Urteil vom 15. März 2022, V R 34/20

Zur Umsatzbesteuerung der Wärmeabgabe aus einem Blockheizkraftwerk

ECLI:DE:BFH:2022:U.150322.VR34.20.0

BFH V. Senat

UStG § 3 Abs 1b, UStG § 10 Abs 4, UStG § 15 Abs 4, EGRL 112/2006 Art 74, UStAE Abschn 2.5 Abs 22 S 6, UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013 , EWGRL 388/77 Art 5 Abs 6, EGRL 112/2006 Art 16

vorgehend FG München, 14. März 2019, Az: 14 K 860/16

Leitsätze

1. Entstehen Selbstkosten i.S. von § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG für entgeltliche Lieferungen wie auch für unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b UStG, sind diese entsprechend § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen.

2. Müssen aufgrund einer unentgeltlichen Abgabe von Wärme aus einem Blockheizkraftwerk die Selbstkosten auf den Strom und die Wärme aufgeteilt werden, hat die Aufteilung im Regelfall nicht nach der erzeugten Menge an elektrischer und thermischer Energie (in kWh), sondern nach tatsächlichen oder ggf. fiktiven Umsätzen (Marktwerten) zu erfolgen (entgegen Abschn. 2.5 Abs. 22 Satz 6 UStAE).

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 14.03.2019 - 14 K 860/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Wärmeabgabe aus einer Kraft-Wärme-Koppelungsanlage (KWK-Anlage) in den Jahren 2010 bis 2013 (Streitjahre).

2 Mit Gesellschaftsvertrag vom 01.02.2001 wurde die AA Stromerzeugung GbR als sog. Innengesellschaft gegründet. Gesellschafter sind neben dem Kläger und Revisionskläger (Kläger), AA, seine Ehefrau AB sowie sein Sohn AC. Die Gesellschaft wird vom Kläger, der laut Gesellschaftsvertrag die Geschäfte der Gesellschaft nach außen hin abwickelt, vertreten. Gegenstand des Unternehmens ist die Stromerzeugung aus Biomasse in einem Blockheizkraftwerk ohne Fremdbezug zur Verteilung. Die durch die Stromproduktion in dieser KWK-Anlage ebenfalls entstehende Abwärme wurde zum Teil auch zur Versorgung

- des privaten Wohnhauses,
- des von AA und AB betriebenen Hühnermaststalls (Hühnermaststall I),
- des von einer anderen GbR, an der der Kläger beteiligt war, betriebenen Hühnermaststalls (Hühnermaststall II),
- des Fermenters sowie

- des Wärmenetzes der Gemeinde D (Gemeinde) verwendet.

3 Der Kläger erhielt für den erzeugten Strom von seinem Stromnetzbetreiber neben der Mindestvergütung den sog. KWK-Bonus nach § 8 Abs. 3 des Gesetzes für den Vorrang Erneuerbarer Energien vom 21.07.2004 (EEG).

4 Am 31.07.2007 vereinbarten die Gemeinde und der Kläger in dem Vertrag über die Zurverfügungstellung und Abnahme von Wärme (nachfolgend: Vertrag), dass der Kläger der Gemeinde zunächst für die Dauer von 20 Jahren Wärme durch die von ihm betriebene Biogasanlage für verschiedene Objekte (z.B. für das Rathaus, das Feuerwehrhaus, die Grundschule, den Kindergarten, das Pfarrheim, das Pfarrhaus, die Gastwirtschaft X, das Wohnhaus X und das Geschäftshaus Y) unentgeltlich zur Verfügung stellt, solange der Kläger die Möglichkeit hat, den KWK-Bonus gemäß dem zum Vertragszeitpunkt gültigen § 8 EEG zu erhalten. Für die dafür zu errichtende Infrastruktur und ggf. deren späteren Rückbau sollte die Gemeinde sorgen.

5 Tz. 4.2 des Vertrages lautete: "Sollte aufgrund gesetzlicher Regelungen eine unentgeltliche Zurverfügungstellung der Wärme nicht möglich oder der Erzeuger hierdurch Teile oder den kompletten KWK-Bonus gemäß derzeit gültigem EEG verlieren oder der KWK-Bonus nach EEG an sich wegfallen, werden die Vertragspartner eine Lösung vereinbaren, die für den Erzeuger das gleiche finanzielle Ergebnis bringt wie die Regelung des KWK-Bonus nach EEG. In diesem Fall wird der Erzeuger mit dem Verwerter (Gemeinde) nach einem Jahr eine Abrechnung über die gelieferte Wärme erstellen."

6 Im Rahmen einer beim Kläger durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2010 bis 2012 kam der Prüfer u.a. zu dem Ergebnis, dass die Wärmeabgabe an die Gemeinde sowie an die übrigen Einrichtungen unentgeltlich erfolgt sei. Er behandelte sie (entsprechend dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19.09.2014, BStBl I 2014, 1287) als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG). Danach berechnete er zunächst die von ihm berücksichtigten Selbstkosten je Kilowattstunde (kWh) nach der Gesamtmenge des gelieferten Stroms und der erzeugten Wärme (jeweils in kWh). Da jedoch die von ihm so ermittelten Selbstkosten je kWh über dem jeweiligen bundeseinheitlichen durchschnittlichen Fernwärmepreis des Vorjahres lagen, multiplizierte er anschließend nur den durchschnittlichen Fernwärmepreis (in €/kWh) mit der jeweiligen Wärmeabgabe (in kWh), um die unentgeltliche Wertabgabe zu berechnen. Dementsprechend erhöhte er die ausweislich des Prüfungsberichts bisher in den Jahren 2010 und 2011 --nur für das Wohnhaus-- erklärte unentgeltliche Wertabgabe um insgesamt netto 145.831 € (2010) und 129.568 € (2011) sowie die bisher im Jahr 2012 --für das Wohnhaus und für die Hühnermastställe I und II-- erklärte unentgeltliche Wertabgabe um insgesamt 108.582 €. Die unentgeltliche Wärmeabgabe an den Fermenter behandelte der Prüfer als nicht steuerbaren Innenumsatz. Des Weiteren teilte er mit, dass im Kalenderjahr 2013, das nicht Gegenstand der Außenprüfung war, von einer steuerpflichtigen unentgeltlichen Wertabgabe für die Wärmeabgabe von insgesamt netto 163.711 € auszugehen sei.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) änderte auf der Grundlage der Außenprüfung die Umsatzsteuerfestsetzungen für 2010 bis 2013 mit Änderungsbescheiden vom 16.09.2015. Für die Jahre 2010 bis 2012 hob das FA den bisher bestehenden Vorbehalt der Nachprüfung auf, für das Jahr 2013 blieb der Vorbehalt der Nachprüfung bestehen. Die Einsprüche hiergegen wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 03.03.2016 als unbegründet zurück.

8 Am 05.08.2016 ergänzten die Gemeinde und der Kläger den Vertrag vom 31.07.2007 im Hinblick auf § 4 des Vertrages dahingehend, dass man sich für die Jahre 2009 bis 2015 auf Zahlung eines Wärmeabnahmepreises in Höhe von 0,005 €/kWh einigte. Für die Jahre 2009 bis 2012 sollte die Gemeinde demnach verpflichtet sein, an den Erzeuger 12.360 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer in Höhe von 2.348,40 € (= 50 % der vereinbarten Vergütung) zu leisten.

9 Die Klage zum Finanzgericht (FG) blieb ohne Erfolg. Das FG entschied, die in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG vorausgesetzte Zuwendung eines Gegenstandes erfasse auch die Wärmeabgaben an die Gemeinde und die übrigen Einrichtungen; diese sei vorliegend unentgeltlich erfolgt. Die Bemessungsgrundlage bestimme sich nicht nach einem Einkaufspreis, sondern nach den Selbstkosten. Da eine energetische Aufteilung der Selbstkosten zu einem überhöhten Wertansatz führe, sei --wie vom Prüfer vorgenommen-- der niedrigere durchschnittliche Fernwärmepreis auf die jeweilige Wärmeabgabe (in kWh) anzuwenden.

10 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision, mit der er die Verletzung materiellen Rechts (§ 10 Abs. 4, § 3 Abs. 1b UStG) geltend macht. Ihm, dem Kläger, stehe der Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Biogasanlage zu. Gleichwohl liege hinsichtlich der Wärmelieferungen an die Hühnermastställe I und II sowie an die Gemeinde keine

unentgeltliche Wertabgabe i.S. des § 3 Abs. 1b UStG vor, weil entsprechend neuerer Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) kein unversteuerter Endverbrauch drohe. Die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe selbst erzeugter Wärme an das private Wohnhaus (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG) sei unzutreffend ermittelt. Die Bemessungsgrundlage richte sich gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nach den Selbstkosten entsprechend den BFH-Urteilen vom 12.12.2012 - XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809) und vom 16.11.2016 - V R 1/15 (BFHE 255, 354). Aus dem zur Vorsteueraufteilung ergangenen BFH-Urteil vom 31.05.2017 - XI R 2/14 (BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024) folge, dass eine sachgerechte Aufteilung nach § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG mittels eines objektbezogenen Umsatzschlüssels nach dem Verhältnis der Marktpreise der erzeugten Strom- und Wärmemengen zu erfolgen habe und eine Aufteilung nach der produzierten Leistung in kWh nicht sachgerecht sei. Diese für den Eingangsumsatz (Vorsteuerabzug) geltenden Grundsätze müssten auch für den Ausgangsumsatz (unentgeltliche Wärmeabgabe) gelten. Gleiches gelte für den Fall, dass die Wärmeabgaben an die Hühnermastställe I und II und die Gemeinde als unentgeltliche Wertabgabe i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG anzusehen sein sollten.

11 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und unter Änderung der Umsatzsteueränderungsbescheide 2010 bis 2013, jeweils vom 16.09.2015, die Umsatzsteuer hinsichtlich der festgesetzten unentgeltlichen Wertabgaben aufzuheben und für 2010 höhere Umsätze in Höhe von 19 % in Höhe von 19.698 € zu berücksichtigen, für 2011 in Höhe von 18.725 €, für 2012 in Höhe von 19.910 €, für 2013 in Höhe von 20.165 € und die Umsatzsteuer entsprechend herabzusetzen.

12 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

13 Ein Marktpreis für die vom Kläger gelieferte Wärme existiere nicht. Da der Kläger nicht an ein Fernwärmenetz angeschlossen sei, seien nach dem BFH-Urteil in BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809 die Selbstkosten als Bemessungsgrundlage anzusetzen. Diese seien in Anlehnung an das BFH-Urteil in BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024 im Wege eines objektiven Umsatzschlüssels nach dem Verhältnis der Marktpreise der produzierten Strom- und Wärmemenge zu ermitteln.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat gegen § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG verstoßen, indem es zu Unrecht den durchschnittlichen Fernwärmepreis anstelle anteiliger Selbstkosten als Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Wertabgaben angesetzt und die Aufteilung der Selbstkosten nach der "energetischen Methode" vorgenommen hat.

15 1. Gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG wird der Umsatz bei Lieferungen i.S. des § 3 Abs. 1b UStG nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes bemessen. Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 74 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Bemessungsgrundlage ist danach der Einkaufspreis für den entnommenen oder einen gleichartigen Gegenstand, hilfsweise der Selbstkostenpreis. Sowohl der EuGH (Urteile Property Development Company vom 23.04.2015 - C-16/14, EU:C:2015:265; Het Oudeland Beheer vom 28.04.2016 - C-128/14, EU:C:2016:306) als auch der BFH (Urteil in BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809) setzen auch bei selbst hergestellten Wirtschaftsgütern den Einkaufspreis, ggf. einen fiktiven Einkaufspreis an, sofern ein solcher am Markt zu ermitteln ist. Die Selbstkosten sind daher nur dann als Bemessungsgrundlage anzusetzen, wenn --wie hier-- ein Einkaufspreis für den entnommenen oder für einen gleichartigen Gegenstand am Markt nicht zu ermitteln ist (BFH-Urteil in BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, Rz 22, 28).

16 2. Vorliegend ist die Entscheidung des FG, dass kein Einkaufspreis am Markt für einen gleichartigen Gegenstand ermittelt werden konnte, weil der Kläger nicht an das Fernwärmenetz angeschlossen war, sondern die von ihm produzierte Wärme lediglich an die Gemeinde abgab, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Danach scheidet der durchschnittliche Fernwärmepreis als Bemessungsgrundlage eines Einkaufspreises aus. Denn von einem Fernwärmeversorger produzierte und angebotene Wärme kann nur dann als "gleichartiger Gegenstand" i.S. von § 10

Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG angesehen werden, wenn sie für den Unternehmer zum Zeitpunkt des Umsatzes grundsätzlich ebenso erreichbar und einsetzbar ist wie die selbst erzeugte Wärme. Nur dann kann der Unternehmer im Zeitpunkt des Bedarfs die selbst erzeugte Wärme durch eine gleichartige, einzukaufende, ersetzen und den Einkaufspreis ermitteln, den er einem fremden Anbieter für den Gegenstand "Wärme" zu diesem Zeitpunkt hätte bezahlen müssen (BFH-Urteil in BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, Rz 39). Im Übrigen ist das Wärmenetz der Gemeinde als kommunales "Nahwärmenetz" einem Fernwärmenetz jedenfalls dann nicht gleichzustellen, wenn es dem einspeisenden Unternehmer keinen Wärmebezug ermöglicht.

17 Die Bemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG bestimmt sich deshalb im Streitfall nach den (anteiligen) Selbstkosten, wenn der Kläger einen Gegenstand (hier: die Biogasanlage) für unterschiedliche Zwecke (hier: die entgeltliche Stromlieferung und die unentgeltliche Zuwendung von Wärme) verwendete, ohne dass eine Anbindung an das Fernwärmenetz bestand (BFH-Urteile vom 25.11.2021 - V R 45/20, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2022, 766, BFHE 275, 392, sowie in BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809). Maßgeblich sind somit die Selbstkosten für die Errichtung und den Betrieb der Biogasanlage.

18 3. Rechtsfehlerhaft hat das FG demgegenüber die maßgeblichen Selbstkosten ermittelt.

19 a) Entstehen Selbstkosten i.S. von § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG für entgeltliche Lieferungen wie auch für unentgeltliche Wertgaben nach § 3 Abs. 1b UStG, sind diese entsprechend § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Die Aufteilung ist dem Grunde nach erforderlich, da sonst der auf die unentgeltliche Wertabgabe entfallende Anteil der Selbstkosten nicht bestimmt werden kann. Die entsprechende Anwendung von § 15 Abs. 4 UStG ergibt sich daraus, dass weder das nationale Recht noch die MwStSystRL eine eigenständige Regelung zur Aufteilung von Selbstkosten enthalten und nur mit § 15 Abs. 4 UStG, der unionsrechtlich auf Art. 173 ff. MwStSystRL beruht, eine vergleichbare Regelung besteht. Diese Vorschrift betrifft zwar unmittelbar nur die Bestimmung des Umfangs abziehbarer Vorsteuerbeträge bei einer Verwendung für unterschiedliche Umsatztätigkeiten. Der Regelungsinhalt dieser Vorschrift ist aber über ihren unmittelbaren Anwendungsbereich hinaus auch auf andere Fälle übertragbar. So hat der BFH bereits entschieden, dass § 15 Abs. 4 UStG bei einer Verwendung von Eingangsleistungen für wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Tätigkeiten (BFH-Urteil vom 03.03.2011 - V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, Leitsatz 4) oder bei der Prüfung der unternehmerischen Mindestnutzung nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG (BFH-Urteil vom 19.07.2011 - XI R 29/09, BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430, Rz 44 ff.) entsprechend anzuwenden ist. Daher ist auch die vorliegend bestehende Regelungslücke entsprechend § 15 Abs. 4 UStG durch sachgerechte Schätzung nach dem Kriterium der wirtschaftlichen Zurechnung zu schließen.

20 b) Zwar hat das FG eine derartige Aufteilung der Selbstkosten erwogen. Es ist dabei von der sog. energetischen Methode (Abschn. 2.5 Abs. 22 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--) ausgegangen, die nach Auffassung des FG im Streitfall unter Berücksichtigung der vom Prüfer ermittelten Selbstkosten zu einem überhöhten Wertansatz führe und deshalb vom FG verworfen wurde, wofür im Hinblick auf die fehlende Vergleichbarkeit von Strom und Wärme auch die Rechtsprechung des Senats spricht (BFH-Urteil in BFHE 255, 354, Rz 24 f.).

21 Dies ist nicht frei von Rechtsfehlern. Führt die Aufteilung von Selbstkosten entsprechend § 15 Abs. 4 UStG nach einer Aufteilungsmethode zu einem unzutreffenden Ergebnis, sind zwar die Selbstkosten nach anderen Kriterien aufzuteilen. Demgegenüber ist es aber --entgegen dem FG-Urteil-- mit § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht vereinbar, eine Wertbemessung nach Einkaufspreisen abzulehnen, um dann nach einer unzutreffenden Aufteilung von Selbstkosten nach der "energetischen Methode" mit einem Abstellen auf einen durchschnittlichen Fernwärmepreis letztlich doch wieder zu einer Wertbemessung nach einem Einkaufspreis zu gelangen (entgegen Abschn. 2.5 Abs. 22 Satz 6 UStAE). Auch die vom FG auf S. 13 unter II.3. a.E. seines Urteils angeführte Käuferbetrachtung rechtfertigt dies nicht.

22 Dies wirkt sich im Streitfall zu Lasten des Klägers aus. Die vom FA vorgenommene und vom FG zugrunde gelegte Aufteilung nach der energetischen Methode stellt unter Berücksichtigung des durchschnittlichen Fernwärmepreises im Ergebnis eine Wertbemessung nach Einkaufspreisen dar. Sie führt zu einer höheren Bemessungsgrundlage für die Wärmeentnahmen als die nach der Rechtsprechung des Senats zu dem vorliegend entsprechend anwendbaren § 15 Abs. 4 UStG insbesondere in Betracht kommende Aufteilung nach Umsätzen (sog. Marktpreismethode). Dabei ist auf einen "fiktiven Verkaufsumsatz" abzustellen. Dieser kann sich im Rahmen einer schätzungsweisen Aufteilung --anders als bei der im Ergebnis vom FG vorgenommenen Wertbemessung nach Einkaufspreisen-- auch dann aus einem Fernwärmepreis ergeben, wenn im konkreten Streitfall kein Fernwärmeanschluss besteht (BFH-Urteil in BFHE 255, 354, Rz 27). Wie in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat erörtert, könnte dies im Streitfall beispielsweise im Streitjahr 2010 auf der Grundlage eines durchschnittlichen Fernwärmepreises in Höhe von

0,0694 €/kWh dazu führen, dass sich bei einer insgesamt entnommenen Wärme von 2.112.832 kWh hierfür ein fiktiver Umsatz von 146.631 € und damit unter Berücksichtigung des Stromumsatzes von 868.873 € ein Gesamtumsatz von 1.015.504 € ergäbe, woraus ein auf die Wärme entfallender Selbstkostenanteil von 14,439 % abzuleiten wäre, wobei dem Senat im Revisionsverfahren eine Entscheidung hierüber verwehrt ist. Auf der Grundlage der vom Außenprüfer angenommenen Selbstkosten von 641.182 € ergäben sich dann anteilige Selbstkosten für die Wärmeentnahme von 92.580 €.

23 4. Die Sache ist nicht spruchreif.

24 a) Dem Senat ist im Revisionsverfahren verwehrt, Feststellungen zu dem für die Aufteilung der Selbstkosten entsprechend § 15 Abs. 4 UStG maßgeblichen "fiktiven Verkaufsumsatz" zu treffen, der sich in Bezug auf die Wärme aus einem Marktentgelt ableitet. Dieser kann, muss sich aber nicht aus einem durchschnittlichen Fernwärmepreis ergeben, der zudem in Bezug auf Kriterien wie Liefergarantien, Leitungskosten oder regionale Besonderheiten um Zu- oder Abschläge zu korrigieren sein könnte.

25 b) Nicht in Betracht kommt demgegenüber der Ansatz des vom Kläger angeführten Preises von 0,005 €/kWh, der im Hinblick auf den zwölffach höheren durchschnittlichen Fernwärmepreis keinen Ansatz für einen "fiktiven Verkaufsumsatz" bietet und an dem der Kläger in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat auch nicht festgehalten hat. Dasselbe gilt für Entgelte, die sich im Wesentlichen aus Durchleitungskosten, nicht aber aus dem eigentlichen Wärmewert ableiten.

26 c) Ebenso sind weitere Feststellungen zur Ermittlung der aufzuteilenden Selbstkosten zu treffen, wobei das FG auch der Frage nach einer Einbeziehung nicht vorsteuerbelasteter Kosten (vgl. hierzu BFH-Urteil in DStR 2022, 766, BFHE 275, 392, Rz 34 f.) nachzugehen hat.

27 5. Für das weitere Verfahren weist der Senat vorsorglich darauf hin, dass es nach dem bisherigen Verfahrensstand nicht zu beanstanden ist, die Wärmeabgaben an die Gemeinde und für die Hühnermastställe I und II als unentgeltliche Zuwendung i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG anzusehen. Die hiergegen gerichteten Einwendungen des Klägers greifen nicht durch. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat insoweit auf sein Urteil in DStR 2022, 766, BFHE 275, 392, Rz 17 ff. Gegenteiliges ergibt sich entgegen der Auffassung des Klägers weder aus dem EuGH-Urteil Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16.09.2020 - C-528/19 (EU:C:2020:712) noch aus dem BFH-Urteil vom 16.12.2020 - XI R 26/20, XI R 28/17 (BFHE 272, 240). Lediglich ergänzend weist der Senat darauf hin, dass es zum einen dem Entnahmetatbestand nicht entgegensteht, wenn eine Weitergabe für die Zwecke des Unternehmens stattfindet (EuGH-Urteil Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, EU:C:2020:712, Rz 64). Selbst wenn die Wärmeabgabe entsprechend dem Revisionsvortrag zur Erlangung des als Leistungsentgelt zu erfassenden KWK-Bonus diente, steht dies daher im Fall einer unentgeltlichen Wärmeabgabe der Bejahung des Entnahmetatbestandes nicht entgegen. Zum anderen kommt dem Kriterium eines "unversteuerten Endverbrauchs" (EuGH-Urteil Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, EU:C:2020:712, Rz 59 und Rz 66 f., und BFH-Urteil in BFHE 272, 240, Rz 38) keine weitergehende Bedeutung zu, als dass die Verwendung von Eingangsleistungen, die "vor allem für die Bedürfnisse des Steuerpflichtigen genutzt" werden (BFH-Urteil in BFHE 272, 240, Rz 38), keine Entnahme begründet. So ist es bei einem Straßenausbau, der nicht dem allgemeinen Straßenverkehr, sondern den besonderen Erfordernissen des unternehmerischen Schwerlastverkehrs dienen soll (BFH-Urteil in BFHE 272, 240), während sich bei der Abgabe von Wärme, die eigenständig nutzbar ist und eigenständig verwendet wird, die Gefahr eines unversteuerten Endverbrauchs nicht in Abrede stellen lässt. Jedenfalls droht im Streitfall ein unversteuerter Endverbrauch, weil der Kläger die Wärme für beliebige Zwecke an die Empfänger (wie insbesondere die Gemeinde) lieferte. Im Hinblick auf diese Besonderheit kommt es auf die tatsächliche Verwendung und Verteilung der Wärme durch die Gemeinde und die anderen Empfänger nicht an. Zu einer Beeinträchtigung des Vorsteuerabzugs kommt es hierdurch nicht (BFH-Urteil in DStR 2022, 766, BFHE 275, 392, Rz 24 ff.).

28 Auf die vom Kläger im Rahmen der mündlichen Verhandlung thematisierte Frage eines tauschähnlichen Umsatzes kommt es nach dem bisherigen Verfahrensstand nicht an.

29 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de