Urteil vom 04. September 2024, XI R 15/24 (XI R 17/20)

Unentgeltliche Wärmelieferungen aus unternehmerischen Gründen an andere Unternehmer für deren unternehmerische Tätigkeit; Entnahmebesteuerung; Bemessungsgrundlage

ECLI:DE:BFH:2024:U.040924.XIR15.24.0

BFH XI. Senat

EGRL 112/2006 Art 16 S 1, UStG § 3 Abs 1b S 1, UStG § 3 Abs 1b S 2, UStG § 10 Abs 4, UStG § 15 Abs 4, UStG VZ 2008 , UStG § 3 Abs 1b S 1 Nr 3, EGRL 112/2006 Art 74, AO § 162

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 19. September 2019, Az: 11 K 195/17

Leitsätze

1. Auch wenn Wärme unentgeltlich an andere Unternehmer für deren Unternehmen (wirtschaftliche Tätigkeit) abgegeben wird, handelt es sich um eine unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 und Satz 2 UStG.

2. Der Besteuerung der unentgeltlichen Zuwendung steht nicht entgegen, dass die Leistungsempfänger die Wärme für Zwecke verwenden, die sie zum Vorsteuerabzug berechtigen.

3. Die Selbstkosten im Sinne des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG umfassen nicht nur die unmittelbaren Herstellungskosten oder Erzeugungskosten, sondern auch mittelbar zurechenbare Kosten wie Finanzierungsaufwendungen, wobei es keine Rolle spielt, ob es sich um vorsteuerbelastete Kosten handelt oder nicht.

Tenor

Die Revisionen des Beklagten und der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19.09.2019 - 11 K 195/17 werden als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben der Beklagte in Höhe von 53 v.H. und die Klägerin in Höhe von 47 v.H. zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt ein Blockheizkraftwerk (BHKW) zur dezentralen Strom- und Wärmeproduktion, das mit aus Biomasse selbst erzeugtem Biogas betrieben wird.

2 Der vom BHKW produzierte Strom wurde überwiegend in das allgemeine Stromnetz eingespeist und von dem Stromnetzbetreiber vergütet. Die vom BHKW erzeugte Wärme diente zu einem Teil dem Produktionsprozess. Den überwiegenden Teil der Wärme überließ die Klägerin im Besteuerungszeitraum 2008 (Streitjahr) mit Vertrag vom 29.11.2007 dem Unternehmer A "kostenlos" zur Trocknung von Holz in Containern und mit Vertrag vom 29.07.2008 der B GbR (B), die mit der Wärme ihre Spargelfelder beheizte. In beiden Verträgen ist geregelt, dass die Höhe der Vergütung je nach wirtschaftlicher Lage des Wärmeabnehmers individuell vereinbart und in den Verträgen nicht festgelegt werde.

3 Im Streitjahr erhielt die Klägerin für die Lieferung von 6 714 247 kWh Strom vom Stromnetzbetreiber neben der sogenannten Mindest-Einspeisevergütung nach § 8 Abs. 1 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes i.d.F. vom 07.11.2006 --EEG-- (BGBl I 2006, 2550) in Höhe von 1.054.337,85 € einen Erhöhungsbetrag nach § 8 Abs. 3 EEG (sogenannter Kraft-Wärme-Kopplung [KWK]-Bonus), weil es sich bei dem von ihr erzeugten Strom um solchen im Sinne von § 3

Abs. 4 des Kraft-Wärme-Kopplungsgesetzes i.d.F. vom 19.03.2002 (BGBl I 2002, 1092) handelte. Auch dieser KWK-Bonus in Höhe von 85.070,66 € wurde entsprechend der Umsatzsteuererklärung der Klägerin vom Beklagten, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) in die Bemessungsgrundlage der steuerpflichtigen Umsätze einbezogen.

4 Da die Klägerin den Wärmeabnehmern kein Entgelt in Rechnung stellte, ging der Prüfer im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung von einer unentgeltlichen Zuwendung der Wärme im Sinne von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) an A und B aus. Mangels eines Einkaufspreises für Wärme berechnete er die Bemessungsgrundlage für diese Entnahme gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nach den Selbstkosten. Von den in der Gewinn- und Verlustrechnung aufgeführten Gesamtkosten in Höhe von 1.104.453,35 € entfielen nach der Berechnung des Prüfers auf die abgegebene Wärme 384.791,55 € (= 34,84 v.H.), so dass er --ausgehend von dieser Bemessungsgrundlage-- insoweit Umsatzsteuer in Höhe von 73.110,29 € ansetzte.

5 Das FA folgte dem Ergebnis der Prüfung mit Umsatzsteuerbescheid für 2008 vom 17.11.2011. Den dagegen eingelegten Einspruch wies es mit Einspruchsentscheidung vom 01.08.2012 als unbegründet zurück.

6 Mit ihrer ursprünglichen Klage machte die Klägerin unter anderem geltend, der KWK-Bonus sei ein Entgelt von dritter Seite. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage der Klägerin im ersten Rechtsgang statt. Auf die Revision des FA hob der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 31.05.2017 - XI R 2/14 (BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024) das Urteil des FG auf und verwies die Sache an das FG zurück. Der sogenannte KWK-Bonus, den der Stromnetzbetreiber an die Klägerin gezahlt habe, sei nicht Entgelt für die "kostenlosen" Wärmeabgaben der Klägerin. Es handele sich bei der Vergütung des Stromnetzbetreibers vielmehr um ein Entgelt für den von der Klägerin an ihn gelieferten Strom. Die Sache sei nicht spruchreif, da nicht entschieden werden könne, in welcher Höhe die unentgeltlichen Wertabgaben der Klägerin versteuert werden müssen. Dies richte sich nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG gemäß den Grundsätzen der BFH-Urteile 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, BStBl II 2022, 777). Die dazu erforderlichen Feststellungen habe das FG nachzuholen.

7 Im zweiten Rechtsgang wendete sich die Klägerin unter anderem im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage für die Wärmelieferungen gegen die Berechnung des FA, das diese Wertabgabe gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nach den Selbstkosten ermittelte (s. Änderungsbescheid vom 26.03.2019). Das FG gab der Klage im zweiten Rechtsgang teilweise statt. Die Umsatzsteuer für die unentgeltlichen Wertabgaben bemesse sich gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nach den Selbstkosten, die nach der sogenannten Marktwertmethode und nicht wie im Änderungsbescheid vom 26.03.2019 aus Vereinfachungsgründen nach dem bundeseinheitlichen durchschnittlichen Fernwärmepreis zu berechnen seien. Es sei auf die Marktwerte für Strom und Wärme am konkreten Ort der Klägerin abzustellen.

8 Auf die Beschwerde des FA hat der Senat mit Beschluss vom 30.06.2020 - XI B 104/19 (nicht veröffentlicht) die Revision zugelassen. Daraufhin hat auch die Klägerin Revision eingelegt.

9 Mit der Revision rügt das FA die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Fernwärmeabgabe. Das FA bringt im Wesentlichen vor, es müsse eine Aufteilung nach energetischer Methode erfolgen. Eine Aufteilung nach der Marktwertmethode trage nicht dem Verursacherprinzip Rechnung. Es würde zudem für das Produkt Wärme für das Streitjahr an Marktwerten fehlen. Es würden nur Referenzpreise als Grundlage genommen und anfallende Beschaffungskosten (zum Beispiel Leitungsbau, Transport, Lieferkosten) nicht berücksichtigt. Die räumliche Nähe der feststellbaren Preise lasse sich nicht feststellen. Es sei daher die Vereinfachungsregelung des Abschn. 2.5 Abs. 22 Satz 8 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses anzuwenden.

10 Bezüglich der Revision der Klägerin hält es das FA nach den Grundsätzen des BFH im Streitfall für erforderlich, die Selbstkosten als Grundlage der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Wärmelieferungen anzusetzen, da sich ein Einkaufspreis für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand nicht ermitteln lasse. Die Klägerin sei nicht an ein Fernwärmenetz angeschlossen gewesen. Bundeseinheitliche Listenpreise würden für die Anwendung der Vereinfachungsregelung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bei der Ermittlung der Selbstkosten sprechen.

11 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 2008 vom 26.03.2019 dahingehend zu bestätigen, dass die festgesetzte Umsatzsteuer 150.686,93 € beträgt (darin Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wärmeabgabe 216.163 €), und die Revision der Klägerin zurückzuweisen.

12 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 2008 vom 26.03.2019 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer unter Berücksichtigung unentgeltlicher Wertabgaben für 2008 in

Höhe von 17.432,51 € (3 486 502 kWh x 0,005 €/kWh) festgesetzt wird und die Revision des FA zurückzuweisen.

13 Mit ihrer Revision vertritt die Klägerin die Ansicht, dass es möglich sei, einen Einkaufspreis zu ermitteln. Es sei ein (fiktiver) Einkaufspreis für einen vergleichbaren Gegenstand zu bestimmen. Es komme dabei nicht auf die Frage nach dem Vorhandensein eines tatsächlichen Fernwärmeanschlusses an.

14 Die Marktpreisermittlung des FG im Rahmen der Ermittlung der Selbstkosten verstoße gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze. Es gebe für den Bereich der Holztrocknung einen vom Fachverband Biogas e.V. ermittelten Mittelwert von unter 1 ct/kWh. Die Wärmelieferverträge ab dem Jahr 2010 halte das FG für das Streitjahr zu Unrecht nicht für marktgerecht. Der Grund für die geringeren Werte sei die Notwendigkeit von Wärmelieferungen, um den erhöhten KWK-Bonus zu erlangen. Deshalb werde auch heute kaum ein Entgelt für solche Wärmenutzungen gezahlt. Daher sei die Heranziehung von Entgelten örtlicher Stadtwerke nicht möglich. Dies gelte auch deshalb, weil ein hoher Anteil von Netzerrichtungskosten und Kosten für Instandhaltung bei den Stadtwerken zu berücksichtigen sei.

15 Bezüglich der Revision des FA wendet sich die Klägerin gegen die Behauptung des FA, dass es für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage eine gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung gebe. Es sei auch nicht ein tatsächlicher Fernwärmeanschluss notwendig, um einen (fiktiven) Einkaufspreis zugrunde zu legen. Jedenfalls könnten die Selbstkosten nach Marktpreisen aufgeteilt werden. Der Begriff der Selbstkosten sei --entgegen der Auffassung des FA-- im Umsatzsteuer-Anwendungserlass definiert. Die Begriffe Selbstkosten und (fiktiver) Einkaufspreis seien nicht vergleichbar. Es sei ein Markt für Fernwärme vorhanden. Die Infrastrukturaufwendungen, die das FA berücksichtigen wolle, fielen bei der Holztrocknung beziehungsweise Spargelfeldbeheizung wegen der unmittelbaren Nähe der Wärmeabnehmer nicht ins Gewicht. Die Vereinfachungsregelung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses sei daher nicht anzuwenden. Es käme sonst zu einer Übermaßbesteuerung.

16 Mit Beschluss vom 22.11.2022 - XI R 17/20 (BFHE 279, 262, BStBl II 2023, 601) hatte der Senat dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

"1. Handelt es sich um die 'Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen ... als unentgeltliche Zuwendung' i.S. von Art. 16 [der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem] MwStSystRL, wenn ein Steuerpflichtiger Wärme aus seinem Unternehmen unentgeltlich an einen anderen Steuerpflichtigen für dessen wirtschaftliche Tätigkeit abgibt (hier: Zuwendung von Wärme aus dem Blockheizkraftwerk eines Stromlieferanten an ein landwirtschaftliches Unternehmen zum Beheizen von Spargelfeldern)? Kommt es hierfür darauf an, ob der steuerpflichtige Empfänger die Wärme für Zwecke verwendet, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen?

2. Schränkt der Tatbestand der Entnahme (Art. 16 MwStSystRL) den Selbstkostenpreis i.S. des Art. 74 MwStSystRL in der Weise ein, dass bei seiner Berechnung nur vorsteuerbelastete Kosten einzubeziehen sind?

3. Gehören zum Selbstkostenpreis nur die unmittelbaren Herstellungs- oder Erzeugungskosten oder auch nur mittelbar zurechenbare Kosten wie z.B. Finanzierungsaufwendungen?"

17 Der EuGH hat mit seinem Urteil Finanzamt X vom 25.04.2024 - C-207/23, EU:C:2024:352 über das Vorabentscheidungsersuchen entschieden und die Vorlagefragen wie folgt beantwortet:

"1. Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass es sich um eine einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellte Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen als unentgeltliche Zuwendung im Sinne dieser Bestimmung handelt, wenn der Steuerpflichtige von ihm erzeugte Wärme unentgeltlich an andere Steuerpflichtige für deren wirtschaftliche Tätigkeit abgibt, wobei es hierfür nicht darauf ankommt, ob diese anderen Steuerpflichtigen die Wärme für Zwecke verwenden, die sie zum Vorsteuerabzug berechtigen.

2. Art. 74 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass der Selbstkostenpreis im Sinne dieser Bestimmung nicht nur die unmittelbaren Herstellungs- oder Erzeugungskosten umfasst, sondern auch mittelbar zurechenbare Kosten wie Finanzierungsaufwendungen, wobei es keine Rolle spielt, ob es sich um vorsteuerbelastete Kosten handelt oder nicht."

18 Die Klägerin trägt daraufhin vor, dass nach dem Wortlaut des EuGH-Urteils in Rz 55 die Ermittlung des

Selbstkostenpreises der Steuerbehörde obliege. Wie die Finanzverwaltung dieses in der Praxis umsetzen solle, bleibe völlig offen. Denn grundsätzlich müsse der Unternehmer im Rahmen seiner Umsatzsteuererklärungen die Bemessungsgrundlage mitteilen. Der Senat möge sich dazu positionieren.

Entscheidungsgründe

II.

19 Die Revisionen des FA und der Klägerin sind unbegründet und daher jeweils gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die Wärmeabgabe an A und B ist als unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG zu erfassen (dazu 1.). Das FG hat zutreffend als Bemessungsgrundlage für die Wärmelieferungen an A und B die anteiligen Selbstkosten angesetzt (dazu 2.). Es hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise den abziehbaren Anteil nach der Marktwertmethode ermittelt (dazu 3.). Die Berechnung der Selbstkosten begegnet keinen Bedenken. Zu den Selbstkosten gehören auch nicht vorsteuerbelastete Kosten (dazu 4.).

20 1. Die Wärmeabgabe an A und B ist als unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG zu berücksichtigen.

21 a) Nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG, der auf Art. 16 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) beruht, werden einer Lieferung gegen Entgelt unter anderem gleichgestellt die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands. Voraussetzung ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

22 b) Wird --wie im Streitfall-- Wärme unentgeltlich an andere Unternehmer für deren Unternehmen (wirtschaftliche Tätigkeit) abgegeben, handelt es sich nach Auffassung des EuGH um eine unentgeltliche Zuwendung im Sinne dieser Vorschriften beziehungsweise Bestimmungen. Der EuGH hat dies wie folgt begründet:

Rz 33 "Aus dem Wortlaut von Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie geht hervor, dass in diesem 3. Fall die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt wird, wenn zum einen die Entnahme eine unentgeltliche Zuwendung bewirkt hat und zum anderen der entnommene Gegenstand oder seine Bestandteile diesen Steuerpflichtigen zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben."

Rz 34 "Dagegen ergibt sich aus der Prüfung des Wortlauts dieser Bestimmung nicht, dass eine zusätzliche Voraussetzung im Zusammenhang mit dem steuerlichen Status des Empfängers dieser Zuwendung insofern bestünde, als der Empfänger den zugewandten Gegenstand für Umsätze verwenden müsste, die zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen."

Rz 35 "Im vorliegenden Fall lässt sich dem Vorabentscheidungsersuchen zum einen entnehmen, dass Y [gemeint ist die Klägerin], eine mehrwertsteuerpflichtige Gesellschaft, ihrem Unternehmen Wärme entnommen hat, bei der es sich um einen körperlichen Gegenstand im Sinne von Art. 15 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie handelt, den sie im Rahmen ihrer Tätigkeiten erzeugt hat. Zudem geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass die Wärme von Y unentgeltlich an A und B zur Ausübung von deren wirtschaftlichen Tätigkeiten zugewandt wurde."

Rz 36 "Zum anderen führt das vorlegende Gericht aus, dass Y angesichts dessen, dass die entgeltlichen Lieferungen des vom Blockheizkraftwerk von Y erzeugten Stroms der Mehrwertsteuer unterlegen hätten, berechtigt gewesen sei, die gesamte Vorsteuer für dieses Kraftwerk abzuziehen, das auch die an A und B unentgeltlich zugewandte Wärme erzeugt habe."

...

Rz 44 "Zudem ergibt sich aus Art. 16 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass nicht nach dem steuerlichen Status des Empfängers von Warenmustern differenziert wird und dass dieser Status folglich für die Anwendung dieser Bestimmung nicht relevant ist (vgl. in diesem Sinne zu Art. 5 Abs. 6 Satz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 Urteil vom 30. September 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, Rn. 51 und 52)."

Rz 45 "Im Übrigen könnte eine Auslegung von Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin, dass der steuerliche Status des Empfängers des entnommenen und unentgeltlich zugewandten Gegenstands zu

berücksichtigen wäre, zu praktischen Schwierigkeiten führen auf die sowohl vom vorlegenden Gericht als auch von der Europäischen Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen hingewiesen wurde, da der Steuerpflichtige, der einen Gegenstand entnimmt und unentgeltlich zuwendet, gezwungen wäre, Nachforschungen anzustellen, um diesen Status zu prüfen."

Rz 46 "Schließlich hat der Gerichtshof zwar in Rn. 68 des Urteils vom 16. September 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712), auf das sich insbesondere Y beruft, entschieden, dass zugunsten einer Gemeinde durchgeführte Arbeiten zum Ausbau einer Gemeindestraße, die der Öffentlichkeit offensteht, aber im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der diese Arbeiten unentgeltlich durchgeführt hat, von ihm sowie von der Öffentlichkeit genutzt wird, keinen Umsatz darstellen, der einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt im Sinne von Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 (entspricht Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie) gleichzustellen ist."

Rz 47 "Zum einen jedoch kamen diese Arbeiten dem die Zuwendung vornehmenden Steuerpflichtigen zugute und wiesen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit auf. Zum anderen waren die Kosten der erhaltenen Eingangsleistungen, die mit diesen Arbeiten in Zusammenhang standen, Kostenelemente der von diesem Steuerpflichtigen getätigten Ausgangsumsätze. Dagegen gibt es keinen Anhaltspunkt dafür, dass die von Y entnommene und unentgeltlich zugewandte Wärme auch von Y genutzt worden wäre."

23 2. Als Bemessungsgrundlage dieser Umsätze sind die Selbstkosten anzusetzen, da kein Einkaufspreis existiert.

24 a) Gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG wird der Umsatz bei Lieferungen im Sinne 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 § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG auf Art. 74 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 vom 12.12.2012 - XI R 3/10, BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809) setzen auch bei selbst hergestellten Wirtschaftsgütern den Einkaufspreis, gegebenenfalls einen fiktiven Einkaufspreis an, sofern ein solcher am Markt zu ermitteln ist. Die Selbstkosten sind daher nur dann als Bemessungsgrundlage anzusetzen, wenn ein Einkaufspreis für den entnommenen oder für einen gleichartigen Gegenstand am Markt nicht zu ermitteln ist (BFH-Urteil vom 12.12.2012 - XI R 3/10, BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, Rz 22, 28).

25 b) Im Streitfall ist die Entscheidung des FG, dass kein Einkaufspreis am Markt für einen gleichartigen Gegenstand ermittelt werden könne, weil die Klägerin nicht an ein Fernwärmenetz angeschlossen ist, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden; denn von einem Fernwärmeversorger produzierte und angebotene Fernwärme kann nur dann als "gleichartiger Gegenstand" im Sinne der Vorschrift angesehen werden, wenn sie für den jeweiligen Verbraucher (hier: die Klägerin) zum Zeitpunkt des Umsatzes grundsätzlich ebenso erreichbar und einsetzbar ist wie die selbst erzeugte Wärme (vgl. BFH-Urteil vom 15.03.2022 - V R 34/20, BFHE 276, 369, Rz 16). Eine Anbindung an ein Fernwärmenetz ist Voraussetzung für den Ansatz eines (fiktiven) Einkaufspreises (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.2021 - V R 45/20, BFHE 275, 392, Rz 31). Existiert kein (fiktiver) Einkaufspreis, sind Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Wärmeumsätze die darauf entfallenden Selbstkosten für die Errichtung und den Betrieb des BHKW.

26 3. Die Aufteilung der Selbstkosten auf Strom und Wärme ist nach der Marktwertmethode vorzunehmen.

27 a) § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG enthält keine ausdrückliche Aufteilungsregelung für Selbstkosten, die gleichermaßen für die entgeltliche Lieferung (von Strom) und die unentgeltliche Zuwendung (von Wärme) anfallen. Für die gleichwohl erforderliche Aufteilung kann --wie der Senat bereits im ersten Rechtsgang entschieden hat (vgl. BFH-Urteil vom 31.05.2017 - XI R 2/14, BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024, Rz 44)-- der Rechtsgedanke des § 15 Abs. 4 UStG heranzuziehen sein. Dies hat die Rechtsprechung später dahingehend weiter präzisiert, dass sie die von der Finanzverwaltung angewendete, ausschließlich energetische Methode als nicht sachgerecht verworfen hat und stattdessen eine zweistufige, ausschließlich umsatzbezogene Schätzung (ohne Berücksichtigung der nicht genutzten Wärme) als sachgerecht angesehen hat (vgl. BFH-Urteile vom 15.03.2022 - V R 34/20, BFHE 276, 369, Rz 22; vom 09.11.2022 - XI R 31/19, BFHE 279, 227, Rz 15 und 25). Daran hält der Senat weiter fest.

28 b) Auf der Grundlage dieser Schätzungsmethode ist die Schätzung des FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

29 aa) Das FG ist, wie die Berechnung in Rz 57, 62 der Vorentscheidung zeigt, von der zutreffenden Schätzungsmethode des BFH ausgegangen. Im Rahmen der Berechnung hat es Verkaufspreise von zwei Anbietern von Fernwärme in der Nähe der Anlage der Klägerin (Stadtwerke X und Stadtwerke Y) herangezogen.

30 bb) Diese Schätzung hält den Angriffen der beiden Revisionen stand.

31 (1) Entgegen der Auffassung des FA ist die vom FG gewählte, der Methode des BFH entsprechende, Schätzungsmethode sachgerecht. Die Heranziehung der Verkaufspreise von zwei Anbietern von Fernwärme in der Nähe der Anlage der Klägerin begegnet ebenfalls keinen Bedenken, da das FG im Rahmen seiner eigenen Schätzungsbefugnis auf Grundlage speziellerer Wertermittlungen Werte für die Lieferung von Wärme ermitteln darf (vgl. BFH-Urteil vom 09.11.2022 - XI R 31/19, BFHE 279, 227, Rz 15).

32 (2) Entgegen dem Vortrag des FA und der Klägerin hat das FG sehr wohl im Rahmen des Abschlags berücksichtigt, dass die Abnehmer die Kosten der Installation eines Leitungsnetzes tragen mussten. Der Abschlag war auch nicht unangemessen.

33 (3) Es handelte sich des Weiteren bei den zwei Vergleichsanbietern --entgegen der Auffassung des FA-- um in räumlicher Nähe liegende Marktanbieter. Beide Marktanbieter befanden sich im regionalen Umfeld der Klägerin.

34 (4) Es ist auch nicht zu beanstanden, dass das FG die anderen im finanzgerichtlichen Verfahren ermittelten Marktpreise für Fernwärme nicht in die Berechnung der Bemessungsgrundlage hat mit einfließen lassen. Denn entweder betrafen sie andere Zeiträume (2010; 2016) als das Streitjahr (2008) oder wurden vom FG nicht als marktgerecht beurteilt, da sie im Vergleich zum ermittelten Durchschnittswert gering waren. Auch diese mögliche tatsächliche Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).

35 4. Die Berechnung der Selbstkosten begegnet ebenfalls keinen Bedenken.

36 a) Das FG hat als Selbstkosten auch nicht unmittelbar mit der Herstellung oder Erzeugung zusammenhängende Kosten berücksichtigt, die nicht mit Vorsteuer belastet sind (zum Beispiel Finanzierungskosten).

37 b) Dies hat der EuGH auf Vorlage des Senats als unionsrechtlich zutreffend bestätigt (vgl. Urteil Finanzamt X vom 25.04.2024 - C-207/23, EU:C:2024:352, Tenor Ziffer 2): Art. 74 MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass der Selbstkostenpreis im Sinne dieser Bestimmung nicht nur die unmittelbaren Herstellungskosten oder Erzeugungskosten umfasst, sondern auch mittelbar zurechenbare Kosten wie Finanzierungsaufwendungen, wobei es keine Rolle spielt, ob es sich um vorsteuerbelastete Kosten handelt oder nicht.

38 c) Dies ist im Wege einer richtlinienkonformen Auslegung von § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG in das nationale Recht zu übertragen; die Begriffe "Selbstkostenpreis" und "Selbstkosten" sind identisch auszulegen und synonym zu verwenden (vgl. bereits BFH-Urteil vom 12.12.2012 - XI R 3/10, BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, Rz 42). Soweit die gesetzgebenden Körperschaften die Begriffe zunächst nicht synonym verstanden haben sollten, weil sie den Unternehmergewinn nicht in die Selbstkosten einbeziehen wollten (BTDrucks 11/5970, S. 45), ist dies nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil vom 10.03.1994 - V R 91/91, BFH/NV 1995, 451) weder bei den Selbstkosten noch nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteil Finanzamt X vom 25.04.2024 - C-207/23, EU:C:2024:352, Rz 59) beim Selbstkostenpreis der Fall. Der Senat hält daher an seinem synonymen Verständnis der Begriffe im BFH-Urteil vom 12.12.2012 - XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, Rz 42) fest.

39 d) Soweit die Klägerin darauf verweist, dass nach Rz 55 des EuGH-Urteils Finanzamt X vom 25.04.2024 - C-207/23, EU:C:2024:352 der Steuerbehörde die Ermittlung des Selbstkostenpreises obliegt, versteht der Senat dies in der Weise, dass bei der Überprüfung der Steueranmeldungen das FA als "Steuerbehörde" die genannten Umstände zu beachten hat. Entgegen den Bedenken der Klägerin bleibt es jedoch die Aufgabe des Steuerpflichtigen, die Steuer gemäß den Regelungen in § 16 UStG selbst zu berechnen (§ 18 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 UStG) und die selbst berechnete Steuer anzumelden (§ 150 Abs. 1 Satz 3, § 167 Satz 1, § 168 Satz 1 und 2 der Abgabenordnung). Er muss folglich dazu auch die erforderlichen Ermittlungen selbst vornehmen. Da außerdem bei der Ermittlung der Selbstkosten die bestehende Regelungslücke entsprechend § 15 Abs. 4 UStG durch sachgerechte Schätzung nach dem Kriterium der wirtschaftlichen Zurechnung zu schließen ist (vgl. BFH-Urteil vom 15.03.2022 - V R 34/20, BFHE 276, 369, Rz 19), ist die Schätzung grundsätzlich Sache des Unternehmers, der zu entscheiden hat, welche Schätzungsmethode er wählt, wobei die Steuerbehörde (und damit auch das FG) nachprüfen kann, ob diese Schätzung sachgerecht ist (vgl. BFH-Urteil vom 09.11.2022 - XI R 31/19, BFHE 279, 227, Rz 12). Hieran ändert sich durch Rz 55 des EuGH-Urteils Finanzamt X vom 25.04.2024 - C-207/23, EU:C:2024:352 aufgrund des nationalen

Verfahrensrechts nichts; denn bei fehlenden Unionsregeln zu einer verfahrensrechtlichen Frage ist es nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung jedes Mitgliedstaats, entsprechende Regeln festzulegen, wobei diese dem Äquivalenzgrundsatz und dem Effektivitätsgrundsatz genügen müssen (vgl. z.B. EuGH-Urteil Farkas vom 26.04.2017 - C-564/15, EU:C:2017:302, Rz 31), was hier der Fall ist.

40 5. Die Kostenentscheidung ist nach dem Grundsatz der einheitlichen Kostenverteilung nach Quoten der Gesamtkosten zu treffen, wenn --wie hier-- beide Beteiligte Revision eingelegt haben (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.1997 - VII R 10-11/97, BFH/NV 1997, 906, unter II.3.). Die Kostenverteilung ergibt sich nach dem Maße des Obsiegens beziehungsweise Unterliegens (§ 136 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de