

Urteil vom 11. Dezember 2024, XI R 4/23

Unentgeltliche Trocknung fremder Holzhackschnitzel zur Erlangung eines KWK-Bonus zwar nicht steuerbar, jedoch vorsteuerschädlich

ECLI:DE:BFH:2024:U.111224.XIR4.23.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 2 Abs 1 S 2, UStG § 2 Abs 1 S 3, UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 1b S 1 Nr 1, UStG § 3 Abs 1b S 1 Nr 3, UStG § 3 Abs 9a Nr 1, UStG § 3 Abs 9a Nr 2, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1, UStG § 15a Abs 1 S 1, UStG § 18, EGRL 112/2006 Art 9 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 15 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 16 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 16 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, FGO § 126 Abs 2, FGO § 135 Abs 2, AO § 168, UStG VZ 2013, UStG VZ 2014, UStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, 27. Februar 2023, Az: 2 K 352/20

Leitsätze

1. Eine unentgeltliche Wärmelieferung im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) liegt nicht vor, wenn der Unternehmer mit in seinem Blockheizkraftwerk (BHKW) erzeugter Wärme in seiner Trocknungsanlage Holzhackschnitzel für ein verbundenes Unternehmen ohne Gegenleistung trocknet, um bei der Einspeisung des in seinem BHKW produzierten Stroms einen erhöhten Kraft-Wärme-Kopplung(KWK)-Bonus zu erlangen.
2. Mit der insoweit erbrachten unentgeltlichen Trocknungsleistung, deren Wert weit hinter dem damit bei der Stromeinspeisung erlangten KWK-Bonus zurückbleibt, erbringt der Unternehmer eine andere sonstige Leistung, die nicht als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG steuerbar ist, weil sie insoweit nicht für Zwecke ausgeführt wird, die außerhalb des Unternehmens liegen.
3. Ein Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen, soweit Eingangsleistungen zur unentgeltlichen Trocknung von Holz als nichtwirtschaftlicher Tätigkeit bezogen werden.
4. Ein Vorsteuerabzug, der durch eine materiell-rechtlich unzutreffende Zuordnung zum Unternehmen zu Unrecht vollständig vorgenommen wurde, ist in den Folgejahren zu berichtigen, wenn die Umsatzsteuerfestsetzung des Zuordnungsjahres nicht mehr änderbar ist (Anschluss an das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23.10.2014 - V R 11/12, BFHE 247, 471, BStBl II 2015, 973 und das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union SEB bankas vom 11.04.2018 - C-532/16, EU:C:2018:228).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 27.02.2023 - 2 K 352/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) errichtete eine GmbH und betrieb seit dem Jahr 2012 eine Biogasanlage mit angeschlossenem Blockheizkraftwerk (BHKW).

- 2 In der Biogasanlage wurde durch Vergärung von Biomasse Biogas erzeugt, welches anschließend in dem BHKW in elektrische Energie und Wärme umgewandelt wurde. Die Klägerin erhielt vom Energieversorger für den von ihr eingespeisten Strom neben der Grundvergütung einen Erhöhungsbetrag (sogenannter Kraft-Wärme-Kopplung[KWK]-Bonus) nach dem Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (Erneuerbare-Energien-Gesetz) 2009 in der Fassung vom 21.07.2011 (BGBl I 2011, 1475). In den Jahren 2013, 2014 und 2015 (Streitjahre) betrug der von der Klägerin vereinnahmte KWK-Bonus jeweils circa ... €.
- 3 Einen Teil der im BHKW erzeugten Wärme lieferte die Klägerin an ein Krankenhaus, mit dem sie einen Wärmelieferungsvertrag geschlossen hatte. Mit der Lieferung von Wärme an das Krankenhaus erzielte die Klägerin steuerpflichtige Umsätze, die zwischen den Beteiligten nicht im Streit stehen. Durch die entgeltliche Wärmeabgabe an das Krankenhaus konnte die Klägerin bei der Stromeinspeisung einen KWK-Bonus erlangen.
- 4 Die Klägerin erwarb im zweiten Halbjahr 2012 eine aus drei Containern und einer Trocknereinheit bestehende Trocknungsanlage zur Trocknung von Holzhackschnitzeln, welche gleichfalls mit im BHKW erzeugter Wärme betrieben wurde. Die Anschaffungskosten betrugen ... €. Die Klägerin nahm dafür im Streitjahr 2013 einen Vorsteuerabzug in Höhe von ... € in Anspruch. Die in der Trocknungsanlage unentgeltlich getrockneten Holzhackschnitzel der A OHG (A), deren Gesellschafter auch Gesellschafter bei der Klägerin waren, wurden nach der Trocknung in einer von der Klägerin angemieteten Halle gelagert und anschließend von A zum Beheizen ihrer Mietwohnhäuser verwendet. Die für die Trocknung der Holzhackschnitzel genutzte Wärme ermittelte die Klägerin anhand eines Zählers. Die Wärmenutzung zur Trocknung der Holzhackschnitzel führte bei der Vergütung des von der Klägerin eingespeisten Stroms, den sie in ihrem BHKW erzeugte, zu einem höheren KWK-Bonus.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) stimmte den in den Streitjahren 2013 und 2014 unter Berücksichtigung des jeweiligen Vorauszahlungssolls zu Umsatzsteuererstattungen führenden Steueranmeldungen zu. Die Umsatzsteueranmeldungen für alle drei Streitjahre standen nach § 168 Satz 1 und 2 der Abgabenordnung jeweils einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich.
- 6 Eine bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung, die unter anderem auch die Streitjahre umfasste, führte zu dem Ergebnis, dass die unentgeltliche Trocknung der Holzhackschnitzel für A als unentgeltliche Wertabgabe zu erfassen sei. Als Bemessungsgrundlage für die Lagerung der Holzhackschnitzel und des für deren Trocknung durch einen separaten Zähler erfassten Wärmeverbrauchs seien die von der Klägerin aufgewendeten Mieten beziehungsweise die Durchschnittsarbeitspreise aus den Wärmelieferungen an das Krankenhaus anzusetzen.
- 7 Das FA nahm den Prüfungsfeststellungen folgend insoweit unentgeltliche Wertabgaben an und setzte mit den streitgegenständlichen Umsatzsteueränderungsbescheiden vom 23.11.2018 die Umsatzsteuer für die Streitjahre 2013, 2014 und 2015 auf ... €, ... € beziehungsweise ... € fest. Die hiergegen von der Klägerin eingelegten Einsprüche wies das FA als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 20.10.2020).
- 8 Das Finanzgericht (FG) gab mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1799 veröffentlichten Urteil der Klage statt. Die Klägerin habe keine Wärme und damit keinen Gegenstand im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) aus ihrem Unternehmen entnommen und an A unentgeltlich abgegeben, sondern einen Teil der von ihr in ihrem BHKW produzierten Wärme zum Trocknen von fremden Holzhackschnitzeln in ihrer eigenen Trocknungsanlage selbst verwendet, um einen höheren KWK-Bonus bei ihrer Stromeinspeisung zu erlangen. Die Klägerin habe hierdurch "Trocknungsleistungen" für A unentgeltlich erbracht. Dabei handele es sich um die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG, die nur steuerbar sei, wenn sie unter anderem "für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen", erbracht würden. Die unentgeltliche Trocknung der fremden Holzhackschnitzel sei dagegen nicht für Zwecke außerhalb des Unternehmens erbracht worden, da die Klägerin hierdurch eine höhere Vergütung für ihre Stromeinspeisung habe erzielen können. Auch sei der in Anspruch genommene Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Trocknungsanlage, bei deren Bezug die Klägerin nicht beabsichtigt habe, diese ausschließlich für den nichtunternehmerischen Bereich zu nutzen, nicht zu kürzen. Die Trocknungsanlage sei aus unternehmerischen Gründen genutzt worden, weil die Klägerin durch deren Betrieb einen erhöhten KWK-Bonus bei der Vergütung des eingespeisten Stroms erhalten habe und der Vorteil für A demgegenüber von lediglich untergeordneter Bedeutung gewesen sei.
- 9 Mit seiner vom FG zugelassenen Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es macht im Wesentlichen geltend, entgegen dem FG sei die unentgeltliche Nutzung der Abwärme des BHKW zur unternehmensfremden Trocknung von Holzhackschnitzeln eines verbundenen Unternehmens der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe in seinem Urteil vom 31.05.2017 - XI R 2/14 (BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024)

entschieden, dass die an einen anderen Unternehmer ohne Gegenleistung zur Trocknung von Holz gelieferte Wärme als unentgeltliche steuerbare und steuerpflichtige Lieferung zu beurteilen sei. Dieser Sachverhalt sei mit dem hier zu entscheidenden Fall dem Grunde nach identisch. Die einem Fremdvergleich nicht genügende Gestaltung im Unternehmensverbund rechtfertige im Streitfall keine abweichende umsatzsteuerrechtliche Beurteilung eines ansonsten vergleichbaren Sachverhaltes. Da die Trocknung der Holzhackschnitzel keinen großen Effekt auf deren Brennwert und deswegen nur einen geringen, auf jährlich circa 600 € geschätzten Wert habe, sei diese Trocknung nur Mittel zum Zweck gewesen, den erhöhten KWK-Bonus zu erlangen, so dass sie bei einheitlicher Betrachtung des Vorgangs lediglich Nebenleistung einer Wärmelieferung sei. Es bedürfe jedoch keiner abschließenden Klärung, ob die Trocknung der Holzhackschnitzel als unselbständige Nebenleistung einer Wärmelieferung im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG oder als unentgeltliche "Trocknungsleistung" im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG zu beurteilen sei. Ein unternehmerischer Grund für die unentgeltliche Trocknung der Holzhackschnitzel sei entgegen der vom FG vertretenen Auffassung jedenfalls nicht gegeben. Es könne insoweit nicht als unternehmerischer Grund gelten, den erhöhten KWK-Bonus zu erlangen, da Voraussetzung für dessen Erhalt nur die Wärmelieferung, nicht die Trocknung von Holzhackschnitzeln sei. Die Trocknung der Holzhackschnitzel sei vielmehr für unternehmerische Zwecke der A, die mit diesen ihre Immobilien beheizt und eigens dafür im zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung der Trocknungsanlage durch die Klägerin eine Hackschnitzelheizung angeschafft habe, erfolgt. Die Feststellung des FG, dass keine unentgeltliche Wärmelieferung vorliege, sei im Übrigen eine fehlerhafte rechtliche Bewertung und keine tatsächliche Feststellung im Sinne des § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

- 10** Das FA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11** Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12** Entgegen der Auffassung des FA handele es sich vorliegend nicht um eine unentgeltliche Wärmelieferung im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG, so dass die vom BFH in seinem Urteil vom 31.05.2017 - XI R 2/14 (BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024) aufgestellten Grundsätze zur unentgeltlichen Abgabe von Wärme auf den Streitfall nicht übertragbar seien. Das FG habe zutreffend festgestellt, dass mit den "Trocknungsleistungen" sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG unentgeltlich erbracht worden seien. Diese das Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindende tatsächliche Feststellung sei Grundlage der revisionsrechtlichen Prüfung. Da die unentgeltlichen sonstigen Leistungen aus unternehmerischen Gründen gewährt worden seien, seien diese nicht steuerbar.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist aus anderen Gründen als vom FA geltend gemacht begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 14** Das FG hat zwar zu Recht dahin erkannt, dass im Streitfall keine steuerbare unentgeltliche Wärmelieferung der Klägerin im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG angenommen werden kann. Zutreffend ist die Vorentscheidung auch davon ausgegangen, dass es sich bei der der A nicht in Rechnung gestellten Trocknung fremder Holzhackschnitzel zwar um eine unentgeltlich erbrachte Wertabgabe handelt, welche jedoch nicht nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG steuerbar ist, da die Klägerin diese unentgeltliche sonstige Leistung nicht für Zwecke erbracht hat, die außerhalb ihres Unternehmens liegen. Anders als das FG jedoch meint, ist in Bezug auf die nichtwirtschaftliche Tätigkeit der Holztrocknung der von der Klägerin in den Streitjahren in Anspruch genommene Vorsteuerabzug nicht nur um den Betrag zu kürzen, der auf die Anschaffung/Herstellung und den Betrieb der Trocknungsanlage entfällt, sondern anteilig auch der Vorsteuerabzug für den Betrieb und die Unterhaltung des BHKW selbst und alle anderen Eingangsleistungen, die mit der unentgeltlichen Trocknung des Holzes oder der Gesamttätigkeit, die auch eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit beinhaltet; ferner ist für die Streitjahre der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung/Herstellung des BHKW gemäß § 15a Abs. 1 UStG entsprechend zu berichtigen. Danach kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Da der Senat den Streitfall auf Grundlage der im angefochtenen Urteil bisher getroffenen tatsächlichen Feststellungen nicht abschließend zu entscheiden vermag, ist der Rechtsstreit an das FG zurückzuverweisen.
- 15** 1. Die Trocknung der fremden Holzhackschnitzel für A in der Trocknungsanlage der Klägerin mit aus ihrem BHKW erzeugter Abwärme ist nicht als unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3

UStG steuerbar. Es liegt insoweit keine (unentgeltliche) Wärmeabgabe an A vor.

- 16** a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen die Umsätze für Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Einer Lieferung gegen Entgelt im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG wird gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens, gleichgestellt. Auf eine Entnahme für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, kommt es hierfür anders als bei § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG nicht an (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 25.11.2021 - V R 45/20, BFHE 275, 392, Rz 9; vom 15.03.2022 - V R 34/20, BFHE 276, 369, Rz 27). Voraussetzung ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).
- 17** aa) Unionsrechtlich beruht § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG auf Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), der für vier Tatbestände die "Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen" einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellt. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG dient dabei der Umsetzung von Art. 16 Abs. 1 Fall 3 MwStSystRL ("als unentgeltliche Zuwendung"), während sich § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG auf Art. 16 Abs. 1 Fall 1 und Fall 4 MwStSystRL ("für seinen privaten Bedarf" und "allgemein für unternehmensfremde Zwecke") bezieht (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.2021 - V R 45/20, BFHE 275, 392, Rz 10). Auch unionsrechtlich kommt es nach Art. 16 Abs. 2 MwStSystRL darauf an, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.2021 - V R 45/20, BFHE 275, 392, Rz 10). Die Besteuerung der in Art. 16 Abs. 1 MwStSystRL erwähnten Entnahmen dient der Verhinderung von un versteuertem Endverbrauch (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Finanzamt X vom 25.04.2024 - C-207/23, EU:C:2024:352, Rz 37, m.w.N.).
- 18** bb) Wird Wärme, die nach Art. 15 Abs. 1 MwStSystRL unter anderem einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt ist (vgl. BFH-Urteil vom 31.05.2017 - XI R 2/14, BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024, Rz 32), unentgeltlich an andere Unternehmer für deren Unternehmen (wirtschaftliche Tätigkeit) abgegeben, handelt es sich als unentgeltliche Zuwendung um eine einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellte Entnahme eines Gegenstands durch den Unternehmer aus seinem Unternehmen im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG, Art. 16 Abs. 1 Fall 3 MwStSystRL; dabei kommt es nicht darauf an, ob diese anderen Steuerpflichtigen die Wärme für Zwecke verwenden, die sie zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. EuGH-Urteil Finanzamt X vom 25.04.2024 - C-207/23, EU:C:2024:352, Rz 48; BFH-Urteile vom 25.11.2021 - V R 45/20, BFHE 275, 392, Rz 8; vom 04.09.2024 - XI R 15/24 (XI R 17/20), BFH/NV 2025, 120, Rz 20 ff.; ferner BFH-Beschluss vom 22.11.2022 - XI R 17/20, BFHE 279, 264, BStBl II 2023, 601, Rz 23 ff.). Der KWK-Bonus, den der Betreiber --wie hier die Klägerin-- einer Biogasanlage mit BHKW von seinem Stromnetzbetreiber zusätzlich erhält, ist weiteres Entgelt für die Lieferung von Strom an den Stromnetzbetreiber; er ist kein Entgelt des Stromnetzbetreibers für die (kostenlose) Lieferung von Wärme des Stromerzeugers an Dritte (vgl. BFH-Urteile vom 31.05.2017 - XI R 2/14, BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024, Rz 35; vom 25.11.2021 - V R 45/20, BFHE 275, 392, Rz 16).
- 19** b) Im Streitfall hat die Klägerin der A jedoch keine Wärme (unentgeltlich) zugewandt. Die von der Klägerin in ihrem BHKW erzeugte und zur Trocknung der Holzhackschnitzel in ihrer Trocknungsanlage verwendete Wärme wurde nicht an A abgegeben, sondern von ihr selbst zur Trocknung des Holzes der A verbraucht.
- 20** aa) Zu Recht hat das FG dahin erkannt, dass die Klägerin das alleinige Zugriffsrecht auf die zur Trocknung der fremden Holzhackschnitzel eingesetzten Wärme hatte und die Verfügungsmacht daran der A nicht verschafft wurde. Die nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG vorausgesetzte "Zuwendung" ergibt sich nicht bereits daraus, dass eine Lieferung unentgeltlich erbracht wird (vgl. BFH-Urteil vom 14.05.2008 - XI R 60/07, BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721, unter II.1.). Der gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG erforderliche Zuwendungscharakter kommt einem entsprechenden Vorgang dadurch zu, dass der Begünstigte unbeschränkte Verfügungsmacht an dem zugewandten Gegenstand erhält (vgl. BFH-Urteil vom 14.05.2008 - XI R 60/07, BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721, unter II.1.). Für die nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellte unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands gilt hinsichtlich der Verschaffung der unbeschränkten Verfügungsmacht nichts anderes.
- 21** bb) Gemessen daran hat die Klägerin der A an der als Gegenstand zu behandelnden Wärme keine Verfügungsmacht verschafft. Mit der Trocknung der fremden Holzhackschnitzel durch im BHKW der Klägerin produzierten Wärme in der im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit betriebenen Trocknungsanlage wurde A nicht befähigt, im eigenen Namen über die für den Trocknungsprozess eingesetzte Wärme zu verfügen. Allein die Klägerin hat über

die der Trocknungsanlage zugeführte Wärme verfügt und bestimmt, ob und wie sie zur Trocknung der fremden Holzhackschnitzel eingesetzt wird. Auf A wurde die Befähigung, über diese zur Trocknung ihrer Holzhackschnitzel eingesetzten Wärme wie eine Eigentümerin zu verfügen, nicht übertragen. Daher scheidet insoweit auch eine mit einer Lieferung gleichgestellte unentgeltliche Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG aus.

- 22** cc) Danach hat die Klägerin die von ihr in ihrem BHKW produzierte Wärme in ihrer Trocknungsanlage zur Trocknung fremder Holzhackschnitzel selbst genutzt und nicht unentgeltlich im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG überlassen. Etwas anderes würde im Übrigen nicht daraus folgen, soweit --worauf das FA im finanzgerichtlichen Verfahren noch abgestellt hatte-- es sich bei den zu trocknenden Holzhackschnitzeln entgegen den mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen nicht angegriffenen und den zur Entscheidung berufenen Senat nach § 118 Abs. 2 FGO insoweit bindenden Feststellungen des FG nicht um fremde, sondern um eigene der Klägerin gehandelt hätte. Auch in diesem Fall würde keine unentgeltliche Wärmeabgabe im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG vorliegen.
- 23** c) Die hiergegen vom FA mit seiner Revision erhobenen Einwendungen greifen nicht durch.
- 24** aa) Anders als das FA meint, ist der vorliegende Sachverhalt dem Grunde nach nicht mit dem identisch, der dem BFH-Urteil vom 31.05.2017 - XI R 2/14 (BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024) zugrunde lag. Entgegen der vom FA vertretenen Auffassung liegt im Streitfall keine unentgeltliche Wärmelieferung vor (s. dazu unter II.1.b bb), so dass die Grundsätze dieses Urteils zur unentgeltlichen Abgabe von Wärme auf den Streitfall nicht übertragbar sind.
- 25** bb) Es kommt bei der allein nach Maßstäben des Umsatzsteuerrechts zu beurteilenden Frage, ob eine unentgeltliche steuerbare und steuerpflichtige Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG vorliegt, auch nicht darauf an, ob --wie das FA ferner meint-- eine dem Fremdvergleich nicht genügende Gestaltung im Unternehmensverbund vorliegt. Ebenso wenig ist es insoweit von entscheidungserheblicher Bedeutung, ob die Klägerin im Hinblick auf einen fremden, mit ihr gesellschaftsrechtlich nicht verflochtenen Dritten gleichfalls eine Trocknungsanlage angeschafft hätte, um Holzhackschnitzel für diesen unentgeltlich zu trocknen. Der insoweit zu einer abweichenden umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung führende Unterschied zwischen dem vom FA angeführten Sachverhalt und dem Streitfall besteht darin, dass vorliegend keine Wärmelieferung vorliegt, die die Annahme einer unentgeltlichen Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG rechtfertigen würde.
- 26** cc) Entgegen dem FA kann die Trocknung der fremden Holzhackschnitzel auch nicht als Nebenleistung einer unentgeltlichen Wärmelieferung gesehen werden. Der Annahme einer unentgeltlichen Nebenleistung "Trocknung der fremden Holzhackschnitzel" steht im Streitfall jedoch schon entgegen, dass es vorliegend an einer Wärmelieferung als Hauptleistung fehlt (s. dazu unter II.1.b bb).
- 27** 2. Die von der Klägerin im Streitfall erbrachte unentgeltliche Trocknungsleistung löst keine steuerbare Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG aus, da die Trocknung der fremden Holzhackschnitzel aus betrieblichen Gründen erfolgt ist.
- 28** a) Zu Recht hat das FG angenommen, dass die Klägerin mit der unentgeltlichen Trocknung der fremden Holzhackschnitzel keine andere sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG erbracht hat.
- 29** aa) Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gemäß § 3 Abs. 9a UStG gleichgestellt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch einen Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen (Nr. 1), oder die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen (Nr. 2). Dies beruht auf Art. 26 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL, der die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellt, wenn sie für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke erfolgt (vgl. BFH-Urteil vom 10.06.2020 - XI R 25/18, BFHE 270, 181, Rz 49). Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG ist alles, was seiner Art nach Gegenstand von sonstigen Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG sein kann und nicht bereits unter § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG fällt (vgl. BFH-Urteile vom 05.04.1984 - V R 51/82, BFHE 140, 393, BStBl II 1984, 499; vom 10.06.2020 - XI R 25/18, BFHE 270, 181, Rz 48).
- 30** bb) Die von der Klägerin erbrachte unentgeltliche Trocknung der fremden Holzhackschnitzel stellt keine Verwendung eines dem Unternehmen der Klägerin zugeordneten Gegenstands im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG

dar.

- 31** (1) Eine Verwendung eines dem Unternehmen der Klägerin zugeordneten Gegenstands, dessen unternehmerische Nutzung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, ist insoweit nicht erfolgt. Verwendung im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG ist jede Nutzung oder jeder Gebrauch eines Gegenstands, die nicht zu seiner Entnahme führen (vgl. Probst in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 3 Abs. 1b Rz 122). Während die Entnahme die Bindung des Gegenstands an das Unternehmen löst, besteht diese bei der Gegenstandsverwendung gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG fort; die unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG ist eine "Entnahme auf Zeit" (vgl. noch zum Eigenverwendungsverbrauch BFH-Urteil vom 28.02.1980 - V R 138/72, BFHE 130, 111, BStBl II 1980, 309, unter 1.). Der Begriff "Verwendung eines Gegenstands" ist außerdem eng auszulegen; er umfasst nur die Verwendung des Gegenstands selbst (vgl. EuGH-Urteil Mohsche vom 25.03.1993 ^[1] - C-193/91, EU:C:1993:203, Rz 14).
- 32** (2) Gemessen daran hat das FG zu Recht darauf abgestellt, dass die Verwendung des Gegenstands selbst die erbrachte unentgeltliche sonstige Leistung charakterisieren müsse. Die Nutzung der dem Unternehmen der Klägerin zugeordneten Trocknungsanlage im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Trocknung der fremden Holzhackschnitzel genügt nicht, um insoweit von einer Verwendung gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG auszugehen. Die in Rede stehende unentgeltliche sonstige Leistung der Klägerin ist geprägt durch die Nutzung der von ihr selbst produzierten Wärme aus ihrem BHKW zur Trocknung fremder Holzhackschnitzel in ihrer Trocknungsanlage; dies ist keine Verwendung im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.
- 33** cc) Die unentgeltliche Trocknung der fremden Holzhackschnitzel unterfällt dagegen dem in § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG genannten Tatbestandsmerkmal der anderen sonstigen Leistung.
- 34** (1) Die Vorschrift unterwirft alle anderen, nicht schon unter § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG fallenden unentgeltlichen Dienstleistungen des Unternehmers für unternehmensfremde Zwecke oder den privaten Bedarf seines Personals, ausgenommen bloße Aufmerksamkeiten, der Umsatzsteuer. Zu den sonstigen Leistungen für nichtunternehmerische Zwecke gehören dabei zum einen reine Dienstleistungen, zum anderen aber auch die Verwendung unternehmerischer Gegenstände für nicht unternehmerische Zwecke, sofern sie mit einem nicht nur unwesentlichen Dienstleistungsanteil verbunden ist (vgl. Höink/Huschens in Offerhaus/Söhn/Lange, § 3 UStG Rz 374).
- 35** (2) Im Streitfall ist die Nutzung der von der Klägerin in ihrem BHKW produzierten Wärme zur Trocknung der fremden Holzhackschnitzel für die erbrachte unentgeltliche sonstige Leistung wesentlich. Die Trocknungsanlage wird insoweit lediglich verwendet, um die unentgeltliche Dienstleistung in Gestalt der Trocknung der fremden Holzhackschnitzel auszuführen.
- 36** b) Die Steuerbarkeit nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG für diese von der Klägerin in Gestalt von Trocknungsleistungen unentgeltlich erbrachten anderen sonstigen Leistungen wird jedoch nicht ausgelöst, weil sie nicht "für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen", erfolgt sind. Das FG hat daher zu Recht das Vorliegen einer unentgeltlichen Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG verneint.
- 37** aa) Die Gewährung unentgeltlicher sonstiger Leistungen aus unternehmerischen Gründen ist nicht steuerbar (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11.12.2003 - V R 48/02, BFHE 204, 349, BStBl II 2006, 384, unter II.5.; vom 10.06.2020 - XI R 25/18, BFHE 270, 181, Rz 51; EuGH-Urteile Danfoss und AstraZeneca vom 11.12.2008 - C-371/07, EU:C:2008:711, Rz 51 ff.; GE Aircraft Engine Services vom 17.11.2022 - C-607/20, EU:C:2022:884, Rz 33; Abschn. 3.4 Abs. 1 Satz 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--).
- 38** (1) Dies unterscheidet die unentgeltliche sonstige Leistung gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG von der unentgeltlichen Lieferung eines Gegenstands gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG, da es dem zuletzt genannten Entnahmetatbestand nicht entgegensteht, wenn eine Weitergabe für die Zwecke des Unternehmens stattfindet (vgl. zur unentgeltlichen Lieferung von Wärme bei Bezug eines KWK-Bonus BFH-Urteil vom 04.09.2024 - XI R 15/24 (XI R 17/20), BFH/NV 2025, 120). § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG ist ein zweckneutraler Entnahmetatbestand, ohne dass die Zweckvoraussetzungen des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG erfüllt sein müssen. Dies entspricht auch der zugrunde liegenden Regelung in Art. 16 MwStSystRL. Danach ist auch die Entnahme eines Gegenstands für eine unentgeltliche Zuwendung (Art. 16 Satz 1 Fall 3 MwStSystRL) der Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt, unabhängig davon, ob der Gegenstand für unternehmerische Zwecke (Art. 16 Satz 1 Fall 4 MwStSystRL) genutzt wird (vgl. EuGH-Urteile Kuwait Petroleum vom 27.04.1999 - C-48/97, EU:C:1999:203, Rz 22; Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16.09.2020 - C-528/19, EU:C:2020:712, Rz 64; BFH-Urteile vom 25.11.2021 -

- 39** (2) Ein vorrangiges Unternehmensinteresse hat die Rechtsprechung des EuGH und BFH hinsichtlich Dienstleistungen für den privaten Bedarf seines Personals zum Beispiel bejaht (vgl. dazu BFH-Urteil vom 10.05.2023 - V R 16/21, BFHE 280, 357, BStBl II 2023, 1023, Rz 24), wenn die Übernahme der Beförderung des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter besonderen Umständen durch die Erfordernisse der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens bedingt ist und der durch den Arbeitnehmer erlangte persönliche Vorteil gegenüber dem Bedarf des Unternehmens als nebensächlich erscheint (vgl. EuGH-Urteil Fillibeck vom 16.10.1997 - C-258/95, EU:C:1997:491, Rz 26 ff.), ebenso dann, wenn bei der Abgabe von Mahlzeiten ausnahmsweise der persönliche Vorteil, den die Arbeitnehmer daraus ziehen, gegenüber den Bedürfnissen des Unternehmens als nur untergeordnet erscheint (vgl. EuGH-Urteil Danfoss und AstraZeneca vom 11.12.2008 - C-371/07, EU:C:2008:711 sowie BFH-Urteil vom 09.12.2010 - V R 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz 31) oder wenn der private Bedarf der Arbeitnehmer bei der Übernahme von Maklerkosten hinter dem unternehmerischen Interesse zurücktritt, erfahrene Mitarbeiter des Konzerns unabhängig von deren bisherigem Arbeits- und Wohnort für den Aufbau eines Konzerndienstleisters umzusiedeln (vgl. BFH-Urteil vom 06.06.2019 - V R 18/18, BFHE 265, 538, BStBl II 2020, 293, Rz 22). Die unentgeltliche Ausgabe von Einkaufsgutscheinen an Mitarbeiter, die hiermit im Rahmen eines unternehmensinternen Programms für ihre Leistungen belohnt werden, erfolgt gleichfalls nicht für unternehmensfremde Zwecke und ist daher nicht steuerbar, wenn die Ausgabe der Gutscheine auf eine Steigerung der Leistung der Mitarbeiter und damit auf das reibungslose Funktionieren sowie die Rentabilität des Unternehmens gerichtet ist (vgl. EuGH-Urteil GE Aircraft Engine Services vom 17.11.2022 - C-607/20, EU:C:2022:884, Rz 33).
- 40** bb) Danach ist mit der Vorentscheidung ein die Steuerbarkeit der unentgeltlich erbrachten Trocknung der fremden Holzhackschnitzel nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG ausschließendes überwiegendes unternehmerisches Interesse gegeben.
- 41** (1) Die Klägerin hat die Trocknungsleistung nicht für Zwecke außerhalb ihres Unternehmens erbracht. Durch die Nutzung der von ihr in ihrem BHKW produzierten Wärme konnte die Klägerin eine höhere Vergütung für ihre Stromlieferung an den Netzbetreiber erzielen. Die Trocknungsleistung war mithin darauf gerichtet, einen um 0,03 €/kWh erhöhten KWK-Bonus bei der Stromeinspeisung zu erlangen, um die Rentabilität des Unternehmens der Klägerin zu steigern. Dies reicht für die Annahme eines unternehmerischen Interesses an der unentgeltlich erbrachten Trocknung der fremden Holzhackschnitzel aus. Die unentgeltliche Trocknung der fremden Holzhackschnitzel ist auch nicht vorrangig für unternehmerische Zwecke der A, die diese zur Beheizung von ihren Mietwohnhäusern verwendete, erfolgt. Da die Trocknung der fremden Holzhackschnitzel nach den unwidersprochen gebliebenen Angaben der Klägerin keinen großen Effekt auf deren Brennwert hatte und diese mit einem zwischen den Beteiligten unstreitig geschätzten Wert in Höhe von circa 600 € im Jahr anzusetzen ist, während knapp die Hälfte des von der Klägerin bei der Stromeinspeisung erlangten KWK-Bonus, mithin circa 45.000 € im Jahr, auf die im Streit stehende Trocknung entfällt, ist das unternehmerische Interesse der A an der Trocknung gegenüber dem der Klägerin am Erhalt des erhöhten KWK-Bonus von nur untergeordneter Bedeutung.
- 42** (2) Dem steht nicht entgegen, dass es sich bei der Strom- und Wärmeerzeugung um unterschiedliche Verwendungszwecke mit jeweils eigenständigem Charakter handelt, wie sich bereits aus der Möglichkeit zur gesonderten Vermarktung ergibt (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.2021 - V R 45/20, BFHE 275, 392, Rz 22). Die Möglichkeit zur gesonderten Vermarktung von Strom einerseits und Wärme andererseits steht nicht im Widerspruch dazu, die Erlangung eines erhöhten KWK-Bonus bei der Stromeinspeisung als unternehmerisches Interesse bei der unentgeltlichen Trocknungsleistung im Rahmen des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG anzuerkennen.
- 43** c) Auch insoweit greifen die hiergegen vom FA mit seiner Revision erhobenen Einwendungen nicht durch.
- 44** aa) Soweit das FA meint, dass ein unternehmerischer Grund für die unentgeltliche Trocknung der fremden Holzhackschnitzel nicht gegeben sei, da Voraussetzung für den Erhalt des erhöhten KWK-Bonus nur die Wärmelieferung, nicht die Trocknungsleistung sei, verkennt es auch insoweit, dass es im Streitfall keine Lieferung von Wärme gegeben hat.
- 45** bb) Entgegen dem FA ist ein direkter Zusammenhang zwischen Trocknungsleistung und Erhalt des erhöhten KWK-Bonus ersichtlich. Zwar liegt die Trocknung der fremden Holzhackschnitzel durch die Klägerin ebenso im unternehmerischen Interesse der A, da diese mit den getrockneten Holzhackschnitzeln ihre vermieteten Immobilien beheizt und nach den insoweit unbestrittenen Angaben des FA eigens dafür im zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung der Trocknungsanlage durch die Klägerin selbst eine Holzhackschnitzelheizung anschafft hat. Da die

Trocknungsleistung zwischen den Beteiligten unstreitig mit einem geschätzten Wert in Höhe von circa 600 € im Jahr gegenüber dem hierdurch von der Klägerin erlangten erhöhten KWK-Bonus in Höhe von circa 45.000 € im Jahr anzusetzen ist, fällt das unternehmerische Interesse der A an der Trocknung gegenüber dem der Klägerin nicht ins Gewicht.

- 46** 3. Anders als das FG meint, steht der Klägerin der von ihr im Streitjahr 2013 aus der bereits im Jahr 2012 erfolgten Anschaffung der Trocknungsanlage in Anspruch genommene Vorsteuerabzug in Höhe von ... € nicht zu. Die von der Klägerin für das Streitjahr 2013 geltend gemachten abziehbaren Vorsteuerbeträge in Höhe von ... € sind daher jedenfalls um ... € zu kürzen. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.
- 47** a) Nach ständiger Rechtsprechung setzt ein Vorsteuerabzug unter anderem voraus, dass die Eingangsleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert beziehungsweise erbracht werden (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. EuGH-Urteile *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* vom 03.07.2019 - C-316/18, EU:C:2019:559, Rz 23, m.w.N.; Finanzamt R vom 08.09.2022 - C-98/21, EU:C:2022:645, Rz 39; vgl. z.B. BFH-Urteile vom 16.12.2020 - XI R 13/19, BFHE 272, 185, BStBl II 2022, 389, Rz 61; vom 15.02.2023 - XI R 24/22 (XI R 22/18), BFHE 280, 336, BStBl II 2023, 940). Hängen die Eingangsleistungen hingegen mit steuerfreien Umsätzen oder mit nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfassten Umsätzen zusammen, kommt es nicht zum Vorsteuerabzug (EuGH-Urteil Finanzamt R vom 08.09.2022 - C-98/21, EU:C:2022:645, Rz 48; ebenso bereits zuvor EuGH-Urteile SKF vom 29.10.2009 - C-29/08, EU:C:2009:665, Rz 59; Ryanair vom 17.10.2018 - C-249/17, EU:C:2018:834, Rz 29; BFH-Urteile vom 07.12.2023 - V R 15/21, BFH/NV 2024, 621, Rz 14; vom 17.04.2024 - XI R 13/21, BStBl II 2024, 801, Rz 72).
- 48** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und der Rechtsprechung des BFH muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (vgl. z.B. EuGH-Urteile SKF vom 29.10.2009 - C-29/08, EU:C:2009:665, Rz 57; AES-3C Maritza East 1 vom 18.07.2013 - C-124/12, EU:C:2013:488, Rz 27; Sveda vom 22.10.2015 - C-126/14, EU:C:2015:712, Rz 27; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14.09.2017 - C-132/16, EU:C:2017:683, Rz 28; Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16.09.2020 - C-528/19, EU:C:2020:712, Rz 26; Vos Aannemingen vom 01.10.2020 - C-405/19, EU:C:2020:785, Rz 26; BFH-Urteile vom 13.12.2017 - XI R 3/16, BFHE 261, 84, BStBl II 2018, 727, Rz 27; vom 16.12.2020 - XI R 26/20 (XI R 28/17), BFHE 272, 240, BStBl II 2024, 146, Rz 21).
- 49** bb) Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen bestimmten Eingangsumsätzen und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen, kommt gleichwohl ein Recht zum Vorsteuerabzug in Betracht, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und --als solche-- Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. EuGH-Urteile SKF vom 29.10.2009 - C-29/08, EU:C:2009:665, Rz 58; AES-3C Maritza East 1 vom 18.07.2013 - C-124/12, EU:C:2013:488, Rz 28; Sveda vom 22.10.2015 - C-126/14, EU:C:2015:712, Rz 28; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14.09.2017 - C-132/16, EU:C:2017:683, Rz 28; Ryanair vom 17.10.2018 - C-249/17, EU:C:2018:834, Rz 27; Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16.09.2020 - C-528/19, EU:C:2020:712, Rz 28; BFH-Urteile vom 13.12.2017 - XI R 3/16, BFHE 261, 84, BStBl II 2018, 727, Rz 28; vom 16.12.2020 - XI R 26/20 (XI R 28/17), BFHE 272, 240, BStBl II 2024, 146, Rz 23).
- 50** cc) Bezieht ein Unternehmer eine Leistung, um diese an einen Dritten unentgeltlich weiterzuliefern und zugleich die eigene unternehmerische Tätigkeit zu ermöglichen, steht ihm der Vorsteuerabzug zu, wenn die bezogene Eingangsleistung nicht über das hinausgeht, was erforderlich/unerlässlich war, um diesen Zweck zu erfüllen, und die Kosten der Eingangsleistung (kalkulatorisch) im Preis der getätigten Ausgangsumsätze enthalten sind und der Vorteil des Dritten allenfalls nebensächlich ist (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2020 - XI R 26/20 (XI R 28/17), BFHE 272, 240, BStBl II 2024, 146, Leitsatz 1).
- 51** b) Nach diesen Grundsätzen kann die Klägerin einen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Trocknungsanlage nicht beanspruchen.

- 52** aa) Ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Eingangsumsätzen aus der Anschaffung der Trocknungsanlage und den Ausgangsumsätzen in Gestalt der steuerpflichtigen Stromeinspeisungen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, besteht vorliegend nicht. Das Recht auf Abzug der für die Anschaffung der Trocknungsanlage entrichteten Steuer ist nicht gegeben, weil die von der Klägerin hierfür getätigten Ausgaben insoweit nicht zu den Kostenelementen ihrer besteuerten und zum Abzug berechtigenden Umsätze aus der Stromeinspeisung gehören. Die Klägerin hat die Trocknungsanlage bezogen, um damit unentgeltlich fremde Holzhackschnitzel zu trocknen, so dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Eingangsumsätzen aus der Anschaffung der Trocknungsanlage und der unentgeltlichen Trocknung der fremden Holzhackschnitzel, die hier mangels unternehmensfremder Zwecke nicht nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG der Erbringung einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt ist, besteht. Der Umstand, dass die Klägerin durch die unentgeltliche Trocknung der fremden Holzhackschnitzel in Gestalt eines erhöhten KWK-Bonus bei der Stromeinspeisung ein höheres Entgelt erlangen und somit ihre besteuerten und zum Abzug berechtigenden Umsätze steigern konnte, lässt lediglich einen mittelbaren Veranlassungszusammenhang erkennen.
- 53** bb) Bei den Eingangsumsätzen aus der Anschaffung der Trocknungsanlage handelt es sich auch nicht um allgemeine Aufwendungen der Klägerin, die als solche Kostenelemente der von ihr erbrachten Stromeinspeisung wären; daher kommt ein Recht zum Vorsteuerabzug auch insoweit nicht in Betracht. Der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen den Eingangsumsätzen aus der Anschaffung der Trocknungsanlage und der unentgeltlichen Trocknung der fremden Holzhackschnitzel als nichtwirtschaftlicher Tätigkeit schließt es aus, hinsichtlich der insoweit direkt und unmittelbar zuzuordnenden Kosten allgemeine Aufwendungen der Klägerin, die als solche Kostenelemente ihrer besteuerten Ausgangsumsätze in Gestalt der Stromeinspeisung wären und insoweit ein Recht zum Vorsteuerabzug eröffnen würden, anzunehmen.
- 54** cc) Eine für den Vorsteuerabzug im Ausnahmefall ausreichende "mittelbare" Veranlassung liegt im Streitfall ebenso wenig vor. Zwar hat die Klägerin die Trocknungsanlage bezogen und unentgeltlich fremde Holzhackschnitzel mit der Wärme aus ihrem BHKW getrocknet, um einen erhöhten KWK-Bonus als zusätzliches Entgelt für den von ihr gelieferten Strom zu erlangen. Mit der Anschaffung der Trocknungsanlage und der unentgeltlichen Trocknung fremder Holzhackschnitzel hat die Klägerin ihre eigene unternehmerische Tätigkeit jedoch nur gefördert, nicht erst ermöglicht. Die Anschaffung der Trocknungsanlage und die unentgeltliche Trocknung fremder Holzhackschnitzel hat sich somit nicht auf das beschränkt, was erforderlich war, um den Betrieb des BHKW zur Stromeinspeisung zu gewährleisten. Da die Anschaffung der Trocknungsanlage und die unentgeltliche Trocknung fremder Holzhackschnitzel mithin über das hinausging, was erforderlich war, um den Betrieb der Klägerin zur Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zu gewährleisten, kommt ein Recht auf Vorsteuerabzug insoweit nicht in Betracht (vgl. EuGH-Urteil Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16.09.2020 - C-528/19, EU:C:2020:712, Rz 38; BFH-Urteil vom 16.12.2020 - XI R 26/20 (XI R 28/17), BFHE 272, 240, BStBl II 2024, 146, Rz 25 ff.). Außerdem war der Vorteil der A nicht nur nebensächlich. In diesem Fall bleibt es dabei, dass der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Betriebskosten zu versagen ist, wenn --wie hier im Hinblick auf die unentgeltliche Trocknung fremder Holzhackschnitzel-- die Annahme unternehmensfremder Zwecke zu verneinen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 22.11.2022 - XI R 17/20, BFHE 279, 264, BStBl II 2023, 601, Rz 28).
- 55** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat vermag den Streitfall auf Grundlage der bisherigen tatsächlichen Feststellungen im angefochtenen Urteil nicht abschließend zu entscheiden.
- 56** a) Zwar kann der Senat entscheiden, dass der Vorsteuerabzug für die Trocknungsanlage aus den unter II.3. genannten Gründen zu versagen ist. Das FG hat aber nicht geprüft, welche weiteren Vorsteuerbeträge mit der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit "unentgeltliche Trocknung von Holz" in direktem und unmittelbarem Zusammenhang stehen. Ebenso wenig hat das FG untersucht, welchen Anteil die nichtwirtschaftliche Tätigkeit an der Gesamttätigkeit der Klägerin hat und insoweit zu einer Einschränkung des Vorsteuerabzugs aus den Errichtungs- und Betriebskosten des BHKW führt (vgl. dazu auch BFH-Beschluss vom 22.11.2022 - XI R 17/20, BFHE 279, 264, BStBl II 2023, 601, Rz 27 und 28, Fall D).
- 57** b) Das FG hat nicht festgestellt, ob und in welchem Umfang über den das Streitjahr 2013 betreffenden auf die Anschaffung der Trocknungsanlage entfallenden Vorsteuerabzug in Höhe von ... € hinaus in der von der Klägerin in den Streitjahren jeweils geltend gemachten abziehbaren Vorsteuer in Höhe von insgesamt ... € (2013), ... € (2014) und ... € (2015) weitere Vorsteuerbeträge enthalten sind, die auf Eingangsleistungen entfallen, die mit der unentgeltlichen Trocknung fremder Holzhackschnitzel zusammenhängen und insoweit vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind.

- 58** c) Soweit von der Klägerin bezogene Eingangsleistungen sowohl für die Ausführung ihrer steuerpflichtigen Ausgangsumsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch zur unentgeltlichen Trocknung fremder Holzhackschnitzel, für die ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, verwendet wurden, sind die Vorsteuerbeträge entsprechend § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Hierbei kann das FG im zweiten Rechtsgang beachten, dass die von der Finanzverwaltung angewendete, ausschließlich energetische Methode zur (mangels Einkaufspreis notwendigen) Aufteilung von Selbstkosten bei einer unentgeltlichen Wertabgabe von der Rechtsprechung als nicht sachgerecht verworfen und stattdessen eine zweistufige, ausschließlich umsatzbezogene Schätzung als sachgerecht angesehen wurde (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; vom 04.09.2024 - XI R 15/24 (XI R 17/20), BFH/NV 2025, 120, Rz 27). Der Senat neigt dazu, dies auf die Vorsteueraufteilung bei nichtwirtschaftlicher Tätigkeit (analog § 15 Abs. 4 UStG) zu übertragen.
- 59** d) Außerdem wird das FG prüfen müssen, inwieweit eine Berichtigung des im Jahr 2012 erfolgten Vorsteuerabzugs gemäß § 15a UStG, Art. 184 MwStSystRL vorzunehmen ist oder ob --vorrangig-- die Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 2012 änderbar ist (vgl. dazu EuGH-Urteil SEB bankas vom 11.04.2018 - C-532/16, EU:C:2018:228; BFH-Urteil vom 23.10.2014 - V R 11/12, BFHE 247, 471, BStBl II 2015, 973, Rz 30; Abschn. 15a.4 Abs. 3 und Abschn. 15a.2 Abs. 2 Nr. 6 UStAE). Sonstige Leistungen und Gegenstände, die --wie hier-- teilweise für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden, können nicht vollständig dem Unternehmen zugeordnet werden; ein Zuordnungswahlrecht besteht insoweit nicht (vgl. BFH-Urteile vom 14.10.2015 - V R 10/14, BFHE 251, 461, BStBl II 2016, 717; vom 03.08.2017 - V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, Rz 18 f.; vom 20.10.2021 - XI R 10/21, BFHE 274, 342, Rz 54). Ein Vorsteuerabzug ist nach § 15a UStG in den Folgejahren zu berichtigen, wenn die Zuordnung materiell-rechtlich unrichtig vorgenommen wurde (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.2014 - V R 11/12, BFHE 247, 471, BStBl II 2015, 973, Rz 31 f.).
- 60** 5. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung durch Urteil (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).
- 61** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Fußnoten

[1] Hinweis der Dokumentationsstelle: sic! Das Urteil datiert vom 25.05.1993; Sammlung der Rechtsprechung 1993 Seite I-02615

Quelle: www.bundesfinanzhof.de