



# Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

25. April 2024\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Steuerbare Umsätze – Art. 16 – Entnahme eines Gegenstands aus dem Unternehmen und unentgeltliche Zuwendung dieses Gegenstands an einen anderen Steuerpflichtigen – Trocknung von Holz und Beheizen von Spargelfeldern mit Wärme aus einem Blockheizkraftwerk, das an eine Biogasanlage angeschlossen ist – Art. 74 – Steuerbemessungsgrundlage – Selbstkostenpreis – Beschränkung auf vorsteuerbelastete Kosten“

In der Rechtssache C-207/23

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 22. November 2022, beim Gerichtshof eingegangen am 29. März 2023, in dem Verfahren

**Finanzamt X**

gegen

**Y KG**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten T. von Danwitz sowie der Richter P. G. Xuereb (Berichterstatter) und A. Kumin,

Generalanwalt: J. Richard de la Tour,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Y KG, vertreten durch Rechtsanwalt T. Streit und Rechtsanwältin A. Zawatson,
- der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller und N. Scheffel als Bevollmächtigte,

\* Verfahrenssprache: Deutsch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch F. Behre und J. Jokubauskaitė als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 16 und 74 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Y KG und dem Finanzamt X (Deutschland) über die Erhebung von Mehrwertsteuer auf unentgeltliche Wärmelieferungen aus dem Blockheizkraftwerk, das an die Biogasanlage der Y KG angeschlossen ist, zum einen an den Unternehmer A zur Trocknung von Holz und zum anderen an die Gesellschaft B zum Beheizen ihrer Spargelfelder.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

- 3 In Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:  
„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:  
a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;  
...“
- 4 Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:  
„Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“
- 5 Art. 15 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:  
„Einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und ähnliche Sachen.“
- 6 In Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:  
„Einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde

Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Jedoch werden einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt nicht gleichgestellt Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster für die Zwecke des Unternehmens.“

7 Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

8 Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Bei den in den Artikeln 16 und 18 genannten Umsätzen in Form der Entnahme oder der Zuordnung eines Gegenstands des Unternehmens durch einen Steuerpflichtigen oder beim Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen oder seine Rechtsnachfolger im Fall der Aufgabe seiner steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit ist die Steuerbemessungsgrundlage der Einkaufspreis für diese oder gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden.“

9 In Art. 78 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„In die Steuerbemessungsgrundlage sind folgende Elemente einzubeziehen:

- a) Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst;
- b) Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger fordert.

Die Mitgliedstaaten können als Nebenkosten im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe b Kosten ansehen, die Gegenstand einer gesonderten Vereinbarung sind.“

10 Art. 79 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„In die Steuerbemessungsgrundlage sind folgende Elemente nicht einzubeziehen:

- a) Preisnachlässe durch Skonto für Vorauszahlungen;
- b) Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Erwerber oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird;
- c) Beträge, die ein Steuerpflichtiger vom Erwerber oder vom Dienstleistungsempfänger als Erstattung der in ihrem Namen und für ihre Rechnung verauslagten Beträge erhält und die in seiner Buchführung als durchlaufende Posten behandelt sind.

Der Steuerpflichtige muss den tatsächlichen Betrag der in Absatz 1 Buchstabe c genannten Auslagen nachweisen und darf die Mehrwertsteuer, die auf diese Auslagen gegebenenfalls erhoben worden ist, nicht als Vorsteuer abziehen.“

### *Deutsches Recht*

11 § 3 Abs. 1b des Umsatzsteuergesetzes (im Folgenden: UStG) bestimmt:

„Einer Lieferung gegen Entgelt werden gleichgestellt

1. die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen;
2. die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands durch einen Unternehmer an sein Personal für dessen privaten Bedarf, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;
3. jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

Voraussetzung ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.“

12 In § 10 Abs. 4 UStG heißt es:

„Der Umsatz wird bemessen

1. bei dem Verbringen eines Gegenstands im Sinne des § 1a Abs. 2 und des § 3 Abs. 1a sowie bei Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b 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;

...“

13 § 8 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes in der Fassung vom 7. November 2006 (BGBl. 2006 I S. 2550) (im Folgenden: EEG) bestimmt:

„(1) Für Strom, der in Anlagen mit einer Leistung bis einschließlich 20 Megawatt gewonnen wird, die ausschließlich Biomasse im Sinne der nach Absatz 7 erlassenen Rechtsverordnung einsetzen, beträgt die Vergütung ...

...

(3) Die Mindestvergütungen nach Absatz 1 Satz 1 erhöhen sich um jeweils 2,0 Cent pro Kilowattstunde, soweit es sich um Strom im Sinne von § 3 Abs. 4 des [Gesetzes für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz) in der Fassung vom 19. März 2002 (BGBl. 2002 I S. 1092, im Folgenden: KWKG)] handelt und dem Netzbetreiber ein entsprechender Nachweis ... vorgelegt wird. Anstelle des Nachweises nach Satz 1 können für serienmäßig hergestellte KWK-Anlagen mit einer Leistung von bis zu 2 Megawatt geeignete Unterlagen des Herstellers vorgelegt werden, aus denen die thermische und elektrische Leistung sowie die Stromkennzahl hervorgehen.“

14 § 3 Abs. 4 KWKG in der Fassung vom 19. März 2002 sieht vor:

„KWK-Strom ist das rechnerische Produkt aus Nutzwärme und Stromkennzahl der KWK-Anlage. Bei Anlagen, die nicht über Vorrichtungen zur Abwärmeabfuhr verfügen, ist die gesamte Netto-Stromerzeugung KWK-Strom.“

### **Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen**

- 15 Y betreibt eine Biogasanlage zur Erzeugung von Biogas aus Biomasse. Das erzeugte Biogas wurde im Jahr 2008 zur dezentralen Strom- und Wärmeproduktion genutzt. Der so produzierte Strom wurde überwiegend in das allgemeine Stromnetz eingespeist und von dem Stromnetzbetreiber vergütet. Die durch diesen Prozess erzeugte Wärme diente zu einem Teil dem Produktionsprozess von Y.
- 16 Den überwiegenden Teil der so produzierten Wärme überließ Y mit Vertrag vom 29. November 2007 dem Unternehmer A „kostenlos“ zur Trocknung von Holz in Containern und mit Vertrag vom 29. Juli 2008 der Gesellschaft 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.
- 17 Im Jahr 2008 erhielt Y für die Lieferung von 6 714 247 kWh Strom vom Stromnetzbetreiber neben der sogenannten Mindest-Einspeisevergütung nach § 8 Abs. 1 EEG in Höhe von 1 054 337,85 Euro noch einen Erhöhungsbetrag nach § 8 Abs. 3 EEG in Höhe von 85 070,66 Euro, weil es sich um Strom aus Kraft-Wärme-Kopplung im Sinne von § 3 Abs. 4 KWKG in der Fassung vom 19. März 2002 handelte. Dieser Erhöhungsbetrag von 85 070,66 Euro wurde – ebenso wie die Mindestvergütung – gemäß der Umsatzsteuererklärung von Y in die Bemessungsgrundlage der steuerpflichtigen Umsätze von Y einbezogen.
- 18 Da Y den Wärmeabnehmern A und B kein Entgelt in Rechnung stellte, ging das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung von einer unentgeltlichen Entnahme der Wärme im Sinne von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG an A und B aus. Mangels eines Einkaufspreises für die Wärme berechnete das Finanzamt die Bemessungsgrundlage für diese Entnahme gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nach den Selbstkosten.
- 19 In seinem Umsatzsteuerbescheid vom 17. November 2011 bestätigte das Finanzamt dieses Ergebnis.
- 20 Den von Y dagegen eingelegten Einspruch wies das Finanzamt mit Entscheidung vom 1. August 2012 als unbegründet zurück.
- 21 Gegen den Umsatzsteuerbescheid erhob Y Klage beim Finanzgericht (Deutschland), das dieser stattgab.
- 22 Auf die Revision des Finanzamts hob der Bundesfinanzhof (Deutschland) das Urteil des Finanzgerichts auf und verwies die Sache an dieses zurück. Der Bundesfinanzhof hielt die Sache für nicht spruchreif, da nicht entschieden werden könne, in welcher Höhe die unentgeltlichen Wertabgaben von Y versteuert werden müssten, und es Sache des Finanzgerichts sei, die insoweit erforderlichen Feststellungen zu treffen.

- 23 Nach Zurückverweisung an das Finanzgericht gab dieses der Klage teilweise statt. Es reduzierte die festgesetzte Umsatzsteuer, nachdem es festgestellt hatte, dass sich die Umsatzsteuer für die unentgeltlichen Wertabgaben nach den Selbstkosten für die Wärme bemesse.
- 24 Sowohl Y als auch das Finanzamt legten Revision beim Bundesfinanzhof, dem vorlegenden Gericht, ein.
- 25 Erstens stellt das vorlegende Gericht fest, dass Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vier Fälle der Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen – nämlich eine Entnahme „für seinen privaten Bedarf“ oder „für den Bedarf seines Personals“ oder „als unentgeltliche Zuwendung“ oder „für unternehmensfremde Zwecke“ – einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichstelle. Im vorliegenden Fall hält das vorlegende Gericht die Tatbestandsmerkmale einer unentgeltlichen Zuwendung eines Gegenstands im Sinne des dritten Falls dieser Bestimmung für erfüllt. Außerdem stellt das vorlegende Gericht fest, die unentgeltlich zugewandte Wärme sei von einer Anlage erzeugt worden, deren Errichtungs- und Betriebskosten Y zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten. Es fragt sich jedoch, ob der Tatbestand der Entnahme als unentgeltliche Zuwendung nicht über den Wortlaut dieser Bestimmung hinaus durch eine zusätzliche Voraussetzung einzuschränken sei. Denn auch dieser Tatbestand könnte dazu dienen, einen nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden Endverbrauch eines Gegenstands zu verhindern, wobei eine solche einschränkende Auslegung aus dem Urteil vom 16. September 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712 ), abzuleiten sein könnte.
- 26 Für den Fall, dass dieser einschränkende Auslegung von Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gefolgt werden sollte, fragt sich das vorlegende Gericht jedoch, ob der un versteuerte Endverbrauch zu verneinen sei, wenn der Zuwendungsempfänger, bei dem es sich um einen Steuerpflichtigen handle, den Zuwendungsgegenstand zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit verwende, oder ob es zusätzlich darauf ankomme, dass er den Zuwendungsgegenstand zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit verwende, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtige.
- 27 Zweitens ist dem vorlegenden Gericht zufolge angesichts dessen, dass Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Verwirklichung des in Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Entnahmetatbestands diene, bei der Auslegung von Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie die mit deren Art. 16 verfolgte Zielsetzung zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige gegenüber einem Endverbraucher keinen ungerechtfertigten Vorteil erlange. Sollte diese Zielsetzung auf Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu übertragen sein, könnte hieraus folgen, dass bei der Ermittlung des Selbstkostenpreises des unentgeltlich zugewandten Gegenstands nur die mit Mehrwertsteuer belasteten Kosten zu berücksichtigen wären. Wenn also der Steuerpflichtige, der einen Gegenstand herstelle, die nicht vorsteuerbelasteten Kosten nicht in die Ermittlung des Selbstkostenpreises dieses Gegenstands einbeziehen dürfe, erlange er gegenüber dem Endverbraucher, der einen Gegenstand herstelle, keinen ungerechtfertigten Vorteil.
- 28 Drittens möchte das vorlegende Gericht wissen, ob zum Selbstkostenpreis nur die unmittelbaren Herstellungs- oder Erzeugungskosten des unentgeltlich zugewandten Gegenstands oder auch nur mittelbar zurechenbare Kosten wie Finanzierungsaufwendungen gehören. Hiergegen sprächen aber die Schwierigkeiten, die sich ergäben, wenn mittelbar zurechenbare Kosten zu den Selbstkosten gehören würden. Das Ziel einer einfachen Wertbemessung von Entnahmen spreche daher gegen eine Einbeziehung derartiger Kosten.

29 Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Handelt es sich um die „Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen ... als unentgeltliche Zuwendung“ im Sinne von Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie, 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 der Mehrwertsteuerrichtlinie) den Selbstkostenpreis im Sinne des Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie 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 zum Beispiel Finanzierungsaufwendungen?

### **Zur ersten Frage**

30 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, 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, und ob es hierfür darauf ankommt, ob diese anderen Steuerpflichtigen die Wärme für Umsätze verwenden, die sie zum Vorsteuerabzug berechtigen.

31 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs sind bei der Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts nicht nur deren Wortlaut, sondern auch der Zusammenhang, in dem sie steht, sowie die Zwecke und Ziele zu berücksichtigen, die mit dem Rechtsakt, zu dem sie gehört, verfolgt werden (Urteil vom 21. Dezember 2023, Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Nach Art. 16 Abs. 1 3. Fall der Mehrwertsteuerrichtlinie wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen als unentgeltliche Zuwendung einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben.

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.

- 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.
- 35 Im vorliegenden Fall lässt sich dem Vorabentscheidungsersuchen zum einen entnehmen, dass Y, 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.
- 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.
- 37 Was die Zwecke von Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie und den Zusammenhang, in dem diese Bestimmung steht, betrifft, geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie sicherstellen soll, dass der Steuerpflichtige, der für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals einen Gegenstand entnimmt, und der Endverbraucher, der einen Gegenstand gleicher Art erwirbt, gleichbehandelt werden. Die Besteuerung der in Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie erwähnten Entnahmen dient nämlich zur Verhinderung von unversteuertem Endverbrauch (vgl. in diesem Sinne zu Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [ABl. 1977, L 145, S. 1], der Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie entspricht, Urteil vom 16. September 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 38 Zu diesem Zweck stellt diese Bestimmung bestimmte Umsätze, für die der Steuerpflichtige keine tatsächliche Gegenleistung erhalten hat, entgeltlich ausgeführten Lieferungen von Gegenständen gleich, die der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. in diesem Sinne zu Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 Urteil vom 16. September 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, Rn. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 39 Um jedoch Fälle eines unversteuerten Endverbrauchs zu vermeiden, muss die unentgeltliche Zuwendung des entnommenen Gegenstands unabhängig davon, wer sie erhält, einer späteren Besteuerung unterliegen.
- 40 Außerdem hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass Art. 16 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Ausnahme von dem Grundsatz darstellt, dass die Besteuerung der in Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie erwähnten Entnahmen zur Verhinderung von unversteuertem Endverbrauch dient, da er Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens gleichwohl von der Besteuerung ausnimmt (vgl. in diesem Sinne zu Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 Urteil vom 30. September 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 41 Die Begriffe in Art. 16 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind daher eng auszulegen, damit die Ziele von Art. 16 Abs. 1 nicht beeinträchtigt werden. Somit kann das Ziel dieser Ausnahme nicht darin bestehen, Gegenstände von der Mehrwertsteuer zu befreien, die zu einem anderen Endverbrauch als dem führen, der mit Umsätzen zur Bewerbung von Gegenständen durch Warenmuster naturgemäß verbunden ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. September 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, Rn. 20 und 25).
- 42 Daraus folgt, dass die in Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Entnahmen unentgeltlich zugewandter Gegenstände nur dann von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind, wenn es sich um Entnahmen für Geschenke von geringem Wert oder Warenmuster im Sinne von Art. 16 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie handelt.
- 43 Im vorliegenden Fall kann die entnommene und zugewandte Wärme jedoch nicht als Geschenk von geringem Wert oder Warenmuster im Sinne von Art. 16 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden.
- 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).
- 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.
- 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.
- 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.
- 48 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, 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.

### Zur zweiten und zur dritten Frage

- 49 Mit seiner zweiten und seiner dritten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass der Selbstkostenpreis im Sinne dieser Bestimmung nicht nur die unmittelbaren Herstellungs- oder Erzeugungskosten umfasst, sondern auch mittelbar zurechenbare Kosten wie Finanzierungsaufwendungen, und ob bei der Berechnung des Selbstkostenpreises nur vorsteuerbelastete Kosten einzubeziehen sind.
- 50 Bei den in den Art. 16 und 18 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Umsätzen in Form der Entnahme oder der Zuordnung eines Gegenstands des Unternehmens durch einen Steuerpflichtigen oder beim Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen oder seine Rechtsnachfolger im Fall der Aufgabe seiner steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit ist nach Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Steuerbemessungsgrundlage der Einkaufspreis für diese oder gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden.
- 51 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits klargestellt hat, dass Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Ausnahme von der in Art. 73 genannten allgemeinen Regel darstellt (Urteil vom 8. Mai 2013, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, Rn. 31). Außerdem geht aus Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie eindeutig hervor, dass die Steuerbemessungsgrundlage für Gegenstände oder gleichartige Gegenstände nur dann der „Selbstkostenpreis“ ist, wenn es keinen Einkaufspreis gibt (vgl. in diesem Sinne zu Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388, der Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie entspricht, Urteil vom 28. April 2016, *Het Oudeland Beheer*, C-128/14, EU:C:2016:306, Rn. 38).
- 52 Der Gerichtshof hat zudem darauf hingewiesen, dass unter dem „im Zeitpunkt der Entnahme festgestellten Einkaufspreis“ im Sinne von Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Restwert des Gegenstands im Zeitpunkt der Entnahme zu verstehen ist. Zu dem in diesem Artikel ebenfalls genannten Umsatz in Form der Zuordnung eines Gegenstands hat der Gerichtshof ergänzt, dass die Steuerbemessungsgrundlage der zum Zeitpunkt der Zuordnung ermittelte Wert des betreffenden Gegenstands ist, der dem Marktpreis eines gleichwertigen Gegenstands unter Berücksichtigung der Kosten für den Umbau dieses Gegenstands entspricht (Urteil vom 8. Mai 2013, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 53 Hierzu hat das vorliegende Gericht ausgeführt, dass im vorliegenden Fall kein Einkaufspreis festgestellt werden könne, da A und B nicht an ein Netz angeschlossen seien, das es ihnen ermöglichen würde, Wärme von Dritten gegen Entgelt zu beziehen. Es ist Sache des vorliegenden Gerichts, diesen Umstand zu überprüfen.
- 54 Der Gerichtshof hat auch festgestellt, dass sich die Steuerbehörde, anders als beim Kriterium des Selbstkostenpreises, beim Kriterium des Einkaufspreises gleichartiger Gegenstände auf die Marktpreise der betreffenden Art von Gegenständen im Zeitpunkt der Zuordnung des fraglichen

Gegenstands stützen kann, ohne im Einzelnen prüfen zu müssen, welche Wertfaktoren zu diesen Preisen geführt haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 23. April 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, Rn. 40).

- 55 Die Ermittlung des Selbstkostenpreises obliegt somit der Steuerbehörde unter Berücksichtigung aller relevanten Gesichtspunkte und erfordert eine eingehende Prüfung der Wertfaktoren, die zu diesem Preis führen können, der zu dem Zeitpunkt zu ermitteln ist, zu dem der Entnahmevorgang stattgefunden hat.
- 56 Sodann ist zu den dabei zu berücksichtigenden Gesichtspunkten festzustellen, dass aus dem Wortlaut von Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie keineswegs hervorgeht, dass der Selbstkostenpreis nur auf den unmittelbaren Herstellungs- oder Erzeugungskosten oder den vorsteuerbelasteten Kosten beruhen dürfte.
- 57 Im Übrigen nennt Art. 79 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der die Elemente aufführt, die nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden dürfen, keine mittelbaren Kosten wie Finanzierungsaufwendungen.
- 58 Da schließlich, wie sich aus der oben in Rn. 51 angeführten Rechtsprechung ergibt, die Steuerbemessungsgrundlage für Gegenstände oder gleichartige Gegenstände nur dann der Selbstkostenpreis ist, wenn es keinen Einkaufspreis gibt, müsste dieser Selbstkostenpreis so nah wie möglich am Einkaufspreis liegen und folglich sowohl die unmittelbaren Herstellungs- und Erzeugungskosten als auch mittelbare Kosten wie Finanzierungsaufwendungen einschließen, wobei es keine Rolle spielt, ob es sich um vorsteuerbelastete Kosten handelt oder nicht.
- 59 Nach alledem ist auf die zweite und die dritte Frage zu antworten, dass Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, 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.

## **Kosten**

- 60 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligten für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

### **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.**

von Danwitz

Xuereb

Kumin

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 25. April 2024.

Der Kanzler  
A. Calot Escobar

Der Kammerpräsident  
T. von Danwitz