

Zaak C-207/23

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

29 maart 2023

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

22 november 2022

Verwerende partij, verzoekende partij tot Revision en verwerende partij in Revision:

Finanzamt X

Verzoekende partij, verwerende partij in Revision en verzoekende partij tot Revision:

Y KG

[OMISSIS] **BUNDESFINANZHOF** (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland)

BESLISSING

In het geding tussen

Finanzamt X

verwerende partij, verzoekende partij tot Revision en verwerende partij in Revision

en

Y KG

verzoekende partij, verwerende partij in Revision en verzoekende partij tot Revision

[OMISSIS]

betreffende de omzetbelasting voor 2008

heeft de XIe Senat

na de mondelinge behandeling op 9 november 2022 ter terechtzitting van 22 november 2022 het volgende besloten:

D i c t u m

I. Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie worden de volgende vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 16 en 74 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”):

1. Is er sprake van „het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed [...] dat hij om niet verstrekt” in de zin van artikel 16 van de btw-richtlijn, wanneer een belastingplichtige warmte uit zijn onderneming om niet afstaat aan een andere belastingplichtige ten behoeve van diens economische activiteit (in casu: kosteloze levering van warmte uit de blokverwarmingscentrale van een elektriciteitsleverancier aan een landbouwbedrijf voor de verwarming van aspergevelden)?

Is het hierbij van belang of de belastingplichtige afnemer de warmte gebruikt voor doeleinden die recht geven op aftrek van voorbelasting?

2. Vermindert een onttrekking in de zin van artikel 16 van de btw-richtlijn de kostprijs in de zin van artikel 74 van die richtlijn dusdanig dat bij de berekening daarvan alleen met btw belaste kosten in aanmerking mogen worden genomen?

3. Omvat de kostprijs alleen de directe fabricage- of productiekosten of ook de kosten die slechts als indirect toerekenbare kosten kunnen worden beschouwd, zoals bijvoorbeeld financieringskosten?

II. [OMISSIS].

M o t i v e r i n g

I.

- 1 Verzoekende partij, verwerende partij in Revision en verzoekende partij tot Revision (hierna: „verzoekster”) exploiteert een biogasinstallatie voor de winning van biogas uit biomassa. In 2008 (hierna: „litigieus jaar”) werd het geproduceerde biogas gebruikt voor de decentrale opwekking van elektriciteit en warmte in een aangesloten blokverwarmingscentrale, waarbij dat gas werd toegevoerd aan een verbrandingsmotor die een generator aandreef.
- 2 De aldus geproduceerde elektriciteit werd grotendeels geleverd aan het algemene elektriciteitsnet en door de beheerder van het elektriciteitsnet vergoed.

- 3 De daarbij eveneens opgewekte warmte werd deels gebruikt voor het productieproces. In het litigieuze jaar had verzoekster het grootste deel van de opgewekte warmte bij overeenkomst van 29 november 2007 „om niet” afgestaan aan ondernemer A voor het drogen van hout in containers en bij overeenkomst van 29 juli 2008 aan B GbR (hierna: „B”) die daarmee haar aspergevelden verwarmde. Beide overeenkomsten bepaalden dat het bedrag van de vergoeding individueel zou worden overeengekomen, afhankelijk van de economische situatie van de warmteafnemer, en niet in de overeenkomsten zou worden vastgelegd.
- 4 In het litigieuze jaar heeft verzoekster voor de levering van 6 714 247 kWh elektriciteit van de elektriciteitsleverancier – naast de zogenoemde minimum-terugleververgoeding overeenkomstig § 8, lid 1, van het Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (Erneuerbare-Energien-Gesetz) [Duitse wet tot toekenning van prioriteit aan duurzame energiebronnen (wet duurzame energie); hierna: „EEG”], zoals gewijzigd op 7 november 2006 (BGBl I 2006, 2550), ten bedrage van 1 054 337,85 EUR – een bonusbedrag ontvangen overeenkomstig § 8, lid 3, EEG (zogenoemde warmtekrachtkoppelingbonus; hierna: „WKK-bonus”), aangezien de door haar opgewekte elektriciteit daarvoor in aanmerking kwam op grond van § 3, lid 4, van het Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz) [Duitse wet tot behoud, modernisering en uitbreiding van warmtekrachtkoppeling (warmtekrachtkoppelingwet); hierna: „WKK-wet”], zoals gewijzigd op 19 maart 2002 (BGBl I 2002, 1092). Ook die WKK-bonus ter hoogte van 85 070,66 EUR is op basis van verzoeksters aangifte voor de omzetbelasting door verwerende partij, verzoekende partij tot Revision en verwerende partij in Revision (hierna: „belastingdienst”) opgenomen in de maatstaf van heffing voor de belastbare handelingen.
- 5 Aangezien verzoekster aan de warmteafnemers geen vergoeding in rekening had gebracht, is de belastinginspecteur in het kader van een bij verzoekster uitgevoerde externe controle ervan uitgegaan dat A en B de warmte om niet hebben afgenomen in de zin van § 3, lid 1b, eerste volzin, punt 3, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”). Bij gebreke van een aankoopprijs voor warmte heeft hij de maatstaf van heffing voor deze afname overeenkomstig § 10, lid 4, eerste volzin, punt 1, UStG berekend volgens de kostprijs. Volgens de berekening van de belastinginspecteur kwam van de totale in de winst- en verliesrekening opgenomen kosten, zijnde 1 104 453,35 EUR, 34,84 % of 384 791,55 EUR voor rekening van de geleverde warmte, zodat hij – op basis van die maatstaf van heffing – ter zake een omzetbelasting van 73 110,29 EUR heeft vastgesteld.
- 6 De belastingdienst heeft de uitkomst van die controle onderschreven en op 17 november 2011 een dienovereenkomstige btw-aanslag voor 2008 vastgesteld. Het daartegen ingediende bezwaar heeft hij bij besluit op bezwaar van 1 augustus 2012 ongegrond verklaard.

- 7 In haar oorspronkelijke vordering heeft verzoekster onder meer aangevoerd dat de WKK-bonus een vergoeding van een derde is. Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg; hierna: „FG”) heeft verzoeksters beroep in eerste aanleg toegewezen. In het door de belastingdienst ingestelde hoger beroep heeft het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland; hierna: „BFH”) bij arrest van 31 mei 2017 – XI R 2/14 (Verzamelde jurisprudentie van het Bundesfinanzhof --BFHE-- 258, 191, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 2017, 1024) het vonnis van het FG vernietigd en de zaak terugverwezen naar het FG. De door de beheerder van het elektriciteitsnet aan verzoekster betaalde zogenoemde WKK-bonus is geen vergoeding voor de „kosteloze” warmteleveringen van verzoekster. Bij de door de beheerder van het elektriciteitsnet toegekende vergoeding gaat het veeleer om een betaling voor de aan hem door verzoekster geleverde elektriciteit. De zaak is niet in staat van wijzen, aangezien niet kan worden uitgemaakt in welke mate de door verzoekster toegekende voordelen in natura moeten worden belast. Overeenkomstig de beginselen die ten grondslag liggen aan de arresten van het BFH van twaalf december 2012 – XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809) en 16 november 2016 – V R 1/15 (BFHE 255, 354, BStBl II 2022, 777), dient hier § 10, lid 4, eerste volzin, punt 1, UStG toepassing te vinden. Dienaangaande moet het FG de nodige vaststellingen doen.
- 8 In tweede aanleg is verzoekster onder meer in verband met de maatstaf van heffing voor de warmteleveringen opgekomen tegen de berekening van de belastingdienst, die dit voordeel in natura heeft vastgesteld overeenkomstig § 10, lid 4, eerste volzin, punt 1, UStG. Het FG heeft de vordering in tweede aanleg gedeeltelijk toegewezen en de vastgestelde omzetbelasting verminderd. Volgens § 10, lid 4, eerste volzin, punt 1, UStG wordt de omzetbelasting over voordelen in natura geheven op basis van de kostprijs die volgens de zogenaamde marktwaardemethode moet worden berekend. Daarbij moeten de marktwaarden voor elektriciteit en warmte op de concrete locatie van verzoekster worden gehanteerd.
- 9 Ter ondersteuning van hun beroep tot Revision voeren verzoekster en de belastingdienst schending aan van het materiële recht.

II.

10 [OMISSIS]. [schorsing, prejudiciële verwijzing]

11 **1. Toepasselijke bepalingen**

12 **a) Unierecht**

13 **Artikel 16 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw-richtlijn) bepaalt:**

„Met een levering van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld, het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen

privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de [btw] is ontstaan.

Met een levering van goederen onder bezwarende titel worden niet gelijkgesteld, onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster.”

14 Artikel 74 van de btw-richtlijn luidt:

„Voor het door een belastingplichtige onttrekken van goederen aan zijn bedrijf of bestemmen van goederen voor zijn bedrijf en het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige of zijn rechthebbenden wanneer hij zijn belastbare economische activiteit beëindigt, als bedoeld in de artikelen 16 en 18, is de maatstaf van heffing de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, bij gebreke van een aankoopprijs, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden verricht.”

15 Artikel 289 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De belastingplichtigen voor wie vrijstelling van belasting geldt, hebben geen recht op aftrek van [btw] overeenkomstig de artikelen 167 tot en met 171 en de artikelen 173 tot en met 177 en mogen de [btw] evenmin op hun facturen vermelden.”

16 Artikel 302 van de btw-richtlijn luidt:

„Wanneer een forfaitair belaste landbouwer een forfaitaire compensatie geniet, heeft hij voor de onder deze forfaitaire regeling vallende werkzaamheden geen recht op aftrek.”

17 b) Duits recht

18 § 3, lid 1b, UStG bepaalt:

„Met een levering onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

1. het door een ondernemer aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden;
2. het door een ondernemer om niet verstrekken van een goed voor privédoeleinden van zijn personeel, met uitzondering van geschenken van geringe waarde;
3. iedere andere verstrekking om niet van een goed, met uitzondering van geschenken van geringe waarde en van het distribueren van monsters voor bedrijfsdoeleinden. Het goed of de bestanddelen daarvan moeten aanleiding hebben gegeven tot het ontstaan van een volledige of gedeeltelijke aftrek.”

19 **§ 10, lid 4, UStG luidt:**

„De omzet wordt berekend

1. bij de overdracht van een goed in de zin van § 1a, lid 2, en § 3, lid 1a, alsmede bij leveringen in de zin van § 3, lid 1b, op basis van de aankoopprijs plus bijkomende kosten voor het goed of een gelijkwaardig goed of, bij ontbreken van een aankoopprijs, op basis van de kostprijs, dit telkens op het tijdstip van de transactie;

[...]”

20 **§ 8 EEG bepaalt:**

„(1) Voor elektriciteit die is opgewekt in installaties met een vermogen tot en met 20 megawatt, die uitsluitend gebruikmaken van biomassa in de zin van het op grond van lid 7 vastgesteld wetsbesluit, bedraagt de vergoeding [...]

[...]

(3) De minimumvergoedingen overeenkomstig lid 1, eerste volzin, worden telkens verhoogd met 2,0 cent per kilowattuur, voor zover het elektriciteit betreft in de zin van § 3, lid 4, van de [WKK-wet] en een dienovereenkomstig bewijs [...] aan de netbeheerder wordt overgelegd. In plaats van het bewijs overeenkomstig de eerste volzin kan voor in serie vervaardigde WKK-eenheden met een vermogen tot en met 2 megawatt passende documentatie van de fabrikant worden overgelegd, waaruit het thermische en elektrische vermogen alsmede de elektriciteit-warmteratio blijken.”

21 **In § 3, lid 4, van de WKK-wet is bepaald:**

„(4) WKK-elektriciteit is het rekenkundige product van de nuttige warmte en de elektriciteit-warmteratio van de WKK-installatie. In het geval van installaties die niet beschikken over voorzieningen voor afvoer van afvalwarmte, is de totale netto elektriciteitsproductie WKK-elektriciteit.”

22 **2. Eerste prejudiciële vraag**

23 **a) Voorwerp van de prejudiciële vraag in vergelijking met andere mogelijke feitelijke situaties**

24 De eerste prejudiciële vraag betreft de uitlegging van artikel 16 van de btw-richtlijn. Deze bepaling correspondeert met de eerdere bepaling van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zodat de Senat ervan uitgaat dat de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie over artikel 5, lid 6, van richtlijn

77/388/EEG ook in aanmerking moet worden genomen voor de uitlegging van artikel 16 van de btw-richtlijn.

- 25 Artikel 16, eerste volzin, van de btw-richtlijn stelt het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed in vier gevallen gelijk aan een levering van goederen onder bezwarende titel. Die gevallen laten zich samenvatten onder het overkoepelende begrip „onttrekking”. Het betreft hier het „onttrekken [...] voor eigen privédoeleinden [geval 1] of voor privédoeleinden van zijn personeel [geval 2] of [het onttrekken van een goed] dat hij om niet verstrekt [geval 3] of [...] voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt [geval 4]”.
- 26 In het onderhavige geval heeft verzoekster een installatie gebouwd waarvoor zij recht op aftrek van voorbelasting geniet, met het oog op de opwekking van elektriciteit die zij als belastingplichtige onder bezwarende titel en belastbaar levert. Alleen al door die installatie volledig voor bedrijfsdoeleinden te bestemmen, had zij recht op volledige aftrek van voorbelasting over de bouw- en exploitatiekosten. [OMISSIS]
- 27 De vraag rijst evenwel welke rechtsgevolgen ontstaan met betrekking tot de extra warmte die met de installatie wordt opgewekt. Die warmte kan op verschillende manieren worden gebruikt. Zo kan de belastingplichtige, die de elektriciteit belastbaar en onder bezwarende titel levert en voor die installatie de volledige aftrek van voorbelasting heeft toegepast, die warmte ongebruikt laten ontsnappen (geval A), als natuurlijke persoon (eenmanszaak) gebruiken voor de verwarming van zijn woning (geval B), om niet afstaan aan zijn personeel ten behoeve van particuliere residentiële doeleinden (geval C), als publiekrechtelijk lichaam gebruiken voor overheidsdoeleinden, zoals bijvoorbeeld het verwarmen van overheidskantoren, en zodoende gebruiken voor de in artikel 13, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn genoemde werkzaamheden die hij als overheid verricht (geval D), om niet afstaan ten behoeve van particuliere residentiële doeleinden van omwonenden (geval E) of om niet afstaan aan een andere belastingplichtige ten behoeve van diens economische activiteit, in welk geval ook nog een onderscheid moet worden gemaakt naargelang de afnemer het goed in het kader van zijn economische activiteit gebruikt voor doeleinden die recht geven op aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 168 dan wel artikel 169 van de btw-richtlijn (geval F).
- 28 Vanuit btw-oogpunt is de beoordeling van de meeste van die gevallen onproblematisch. Zo is er in geval A geen sprake van een onttrekking, zodat artikel 16, eerste volzin, van de btw-richtlijn alleen daarom al niet van toepassing is. In de gevallen B en C is daarentegen voldaan aan de voorwaarden van artikel 16, eerste volzin, eerste en tweede geval, van de btw-richtlijn, hetgeen niet leidt tot een beperking van de aftrek van voorbelasting, althans voor zover er sprake is van een volledige bestemming voor bedrijfsdoeleinden. In geval D moet op grond van het arrest van het Hof van 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), een onttrekking voor andere dan bedrijfsdoeleinden in de zin van artikel 16, eerste volzin, vierde geval,

van de btw-richtlijn worden uitgesloten, hetgeen dan wel leidt tot een beperking van de aftrek van voorbelasting over de bouw- en exploitatiekosten van de installatie. In geval E is er naar het oordeel van het BFH wel degelijk sprake van verstrekkingen om niet, omdat anders een situatie van onbelast eindgebruik ontstaat (arrest van het BFH van 25 november 2021 – V R 45/20, BFHE 275, 392, punt 18).

29 Bij de beoordeling van geval F, dat overeenstemt met de in het onderhavige geding aan de orde zijnde situatie, rijzen er echter twijfels. De vraag is of er ook hier sprake is van een onttrekking in de vorm van een „verstrekking om niet” in de zin van artikel 16, eerste volzin, derde geval, van de btw-richtlijn.

30 **b) Bestaande rechtspraak van het Hof over artikel 16 van de btw-richtlijn**

31 Het Hof heeft zich in het verleden reeds herhaaldelijk uitgesproken over individuele situaties als bedoeld in artikel 16 van de btw-richtlijn (artikel 5, lid 6, van richtlijn 77/388/EEG).

32 Zo is er sprake van een onttrekking wanneer een petroleummaatschappij goederen aan een koper van brandstof geeft tegen inwisseling van zegels die hij in het kader van een promotiecampagne naar verhouding van de gekochte hoeveelheid heeft ontvangen bij de betaling van de volledige detailhandelsprijs van de brandstof aan de pomp [arrest van 27 april 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203), tweede antwoord over artikel 5, lid 6, van richtlijn 77/388/EEG]. Het betreft hier de onttrekking in de vorm van een verstrekking om niet in de zin van artikel 16, eerste volzin, derde geval, van de btw-richtlijn, zoals blijkt uit punt 24 van dit arrest. Ter motivering daarvan heeft het Hof in punt 22 van datzelfde arrest met name benadrukt dat er ook sprake kan zijn van een onttrekking bij een overdracht omwille van bedrijfsdoeleinden.

33 Met betrekking tot monsters in de zin van artikel 16, tweede volzin, van de btw-richtlijn – en daarbij wellicht doelend op artikel 16, eerste volzin, eerste en tweede geval, van de btw-richtlijn – heeft het Hof geoordeeld dat de belastingplichtige die een goed voor privédoeleinden van hemzelf of van zijn personeel onttrekt, gelijk moet worden behandeld met de eindgebruiker die een goed van hetzelfde type afneemt en dat de heffing van belasting op onttrekkingen ertoe strekt situaties te vermijden waarin eindgebruik niet wordt belast [arrest van 30 september 2010, EMI Group (C-581/08, EU:C:2010:559, punten 17 e.v. met betrekking tot artikel 5, lid 6, van richtlijn 77/388/EEG)].

34 Tot slot heeft het Hof geoordeeld dat er geen sprake is van een onttrekking wanneer de belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit ten behoeve van een gemeente werkzaamheden om niet heeft verricht voor de uitbreiding van een gemeentelijke weg die door hemzelf alsook door het publiek wordt gebruikt [arrest van 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, derde antwoord over artikel 5, lid 6, van richtlijn 77/388/EEG)]. Onder verwijzing naar de arresten Kuwait Petroleum

(EU:C:1999:203) en EMI Group (EU:C:2010:559) stelt het Hof dat er geen sprake is van een bestemming voor andere dan bedrijfsdoeleinden (in de zin van artikel 16, eerste volzin, vierde geval, van de btw-richtlijn), aangezien de werkzaamheden voor de behoeften van de belastingplichtige zijn uitgevoerd, hetgeen echter niet uitsluit dat er op grond van andere elementen sprake kan zijn van een onttrekking (punt 64). Bovendien staat de omstandigheid dat de uitgebreide weg voor het openbaar verkeer is vrijgesteld, in beginsel niet in de weg aan een onttrekking. De werkzaamheden tot uitbreiding van deze weg zijn echter uitgevoerd om te voldoen aan de behoeften van de belastingplichtige om het vrachtwagenverkeer te faciliteren (punt 65). Er is geen sprake van onbelast eindgebruik (punt 66), in welk verband het Hof verwijst naar het „daadwerkelijke eindgebruik” waaruit blijkt dat de weg prioritair door de belastingplichtige wordt gebruikt en dat de openstelling ervan voor het openbaar verkeer „irrelevant” is (punten 67 en 37).

35 **c) Voorstel van antwoord op de eerste prejudiciële vraag**

36 **aa) Bevestiging van onttrekking aan de hand van een letterlijke uitlegging**

37 Overeenkomstig de bewoordingen van artikel 16, eerste zin, derde geval, van de btw-richtlijn moet in het onderhavige geval worden uitgegaan van een verstrekking om niet. Met de warmte heeft verzoekster een goed in de zin van artikel 15, lid 1, van de btw-richtlijn, dat zij in het kader van haar bedrijf heeft geproduceerd, aan haar bedrijf onttrokken. Aangezien zij voor de installatie waarmee de warmte werd opgewekt, recht had op aftrek van voorbelasting met betrekking tot de belastbare elektriciteitsleveringen onder bezwarende titel, heeft verzoekster ook de warmte opgewekt met recht op aftrek van voorbelasting.

38 Voorts is voldaan aan de voorwaarden om te kunnen spreken van een verstrekking. Als verstrekking moet worden beschouwd, de overdracht van het verstrekte goed aan een andere persoon onder de voorwaarden die anders tot een levering (artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn) leiden. Dit geldt voor de levering van warmte voor gebruik door de afnemer ervan.

39 Deze verstrekking was ook om niet, aangezien de overdracht van de warmte aan A en B zonder betaling heeft plaatsgevonden, in strijd met hetgeen contractueel was overeengekomen [OMISSIS].

40 **bb) Belang van het begrip „eindgebruik”**

41 Het kan worden betwijfeld of een onttrekking in de vorm van een verstrekking om niet moet worden beperkt door een aanvullende voorwaarde die verder gaat dan de bewoordingen van artikel 16, eerste volzin, derde geval, van de btw-richtlijn. Want ook die onttrekking zou immers kunnen dienen om onbelast eindgebruik te voorkomen [zie II.2.b) hierboven]. Een onttrekking in de vorm van een verstrekking om niet zou in dat geval een onbelast eindgebruik vooronderstellen. Een dergelijke beperking zou kunnen worden afgeleid uit het door het Hof gewezen arrest in de zaak Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (EU:C:2020:712).

Bovendien zou een gelijkstelling met het in artikel 16, eerste volzin, van de btw-richtlijn bedoelde eerste en tweede geval voor een dergelijke beperking kunnen pleiten.

- 42 Een dergelijke restrictieve uitlegging zou echter ook de vraag doen rijzen of een onbelast eindgebruik reeds dan moet worden uitgesloten wanneer de ontvanger van de verstrekking, die belastingplichtige is, het voorwerp van de verstrekking gebruikt ten behoeve van zijn economische activiteit, dan wel of het bovendien van belang is dat hij het voorwerp van de verstrekking gebruikt ten behoeve van een economische activiteit die recht geeft op aftrek van voorbelasting op grond van artikel 168 dan wel artikel 169 van de btw-richtlijn. Dat laatste zou rechtvaardiging kunnen vinden in het feit dat het voorwerp van de verstrekking, waarvoor de verstrekker (in casu: verzoekster) recht op aftrek van voorbelasting heeft genoten, door de ontvangers van de verstrekking (in casu: A en B) in het andere geval kan worden gebruikt voor doeleinden waarvoor geen recht op aftrek bestaat.
- 43 Bij de beoordeling van de eerste prejudiciële vraag gaat de Senat ervan uit dat uit het arrest Hartstein-Industrie (EU:C:2020:712) niet zonder meer een restrictieve uitlegging van de bewoordingen (middels een aanvullende voorwaarde) kan worden afgeleid. De uit dit arrest voortvloeiende uitsluiting van de toepassing van artikel 16, eerste volzin, derde geval, van de btw-richtlijn zou ook kunnen worden gegrond op het feit dat de uitbreiding van de gemeentelijke weg ter facilitering van het vrachtwagenverkeer van de belastingplichtige als een onttrekking voor eigen privédoeleinden moest worden beschouwd, zodat van een verstrekking aan een ander al geen sprake kon zijn.
- 44 Tegen een restrictieve uitlegging van de bewoordingen zou bovendien kunnen worden aangevoerd dat het Hof in het arrest Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) heeft geconcludeerd dat er sprake was van een verstrekking om niet, ook al diende deze overdracht voor bedrijfsdoeleinden van de verstrekker (arrest Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, punt 22). Als spiegelbeeld daarvan zou dit vanuit het oogpunt van de ontvanger van de verstrekking kunnen betekenen dat er ook dan sprake is van een verstrekking om niet wanneer hij het voorwerp van de verstrekking gebruikt voor zijn economische activiteit. Bovendien heeft het Hof geoordeeld dat geen „onderscheid [wordt gemaakt] naargelang de fiscale status van de ontvanger van monsters” (arrest EMI Group, EU:C:2010:559, punt 52).
- 45 Tot slot zij opgemerkt dat aan de onttrekking in de vorm van een verstrekking om niet in de zin van artikel 16, eerste volzin, derde geval, van de btw-richtlijn volgens de bedoeling van de Uniewetgever autonome werking moet toekomen ten opzichte van de onttrekking voor privédoeleinden in de zin van artikel 16, eerste volzin, eerste en tweede geval, van de btw-richtlijn. Dit maakt het twijfelachtig of de verstrekking om niet aan dezelfde beperkingen moet worden onderworpen als de onttrekking voor privédoeleinden, aangezien bij hantering van het criterium van onbelast eindgebruik artikel 16, volzin 1, derde geval, van de btw-richtlijn mogelijk zelfs geen eigen nuttige werking meer heeft.

46 **cc) Beoordeling van de rechtsgevolgen**

47 Er dient tevens te worden gekeken naar de rechtsgevolgen die voortvloeien uit de bevestiging of afwijzing van een restrictieve uitlegging van de bewoordingen.

48 **(1) Restrictieve uitlegging**

49 Indien een verstrekking om niet in de zin van artikel 16, volzin 1, derde geval, van de btw-richtlijn moet worden ontkend op grond van het criterium „onbelast eindgebruik”, is het aan de verstrekker om te beoordelen of er sprake is van een dergelijk eindgebruik door de ontvanger ervan. Bijgevolg draagt de verstrekker het risico van een onjuiste beoordeling ter zake. Het onderhavige geding is daarvan een treffende illustratie. Zo diende verzoekster aan de ene kant te worden vergoed voor de geleverde warmte, terwijl de afnemers A en B aan de andere kant die warmte dienden te gebruiken voor bepaalde doeleinden van de respectievelijk door hen uitgeoefende economische activiteit. Het eerste deel van die overeenkomst werd al niet nagekomen, aangezien in geen van beide gevallen betalingen voor de geleverde warmte werden verricht. Ook moet – althans in abstracto – rekening worden gehouden met de mogelijkheid dat de afnemers (in casu: A en B) de levering om niet (in casu: van warmte) in strijd met de contractuele afspraken zouden gebruiken voor andere doeleinden dan die van hun economische activiteit. Bijgevolg draagt verzoekster het fundamentele risico dat de eenmanszaak A en de vennoten van B de warmte in strijd met de overeenkomst gebruiken, bijvoorbeeld voor particuliere residentiële doeleinden. Mocht de toepassing van artikel 16, volzin 1, derde geval, van de btw-richtlijn afhangen van een gebruik door de afnemer (eventueel met recht op aftrek van voorbelasting), dan zou de verstrekker dienaangaande het risico van onjuiste beoordelingen dragen.

50 Dit zou kunnen rechtvaardigen dat voor een verstrekking om niet overeenkomstig de bewoordingen van artikel 16, volzin 1, derde geval, van de btw-richtlijn uitsluitend rekening wordt gehouden met de verstrekking [zelf] en het [al dan niet] bezwarende karakter daarvan, zonder dit begrip te beperken middels de voorwaarde van onbelast eindgebruik.

51 **(2) Letterlijke toepassing**

52 Voorts moet ook worden gekeken naar de uit een letterlijke toepassing voortvloeiende rechtsgevolgen. In dat verband zou het in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit [zie bijvoorbeeld arrest van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41)] onjuist kunnen worden geacht de onttrekking aan te merken als een verstrekking om niet, wanneer de belastingplichtige ontvanger ervan het voorwerp van die verstrekking gebruikt ten behoeve van een economische activiteit die recht geeft op aftrek van voorbelasting. Over de levering van warmte wordt hoe dan ook btw geheven, zonder dat de ontvanger van de verstrekking die als voorbelasting kan aftrekken. In dit opzicht zou er sprake kunnen zijn van schending van het beginsel van

fiscale neutraliteit, wanneer de bij de verstrekker geheven btw over de onttrekking niet wordt geneutraliseerd door een recht op aftrek van voorbelasting voor de ontvanger van de verstrekking.

- 53 Een dergelijke weigering van de aftrek van voorbelasting roept echter twijfels op. Volgens artikel 16, eerste volzin, van de btw-richtlijn wordt een onttrekking immers gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel. Wanneer de belastingplichtige ontvanger van de verstrekking het – op grond van een verstrekking overeenkomstig artikel 16, volzin 1, derde geval, van de btw-richtlijn – aan hem als geleverd te beschouwen goed gebruikt voor de in artikel 168 of 169 van de btw-richtlijn genoemde doeleinden, is aan de materiële voorwaarden voor de aftrek van voorbelasting voldaan. Wat betreft het aanvullende vereiste van een factuur overeenkomstig artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn, zou de verstrekker volgens artikel 226 van die richtlijn bevoegd kunnen worden geacht voor het uitreiken van een factuur voor de verstrekking. Als maatstaf van heffing (artikel 226, punt 8, van de btw-richtlijn) zou die factuur met name de waarde van de onttrekking overeenkomstig artikel 74 van de btw-richtlijn en het daarover te betalen btw-bedrag (artikel 226, punt 10, van de btw-richtlijn) vermelden. Een verzoek tot betaling maakt geen deel uit van de verplichte factuurvermeldingen. In het geval van een onttrekking kan een aftrek van voorbelasting bijgevolg worden beschouwd als een verstrekking om niet, zonder dat de ontvanger van de verstrekking daarvoor een betaling aan de verstrekker hoeft te verrichten. Wanneer het niet-bezwarende karakter bij voorbaat vaststaat, kan er immers geen sprake zijn van de door artikel 90 van de btw-richtlijn vereiste „niet-betaling [...] nadat de handeling is verricht”. Voldoet de ontvanger van de verstrekking daarentegen het over de onttrekking verschuldigde btw-bedrag, dan wijzigt dat niets, aangezien een dergelijke btw-betaling niet te beschouwen is als vergoeding.
- 54 Ter bevestiging van het recht op aftrek van voorbelasting zou het tot slot noodzakelijk zijn om de over de onttrekking verschuldigde btw aan te merken als een verschuldigde of voldane belasting in de zin van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn [zie in dat verband arrest van 13 januari 2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2, punt 37)].
- 55 **d) Relevantie van de eerste prejudiciële vraag voor de beslechting van het hoofdgeding**
- 56 § 3, lid 1b, UStG is gebaseerd op artikel 16 van de btw-richtlijn en correspondeert met het daarin bepaalde (zie arresten van het BFH van 16 oktober 2013 – XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, punt 27, en 21 mei 2014 – V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, 1029). Volgens beide bepalingen wordt een verstrekking om niet gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de BTW is ontstaan (§ 3, lid 1b, eerste volzin, punt 3, en tweede volzin, UStG; artikel 16, eerste volzin, van de btw-richtlijn). In het onderhavige geval gaat het bij de warmteleveringen aan A en

B om verstrekkingen om niet in die zin, aangezien de exploitatie van de blokverwarmingscentrale op biogas verzoekster recht gaf op volledige aftrek van voorbelasting.

57 Het FG heeft niet feitelijk vastgesteld of A en B recht hebben op volledige aftrek van voorbelasting. Het valt niet uit te sluiten dat A en B kleine ondernemers zijn of gebruikmaken van de forfaitaire regeling voor land- en bosbouwproducenten.

58 **3. Tweede prejudiciële vraag**

59 a) Belang van het belastbare feit voor de maatstaf van heffing

60 Artikel 74 van de btw-richtlijn dient ter uitvoering van de in artikel 16, eerste volzin, van die richtlijn genoemde onttrekking, aangezien de maatstaf van heffing voor die onttrekking uit die bepaling voortvloeit. Volgens de Senat rechtvaardigt dit dat bij de uitlegging van artikel 74 van de btw-richtlijn ook rekening wordt gehouden met de door artikel 16 van die richtlijn nagestreefde doelstellingen.

61 **b) Doelstellingen van de btw-heffing over onttrekkingen [van goederen]**

62 Met betrekking tot het begrip „onttrekking” heeft het Hof reeds geoordeeld dat „een belastingplichtige die een goed aan zijn bedrijf onttrekt, en een gewone consument die een soortgelijk goed koopt, gelijk worden behandeld. Ter verwezenlijking van dit doel verhindert [artikel 5, lid 6, van richtlijn 77/388/EEG] dat een belastingplichtige die de [btw] over de aankoop van een voor zijn bedrijf bestemd goed heeft kunnen aftrekken, geen {btw} betaalt wanneer hij dit goed voor privédoeleinden aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt, en dus ongerechtvaardigde voordelen geniet in vergelijking met een gewone consument die het goed koopt en hierover [btw] voldoet” [arrest van 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, EU:C:2001:280, punt 56)]. Bijgevolg zou „[h]et [...] namelijk in strijd zijn met de door artikel 5, lid 6, van [richtlijn 77/388/EEG] nagestreefde gelijke behandeling om [het begrip ‚onttrekking’] aldus uit te leggen, dat bij onttrekking van een goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige het goed en de bestanddelen daarvan samen moeten worden belast, zelfs indien het goed oorspronkelijk zonder recht op aftrek van voorbelasting is aangeschaft en alleen voor de achteraf gekochte ‚bestanddelen’ recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan” (arrest Fischer en Brandenstein, EU:C:2001:280, punt 75).

63 **c) Belang van het belastbare feit voor de maatstaf van heffing**

64 Indien het met de invoering van het begrip „onttrekking” nagestreefde doel „dat de belastingplichtige geen ongerechtvaardigd voordeel in vergelijking met de gewone consument geniet” [arrest Fischer en Brandenstein, EU:C:2001:280, punt 76; zie ook arrest van 16 juni 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punt 39)], mutatis mutandis moet gelden voor artikel 74 van de btw-richtlijn, dan zou hieruit kunnen volgen dat bij de vaststelling van de kostprijs alleen de aan btw onderworpen kostprijs in aanmerking moet worden genomen, aangezien ook de

gewone consument die een goed produceert ook slechts in die mate aan btw is onderworpen. Die uitlegging houdt in dat de belastingplichtige die een goed produceert, geen ongerechtvaardigd voordeel geniet in vergelijking met de gewone consument die een goed produceert, wanneer in zijn geval van btw vrijgestelde kosten (zoals bijvoorbeeld de kosten van een op grond van artikel 135 van de btw-richtlijn vrijgesteld krediet) niet in de berekening van de kostprijs moeten worden opgenomen.

65 Er dient echter ook rekening te worden gehouden met de volgens artikel 74 van de btw-richtlijn bij voorrang toe te passen aankoopprijs. In dit verband zou een opsplitsing van die prijs in een met btw belaste en een van btw vrijgestelde prijscomponent moeten worden afgewezen. Bovendien wijst de Senat erop dat de belastingdienst ervan uitgaat dat van btw vrijgestelde kosten in de berekening van de kostprijs moeten worden opgenomen [aldus afdeling 10.6, lid 1, vijfde volzin, van het Umsatzsteuer-Anwendungslass (Duits uitvoeringsbesluit omzetbelasting)]. In de literatuur ([OMISSIS]) wordt dit bekritiseerd. Het BFH heeft die kwestie tot op heden in het midden gelaten (zie bijvoorbeeld arrest in BFHE 275, 392, punten 34 e.v., en van 15 maart 2022 – V R 34/20, BFHE 276, 369, punt 26).

66 **d) Relevantie van de tweede prejudiciële vraag voor de beslechting van het hoofdgeding**

67 Ook de tweede vraag is relevant voor de beslechting van het hoofdgeding. Weliswaar is de maatstaf van heffing voor goederen of soortgelijke goederen volgens artikel 74 van de btw-richtlijn alleen dan de „kostprijs”, wanneer er geen aankoopprijs van de goederen of soortgelijke goederen voorhanden is [zie arresten van 23 april 2015, Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, punt 37), en 28 april 2016, Het Oudeland Beheer (C-128/14, EU:C:2016:306, punt 48)]. Volgens de rechtspraak van het BFH is dat in casu het geval, aangezien A en B niet zijn aangesloten op een warmtenet dat het mogelijk zou hebben gemaakt om tegen betaling warmte van derden af te nemen (zie arresten van het BFH in BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, punt 39; en in BFHE 276, 369, punt 16). Bijgevolg is de in artikel 74 van de btw-richtlijn bedoelde kostprijs doorslaggevend voor de beslechting van het onderhavige geding. Indien alleen met btw belaste kosten in de kostprijs moeten worden opgenomen, vermindert dit de maatstaf van heffing voor de warmteafname, zodat de vordering gedeeltelijk moet worden toegewezen.

68 **4. Derde prejudiciële vraag**

69 **a) Voorwerp van de derde prejudiciële vraag**

70 De derde prejudiciële vraag beoogt vast te stellen of de kostprijs alleen de directe fabricage- of productiekosten omvat of ook alleen indirect toerekenbare kosten (zoals bijvoorbeeld financieringskosten).

- 71 De twijfels dienaangaande vloeien voort uit de door het Hof in het arrest Property Development Company (EU:C:2015:265, punt 40) uiteengezette overwegingen met betrekking tot intercalaire interesten. Op grond daarvan is het van geen belang of de (bij voorrang op de kostprijs toe te passen) aankoopprijs van soortgelijke gebouwen de intercalaire interest omvat die in voorkomend geval is betaald bij de oprichting van die gebouwen. Anders dan het criterium van de kostprijs stelt het criterium van de aankoopprijs van soortgelijke goederen de belastingoverheid immers in staat om zich te baseren op de marktprijzen voor dit soort goederen op het tijdstip van de bestemming van het betrokken gebouw, zonder dat in detail behoeft te worden onderzocht welke waardecomponenten tot deze prijzen hebben geleid.
- 72 Dit wijst erop dat bij de kostprijs moet worden nagegaan welke waardecomponenten tot die prijs hebben geleid. Voor de vaststelling van de kostprijs zou het dus, anders dan bij de aankoopprijs, relevant kunnen zijn of er bijvoorbeeld sprake is van intercalaire interesten die op dat tijdstip in die prijs zouden kunnen worden opgenomen. Daartegen pleiten evenwel de problemen die zouden ontstaan wanneer alleen indirect toerekenbare kosten (zoals bijvoorbeeld administratieve overheadkosten) in de kostprijs worden opgenomen. Het volgens de Senat na te streven doel van een eenvoudige waardebeoordeling van onttrekkingen verzet er zich dan ook tegen dat dergelijke kosten, zoals bijvoorbeeld financiële kosten, in de kostprijs worden opgenomen.
- 73 **b) Relevantie van de derde prejudiciële vraag**
- 74 De derde prejudiciële vraag is, evenals de tweede prejudiciële vraag, relevant voor de beslechting van het hoofdgeding. Zo financieringskosten geen deel uitmaken van de kostprijs, dan vermindert dit de maatstaf van heffing voor de warmteafname, zodat de btw-druk op verzoekster afneemt en haar vordering gedeeltelijk moet worden toegewezen.
- 75 [OMISSIS] **[procedurele vermeldingen]**
- 76 [OMISSIS]