

Mål C-207/23

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

29 mars 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

22 november 2022

Svarande i första instans, klagande i andra instans och motpart i sista instans:

Finanzamt X

Sökande i första instans, motpart i andra instans och klagande i sista instans:

Y KG

[utelämnas] **BUNDESFINANZHOF**

BESLUT

I målet

Finanzamt X

svarande i första instans, klagande i andra instans och klagande i sista instans,

mot

Y KG

sökande i första instans, motpart i andra instans och klagande i sista instans,

[utelämnas]

rörande mervärdesskatt 2008

har elfte avdelningen

efter muntlig förhandling den 9 november 2022, vid sammanträdet den 22 november 2022, fattat följande beslut:

D o m s l u t

I. Följande frågor beträffande tolkningen av artiklarna 16 och 74 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) hänskjuts till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande:

1. Är det fråga om ett ”uttag som en beskattningsbar person gör av en vara ur sin rörelse ... för överlåtelse därav utan ersättning” i den mening som avses i artikel 16 i mervärdesskattedirektivet om en beskattningsbar person utan ersättning överför värme från sin rörelse till en annan beskattningsbar person för dennes ekonomiska verksamhet (i det aktuella fallet är det fråga om en överföring av värme från en elleverantörs kraftvärmeverk till ett jordbruksföretag för uppvärmning av sparrisfält)?

Är det relevant för denna bedömning huruvida den beskattningsbara personen som mottar värmen använder den på ett sätt som medför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt?

2. Medför rekvisitet uttag (artikel 16 i mervärdesskattedirektivet) en begränsning av att självkostnadspriset, i den mening som avses i artikel 74 i mervärdesskattedirektivet, på så sätt att det endast är de kostnader som har belastats med ingående mervärdesskatt som ska tas med i beräkningen?

3. Omfattar självkostnadspriset endast de direkta tillverknings- eller produktionskostnaderna, eller får även kostnader som endast indirekt kan hänföras till produkten, som till exempel finansieringskostnader, räknas in?

II. [utelämnas].

S k ä l

I.

- 1 Motparten, kommanditbolaget Y KG (nedan kallat Y), driver en biogasanläggning för att producera biogas av biomassa. Biogasen som producerades användes år 2008 (det omtvistade året) för decentraliserad el- och värmeproduktion i ett anslutet kraftvärmeverk genom att den kopplades till en förbränningsmotor som drev en generator.
- 2 Elen som producerades på detta sätt levererades huvudsakligen till det allmänna elnätet, där elnätsoperatören betalade för den.
- 3 En del av värmen som producerades i samband med det ovannämnda förfarandet användes i produktionsprocessen. Under det omtvistade året överlät Y merparten

av värmen ”kostnadsfritt”, i enlighet med ett avtal av den 29 november 2007, till näringsidkaren A som använde värmen för att torka trä i containrar, samt enligt avtal av den 29 juli 2008 till firman B GbR (nedan kallad B) som använde värmen för uppvärmning av sina sparrisfält. I båda avtalen har parterna överenskommit att ersättningens storlek ska fastställas individuellt beroende på värmeköparnas ekonomiska ställning, och har således inte angetts uttryckligen i avtalen.

- 4 Under det omtvistade året erhöll Y – utöver ett belopp på 1 054 337,85 euro som motsvarar det så kallade lägsta inmatningspriset enligt 8 § punkt 1 i Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (lagen om prioritet för förnybar energi), i dess lydelse av den 7 november 2006 (BGBl I 2006, 2550) (nedan kallad EEG) – även ett höjningsbelopp enligt 8 § punkt 3 EEG (så kallad kraftvärmebonus) av elnätsoperatören för leverans av 6 714 247 kWh el, eftersom elen som Y producerat var sådan som avses i 3 § punkt 4 i Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (lagen om bevarande, modernisering och utbyggnad av kraftvärme), i dess lydelse av den 19 mars 2002 (BGBl I 2002, 1092) (nedan kallad KWKG). Y redovisade denna kraftvärmebonus till ett belopp på 85 070,66 euro i sin mervärdesskattedeclaration. Klaganden, Finanzamt X (nedan kallat Finanzamt), inkluderade detta belopp i beskattningsunderlaget för skattepliktiga transaktioner.
- 5 Då Y inte tog ut någon ersättning av näringsidkarna som förvärvade värmen ansåg kontrollanten, i samband med en skattekontroll av Y, att det var fråga om ett uttag för överföring av värme utan ersättning i den mening som avses i 3 § punkt 1b första meningen siffran 3 i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG) till A och B. I avsaknad av ett inköpspris för värmen fastställde revisorn i enlighet med 10 § punkt 4 första meningen siffran 1 UStG att beskattningsunderlaget för detta uttag ska utgöras av självkostnadspriset. Revisorn beräknade att den överlåtna värmens andel av de sammanlagda kostnaderna på 1 104 453,35 som redovisats i resultaträkningen uppgick till 384 791,55 € (= 34,84 procent) och fastställde på grundval av detta beskattningsunderlag en mervärdesskatt på 73 110,29 euro.
- 6 Finanzamt antog ett beskattningsbeslut om mervärdesskatt för 2008 den 17 november 2011 på grundval av revisorns bedömning. Bolaget begärde omprövning av nämnda beslut, vilket dock avslogs genom omprövningsbeslut av den 1 augusti 2012.
- 7 I sin ursprungliga talan gjorde Y bland annat gällande att kraftvärmebonusen utgör ersättning från en tredje part. Finanzgericht (Skattedomstol) biföll Y:s talan under det första förfarandet. Finanzamt överklagade domen till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) (BFH) som upphävde Finanzgerichts dom genom dom av den 31 maj 2017 – XI R 2/14 (*Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFHE) 258, 191, Bundessteuerblatt (BStBl) II 2017, 1024*) och återförvisade målet till Finanzgericht. Bundesfinanzhof angav att den så kallade kraftvärmebonusen som elnätsoperatören betalat till Y inte utgör vederlag för den ”kostnadsfria” överlåtelsen av värme från Y. Vederlaget som elnätsoperatören

betalat utgör i stället en ersättning för elen som Y levererat till operatören. Målet är inte klart för avgörande, eftersom det inte står klart vilket belopp som ska tas ut i skatt på de varor som Y har överlåtit utan ersättning. Denna fråga regleras i 10 § punkt 4 första meningen siffran 1 UStG och ska avgöras enligt principerna i Bundesfinanzhofs dom av den 12 december 2012 – XI R 3/10 (*BFHE* 239, 377, *BStBl* II 2014, 809) och dom av den 16 november 2016 – V R 1/15 (*BFHE* 255, 354, *BStBl* II 2022, 777). Finanzgericht förpliktades att göra de nödvändiga bedömningarna i detta avseende i samband med den förnyade prövningen.

- 8 Under det andra förfarandet invände Y bland annat, med avseende på beskattningsunderlaget för leveranserna av värme, mot att Finanzamt tillämpade självkostnadspriset enligt 10 § punkt 4 första meningen siffran 1 UStG för att beräkna värdet på de tillgångar som överlåtits. Finanzgericht biföll delvis talan under det andra förfarandet. Finanzgericht satte ner den mervärdesskatt som hade fastställts. Mervärdesskatten för överlåtelsen av tillgångar utan ersättning ska enligt 10 § punkt 4 första meningen siffran 1 UStG beräknas utifrån självkostnadspriset, som i sin tur ska beräknas genom att använda den så kallade marknadsvärdemetoden. Det relevanta kriteriet är marknadsvärdet för el och värme på den specifika ort där Y är etablerad.
- 9 I sina överklaganden har Y och Finanzamt gjort gällande att materiella bestämmelser har åsidosatts.

II.

10 [utelämnas]. [vilandeförklaring, hänskjutande]

11 1. Tillämpliga bestämmelser

12 a) Unionsrätt

13 **Artikel 16 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) föreskriver följande:**

Med leverans av varor mot ersättning skall likställas uttag som en beskattningsbar person gör av en vara ur sin rörelse för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse därav utan ersättning eller mer generellt för användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt.

Emellertid skall uttag som görs inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov inte likställas med en leverans av varor mot ersättning.

14 **Artikel 74 i mervärdesskattedirektivet föreskriver följande:**

Om en beskattningsbar person tar ut eller använder varor från sin rörelse eller om en beskattningsbar person eller hans efterföljande rättsinnehavare behåller varor när han upphör att bedriva en beskattningsbar ekonomisk verksamhet, som avses i artiklarna 16 och 18, skall beskattningsunderlaget utgöras av varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av ett inköpspris, självkostnadspris, bestämda vid den tidpunkt då transaktionerna äger rum.

15 Artikel 289 i mervärdesskattedirektivet föreskriver följande:

Beskattningsbara personer som är skattebefriade skall inte ha rätt att dra av mervärdesskatt i enlighet med artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177 och inte heller att ange mervärdesskatten på sina fakturor.

16 Artikel 302 i mervärdesskattedirektivet föreskriver följande:

En schablonbeskattad jordbrukare med schablonberäknad kompensation skall inte ha rätt till avdrag för verksamheter för vilka denna ordning för schablonbeskattning tillämpas.

17 b) Nationell rätt

18 3 § punkt 1b UStG föreskriver följande:

Med leverans mot vederlag likställs

1. en näringsidkares uttag av varor från sin rörelse för andra ändamål än för hans eller hennes rörelse,
2. en näringsidkares vederlagsfria överföring av en vara till sin personal för privat bruk, med undantag för mindre gåvor,
3. varje annan vederlagsfri överföring av en vara, med undantag för gåvor av ringa värde och varuprov inom ramen för rörelsen. Varan eller de delar som ingår i varan måste ha gett upphov till hel eller delvis avdragsrätt.

19 10 § punkt 4 UStG förskriver följande:

Den beskattningsbara omsättningen beräknas

1. vid överföring av en vara i den mening som avses i 1a § punkt 2 och 3 § punkt 1a samt vid leveranser i den mening som avses i 3 § punkt 1b enligt anskaffningspriset på föremålet eller ett föremål av samma typ med tillägg för omkostnader, eller om det inte finns något anskaffningspris, enligt självkostnadspris vid tidpunkten för transaktionen.

...

20 8 § EEG

(1) För el som framställs i anläggningar med en effekt som inte överstiger 20 megawatt och som endast använder biomassa i den mening som avses i en förordning som antagits med stöd av punkt 7, utgör ersättningen...

(3) Minimiersättningarna enligt punkt 1 första meningen höjs med 2,0 cent per kilowattimme vardera för sådan el som avses i 3 § punkt 4 i [KWKG], under förutsättning att lämpliga styrkande intyg ... läggs fram för elnätsoperatören. För serietillverkade kraftvärmeanläggningar med en effekt som inte överstiger 2 megawatt kan lämplig dokumentation från tillverkaren, av vilken den termiska effekten och elektriska effekten samt alfavärdet framgår, läggas fram som ett alternativ till de intyg som avses i första meningen.

21 **3 § punkt 4 KWKG**

(4) Kraftvärmeproducerad el är nyttiggjord värme multiplicerad med alfavärdet för kraftvärmeanläggningen. I anläggningar som inte är försedda med anordningar för avledning av restvärme anses den sammanlagda nettomängden av elproduktion som kraftvärmeproducerad el.

22 **2. Fråga 1**

23 **a) Föremålet för tolkningsfrågan och dess avgränsning i förhållande till andra situationer**

24 Den första frågan rör tolkningen av artikel 16 i mervärdesskattedirektivet. Denna bestämmelse motsvaras av den tidigare bestämmelsen i artikel 5.6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat direktiv 77/388/EEG). Mot denna bakgrund konstaterar den hänskjutande domstolen att praxis från EU-domstolen beträffande artikel 5.6 i direktiv 77/388/EEG även ska beaktas vid tolkningen av artikel 16 i mervärdesskattedirektivet.

25 Artikel 16 första meningen i mervärdesskattedirektivet likställer uttag som en beskattningsbar person gör av en vara ur sin rörelse med leverans av varor i fyra olika situationer. Dessa situationer kan sammanfattas med det överordnade begreppet uttag. Det är närmare bestämt fråga om ”uttag ... för sitt eget [alternativ 1] eller personalens privata bruk [alternativ 2], för överlåtelse därav utan ersättning [alternativ 3] eller mer generellt för användning för andra ändamål än den egna rörelsen [alternativ 4]”.

26 I det aktuella målet har Y uppfört en anläggning som ger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Anläggningen producerar el som Y levererar mot ersättning i sin egenskap av beskattningsbar person. Då anläggningen i sin helhet ska hänföras till Y:s rörelse hade bolaget full avdragsrätt för byggnads- och driftskostnaderna. [utelämnas]

- 27 Det är i sammanhanget oklart vilka rättsföljder som inträder med avseende på den värme som anläggningen producerar. Denna värme kan användas på olika sätt. Den beskattningsbara personen som levererar el mot ersättning och som har gjort gällande full avdragsrätt för anläggningen, kan låta värmen gå förlorad utan att använda den (fall A), använda den i egenskap av fysisk person (enmansföretagare) för att värma sin bostad (fall B), överlåta den för personalens privata bruk i deras privatbostäder utan ersättning (fall C), använda den i egenskap av offentligrättsligt organ för egen verksamhet som utförs i egenskap av offentlig myndighet, till exempel för uppvärmning av kontor, och således för sådan offentlig verksamhet som avses i artikel 13.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet (fall D), överlåta den utan ersättning till boende i närheten för deras privatbostäder (fall E), eller överföra värmen utan ersättning till en annan beskattningsbar person, för att denne ska använda värmen inom ramen för sin egen ekonomiska verksamhet. Det kan även anses som en separat situation som ska särskiljas från det sistnämnda fallet om mottagaren använder varan inom ramen för sin ekonomiska verksamhet för transaktioner som ger rätt till avdrag enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet eller enligt artikel 169 i mervärdesskattedirektivet (fall F).
- 28 Den skatterättsliga bedömningen är oproblematiserad i de flesta av dessa fall. I fall A är det inte fråga om ett uttag, vilket innebär att artikel 16 första meningen inte är tillämplig redan av det skälet. I fallen B och C är däremot villkoren i artikel 16 första meningen alternativ 1 och 2 i mervärdesskattedirektivet uppfyllda, vilket innebär att det inte sker någon begränsning av avdragsrätten, i vart fall om transaktionerna kan hänföras i sin helhet till näringsverksamheten. För fall D följer det av EU-domstolens dom Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie av den 12 februari 2009 – C-515/07 (EU:C:2009:88) att det inte är fråga om ett uttag för andra ändamål än den egna rörelsen i den mening som avses i artikel 16 första meningen alternativ 4, vilket medför en begränsning av avdragsrätten för anläggningens byggnads- och driftkostnader. För fall E har Bundesfinanzhof fastslagit att det är fråga om ett uttag utan ersättning enligt artikel 16 första meningen alternativ 3 i mervärdesskattedirektivet med full avdragsrätt, eftersom det slutliga nyttjandet annars inte beskattas (BFH, dom av den 25 november 2021 – V R 45/20, BFHE 275, 392, punkt 18).
- 29 Det är däremot oklart hur fall F – som överensstämmer med omständigheterna i förevarande mål – ska bedömas. Det står inte klart huruvida även denna situation ska anses som uttag för ”överlåtelse ... utan ersättning” i den mening som avses i artikel 16 första meningen alternativ 3 i mervärdesskattedirektivet.
- 30 **b) EU-domstolens tidigare praxis beträffande artikel 16 i mervärdesskattedirektivet**
- 31 EU-domstolen har redan vid flera tillfällen yttrat sig över enskilda villkor i artikel 16 i mervärdesskattedirektivet (artikel 5.6 i direktiv 77/388/EWG).
- 32 Av denna rättspraxis framgår att det är fråga om ett uttag när ett oljebolag delar ut varor, i utbyte mot kuponger som kunden erhållit genom att förvärva en viss

kvantitet bränsle till fullt detaljhandelspris vid pumpen, inom ramen för en säljkampanj (EU-domstolens dom Kuwait Petroleum av den 27 april 1999 – C48/97, EU:C:1999:203, det andra svaret som avser artikel 5.6 i direktiv 77/388/EEG). Detta rör uttag i form av en överlåtelse utan ersättning enligt artikel 16 första meningen alternativ 3 i mervärdesskattedirektivet, såsom framgår av punkt 24 i nämnda dom. I punkt 22 i nämnda dom motiverade EU-domstolen slutsatsen att det är fråga om ett uttag med att ett sådant kan föreligga även när det sker inom ramen för rörelsen.

- 33 Med avseende på varuprover i den mening som avses i artikel 16 andra meningen i mervärdesskattedirektivet – och därmed även med avseende på artikel 16 första meningen alternativen 1 och 2 i samma direktiv – har EU-domstolen fastslagit att en beskattningsbar person som tar ut en vara för sitt eget eller personalens privata bruk å ena sidan, och den slutkonsument som förvärvar samma slags vara å andra sidan ska behandlas jämligt, och att syftet med uttagsbeskattningen är att förhindra att det uppstår situationer där det slutliga nyttjandet inte beskattas (EU-domstolens dom EMI Group av den 30 september 2010 – C-581/08, EU:C:2010:559, punkt 17 och följande punkt beträffande artikel 5.6 i direktiv 77/388/EEG).
- 34 Slutligen fastslog EU-domstolen att det inte föreligger ett uttag när en beskattningsbar person utför arbeten inom ramen för dennes ekonomiska verksamhet utan vederlag med utbyggnad, till förmån för en kommun, av en kommunal väg som är öppen för allmänheten, men som används av den beskattningsbara personen (EU-domstolens dom Mitteldeutsche Hartstein-Industrie av den 16 september 2020 – C-528/19, EU:C:2020:712, tredje svaret som rör artikel 5.6 i direktiv 77/388/EEG). EU-domstolen konstaterade – med hänvisning till domarna i målen Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) och EMI Group (EU:C:2010:559) – att det inte är fråga om att varan används för andra ändamål än rörelsen (i den mening som avses i artikel 16 första meningen alternativ 4 i mervärdesskattedirektivet), eftersom dessa arbeten har genomförts för att tillgodose behoven för den beskattningsbara personen. Denna omständighet utgör emellertid inte hinder för att tillämpa andra bestämmelser som medför att det anses som ett uttag (punkt 64). Vidare utgör den omständigheten, att den utbyggda vägen är öppen för allmän trafik, inte hinder för att anse att det är fråga om ett uttag. Arbetena med utbyggnaden av denna väg har emellertid genomförts för att tillgodose den beskattningsbara personens behov att klara trafik med tunga lastbilar (punkt 65). Det föreligger inte en situation där det slutliga nyttjandet inte beskattas (punkt 66). I detta sammanhang har EU-domstolen hänvisat till den ”faktiska slutanvändningen”, som i målet primärt utgörs av den beskattningsbara personens användning, medan användningen för allmän trafik saknar betydelse (punkterna 67 och 37).
- 35 **c) Möjligt svar på den första frågan**
- 36 **aa) Uttag föreligger vid en bokstavstolkning**

- 37 Enligt lydelsen av artikel 16 första meningen alternativ 3 i mervärdesskattedirektivet föreligger en överlåtelse utan ersättning i förevarande mål. Bolaget Y har gjort ett uttag av värme – som är en vara enligt artikel 15.1 i mervärdesskattedirektivet – som bolaget producerat inom ramen för sin rörelse och tagit ut ur sin rörelse. Då Y hade avdragsrätt för anläggningen som användes för att producera värmen i förhållande till de skattepliktiga leveranser av el mot ersättning som bolaget utfört, omfattades Y:s produktion av värmen också av avdragsrätt.
- 38 Dessutom är villkoren som ska bedömas med avseende på rekvisitet överlåtelse uppfyllda. Med en överlåtelse avses en överföring av tillgångar till en annan person i enlighet med de villkor som annars leder till att det är fråga om en leverans (artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet). Dessa villkor är uppfyllda i en situation där värme tillhandahålls i syfte att mottagaren ska använda den.
- 39 Överlåtelsen skedde också utan ersättning, eftersom överföringen av värme till A och B skedde utan betalning i strid med avtalen [utelämnas].
- 40 **bb) Betydelsen av slutligt nyttjande**
- 41 Det är oklart huruvida begreppet uttag, som enligt artikel 16 första meningen alternativ 3 i mervärdesskattedirektivet kan ske i form av en överlåtelse utan ersättning, får begränsas genom ett ytterligare villkor som går utöver lydelsen av nämnda bestämmelse. Syftet med uttagsregleringen kan vara att förhindra att en slutlig användning undgår beskattning (se ovan avsnitt II.2.b). Det skulle i sådana fall krävas att det, i situationer där uttag sker i form av en överlåtelse utan ersättning, dessutom föreligger ett slutligt nyttjande som inte beskattas. En sådan begränsning kan eventuellt härledas av EU-domstolens dom *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712). För en sådan begränsning talar även en likabehandling av artikel 16 första meningen alternativen 1 och 2 i mervärdesskattedirektivet.
- 42 Om man godtar denna restriktiva tolkning blir det emellertid även nödvändigt att besvara frågan huruvida det föreligger ett slutligt nyttjande som inte beskattas eller inte, och närmare bestämt om det är tillräckligt att mottagaren av varan som överlåtits, som är en beskattningsbar person, använder denna inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, eller om det dessutom krävs att mottagaren använder varan inom ramen för en ekonomisk verksamhet som ger avdragsrätt enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet eller enligt artikel 169 i samma direktiv. Sistnämnda kan motiveras av att tillgången som överlåtits och som har medfört avdragsrätt för överlåtaren (i detta fall Y) annars kan användas av mottagaren (i detta fall A och B) för ändamål som inte ger rätt till avdrag.
- 43 Den hänskjutande domstolen har vid bedömningen av den första tolkningsfrågan dragit slutsatsen att EU-domstolens dom *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712) inte entydigt ger stöd för en restriktiv tolkning som avviker från den aktuella bestämmelsens lydelse (genom tillämpning av ett ytterligare

kriterium). Skälet till att EU-domstolen fann att artikel 16 första meningen alternativ 3 i mervärdesskattedirektivet inte var tillämplig i det målet kan emellertid även vara att utbyggnaden av en kommunal väg för att anpassa den för lastbilstrafik som den beskattningsbara personens verksamhet ger upphov till ska klassificeras som den beskattningsbara personens överlåtelse till sig själv, vilket innebär att en tillämpning av nämnda bestämmelse inte kunde komma i fråga redan till följd av att det saknades en överlåtelse till en annan person.

- 44 En ytterligare omständighet som talar mot en restriktiv tolkning som avviker från bestämmelsens lydelse är att EU-domstolen i domen *Kuwait Petroleum* (EU:C:1999:203) slog fast att det förelåg en överlåtelse utan ersättning, trots att överlåtaren använde den överlåtna varan inom ramen för sin rörelse (EU-domstolens dom *Kuwait Petroleum*, EU:C:1999:203, punkt 22). Ett motsvarande synsätt på mottagarens sida kan leda till att det anses föreligga en överlåtelse utan ersättning trots att vederbörande använder varan som överlåtits för sin ekonomiska verksamhet. Dessutom har EU-domstolen konstaterat att det inte görs någon åtskillnad beroende på ”den skatterättsliga ställning som mottagaren av varuprov har” (EU-domstolens dom *EMI Group*, EU:C:2010:559, punkt 52).
- 45 Slutligen ska det beaktas att unionslagstiftaren har avsett att ett uttag i form av en överlåtelse utan ersättning i den mening som avses i artikel 16 första meningen alternativ 3 i mervärdesskattedirektivet ska ha en självständig funktion i förhållande till privata uttag i den mening som avses i artikel 16 första meningen alternativen 1 och 2 i mervärdesskattedirektivet. Mot denna bakgrund framstår det som tveksamt att en överlåtelse utan ersättning ska omfattas av samma begränsningar som privata uttag, eftersom artikel 16 första meningen alternativ 3 i mervärdesskattedirektivet eventuellt berövas sitt självständiga tillämpningsområde om ett ytterligare krav på en slutlig användning som inte beskattas skulle tillämpas.
- 46 **cc) Rättsföljder**
- 47 Rättsföljderna av att antingen godta eller förkasta ovannämnda restriktiva tolkning som avviker från den aktuella bestämmelsens lydelse ska också beaktas.
- 48 **(1) Restriktiv tolkning**
- 49 Om det inte ska anses vara fråga om en överlåtelse utan en ersättning i den mening som avses i artikel 16 första meningen alternativ 3 i mervärdesskattedirektivet i en situation där det inte föreligger ett slutligt nyttjande som inte beskattas blir överlåtaren skyldig att bedöma huruvida ett sådant nyttjande faktiskt uppstår för mottagaren. Det innebär att överlåtaren bär risken för en eventuellt felaktig bedömning i detta avseende. Detta illustreras tydligt av förevarande mål. För det första skulle Y få ersättning för leveranserna av värme, medan värmen, för det andra, skulle användas av mottagarna A och B inom ramen för deras respektive rörelse. Den första delen av avtalen fullgjordes inte, eftersom ingen ersättning betalades för överföringen av värme i något av fallen. Dessutom

finns– i vart fall den hypotetiska – möjligheten att mottagarna (det vill säga A och B) använder leveransen utan ersättning (det vill säga värmen) för andra ändamål än för deras respektive rörelse, i strid med vad som avtalats. Det innebär att Y bär den principiella risken för att enmansföretagaren A och B:s delägare använder värmen i strid med vad som avtalats, till exempel för sina privatbostäder. Om tillämpningen av artikel 16 första meningen alternativ 3 i mervärdesskattedirektivet är beroende av mottagarens användning (i förekommande fall med avdragsrätt) måste överlåtaren bära risken för eventuella felaktiga bedömningar i detta avseende.

- 50 Detta talar för att de enda relevanta kriterierna för att fastställa om det skett en överlåtelse utan ersättning är huruvida det, i överensstämmelse med lydelsen av artikel 16 första meningen alternativ 3 i mervärdesskattedirektivet, skett en överlåtelse och ersättning betalats, utan någon begränsning av bestämmelsens räckvidd genom ett ytterligare krav på att det uppstår ett slutligt nyttjande som inte beskattas.
- 51 **(2) Tillämpning i enlighet med lydelsen**
- 52 Rättsföljderna av en tillämpning i enlighet med lydelsen ska också beaktas. I detta sammanhang kan det strida mot neutralitetsprincipen (se exempelvis EU-domstolens dom Malburg av den 13 mars 2014, C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41) om det anses föreligga ett uttag i form av en överlåtelse utan ersättning om mottagaren, som är en beskattningsbar person, använder den överlåtna varan inom ramen för en ekonomisk verksamhet som medför avdragsrätt. Överföringen av värme belastas med mervärdesskatt trots att mottagaren inte har rätt att göra motsvarande avdrag. I sammanhanget kan det vara en överträdelse av neutralitetsprincipen om beskattningen av uttaget hos överlåtaren inte motsvaras av en rätt till avdrag hos mottagaren.
- 53 Det framstår dock som tveksamt att neka avdragsrätt på denna grund. Enligt artikel 16 första meningen i mervärdesskattedirektivet ska ett uttag likställas med en leverans. Om mottagaren, som är en beskattningsbar person, använder varan som överlåtits till vederbörande, vilken i enlighet med artikel 16 första meningen alternativ 3 i mervärdesskattedirektivet anses som en vara som levererats till denne, använder varan för sådana transaktioner som avses i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet eller i artikel 169 i mervärdesskattedirektivet, är de materiella villkoren för avdragsrätt uppfyllda. Vad gäller det ytterligare villkoret på innehav av en faktura enligt artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet kan överlåtaren anses ha rätt att utfärda en faktura för uttaget enligt artikel 226 i mervärdesskattedirektivet. Fakturan ska bland annat innehålla uppgifter om beskattningsunderlaget (artikel 226 punkt 8 i mervärdesskattedirektivet), uttagsvärdet enligt artikel 74 i mervärdesskattedirektivet och den mervärdesskatt som ska betalas (artikel 226 punkt 10 i mervärdesskattedirektivet). En begäran om betalning ingår inte i de obligatoriska uppgifterna i en faktura. Ett avdrag för ingående mervärdesskatt kan därför, i samband med ett uttag, anses som en överlåtelse utan ersättning, utan att mottagaren av varan måste betala ersättning

till överlåtaren. Om parterna aldrig har kommit överens om något vederlag är kravet på ”utebliven betalning ... efter det att transaktionen ägt rum” enligt artikel 90 i mervärdesskattedirektivet inte uppfyllt. Detta påverkas inte av den omständigheten att mottagaren i stället skulle erlägga mervärdesskatten som ska betalas för uttaget, eftersom en sådan betalning av skatt inte anses som ersättning.

54 För att avdragsrätt ska föreligga vore det slutligen nödvändigt att skatten som ska betalas för uttaget utgör mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i den mening som avses i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet (se, i detta avseende, EU-domstolens dom *Zipvit* av den 13 januari 2022 – C-156/20, EU:C:2022:2, punkt 37).

55 **d) Den första tolkningsfrågans relevans för målets utgång**

56 3 § punkt 1b UStG grundas på artikel 16 i mervärdesskattedirektivet och motsvarar denna (se BFH:s dom av den 16 oktober 2013 – XI R 39/12, *BFHE* 243, 77, *BStBl* II 2014, 1024, punkt 27; dom av den 21 maj 2014 – V R 20/13, *BFHE* 246, 226, *BStBl* II 2014, 1029). Båda bestämmelserna föreskriver att en överlåtelse utan ersättning likställs med en leverans av varor mot ersättning, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt (3 § punkt 1b första meningen siffran 3 och andra meningen UStG; artikel 16 första meningen i mervärdesskattedirektivet). I förevarande mål är värmeleveranserna till A och B överlåtelser utan ersättning i ovannämnda mening, eftersom driften av kraftvärmeverket med en biogasanläggning medförde full avdragsrätt för Y.

57 I målet har Finanzgericht inte gjort några konstateranden med avseende på huruvida A och B har full avdragsrätt. Det kan inte uteslutas att A och B är småföretag eller att de omfattas av ordningen för schablonbeskattning av producenter av jord- och skogsbruksprodukter.

58 **3. Fråga 2**

59 a) Den beskattningsgrundande händelsens betydelse för beskattningsunderlaget

60 Artikel 74 i mervärdesskattedirektivet syftar till genomförandet av den beskattningsgrundande händelsen som utgörs av uttag enligt artikel 16 första meningen i mervärdesskattedirektivet, då artikel 74 i samma direktiv definierar beskattningsunderlaget för ett sådant uttag. Den hänskjutande domstolen anser därför att de mål som eftersträvas med artikel 16 i mervärdesskattedirektivet även ska beaktas vid tolkningen av artikel 74 i direktivet.

61 **b) Uttagsbeskattningens syfte**

62 Beträffande uttag har EU-domstolen redan slagit fast att ”en [beskattningsbar person] som gör uttag av en vara från sin rörelse [ska] behandlas på samma sätt som en vanlig konsument som köper en vara av samma typ. För att denna målsättning skall kunna uppnås utgör [artikel 5.6 i direktiv 77/388/EEG] hinder

mot att en [beskattningsbar person] som har kunnat göra avdrag för mervärdesskatt vid förvärv av en vara som är hänförlig till hans rörelse skall kunna undgå att betala mervärdesskatt när han gör uttag för privata ändamål av denna vara från sin rörelses tillgångar och därigenom får oberättigade fördelar jämfört med vanliga konsumenter som erlägger mervärdesskatt när de köper en sådan vara” (EU-domstolens dom Fischer och Brandenstein av den 17 maj 2001 – C-322/99 och C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 56). En tolkning av begreppet uttag som innebär att ”skattskyldighet föreligger för både varan och dess tillförda beståndsdelar när en [beskattningsbar person] gör uttag av varan för privat bruk, skulle [således] stå i strid med nämnda mål i ett fall där det inte fanns någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid det ursprungliga anskaffandet av varan och endast den ingående mervärdesskatten för sådana ’beståndsdelar’ i varan som anskaffats i efterhand var avdragsgill” (EU-domstolens dom Fischer och Brandenstein, EU:C:2001:280, punkt 75).

63 **c) Betydelsen av den beskattningsgrundande händelsen för beskattningsunderlaget**

64 Om det mål som eftersträvas med uttagsregleringen, som är ”att den [beskattningsbara personen] inte får några oberättigade fördelar jämfört med de vanliga konsumenterna” (EU-domstolens dom Fischer och Brandenstein, EU:C:2001:280, punkt 76; se även EU-domstolens dom Mateusiak av den 16 juni 2016 – C-229/15, EU:C:2016:454, punkt 39), även ska beaktas vid tillämpningen av artikel 74 i mervärdesskattedirektivet, kan det innebära att självkostnadspriset endast ska beräknas på grundval av de kostnader som belastats med mervärdesskatt, eftersom även vanliga konsumenter som tillverkar en vara endast belastas med mervärdesskatt i denna utsträckning. Denna tolkning leder till att en beskattningsbar person som tillverkar en vara jämfört med vanliga konsumenter som tillverkar en vara, inte får några oberättigade fördelar om kostnader som inte belastats med mervärdesskatt (som till exempel kostnaderna för en kredit som undantagits från skatteplikt enligt artikel 135 i mervärdesskattedirektivet) inte ska tas med vid beräkningen av självkostnadspriset.

65 Det är emellertid även nödvändigt att beakta inköpspriset som ska tillämpas i första hand enligt artikel 74 i mervärdesskattedirektivet. Här bör det inte ske en uppdelning där inköpspriset delas upp till en komponent som belastats med ingående mervärdesskatt och en komponent som inte belastats med ingående skatt. I övrigt påpekar den hänskjutande domstolen att skattemyndigheten anser att även kostnader som inte belastats med mervärdesskatt ska tas med vid beräkningen av självkostnadspriset (se avsnitt 10.6 punkt 1 femte meningen i Umsatzsteuer-Anwendungserlass (tillämpningsförfordningen avseende mervärdesskatt)). Detta har kritiserats i doktrinen ([utelämnas]). Bundesfinanzhof har hittills inte besvarat denna fråga (se till exempel BFH:s domar i *BFHE* 275, 392, punkt 34 och följande punkt; dom av den 15 mars 2022 – V R 34/20, *BFHE* 276, 369, punkt 26).

66 **d) Den andra tolkningsfrågans relevans för målets utgång**

67 Även den andra frågan är avgörande för utgången i målet. Artikel 74 i mervärdesskattedirektivet föreskriver visserligen att det enbart är om det inte finns något inköpspris för varorna eller för liknande varor som beskattningsunderlaget utgörs av ”självkostnadspriset” (se EU-domstolens dom *Property Development Company* av den 23 april 2015 – C-16/14, EU:C:2015:265, punkt 37; *Het Oudeland Beheer* av den 28 april 2016 – C-128/14, EU:C:2016:306, punkt 48). Det följer av Bundesfinanzhofs praxis att det förhåller sig så i förevarande mål, eftersom A och B inte är anslutna till ett värmenät som hade gjort det möjligt att köpa värme från en tredje part mot ersättning (se i detta avseende BFH:s domar *BFHE* 239, 377, *BStBl* II 2014, 809, punkt 39; och *BFHE* 276, 369, punkt 16). Följaktligen är självkostnadspriset enligt artikel 74 i mervärdesskattedirektivet relevant för att avgöra förevarande mål. Om det endast är kostnader som belastats med ingående skatt som ska beaktas vid beräkningen av självkostnadspriset minskar beskattningsunderlaget för uttaget av värme och innebär således att talan ska bifallas delvis.

68 **4. Fråga 3**

69 **a) Föremålet för den tredje frågan**

70 Genom sin tredje fråga vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida självkostnadspriset endast omfattar de direkta tillverknings- eller produktionskostnaderna, eller om även kostnader som endast indirekt kan hänföras till produkten (som till exempel finansieringskostnader) ska räknas in.

71 Den hänskjutande domstolens anser att rättsläget är oklart till följd av EU-domstolens uttalanden beträffande kreditivränta i domen *Property Development Company* (EU:C:2015:265, punkt 40). Enligt nämnda dom saknar det betydelse huruvida de liknande byggnadernas inköpspris (som ska tillämpas i första hand i förhållande till självkostnadspriset) inbegriper den kreditivränta som i förekommande fall har betalats under tiden för uppförandet av dessa byggnader. Kriteriet ”liknande varors inköpspris” innebär nämligen, till skillnad från kriteriet ”självkostnadspris”, att skattemyndigheten kan basera sig på marknadspriserna för denna typ av varor vid tidpunkten för uttaget av den aktuella byggnaden, utan att i detalj behöva undersöka vilka värdekomponenter som har lett fram till de priserna.

72 Detta tyder på att det ska undersökas vilka värdekomponenter som har lett fram till självkostnadspriset. För att fastställa självkostnadspriset kan det således – till skillnad från vid tillämpning av kriteriet inköpspris – vara relevant huruvida det föreligger en kreditivränta, som i sådana fall eventuellt ska inkluderas i beräkningen. Mot detta talar emellertid de svårigheter som följer av om enbart kostnader som är indirekt hänförliga till varan (som till exempel allmänna omkostnader) skulle innefattas i självkostnadspriset. Den hänskjutande domstolen anser att målsättningen att värderingen av uttag ska vara enkel talar mot att inkludera sådana indirekta kostnader, som till exempel finansieringskostnader.

73 **b) Den tredje tolkningsfrågans relevans för målets utgång**

- 74 Den tredje tolkningsfrågan är, i likhet med den andra frågan, också avgörande för utgången i målet. Om finansieringskostnader inte är en del av självkostnadspriset minskas beskattningsunderlaget för uttaget av värme och leder således till att Y ska belastas med en lägre skatt, samt till att bolagets talan ska vinna delvis bifall.
- 75 [utelämnas] [**processuella frågor**]
- 76 [utelämnas]

ARBETSDOKUMENT