

**Asia C-207/23**

**Ennakkoratkaisupyyntö**

**Jättämispäivä:**

29.3.2023

**Ennakkoratkaisupyyntön esittävä tuomioistuin:**

Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa)

**Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

22.11.2022

**Vastaaja, Revision-menettelyn valittaja ja Revision-menettelyn vastapuoli:**

Finanzamt X

**Kantaja, Revision-menettelyn vastapuoli ja Revision-menettelyn valittaja:**

Y KG

---

[– –] **BUNDESFINANZHOF**

**VÄLIPÄÄTÖS**

Asiassa

Finanzamt X

vastaajana, Revision-menettelyn valittajana ja Revision-menettelyn vastapuolena

vastaan

Y KG

kantajana, Revision-menettelyn vastapuolena ja Revision-menettelyn valittajana

[– –]

joka koskee vuoden 2008 liikevaihtoveroa

XI jaosto

on 9.11.2022 pidetyn suullisen käsittelyn perusteella päättänyt 22.11.2022 pidetyssä istunnossa seuraavaa:

### Päätösosa

I. Unionin tuomioistuimelle esitetään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 16 ja 74 artiklan tulkinnasta seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1. Onko kyseessä direktiivin 2006/112/EY 16 artiklassa tarkoitettu ”yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran – – vastikkeeton luovutus”, kun verovelvollinen luovuttaa yrityksestään lämpöä vastikkeettomasti toiselle verovelvolliselle tämän liiketoimintaa varten (tässä: lämmön luovutus sähköntoimittajan yhteistuotantolaitoksesta maatalousyritykselle parsapeltojen lämmittämiseen)?

Onko tässä yhteydessä merkitystä sillä, käyttääkö verovelvollinen vastaanottaja lämpöä tarkoituksiin, jotka oikeuttavat vähennysten tekemiseen?

2. Rajoittaako tavaran yrityksestä pois ottamisen määritelmä (direktiivin 2006/112/EY 16 artikla) direktiivin 74 artiklassa tarkoitettua omakustannushintaa siten, että sen laskennassa otetaan huomioon vain veroja sisältävät kustannukset?

3. Sisältyykö omakustannushintaan ainoastaan välittömät valmistus- tai tuotantokustannukset vai myös pelkästään välillisiksi luettavat kustannukset, kuten esimerkiksi rahoitusmenot?

II. [–].

### Perusteet

#### I.

- 1 Kantaja, Revision-menettelyn valittaja ja Revision-menettelyn vastapuoli (jäljempänä valittaja) harjoittaa biokaasulaitostoimintaa, jonka yhteydessä biokaasua tuotetaan biomassasta. Tuotettua biokaasua käytettiin vuonna 2008 (riidanalainen vuosi) hajautettuun sähkön- ja lämmöntuotantoon tähän laitokseen liitettyssä yhteistuotantolaitoksessa syöttämällä sitä polttomoottoriin, joka pyöritti generaattoria.
- 2 Näin tuotettu sähkö syötettiin pääasiassa yleiseen sähköverkkoon, ja sähköverkonhaltija maksoi siitä korvauksen.
- 3 Tässä prosessissa niin ikään tuotettua lämpöä käytettiin osittain tuotannossa. Riidanalaisena vuonna valittaja luovutti suurimman osan lämmöstä 29.11.2007 tehdyllä sopimuksella ”maksuttomasti” elinkeinonharjoittajalle A säiliöissä olevan puun kuivaamista varten ja 29.7.2008 tehdyllä sopimuksella B GbR:lle (jäljempänä B), joka käytti lämpöä parsapeltojensa lämmittämiseen. Molemmissa

sopimuksissa määrätään, että korvauksen määrä sovitaan erikseen lämmönkuluttajan taloudellisen tilanteen perusteella eikä sitä vahvisteta kyseisissä sopimuksissa.

- 4 Riidanalaisena vuonna valittaja sai 6714247 kWh:n suuruisen sähkömäärän toimituksesta sähköverkonhaltijalta niin kutsutun vähimmäissyöttökorvauksen, josta säädetään uusiutuvan energian ensisijaisuudesta annetun lain (Gesetz für den Vorrang erneuerbarer Energien, jäljempänä EEG), sellaisena kuin se on muutettuna 7.11.2006 annetulla lailla (BGBl I 2006, 2550), 8 §:n 3 momentissa ja jonka suuruus oli 1 054 337,85 euroa, sekä lisäksi EEG:n 8 §:n 3 momentissa tarkoitetun korotuksen (niin kutsuttu sähkön ja lämmön yhteistuotantolisä), koska valittajan tuottamassa sähkössä oli kyse sähkön ja lämmön yhteistuotannon ylläpidosta, nykyaikaistamisesta ja laajentamisesta annetun lain (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz, jäljempänä KWKG), sellaisena kuin se on muutettuna 19.3.2002 annetulla lailla (BGBl I 2002, 1092), 3 §:n 4 momentissa tarkoitetusta sähköstä. Vastajana, Revision-menettelyn valittajana ja Revision-menettelyn vastapuolena oleva Finanzamt (verotoimisto, Saksa, jäljempänä FA) sisällytti myös tämän yhteistuotantolisän valittajan liikevaihtoveroilmoituksen mukaisesti veronalaisten liiketoimien veron perusteeseen.
- 5 Koska valittaja ei laskuttanut mitään vastiketta lämmönkuluttajilta, tarkastaja katsoi valittajan tiloissa suoritettua verotarkastuksen yhteydessä, että kyseessä oli liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 3 §:n 1b momentin ensimmäisen kohdan 3 alakohdassa tarkoitettu vastikkeeton lämmön luovutus A:lle ja B:lle. Koska lämmön ostohinta puuttui, tarkastaja laski veron perusteen tälle tavaran luovutukselle UStG:n 10 §:n 4 momentin ensimmäisen kohdan 1 alakohdan nojalla omakustannushinnan perusteella. Tuloslaskelmassa luetelluista 1 104 453,35 euron kokonaiskustannuksista tarkastaja laski, että 384 791,55 euroa liittyi luovutettuun lämpöön, joten hän vahvisti – tämän veron perusteen mukaan – liikevaihtoveron määräksi 73 110,29 euroa.
- 6 FA noudatti tarkastuksen tulosta 17.11.2011 tekemässään vuoden 2008 liikevaihtoverotusta koskevassa päätöksessä. Se hylkäsi tästä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen perusteettomana 1.8.2012 tekemällään päätöksellä.
- 7 Valittaja väitti alkuperäisessä kanteessaan muun muassa, että yhteistuotantolisä on kolmannen osapuolen suorittama vastike. Finanzgericht (verotuomioistuim, Saksa, jäljempänä FG) hyväksyi valittajan kanteen ensimmäisessä oikeusasteessa. FA:n tekemän Revision-valituksen tuloksena Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuim, Saksa, jäljempänä BFH) kumosi 31.5.2017 antamallaan tuomiolla XI R 2/14 (BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024) FG:n tuomion ja palautti asian FG:n käsiteltäväksi. Mainitun tuomion mukaan niin kutsuttu yhteistuotantolisä, jonka sähköverkonhaltija oli suorittanut valittajalle, ei ole vastiketta valittajan suorittamista ”maksuttomista” lämmönluovutuksista. Sähköverkonhaltijan maksama korvaus on pikemminkin vastike valittajan sille toimittamasta sähköstä. Asia ei ollut ratkaisukelpoinen, koska ei ollut mahdollista päättää, missä määrin valittajan suorittamia vastikkeettomia luovutuksia on

verotettava. Tämä määräytyy UStG:n 10 §:n 4 momentin ensimmäisen kohdan 1 alakohdan perusteella BFH:n 12.12.2012 antamassa tuomiossa XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809) ja 16.11.2016 antamassa tuomiossa V R 1/15 (BFHE 255, 354, BStBl II 2022, 777) vahvistettujen periaatteiden mukaan. FG:n on tehtävä tältä osin tarpeelliset toteamukset.

- 8 Toisessa oikeudenkäynnissä valittaja riitautti muun muassa lämmönluovutuksiin sovelletun veron perusteen osalta FA:n laskelman, koska FA laski veron perusteen näille luovutuksille UStG:n 10 §:n 4 momentin ensimmäisen kohdan 1 alakohdan nojalla omakustannushinnan perusteella. FG hyväksyi osittain kanteen toisessa oikeudenkäynnissä. Se alensi määrättyä liikevaihtoveroa. Vastikkeettomista luovutuksista kannettava liikevaihtovero perustuu UStG:n 10 §:n 4 momentin ensimmäisen kohdan 1 alakohdan mukaan omakustannushintaan, joka lasketaan niin kutsutun markkina-arvomenetelmän mukaan. Huomioon on otettava sähkön ja lämmön markkinahinnat valittajan tosiasiallisessa sijaintipaikassa.
- 9 Valittaja ja FA vetoavat Revision-valituksissaan aineellisen oikeuden rikkomiseen.

## II.

- 10 [– –]. [käsittelyn lykkääminen, ennakkoratkaisupyyntö]

### 11 1. Oikeudellinen kehys

#### 12 a) Unionin oikeus

- 13 **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä direktiivi 2006/112) 16 artiklassa säädetään seuraavaa:**

Vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen rinnastetaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.

Tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten ei kuitenkaan rinnasteta vastikkeelliseen luovutukseen.

- 14 **Direktiivin 2006/112 74 artiklassa säädetään seuraavaa:**

Kun verovelvollinen 16 ja 18 artiklassa tarkoitetulla tavalla ottaa tai luovuttaa tavaran taikka käyttää tavaraa, joka kuuluu yrityksen liikeomaisuuteen, tai kun verovelvollinen tai tämän oikeudenomistajat pitävät tavaroita hallussaan verovelvollisen lopettaessa verollisen liiketoimintansa, veron peruste on näiden tai

samankaltaisten tavaroiden ostohinta taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määritetty omakustannushinta.

**15 Direktiivin 2006/112 289 artiklassa säädetään seuraavaa:**

Verovelvolliset, jotka saavat vapautuksen, eivät ole oikeutettuja vähentämään arvonlisäveroa 167–171 ja 173–177 artiklan mukaisesti eivätkä saa mainita sitä laskuissaan.

**16 Direktiivin 2006/112 302 artiklassa säädetään seuraavaa:**

Vakiokantahyvityksiin oikeutettu maataloustuottaja ei ole oikeutettu mihinkään muihin arvonlisäverovähennyksiin tähän vakiokantajärjestelmään kuuluvien liiketoimien osalta.

**17 b) Kansallinen oikeus**

**18 UStG:n 3 §:n 1b momentissa säädetään seuraavaa:**

Vastikkeelliseen luovutukseen rinnastetaan se, että

1. elinkeinonharjoittaja ottaa yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin;
2. elinkeinonharjoittaja luovuttaa tavaran vastikkeetta henkilöstölleen tämän yksityiseen käyttöön, paitsi jos on kyse pienistä lahjoista;
3. tavara luovutetaan muulla tavoin vastikkeetta, lukuun ottamatta vähäarvoisia lahjoja ja näytekappaleita yrityksen tarpeisiin. Edellytyksenä on, että tavara tai sen osa on oikeuttanut täyteen tai osittaiseen vähennykseen.

**19 UStG:n 10 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:**

Veron peruste lasketaan:

1. edellä 1a §:n 2 momentissa ja 3 §:n 1a momentissa tarkoitettujen tavaran siirtämisen sekä 3 §:n 1a momentissa tarkoitettujen luovutusten tapauksessa ostohinnan, johon lisätään tavaran tai samankaltaisen tavaran sivukustannukset, perusteella tai, jos ostohinta ei ole tiedossa, omakustannushinnan perusteella, kummassakin tapauksessa liiketoimen toteuttamisajankohtana;

--

**20 EEG:n 8 §**

(1) Sähköä, joka tuotetaan laitoksissa, joiden teho on enintään 20 megawattia ja joissa käytetään ainoastaan 7 momentin nojalla annetussa asetuksessa tarkoitettua biomassaa, korvaus on --

(3) Edellä 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettuja vähimmäiskorvauksia korotetaan 2 senttiä kilowattitunnilta, jos kyse on KWKG:n 3 §:ssä tarkoitettusta sähköstä ja tätä koskeva todiste esitetään – – verkonhaltijalle. Edellä 1 momentissa tarkoitettun todisteen sijaan sarjavalmistesteisten yhteistuotantolaitosten, joiden teho on enintään 2 megawattia, osalta voidaan esittää valmistajan asianmukaiset asiakirjat, joista käy ilmi lämpö- ja sähköteho sekä rakennussuhde.

## 21 KWKG:n 3 §:n 4 momentti

(4) Yhteistuotantosähkö on yhteistuotantolaitoksen hyötylämmöstä ja rakennussuhteesta muodostuva laskennallinen tuote. Laitoksissa, joissa ei ole hukkalämmön poistolaitteita, koko nettosähköntuotanto on yhteistuotantosähköä.

## 22 2. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

### 23 a) Ennakkoratkaisukysymyksen kohde suhteessa muihin tilanteisiin

24 Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee direktiivin 2006/112 16 artiklan tulkintaa. Tämä säännös vastaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohtaa, joten jaosto katsoo, että direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohtaa koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on otettava huomioon myös direktiivin 2006/112 16 artiklaa tulkittaessa.

25 Direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan verovelvollisen suorittama yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen pois yrityksestä rinnastetaan neljässä tilanteessa vastikkeelliseen luovutukseen. Näitä tilanteita voidaan kuvata yleisesti tavaran ottamiseksi pois yrityksestä (Entnahme). Ne ovat ”tavaran ottaminen verovelvollisen – – omaan (käyttöön) [ensimmäinen tilanne] tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön [toinen tilanne], (tavaran) vastikkeeton luovutus [kolmas tilanne] taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin [neljäs tilanne]”.

26 Käsiteltävässä asiassa valittaja on rakennuttanut vähennyksiin oikeuttavan laitoksen, joka tuottaa sähköä, jota verovelvollinen valittaja luovuttaa verollisesti vastiketta vastaan. Ainakin sillä perusteella, että kyseinen tavara luetaan kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen, valittajalla oli täysi vähennysoikeus rakennus- ja käyttökustannusten osalta. [– –]

27 Kyseenalaista on sitä vastoin, mitä oikeudellisia seurauksia aiheutuu laitoksessa tuotetun lisälämmön osalta. Tätä lämpöä voidaan käyttää eri tavoin. Verovelvollinen, joka luovuttaa sähköä verollisesti vastiketta vastaan ja on vaatinut ostoihin sisältyvän veron täysimääräistä vähennystä laitoksen osalta, voi antaa lämmön karata käyttämättä sitä (tapaus A), käyttää lämpöä luonnollisena henkilönä (yksityisenä elinkeinonharjoittajana) asuntonsa lämmitykseen (tapaus B), luovuttaa lämpöä vastikkeettomasti henkilöstönsä yksityisiin

asumistarkoituksiin (tapaus C), käyttää lämpöä julkisoikeudellisena yhteisönä liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin, kuten esimerkiksi virkamiesten toimitilojen lämmitykseen, ja näin ollen käyttää sitä direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua viranomaisen ominaisuudessa harjoitettavassa toiminnassa (tapaus D), luovuttaa lämpöä vastikkeettomasti lähistöllä asuville henkilöille heidän yksityisiin asumistarkoituksiinsa (tapaus E) tai vastikkeettomasti muulle verovelvolliselle tämän liiketoimintaa varten, jolloin voidaan vielä tehdä ero sen mukaan, käyttäköö vastaanottaja tätä tavaraa liiketoiminnassaan sellaisiin tarkoituksiin, jotka oikeuttavat vähennysten tekemiseen direktiivin 168 artiklan tai 169 artiklan nojalla (tapaus F).

- 28 Useimpien näiden tapausten verotuksellinen arviointi ei aiheuta ongelmia. Tapauksessa A ei ole kyse yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottamisesta pois yrityksestä, joten jo tästä syystä direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäistä kohtaa ei voida soveltaa. Sitä vastoin tapauksissa B ja C täyttyvät direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisessä kohdassa olevien ensimmäisen ja toisen tilanteen edellytykset, jotka eivät johda vähennysoikeuden rajoittamiseen ainakaan silloin, kun tavara luetaan kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen. Tapauksessa D on unionin tuomioistuimen 12.2.2009 antaman tuomion Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88) perusteella katsottava, että kyse ei ole direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen kohdan neljännessä tilanteessa tarkoitettua käytöstä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, mikä todennäköisesti johtaa vähennysoikeuden rajoittamiseen laitoksen rakennus- ja käyttökustannusten osalta. Tapauksen E osalta BFH on katsonut, että direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen kohdan kolmannessa tilanteessa tarkoitettua vastikkeettomat luovutukset oikeuttavat täyteen vähennykseen, koska muutoin seurauksena olisi verottamatta jäävä loppukulutus (BFH:n 25.11.2021 antama tuomio V R 45/20, BFHE 275, 392, 18 kohta).
- 29 Kyseenalainen on sitä vastoin arviointi tapauksessa F, joka vastaa nyt käsiteltävää asiaa. Herää kysymys, onko myös tältä osin todettava, että kyseessä on direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen kohdan kolmannessa tilanteessa tarkoitettu tavaran ”vastikkeeton luovutus”.
- 30 **b) Direktiivin 2006/112 16 artiklaa koskeva unionin tuomioistuimen aikaisempi oikeuskäytäntö**
- 31 Unionin tuomioistuin on jo useaan otteeseen ottanut kantaa direktiivin 2006/112 16 artiklassa (direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdassa) tarkoitettuihin tilanteisiin.
- 32 Näin ollen tavaran ottamisesta pois yrityksestä on kyse silloin, kun öljy-yhtiö luovuttaa tavaroita polttoaineen ostajalle sellaisia ostoseteleitä vastaan, joita hän on myynninedistämiskampanjan puitteissa saanut ostamansa polttoainemäärän perusteella maksettuaan siitä huoltoasemalla täyden vähittäishinnan (unionin

tuomioistuimen 27.4.1999 antama tuomio Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohtaa koskeva toinen vastaus). Tässä viitataan direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen kohdan kolmannessa tilanteessa tarkoitettuun vastikkeettomaan luovutukseen, kuten kyseisen tuomion 24 kohdasta ilmenee. Tältä osin unionin tuomioistuin on kyseisen tuomion 22 kohdassa perustellut tavaran ottamisen pois yrityksestä erityisesti sillä, että tästä voi olla kyse myös silloin, kun luovutus tapahtuu yrityksen tarpeisiin.

- 33 Unionin tuomioistuin on todennut direktiivin 2006/112 16 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettujen näytekappaleiden osalta – ja ilmeisesti 16 artiklan ensimmäisen kohdan ensimmäisen ja toisen tilanteen valossa –, että verovelvollista, joka ottaa yrityksestään tavaran itselleen tai henkilökunnalleen, on kohdeltava yhdenvertaisesti verrattuna samanlaisen tavaran hankkivaan kuluttajaan ja että tällaisten tavaran ottojen verotuksella pyritään estämään tilanteet, joissa lopullista kulutusta ei verotettaisi (unionin tuomioistuimen 30.9.2010 antama tuomio EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohtaa koskeva 17 kohta ja sitä seuraava kohta).
- 34 Lopuksi unionin tuomioistuin on katsonut, että kyseessä ei ole tavaran ottaminen pois yrityksestä, kun verovelvollinen on taloudellisen toimintansa puitteissa suorittanut kunnan hyväksi vastikkeetta sellaisen kunnallisen tien levennyistyöt, jota hänen lisäksi käyttävät ketkä tahansa muut tienkäyttäjät (unionin tuomioistuimen 16.9.2020 antama tuomio Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohtaa koskeva kolmas vastaus). Unionin tuomioistuin on tuomioonsa Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) ja tuomioonsa EMI Group (EU:C:2010:559) viitaten todennut, että kyse ei ole tavaran käytöstä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin (direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen alakohdan neljäs tilanne), koska nämä työt on tehty verovelvollisen tarpeisiin, mikä ei kuitenkaan sulje pois sitä, että kyseessä on tavaran ottaminen pois yrityksestä muiden seikkojen perusteella (64 kohta). Lisäksi se, että laajennettu tie on avoin kaikille tienkäyttäjille, ei sinänsä ole esteenä sille, että kyse on tavaran ottamisesta pois yrityksestä. Tien levennyistyöt on kuitenkin tehty verovelvollisen tarpeisiin vastaamiseksi kestävään kuorma-autoliikennettä (65 kohta). Verottamatta jäävää loppukulutusta ei ole (66 kohta), ja unionin tuomioistuin viittaa tältä osin ”tosiasialliseen loppukulutukseen”, josta ilmenee, että verovelvollisen toteuttama käyttö on ensisijainen verrattuna muiden tienkäyttäjien toteuttamaan ”merkityksettömään” käyttöön (67 ja 37 kohta).
- 35 **c) Mahdollinen vastaus ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen**
- 36 **aa) Kyseessä on tavaran ottaminen pois yrityksestä sanamuodon mukaisen tulkinnan perusteella**
- 37 Direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen kohdan kolmannen tilanteen sanamuodon mukaan käsiteltävässä asiassa on kyse vastikkeettomasta



luovutuksesta. Valittaja on ottanut direktiivin 2006/112 15 artiklan 1 kohdassa tarkoitettun tavaran eli lämmön, jonka se on tuottanut yrityksensä puitteissa, yrityksensä liikeomaisuudesta. Koska valittajalla oli oikeus vähentää lämmön tuottaneen laitoksen tuotantopanoksiin sisältyvä vero vastikkeellisesti suoritettujen sähköntoimitusten osalta, valittajalla oli vähennysoikeus myös tuottamansa lämmön osalta.

38 Myös tällaiselle luovutustapahtumalle asetetut vaatimukset täyttyivät. Tällaisena luovutuksena pidetään luovutuksen kohteen siirtämistä toiselle henkilölle sellaisin ehdoin, jotka muutoin johtavat tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen (direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohta). Näin on silloin, kun lämpö annetaan vastaanottajan käyttöön.

39 Tämä luovutus oli myös vastikkeeton, koska lämmön siirtäminen A:lle ja B:lle tapahtui sopimusehtojen vastaisesti maksutta [– –].

#### 40 **bb) Loppukulutuksen merkitys**

41 On kyseenalaista, onko tavaran vastikkeettoman luovutuksen määritelmää rajoitettava direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen kohdan kolmannen tilanteen sanamuotoa laajentavalla lisäedellytyksellä. On nimittäin niin, että myös tällaisella tavaran ottamista tarkoittavalla määritelmällä voidaan estää verottamatta jäävä loppukulutus (ks. edellä II 2 b kohta). Vastikkeettoman luovutuksen edellytyksenä olisi tällöin verottamatta jäävä loppukulutus. Tällainen rajoitus voidaan johtaa unionin tuomioistuimen antamasta tuomiosta *Mitteldeutsche HartsteinIndustrie* (EU:C:2020:712). Tämänkaltaista rajoitusta voisi lisäksi puoltaa yhdenvertainen kohtelu direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen kohdan ensimmäisen ja toisen tilanteen kanssa.

42 Näin suppean tulkinnan yhteydessä olisi kuitenkin myös vastattava kysymykseen siitä, onko jo silloin todettava, että verottamatonta loppukulutusta ei ole, kun verovelvollinen luovutuksensaaja käyttää luovutuksen kohdetta liiketoiminnassaan, vai onko lisäksi merkitystä sillä, että tämä verovelvollinen käyttää luovutuksen kohdetta liiketoiminnassaan sellaisiin tarkoituksiin, jotka oikeuttavat vähennysten tekemiseen direktiivin 2006/112 168 artiklan tai 169 artiklan nojalla. Viimeksi mainittua voisi tukea se, että muussa tapauksessa luovutuksensaaja (tässä A ja B) voi käyttää luovutuksen kohdetta, jonka osalta luovuttajalla (tässä valittaja) oli vähennysoikeus, sellaisiin tarkoituksiin, jotka eivät oikeuta vähennysten tekemiseen.

43 Ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä arvioidessaan jaosto katsoo, että unionin tuomioistuimen antamasta tuomiosta *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712) ei voida selvästi johtaa sanamuotoa rajoittavaa tulkintaa. Tästä tuomiosta johtuva toteamus, jonka mukaan kyse ei ole direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen kohdan kolmannesta tilanteesta, voisi nimittäin perustua myös siihen, että kunnallisen tien laajentamista verovelvollisen kuorma-

autoliikenteen tarpeisiin oli pidettävä verovelvollisen luovutuksena itselleen, jolloin luovutusta toiselle henkilölle ei edes tapahtunut.

- 44 Sanamuotoa rajoittavaa tulkintaa vastaan voisi lisäksi puhua se, että unionin tuomioistuin on tuomiossaan (EU:C:1999:203) katsonut, että kyseessä oli vastikkeeton luovutus, vaikka luovutus tapahtui luovuttajan liiketoiminnan tarkoituksiin (unionin tuomioistuimen tuomio Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, 22 kohta). Tämä voisi johtaa luovutuksensaajan osalta sellaiseen käänteiseen tarkasteluun, että vastikkeettomasta luovutuksesta on kyse myös silloin, kun saaja käyttää luovutuksen kohdetta liiketoiminnassaan. Lisäksi unionin tuomioistuin on todennut, ettei näytekappaleiden saajia erotella niiden verotusaseman mukaan (unionin tuomioistuimen tuomio EMI Group, EU:C:2010:559, 52 kohta).
- 45 Lopuksi on huomattava, että direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen kohdan kolmannessa tilanteessa tarkoitettulla vastikkeettomalla luovutuksella on unionin lainsäätäjän tarkoituksen mukaan itsenäinen tehtävä 16 artiklan ensimmäisen kohdan ensimmäisessä ja toisessa tilanteessa tarkoitettuun omaan käyttöön ottamiseen nähden. Tämä herättää epäilyksiä siitä, sovelletaanko vastikkeettomaan luovutukseen samoja rajoituksia kuin omaan käyttöön ottamiseen, koska jos verottamatta jäävän loppukulutuksen kriteeriä sovelletaan, direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen kohdan kolmannelle tilanteelle ei mahdollisesti jää itsenäistä soveltamisalaa.
- 46 **cc) Oikeudellisten seurausten tarkastelu**
- 47 Lisäksi on otettava huomioon oikeudelliset seuraukset, jotka aiheutuvat sanamuotoa rajoittavan tulkinnan hyväksymisestä tai hylkäämisestä.
- 48 **1) Suppea tulkinta**
- 49 Jos katsotaan, että direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen kohdan kolmannessa tilanteessa tarkoitettun vastikkeettoman luovutuksen määritelmä ei verottamatta jäävää loppukulutusta koskevan kriteerin perusteella täyty, luovuttajan on arvioitava, tapahtuuko tällainen loppukulutus vastaanottajalla. Näin ollen luovuttaja kantaa siihen liittyvän virhearvioinnin riskin. Tämä käy ilmi käsiteltävästä asiasta. Valittajan pitäisi yhtäältä saada vastike lämmön käyttöön antamisesta, ja toisaalta vastaanottajien A ja B pitäisi käyttää lämpöä tiettyihin tarkoituksiin A:n ja B:n harjoittamassa liiketoiminnassa. Tämän sopimuksen ensimmäistäkään osaa ei ole täytetty, koska lämmön toimittamisesta ei ole suoritettu maksuja kummassakaan tapauksessa. Voidaan myös – ainakin abstraktisti – ajatella, että vastaanottajat (tässä A ja B) voisivat käyttää vastikkeetonta luovutusta (tässä lämpöä) sopimusehtojen vastaisesti muihin kuin liiketoimintansa tarkoituksiin. Valittaja kantaa siis periaatteellisen riskin siitä, että elinkeinonharjoittaja A ja B:n osakkaat käyttävät lämpöä sopimuksen vastaisesti esimerkiksi yksityisiin asumistarkoituksiin. Jos direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen kohdan kolmannen tilanteen soveltaminen riippuisi vastaanottajan

suorittamasta käytöstä (johon mahdollisesti liittyy vähennysoikeus), luovuttaja joutuisi kantamaan virhearviointien riskin tältä osin.

50 Tämä voisi oikeuttaa sen, että vastikkeettoman luovutuksen määritelmän kannalta merkityksellistä olisi direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen kohdan kolmannen tilanteen sanamuodon mukaan ainoastaan luovutus ja sen vastikkeellisuus ilman, että tätä määritelmää rajoitettaisiin verottamatta jäävää loppukulutusta koskevalla vaatimuksella.

## 51 2) Sanamuodon mukainen soveltaminen

52 Lisäksi on tarkasteltava sanamuodon mukaisen soveltamisen oikeudellisia seurauksia. Tässä yhteydessä voisi verotuksen neutraalisuuden periaatteen kannalta (ks. esimerkiksi unionin tuomioistuimen 13.3.2014 antama tuomio Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta) olla virheellistä katsoa, että kyse on vastikkeettomasta luovutuksesta silloin, kun verovelvollinen luovutuksensaaja käyttää luovutuksen kohdetta liiketoiminnassaan sellaisiin tarkoituksiin, jotka oikeuttavat vähennysten tekemiseen. Lämmön luovutus on joka tapauksessa liikevaihtoveron alainen ilman, että luovutuksensaaja voisi vähentää sen ostoihin sisältyvänä verona. Tältä osin kyseessä voi olla verotuksen neutraalisuuden periaatteen rikkominen, jos tavaran ottamisen verottamista luovuttajalla ei vastaa luovutuksensaajalla oleva vähennysoikeus.

53 Tällainen vähennysoikeuden epääminen vaikuttaa kuitenkin kyseenalaiselta. Direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisessä alakohdassa tavaran ottaminen nimittäin rinnastetaan vastikkeelliseen luovutukseen. Jos verovelvollinen luovutuksensaaja käyttää direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäisen kohdan kolmannessa tilanteessa tarkoitettulla luovutuksella samaansa tavaraa direktiivin 168 tai 169 artiklassa mainittuihin tarkoituksiin, vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät. Kun otetaan huomioon direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdassa säädetty laskua koskeva lisävaatimus, voitaisiin katsoa, että luovuttajalla on direktiivin 226 artiklan nojalla oikeus laatia lasku tällaisesta tavaran luovutuksesta. Se sisältäisi veron perusteena (direktiivin 2006/112 226 artiklan 8 alakohta) erityisesti direktiivin 74 artiklassa tarkoitetun luovutetun tavaran arvon ja siihen liittyvän veron määrän (direktiivin 226 artiklan 10 alakohta). Maksuvaatimus ei kuulu laskun sisältöön. Voidaan siis katsoa, että kun kyseessä on tavaran vastikkeeton luovutus, vähennykset voidaan tehdä ilman, että sen edellytyksenä on luovutuksensaajan suorittama maksu luovuttajalle. Jos nimittäin vastikkeettomuus on olemassa alusta alkaen, direktiivin 2006/112 90 artiklassa edellytetty maksamisen laiminlyönti ”liiketoimen suorittamisen jälkeen” puuttuu. Mitään vaikutusta ei sitä vastoin ole sillä, että luovutuksensaaja suorittaa tällaisesta tavaran luovutuksesta kannettavan veron, koska tämänkaltaista veron maksamista ei voida pitää vastikkeena.

54 Lopuksi vähennysoikeus edellyttäisi, että tavaran ottamisesta pois yrityksestä kannettavaa veroa on pidettävä direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettuna maksettavana tai maksettuna verona (ks. tältä osin unionin

tuomioistuimen 13.1.2022 antama tuomio *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, 37 kohta).

55 **d) Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen merkitys asian ratkaisun kannalta**

56 UStG:n 3 §:n 1b momentti perustuu direktiivin 2006/112 16 artiklaan ja vastaa kyseistä säännöstä (ks. BFH:n 16.10.2013 antama tuomio XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, 27 kohta ja 21.5.2014 antama tuomio V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, 1029). Molempien säännösten mukaan tavarán vastikkeeton luovutus rinnastetaan vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen, jos tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen (UStG:n 3 §:n 1b momentin ensimmäisen kohdan 3 alakohta ja toinen kohta, direktiivin 2006/112 16 artiklan ensimmäinen kohta). Käsiteltävässä asiassa lämmön toimitukset A:lle ja B:lle ovat tässä mielessä vastikkeettomia luovutuksia, koska valittajalla oli täysi vähennysoikeus biokaasulaitoksen sisältävän yhteistuotantolaitoksen käytön osalta.

57 FG ei ole tehnyt tosiseikkoja koskevia toteamuksia siitä, onko A:lla ja B:llä täysi vähennysoikeus. Ei voida sulkea pois sitä, että A ja B ovat pienyrittäjiä tai käyttävät maa- ja metsätaloustuottajia koskevaa vakiokantajärjestelmää.

58 **3. Toinen ennakkoratkaisukysymys**

59 a) Verotettavan tapahtuman merkitys veron perusteen kannalta

60 Direktiivin 2006/112 74 artiklalla pyritään toteuttamaan direktiivin 16 artiklan ensimmäisessä kohdassa oleva tavarán yrityksestä pois ottamisen määritelmä, koska 74 artiklassa säädetään tähän ottamiseen sovellettavasta veron perusteesta. Jaoston mielestä tämä oikeuttaa ottamaan huomioon direktiivin 2006/112 16 artiklan tavoitteet myös 74 artiklaa tulkittaessa.

61 **b) Päämäärät, joita tavarán yrityksestä pois ottamisen verottamisella tavoitellaan**

62 Unionin tuomioistuin on tavarán yrityksestä pois ottamista koskevasta määritelmästä jo todennut, että ”tavarán omaan käyttöön ottanutta verovelvollista ja samantyyppisen tavarán ostanutta tavallista kuluttajaa kohdellaan yhdenvertaisesti. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi [direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdalla] estetään se, että verovelvollinen, joka on voinut vähentää liiketoimintaan käytetyn tavarán ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron, välttyisi maksamasta arvonlisäveroa silloin, kun hän ottaa tavarán liikeomaisuudestaan omaan käyttöön yksityisiä tarkoituksia varten, ja saisi näin ollen arvonlisäverollisen tavarán ostaneeseen tavalliseen kuluttajaan nähden perusteetonta etua” (unionin tuomioistuimen 17.5.2001 antama tuomio *Fischer ja Brandenstein*, C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, 56 kohta). Näin ollen tavarán yrityksestä pois ottamista koskevan määritelmän tulkinnan osalta ”yhdenvertaisen kohtelun periaatetta loukattaisiin, jos tätä säännöstä tulkittaisiin

niin, että tavaran omaan käyttöön ottamisen osalta verotettaisiin sekä tavaraa että sen ainesosia kokonaisuudessaan, vaikka tavara on alun perin hankittu ilman mahdollisuutta arvonlisäveron vähentämiseen ja vain myöhemmin hankitut ainesosat ovat oikeuttaneet tällaiseen vähentämiseen” (unionin tuomioistuimen tuomio Fischer ja Brandenstein, EU:C:2001:280, 75 kohta).

**63 c) Verotettavan tapahtuman merkitys veron perusteen kannalta**

64 Jos tavaran ottamista koskevan määritelmän käyttöön ottamisella tavoiteltua päämäärää eli sitä, että ”verovelvollinen ei saa mitään perusteetonta etua tavalliseen kuluttajaan nähden” (unionin tuomioistuimen tuomio Fischer ja Brandenstein, EU:C:2001:280, 76 kohta; ks. myös unionin tuomioistuimen 16.6.2016 antama tuomio Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, kohta 39), voidaan soveltaa direktiivin 2006/112 74 artiklaan, tästä voisi seurata, että omakustannushintaa määritettäessä on otettava huomioon vain veronalainen omakustannushinta, koska myös tavallisten kuluttajien, jotka valmistavat tavaran, on maksettava arvonlisävero vain tältä osin. Tästä tulkinnasta seuraa, että tavaran valmistava verovelvollinen ei saa perusteetonta etua tavaran valmistavaan tavalliseen kuluttajaan nähden, jos sen kustannuksia, joihin ei sisälly veroa (esimerkiksi direktiivin 2006/112 135 artiklassa tarkoitetun verosta vapautetun luoton kustannukset), ei oteta huomioon omakustannushintaa määritettäessä.

65 Huomioon on kuitenkin otettava myös direktiivin 2006/112 74 artiklan mukaan ensisijaisesti sovellettava ostohinta. Käsiteltävässä tapauksessa tämän hinnan jakaminen veronalaisen hinnan osaan ja verottoman hinnan osaan voitaisiin hylätä. Jaosto huomauttaa lisäksi, että verohallinnon mukaan kustannukset, jotka eivät sisällä veroa, on sisällytettävä omakustannushinnan laskentaan (ks. liikevaihtoveroa koskevan soveltamisohjeen (Umsatzsteuer-Anwendungserlass) 10.6 jakson 1 §:n viides virke). Tätä arvostellaan oikeuskirjallisuudessa ([– –]). BFH on toistaiseksi jättänyt tämän kysymyksen avoimeksi (ks. esim. BFH:n tuomio BFHE 275, 392, 34 kohta ja sitä seuraava kohta ja BFH:n 15.3.2022 antama tuomio V R 34/20, BFHE 276, 369, 26 kohta).

**66 d) Toisen ennakkoratkaisukysymyksen merkitys asian ratkaisun kannalta**

67 Myös toinen kysymys on merkityksellinen asian ratkaisun kannalta. On totta, että tavaroiden tai samankaltaisten tavaroiden veron peruste on direktiivin 2006/112 74 artiklan mukaan ”omakustannushinta” vain silloin, jos samankaltaisten tavaroiden ostohinta puuttuu (ks. unionin tuomioistuimen 23.4.2015 antama tuomio Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, 37 kohta ja 28.4.2016 antama tuomio Het Oudeland Beheer, C-128/14, EU:C:2016:306, 48 kohta). BFH:n oikeuskäytännön mukaan tilanne on tämä käsiteltävässä asiassa, koska A ja B eivät ole liittyneet lämpöverkkoon, joka olisi mahdollistanut lämmön hankkimisen kolmansilta vastiketta vastaan (ks. BFH:n tuomio BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, 39 kohta ja tuomio BFHE 276, 369, 16 kohta). Näin ollen direktiivin 2006/112 74 artiklassa tarkoitettu omakustannushinta on merkityksellinen käsiteltävän asian ratkaisun kannalta. Jos omakustannushintaan

on sisällytettävä vain kustannukset, jotka sisältävät veron, tämä pienentää lämmön yrityksestä pois ottamiseen sovellettavaa veron perustetta ja johtaa siten kanteen osittaiseen hyväksymiseen.

68 **4. Kolmas ennakkoratkaisukysymys**

69 **a) Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen kohde**

70 Kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellä pyritään selvittämään, sisältyykö omakustannushintaan ainoastaan välittömät valmistus- tai tuotantokustannukset vai myös pelkästään välillisiksi luettavat kustannukset (kuten esimerkiksi rahoitusmenot).

71 Tätä koskevat epäilyt johtuvat unionin tuomioistuimen korkoja koskevista toteamuksista tuomioissa Property Development Company (EU:C:2015:265, 40 kohta). Tämän mukaan merkitystä ei ole sillä, sisältyykö samanlaisten rakennusten (omakustannushintaan nähden ensisijaisesti sovellettavaan) ostohintaan korkoja, jotka on mahdollisesti maksettu kyseisten rakennusten rakennusvaiheessa. Veroviranomainen nimittäin voi, toisin kuin omakustannushintaa koskevan kriteerin osalta, samanlaisten tavaroiden ostohintaa koskevan edellytyksen avulla perustaa laskelmansa kyseisen tyyppisten tavaroiden markkinahintoihin kyseisen rakennuksen käyttöönottohetkellä ilman, että sen on tutkittava yksityiskohtaisesti, minkä arvoon liittyvien seikkojen perusteella nämä hinnat muodostuivat.

72 Tämä viittaa siihen, että omakustannushinnan osalta on tutkittava, mitkä arvoon liittyvät seikat ovat johtaneet siihen. Omakustannushinnan määrittämiseksi voi näin ollen, toisin kuin ostohinnan osalta, olla merkityksellistä, onko olemassa esimerkiksi korkoja, jotka voitaisiin tällöin ottaa huomioon. Tätä vastaan puhuvat kuitenkin vaikeudet, joita syntyy, jos pelkästään välillisiksi luettavat kustannukset (kuten esimerkiksi yleiset hallintokulut) kuuluisivat omakustannushintaan. Jaoston mukaan tavoite, jonka mukaan tavaroiden yrityksestä pois ottamisen arvot määritetään yksinkertaisesti, puhuu näin ollen tällaisten kustannusten, kuten rahoitusmenojen, sisällyttämistä vastaan.

73 **b) Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen merkitys asian ratkaisun kannalta**

74 Kolmas ennakkoratkaisukysymys on toisen ennakkoratkaisukysymyksen tavoin merkityksellinen asian ratkaisun kannalta. Jos rahoitusmenot eivät ole osa omakustannushintaa, se alentaa lämmön ottamiselle sovellettavaa veron perustetta ja johtaa siten valittajalle pienempään verotaakkaan sekä kanteen osittaiseen hyväksymiseen.

75 [– –] [menettelyä koskevia huomautuksia]

76 [– –]