
Datum: 01.10.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 1050/16 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:1001.15K1050.16U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Umsatzsteuerbescheide des Beklagten für 2009 bis 2011 vom 14.5.2014 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 9.12.2015 werden dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer für 2009 um 4.743,53 €, die Umsatzsteuer für 2010 um 7.615,44 € und die Umsatzsteuer für 2011 um 7.232,47 € herabgesetzt wird.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Zwischen den Beteiligten ist strittig, in welcher Höhe die Bemessungsgrundlage einer unentgeltlichen Abgabe von Wärme aus einer Biogasanlage anzusetzen ist und ob der Vorsteuerabzug aus Gutschriften über Maislieferungen und anschließender Rücklieferung der Gärreste zu gewähren ist.	2
Der Kläger betreibt seit dem Jahr 2005 eine Biogasanlage. Die Biogasanlage wurde bis zum Jahr 2011 um ein Gärrestendlager, ein weiteres Blockheizkraftwerk (BHKW), ein Fahrsilo und ein Satelliten-BHKW auf dem Hof des Nachbarn G S erheblich erweitert. Der Kläger	3

veräußerte in den Jahren 2009 bis 2011 den durch das BHKW erzeugten Strom an einen örtlichen Energieversorger. So belief sich z.B. in 2009 das insgesamt erhaltene Entgelt für gelieferten Strom auf etwa 680.000 €, bei einem Preis von 29,07 Eurocent (ct) pro Kilowattstunde (kWh). Die vom BHKW in dieser Zeit erzeugte Wärme verwendete der Kläger zum einen für private Zwecke, nämlich für das Beheizen des privaten Wohnhauses und des ebenfalls privat genutzten sog. Altenteilerhauses, und zum anderen für die an den Betriebsleiter vermietete Wohnung. Darüber hinaus wurde Wärme an die C KG (C KG) zur Getreidetrocknung veräußert. Am Kapital der C KG war der Kläger zu 40/82 bei einer Gewinnpartizipation und Stimmrechten von 50 % beteiligt. Ab November 2011 wurde Wärme auch an den „Nachbarhof S“ verkauft.

Beginnend im Oktober 2013 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E eine Außenprüfung beim Kläger durch. Der Prüfer traf, ausweislich des Berichts über die Außenprüfung vom 25.4.2014, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird, folgende Feststellungen: Bei der Abgabe der Wärme für den nichtunternehmerischen Bereich handele es sich um eine unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage sei grundsätzlich vom Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten im Zeitpunkt der Entnahme auszugehen. Kann ein Einkaufspreis nicht ermittelt werden, seien als Bemessungsgrundlage die Selbstkosten gemäß § 10 Abs. 4 UStG anzusetzen. Bezüglich der Wärmeabgabe an die C KG müsse die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG angesetzt werden. Laut Internetauftritt der Stadtwerke ... würden im Stadtgebiet von ... fünf lokal begrenzte Fernwärmenetze bestehen, jedoch keines in H, dem Betriebsort des BHKW. Eine Anbindungsmöglichkeit an ein Fernwärmenetz bestehe nicht. Der Selbstkostenpreis für eine kWh Wärme betrage 0,09 € und nicht, wie der Kläger ermittelt habe, 0,01 €. Auf der Grundlage der durch den Kläger zur Verfügung gestellten Werte seien folgende Bemessungsgrundlagen der unentgeltlichen Wertabgaben in den Streitjahren anzusetzen:

4

Kalenderjahr	Wärmeabgabe Wohnungen	Wärmeabgabe C KG	Ansatz BMG bisher	Mehr BMG lt. BP
2009	332.220 kWh x 0,09 € = 29.899,80 €	---	3.322,20 €	26.577,60 €
2010	344.440 kWh x 0,09 € = 30.999,60 €	79.250 kWh x 0,09 € = 7.132,50 €	3.522,20 €	34.609,90 €
2011	350.200 kWh x 0,09 € = 31.518,00 €	92.000 kWh x 0,09 € = 8.280,00 €	13.421,40 € (bisher lt. USt-Sonderprüfung)	26.376,60 €

5

Der Kläger beziehe außerdem Mais von der C KG und einigen anderen Landwirten. Über die Maislieferungen rechne der Kläger im Gutschriftswege ab. Hierbei werde neben dem Entgelt für den gelieferten Mais eine Gärrestvergütung gewährt und eine Gärrestabnahme gegengerechnet. Die Gärrestvergütung werde demselben Steuersatz unterworfen wie der gelieferte Mais. Hierbei handele es sich um einen tauschähnlichen Umsatz, der einerseits in einer Entsorgungsleistung des Landwirts gegenüber der Biogasanlage und andererseits in der Lieferung des Gärrestes an den Landwirt durch den Biogasanlagenbetreiber bestehe. Die Entsorgungsleistung der Gärreste durch die liefernden Landwirte, die in den Rechnungen als Gärrestvergütung bezeichnet werde, sei eine sonstige Leistung des jeweiligen Landwirts

6

gegenüber der Biogasanlage. Diese sonstige Leistung falle nicht unter die Durchschnittsatzbesteuerung nach § 24 UStG, da es sich nicht um eine landwirtschaftliche Dienstleistung handle. Da der Biogasanlagenbetreiber gesetzlich verpflichtet sei, das bei der Biogasproduktion anfallende Abfallprodukt „Gärrest“ zu entsorgen und der Anlagenbetreiber keine eigenen Flächen habe, sei er darauf angewiesen, dass die den Mais anliefernden Landwirte die Gärreste wieder abnehmen würden. Hinsichtlich der Gärrestvergütung sei dem Unternehmer die Vorsteuer zu versagen, da in den Gutschriften der Gegenstand der Leistung falsch bezeichnet und zudem der falsche Steuersatz ausgewiesen worden sei. Die Vorsteuer sei in folgender Höhe zu berichtigen:

7

Gärrestvergütung im Kalenderjahr	Netto-BMG der Rechnungen und jeweiliger Steuersatz	Summe der zu korrigierenden Vorsteuer
2009	1.185 € zu 10,7 % 2.730 € zu 7,0 %	317,90 €
2010	13.995 € zu 10,7 % 895 € zu 7,0 %	1.560,12 €
2011	4.110 € zu 10,7 % 25.205 € zu 7 %	2.204,12 €

Während der Außenprüfung übersandte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E dem Kläger anlässlich einer Besprechung mit Schreiben vom 9.12.2013 die Grundlagen für die Ermittlung des Selbstkostenpreises von 9,8 Ct/kWh in 2009 und 7,9 ct/kWh in 2010 und 2011:

8

Aufteilung der Energiegewinnung	2009	2010/2011
Stromlieferungen kWh lt. Abrechnung	2.801.084 kWh	5.217.496 kWh
Erzeugte Wärme in kWh	3.423.547 kWh	6.376.940 kWh
Gesamtenergie in kWh	6.224.631 kWh	11.594.436 kWh
Verhältnis von Strom zu Wärme	~ 45 % Stromgewinnung zu ~ 55 % Wärmegewinnung	~ 45 % Stromgewinnung zu ~ 55 % Wärmegewinnung
Aufwendungen		
Roh-, Hilfs- und Betr.-Stoffe	292.973,72 €	366.190,85 €

9

Bezogene Leistungen	41.359,50 €	27.699,58 €
Abschreibungen (ohne Pkw, Rapsöl-BHKW)	141.587,05 €	375.010,47 €
Unterhalt (ohne Pkw)	109.538,77 €	109.622,20 €
Zinsaufwand	22.668,29 €	42.565,13 €
Gesamtaufwendungen	608.127,33 €	921.088,23 €
Selbstkostenpreis je kWh Energie	0,0977 €	0,0794 €

Mit Schreiben vom 20.2.2014 teilte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E dem Kläger außerdem mit, dass eine unverbindliche Zolltarifauskunft ergeben habe, dass für die Lieferung der Gärreste der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. mit Nr. 45 der Anlage zum UStG „pflanzliche und tierische Düngemittel“ zutreffend angewandt worden sei. 10

Während der Außenprüfung reichte der Kläger drei weitgehend identische Verträge über „den Anbau von Silomais (Energimais)“ mit den Maislieferanten F P , I Q und der C KG, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, zu den Verwaltungsvorgängen, in denen es jeweils heißt: 11

„1 Gegenstand 12

Der Auftragnehmer verpflichtet sich 3-6 ha Silomais für den Auftraggeber als nachwachsender Rohstoff für den Einsatz in dessen Biogasanlage anzubauen und frei Betriebsstätte des Auftraggebers anzuliefern. 13

Der Auftraggeber verpflichtet sich, die Maiserntemenge von dieser Anbaufläche abzunehmen.[...] 14

§ 4 Preisfindung 15

Die Abrechnung erfolgt auf der Basis der gelieferten Frischmasse. Der Verrechnungspreis für die Ernte 2008 beträgt ... * .. € je Tonne Frischmasse zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer. Für folgende Erntejahre ist der Preis gesondert zu vereinbaren. 16

Desweiteren erhält der Anbauer einen Bonus für die in der Frischmasse enthaltenen Nährstoffe in Höhe von 1,81 €/t Frischmasse bei einem Durchschnittsertrag von 55 t/ha. 17

* Der Verrechnungspreis wird in gegenseitigem Einvernehmen erst vor der Ernte gemeinsam festgelegt. [...] 18

§ 6 Gärsubstratrücknahme 19

Der Auftragnehmer verpflichtet sich anfallendes Gärrest-Substrat im Umfang von ca. 35% der gelieferten Rohstoffmengen – dies wären bei 5 ha Anbaufläche und 55 t FM unterstelltem ha- 20

Ertrag dann ca. 100 m ³ Gärrest – kostenfrei ab Gärrestlager des Auftraggebers abzuholen und als Dünger auf seinen Anbauflächen zu verwerten.	
Die Abnahmeverpflichtung ist innerhalb von 12 Monaten nach der Lieferung des Silomais zu erfüllen.	21
Die Abnahmetermine sind zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich mit einer Frist von einer Woche festzulegen. Hierbei sind die Lagerkapazitäten der Biogasanlage sowie die Pflanzenverfügbarkeit der Nährstoffe und die Befahrbarkeit der Nutzflächen sowie die gesetzlichen Vorgaben zu berücksichtigen.	22
Der Abnahmepreis beträgt 5,- €/m ³ ab Anlage zuzüglich der gesetzl. Mehrwertsteuer. Der Rechnungsbetrag wird mit der Silomaisgutschrift verrechnet.“	23
Zu den Verträgen teilte der Kläger außerdem mit, dass, soweit mit den anderen maisanliefernden Landwirten keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen worden seien, mündliche Vereinbarungen getroffen worden seien, die mit den eingereichten schriftlichen Verträgen übereinstimmen würden.	24
Der Kläger übersandte außerdem einen Wärmelieferungsvertrag mit G S , auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, in dem für die Wärmelieferung ab dem 5.10.2011 pro kWh ein Preis von 0,01 € vereinbart wurde.	25
Eine vom Beklagten eingeholte gutachterliche Stellungnahme des amtlichen landwirtschaftlichen Sachverständigen vom 27.3.2015, auf die wegen der Einzelheiten verwiesen wird, ergab, dass das Gärsubstrat im vieharmen Bereich ..., dem Betriebsort der Biogasanlage, grundsätzlich einen Wert von 18 €/m ³ habe, es bei der Preisbildung aber auch auf das Verhandlungsgeschick beim Einkauf ankomme.	26
Der Kläger reichte Umsatzsteuererklärungen für 2009 bis 2011 mit einer Umsatzsteuer von 13.130,37 € in 2009, 8.216,30 € in 2010 und 11.599,66 € in 2011 ein. Unter Hinweis auf die Feststellungen der Außenprüfung setzte der Beklagte mit Bescheiden vom 22.7.2013 und 14.5.2014 die Umsatzsteuer für 2009 um 5.367,53 € auf 18.497,90 €, die Umsatzsteuer für 2010 um 8.135,83 € auf 16.352,13 € und die Umsatzsteuer für 2011 zunächst um 4.200,90 € auf 15.800,56 € (Bescheid vom 22.7.2013) und sodann um weitere 4.221,35 € auf 20.021,91 € (Bescheid vom 14.5.2014), d.h. insgesamt um 8.422,25 €, höher fest. In Umsetzung der Feststellungen der Außenprüfung wurden im Rahmen der Änderungsbescheide jeweils Vorsteuern i.H.v. 317,90 € in 2009, 1.560,12 € in 2010 und 2.204,12 € in 2011 gekürzt. Entsprechend der Tz. 2.3.1 des Berichts über die Außenprüfung wurden außerdem die unentgeltlichen Wertabgaben in 2009 um 26.577 € erhöht sowie in 2010 unentgeltliche Wertabgaben um 27.477 € sowie die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und Leistungen um 7.132 € (Wärmelieferungen an die C KG), d.h. insgesamt 34.609 €, erhöht. In Abweichung zu den Feststellungen der Außenprüfung wurde im Streitjahr 2011 weder durch den Bescheid vom 22.7.2013 noch durch den Bescheid vom 14.5.2014 unentgeltliche Wertabgaben höher angesetzt. Dagegen erhöhte der Beklagte durch beide Bescheide die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und Leistungen um insgesamt 32.727 € und blieb damit unter der in Tz. 2.3.1 aufgeführten Summe an Korrekturbeträgen für 2011 von 39.798 €.	27
Dagegen legte der Kläger jeweils Einsprüche ein, die der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 9.12.2015 als unbegründet zurückwies. Zur Begründung führte Letzterer im Wesentlichen aus, dass die nichtunternehmerische Verwendung der Wärme eine	28

unentgeltliche Wertabgabe im Sinne von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG begründe, für die als Bemessungsgrundlage der fiktive Einkaufspreis eines gleichartigen Gegenstandes im Zeitpunkt des Umsatzes maßgeblich sei (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG). Da im Bereich der durch den Kläger betriebenen Biogasanlage kein Fernwärmenetz vorhandene sei, gebe es keinen marktüblichen Einkaufspreis. Daher müsse der Selbstkostenpreis angesetzt werden, der entsprechend der Berechnung der Außenprüfung 9 ct/kWh betrage. Dies gelte entsprechend auch für die Wärmeabgabe an die C KG. Außerdem seien die Vorsteuern aus den Gutschriften gegenüber den Mais anliefernden Landwirten zu korrigieren. Der Leistungsaustausch zwischen den Landwirten und dem die Biogasanlage betreibenden Kläger umfasse drei getrennt zu beurteilende Umsätze. Nämlich die Lieferung des Maises vom Landwirt an die Biogasanlage, die Lieferung der Gärreste des Klägers an den Landwirt und die Entsorgungsleistung des Landwirts gegenüber der Biogasanlage bezüglich der Gärreste. Da die Gutschriften nicht eindeutig erkennen lassen würden, welche Leistungen unter der Bezeichnung der Gärrestvergütung gemeint sei, könne der Vorsteuerabzug aus diesen mangels hinreichender Leistungsbeschreibung nicht gewährt werden.

Dagegen hat der Kläger Klage erhoben. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, dass der Vorsteuerabzug zu Unrecht versagt worden sei. Entgegen der Auffassung des Beklagten würden nur zwei Leistungen vorliegen. Zum einen die Maislieferungen, die lediglich zwei Entgeltbestandteile umfassen würden, nämlich die Vergütung für den Mais als Rohstoff für die Energieerzeugung und eine Zusatzvergütung für die im Mais nach dessen Vergärung enthaltenen und als Dünger verwertbaren Inhaltsstoffe. Zum anderen liefere der Kläger an die jeweiligen Landwirte den als Dünger verwertbaren Gärrest gegen Entgelt. Eine Entsorgungsleistung liege nicht vor, da entsprechend der eindeutigen vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Kläger und den liefernden Landwirten eine Vergütung für die Entsorgung nicht vorgesehen sei. Nach den schriftlichen vertraglichen Vereinbarungen verpflichtete sich der Auftragnehmer nämlich, den Gärrest kostenfrei abzuholen und darüber hinaus ein Marktpreis von zurzeit 5 €/m³ für den Dünger zu bezahlen. Die Entsorgungsleistung habe keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung. Dies möge in viehstarken Regionen anders zu beurteilen sein. In der Region des Klägers sei dem Gärrest ein Wert beizumessen, da dieser als Dünger im Produktionsprozess eingesetzt werde. Bei der an die Landwirte gezahlten „Gärrestvergütung“ habe er, der Kläger, sich an die Abrechnungsweise der Zuckerfabrik ... gehalten. In diesen Abrechnungen würde den Rübenlieferanten eine zusätzliche Schnitzelvergütung gezahlt, unabhängig davon, ob später Rübenschnitzel abgeholt würden. Auch bei ihm, dem Kläger, erhalte jeder Mais anliefernde Landwirt diese Vergütung, auch wenn er keine Gärreste abnehme. Es könne sich daher nicht um die Vergütung einer Entsorgungsleistung handeln. Auch seien die Vorgaben nach Abschn. 3.16 Abs. 2 des Umsatzsteueranwendungserlasses (UStAE) erfüllt, da der Gärrest einen positiven Marktwert habe und in einem Produktionsprozess verwendet werde, wie die Darstellungen der Universität Hohenheim bzw. der Landwirtschaftskammer Nordrhein-Westfalen zum Nährstoffkreislauf in der Landwirtschaft belegen würden, auf die wegen der Einzelheit verwiesen wird.

Betreffend die Wärmelieferungen berechne er G S und der C KG 1 ct/kWh. Dieser Preis entspreche dem marktüblichen Entgelt und sei auch für die unentgeltlichen Wertabgaben anzusetzen.

Der Kläger beantragt,

die Umsatzsteuerbescheide für 2009 bis 2011 vom 14.5.2014 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 9.12.2015 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für

2009 um 4.743,53 €, die Umsatzsteuer für 2010 um 7.615,44 € und die Umsatzsteuer für 2011 um 7.232,47 € herabgesetzt wird,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

33

Der Beklagte beantragt,

34

die Klage abzuweisen.

35

Zur Begründung führt er ergänzend zur Einspruchsentscheidung aus, dass der Gärrest zu entsorgender Abfall sei. Als Abfall würden nach § 3 Abs. 1 des Gesetzes zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Bewirtschaftung von Abfällen (Kreislaufwirtschaftsgesetz – KrwG) alle beweglichen Sachen gelten, deren sich der Besitzer entledigen beabsichtige oder müsse. Die Entsorgung von Abfall sei eine sonstige Leistung, wenn der Entsorgung eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung beigemessen werde. Nach Abschn. 3.16 Abs. 2 UStAE stehe die Entsorgung lediglich dann nicht im Vordergrund, wenn der Abfall einen positiven Marktwert habe und er unmittelbar in einem Produktionsprozess eingesetzt werde. Da Düngung kein unmittelbarer Produktionsprozess darstelle, sondern nur die Fruchtbarkeit und Ertragsfähigkeit des Bodens erhöhe, sei die Entsorgungsleistung steuerbegründend zu berücksichtigen. Durch § 6 der abgeschlossenen Verträge sei die Abnahme des Gärsubstrats ausdrücklich vereinbart worden. Auch eine Gehaltslieferung liege nicht vor, da der Gärrest nicht im vorher gelieferten Mais enthalten gewesen sei.

36

Betreffend die Lieferung von Wärme halte er, der Beklagte, daran fest, dass es sich bei der C KG um eine nahestehende Person handele, so dass für die Streitjahre 2009 und 2010 die Mindestbemessungsgrundlage anzuwenden sei. Nachdem die C KG aber zur Regelbesteuerung optiert habe, könne für das Jahr 2011 der Betrag von 1 ct/kWh angesetzt werden. Außerdem müsse von den bundeseinheitlichen Fernwärmepreisen des jeweiligen Vorjahres auf Basis der Veröffentlichungen des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie ausgegangen werden. Daher müsse die Wärmeabgabe auf Basis von 7 ct/kWh in 2009, 7 ct/kWh in 2010 und 6 ct/kWh in 2011 berechnet werden. Dies gelte sowohl für die Wärmelieferung gegenüber der C KG als auch betreffend die Wärmeabgabe zu privaten Zwecken.

37

Nach seiner, des Beklagten, Auffassung bleibe es bei der Ermittlung der Selbstkosten bei der sog. energetischen Aufteilungsmethode, d.h. dem Verhältnis der Mengen an elektrischer Energie und thermischer Energie in der einheitlichen Messgröße kWh zueinander. Der Marktpreis für Fernwärme aus einer Biogasanlage könne nicht aus einer empirischen Studie des Fachverbands Biogas e.V. und der Hochschule für Wirtschaft und Umwelt Nürtingen-Geislingen abgeleitet werde, da die Studie regional überrepräsentierte Bundesländer betrachte und nur einen Bruchteil von ca. 10 % aller Biogasanlagenbetreiber hinsichtlich ihrer Preise befragt habe. Ferner stelle die Studie heraus, dass bei Wärmelieferungen eine heterogene Preisstruktur vorliege und zudem attraktive Zusatzerlöse realisierbar seien, was nicht für ein Nebenprodukt von untergeordneter Rolle spreche.

38

Mit Schriftsatz vom 1.8.2019 hat der Kläger eine exemplarische berichtigte Gutschrift eingereicht, in der es heißt: „hiermit berichtige ich die Gutschrift Nr. 01/2009 vom 31.10.2009 nach Maßgabe des § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG i. V. mit § 31 Abs. 5 UStDV wie folgt: Änderung der Leistungsbezeichnung in TZ 3 der Gutschrift:

39

nicht „Gärrestvergütung“,

40

sondern; „Bonus für in der Frischmasse enthaltene Nährstoffe“	41
Gleichzeitig hat der Kläger versichert, dass alle Gutschriftsberichtigungen des Zeitraums 2009 bis 2011 der eingereichten exemplarischen Gutschrift entsprechen und den Gutschriftsempfängern zugesandt worden seien.	42
Mit Verfügung vom 10.9.2019 hat der Berichterstatter die Beteiligten gebeten, Unklarheiten betreffend die zahlenmäßige Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zu beseitigen, da die Änderungen in den angefochtenen Bescheiden (insbesondere für 2011) nicht mit den Werten laut BP-Bericht korrelieren. Die Beteiligten stimmten mit Schrift-sätzen vom 13.9.2019 und 19.9.2019 der Berechnung des Berichterstatters (Bl.172 bis 174 der Gerichtsakte), auf die wegen der Einzelheiten verwiesen wird, zu.	43
Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten verwiesen.	44
Entscheidungsgründe	45
I. Die Klage ist begründet.	46
Die Umsatzsteuerbescheide für 2009 bis 2011 vom 14.5.2014 und die Einspruchsentscheidung vom 9.12.2015 sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Dem Kläger ist zum einen der Vorsteuerabzug aus den strittigen Gutschriften zu gewähren (1.), und zum anderen ist die Bemessungsgrundlage der Wärmeabgabe bei Aufteilung des Selbstkostenpreises nach der Marktwertmethode unter Berücksichtigung eines Marktpreises für Wärme aus Biogasanlagen von 3 ct/kWh zu ermitteln (2.).	47
1. Ein Unternehmer kann gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG in den in den Streitjahren geltenden Fassungen die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen. Dabei setzt die Ausübung des Vorsteuerabzugs voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt.	48
a) Unionsrechtlich beruht diese Vorschrift auf Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (MwStSystRL). Das Unionsrecht verlangt außerdem als formelle Voraussetzung für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts gem. Art. 178 Buchst. a) MwStSystRL eine im Einklang mit Art. 226 MwStSystRL ausgestellte Rechnung (EUGH-Urteil vom 15.9.2016 C-516/14, Barlis 06, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung – HFR – 2016, 1031, Rn. 41).	49
b) Unter der „gesetzlich geschuldeten Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen“ ist die vom leistenden Unternehmer für den steuerpflichtigen Umsatz nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 UStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG objektiv geschuldete Steuer zu verstehen (Stadie in: Stadie, UStG, § 15 UStG, Rn. 237).	50
c) Nach Auffassung des erkennenden Senats unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände dieses Einzelfalls haben die die Rohstoffe für den Betrieb der Biogasanlage anliefernden Unternehmer vorsteuerabzugsbegründend lediglich eine einheitliche Leistung, nämlich die Anlieferung des Maises einschließlich der in der Frischmasse enthaltenen Nährstoffe, erbracht.	51

aa) An tatsächlichen Vorgängen ist festzustellen, dass der Kläger von verschiedenen Unternehmern, im Wesentlichen Landwirten, Mais angeliefert bekommen hat und dass diese Unternehmer jeweils nach Verwertung des Mais in der Biogasanlage die als Dünger verwendbaren Gärreste abgeholt haben. Der Kläger hat den anliefernden Unternehmern einen Geldbetrag überwiesen. Eine isolierte Würdigung dieser tatsächlichen Vorgänge erlaubt für sich genommen keinen Rückschluss darauf, ob zwischen dem Kläger und den Mais anliefernden Unternehmern eine, zwei oder gar drei Leistungen ausgetauscht wurden. Die Beurteilung, wie viele verschiedene Leistungen ausgetauscht wurden und welcher Art diese Leistungen waren, folgt aus den vertraglichen Vereinbarungen. Nur aus den vertraglichen Vereinbarungen ist erkennbar, ob einer der Vertragspartner bereit war, für die Handlung eines der am Vertrag Beteiligten bzw. für den Erhalt eines Gegenstands von einem Vertragspartner ein Entgelt zu entrichten. Erst die vertragliche Vereinbarung stellt den für den Leistungsaustausch nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung her und löst in seiner Folge die Umsatzsteuerschuld des Leistenden aus. Erst die Bezogenheit der Gegenleistung auf eine Handlung bzw. den Bezug eines Gegenstands begründet damit auch dessen Eigenschaft als Leistung.

52

Bei der Beurteilung der Frage, was zwischen den Beteiligten vereinbart wurde, geben vor allem die schriftlichen bzw. die mündlichen Vereinbarungen Aufschluss. Auch der Rechnungsinhalt und sonstige außerhalb der Vereinbarung liegende tatsächliche Umstände sind bei der Beantwortung der Frage, was tatsächlich vereinbart wurde, zu berücksichtigen. Fallen Vereinbartes und Abrechnung auseinander, ist allerdings die Abrechnung grundsätzlich an das Vereinbarte und nicht umgekehrt das Vereinbarte an die Abrechnung anzupassen. Die Abrechnung hat das Entgelt für die vereinbarten ausgetauschten bzw. auszutauschenden Leistungen abzubilden und gibt nicht vorrangig Maß, welche Leistungen tatsächlich vereinbart wurden.

53

Nach Auffassung des erkennenden Senats sind aus den vertraglichen Vereinbarungen und den letztlich korrigierten Gutschriften zwischen dem Kläger und den Lieferanten zwei Leistungen abzuleiten, nämlich einerseits eine Lieferung von Mais einschließlich der in der Frischmasse enthaltenen Nährstoffe an den Kläger, und einer Lieferung des Gärrestes (Dünger) durch den Kläger an die Lieferanten.

54

Dies ergibt sich vornehmlich aus der jeweiligen schriftlichen Vereinbarung mit den einzelnen Lieferanten bzw. aus den mit den schriftlichen Vereinbarungen identischen mündlichen Vereinbarungen. In den Vereinbarungen heißt es jeweils, dass „die Abrechnung auf der Basis der gelieferten Frischmasse [erfolgt und] der Verrechnungspreis [...] ... * .. € je Tonne Frischmasse zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer [beträgt]. Desweiteren erhält der Anbauer einen Bonus für die in der Frischmasse enthaltenen Nährstoffe in Höhe von 1,81 €/t Frischmasse bei einem Durchschnittsertrag von 55 t/ha.“ Daraus ist erkennbar, dass lediglich durch die Lieferanten Mais geliefert wird und dem Lieferanten zwei Entgeltbestandteile für diese eine Lieferung vergütet werden. Die Bezeichnung „Bonus für die in der Frischmasse enthaltenen Nährstoffe“ kann jedenfalls eindeutig nicht als „Entgelt für die Entsorgung des Gärrestes“ angesehen werden. Sofern der Kläger in den ursprünglichen Gutschriften mit der Bezeichnung „Gärrestvergütung“ noch eine missverständliche Bezeichnung in der Abrechnung gewählt hat, hat er diese mit der Bezeichnung „Bonus für die in der Frischmasse enthaltenen Nährstoffe“ in den korrigierten Gutschriften berichtigt. Außerdem wurde in den schriftlich niedergelegten Verträgen ausdrücklich vereinbart, dass „[d]er Auftragnehmer sich verpflichtet anfallendes Gärrest-Substrat im Umfang von ca. 35% der gelieferten Rohstoffmengen – dies wären bei 5 ha Anbaufläche und 55 t FM unterstelltem ha-Ertrag

55

dann ca. 100 m³ Gärrest – **kostenfrei** ab Gärrestlager des Auftraggebers abzuholen“ (Hervorhebung durch den Senat). Mit dieser Klausel haben die Vertragspartner ausdrücklich vereinbart, dass für die Entsorgung kein Entgelt zu entrichten ist.

Die zwischen den Beteiligten getroffene Vereinbarung widerspricht auch nicht der wirtschaftlichen Interessenlage der Vertragspartner, sondern korreliert vielmehr mit dieser. Nach den Ermittlungen des Beklagten handelt es sich bei dem in der Biogasanlage entstandenen Gärsubstrat um ein werthaltiges Abfallprodukt, dessen Wert im Bereich des Betriebs der Biogasanlage des Klägers, wie die eingeholte gutachterliche Stellungnahme des amtlichen landwirtschaftlichen Sachverständigen vom 27.3.2015 belegt, mit 18 €/m³ bewertet wird. Auch wenn die gutachterliche Stellungnahme ausführt, dass es bei der Preisbildung auf das Verhandlungsgeschick des Einkäufers ankommt, geht der erkennende Senat in Anbetracht des Düngewertes davon aus, dass die Abnahme des Gärsubstrats durch die Landwirte in deren Interesse lag und diese mit einer Vergütung von 5 €/m³ einen angemessenen Preis bezahlt haben. Unter Berücksichtigung des Gutachtens geht der Senat davon aus, dass es sich nicht um wertlosen Abfall gehandelt hat. Bei diesem Umsatz stand nicht das Entsorgungsinteresse des Klägers im Vordergrund, sondern das Interesse der den Dünger abnehmenden Landwirte, das Gärsubstrat zu erhalten. 56

Bei einer derartigen Interessenlage geht auch die Finanzverwaltung in Abschn. 3.16 Abs. 2 Sätze 3 bis 6 UStAE davon aus, dass von „einer bloßen Abfalllieferung durch den Abfallerzeuger/-besitzer an den Entsorger auszugehen“ ist. 57

Dieser Beurteilung widersprechen auch nicht die Urteile des BFH vom 23.1.2013 XI R 27/11 (BFHE 240, 422, BStBl II 2013, 458) zur Klärschlammabfuhr und vom 24.1.2013 V R 34/11 (BFHE 239, 552, BStBl II 2013, 460) zur Abholung und Entsorgung von Speiseabfällen. In den diesen Urteilen zugrundeliegenden Sachverhalten hatte jeweils der Lieferer der Abfälle ein Entgelt für die Abholung bezahlt und die Entsorgung stand in deren Interesse. An beidem fehlt es im Streitfall. 58

bb) Von lediglich einer Lieferung, nämlich einer Gehaltslieferung (§ 3 Abs. 5 UStG), geht der erkennende Senat nicht aus, da weder die Vereinbarungen noch die Abrechnungen einen Hinweis darauf enthalten, dass nur von Seiten der Landwirte an den Kläger geliefert werden sollte. Insofern unterscheidet sich der Streitfall von dem der Entscheidung des BFH vom 10.8.2017 V R 3/16 (BFHE 258, 573, BStBl II 2017, 1264) zugrundeliegenden Sachverhalt. 59

d) Der Kläger verfügt über zum Vorsteuerabzug berechtigende ordnungsgemäße Gutschriften i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG i. V. mit §§ 14, 14a UStG. Die – vereinbarungsgemäß – vom Kläger erteilten Gutschriften sind nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG den Rechnungen gleichgestellt. Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG muss eine Rechnung insbesondere Angaben zur Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände bzw. zum Umfang und Art der sonstigen Leistungen enthalten. Hierzu muss die Rechnung Angaben tatsächlicher Art enthalten, die die Identifikation der abgerechneten Leistung ermöglichen. Der Aufwand zur Identifizierung der Leistung muss dahingehend begrenzt sein, dass die Rechnungsangaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen, über die abgerechnet worden ist (BFH-Urteil vom 8.10.2008 V R 59/07, Sammlung amtlich veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFHE – 222, 189, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2009, 218 m. w. N.). Was zur Erfüllung dieser Voraussetzungen erforderlich ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 23.6.2015 6 K 1826/12, juris). Nach Auffassung des erkennenden Senats hat der Kläger mit den Rechnungen nach ihrer Berichtigung einerseits über Mais und dazugehörend über einen Bonus für die in der Frischmasse enthaltenen 60

Nährstoffe abgerechnet. Damit ist für den erkennenden Senat alles Hinreichende für die Identifizierung der Leistung in den Rechnungen aufgenommen worden, nämlich eine Lieferung von Mais als einheitliche Leistung, die lediglich in zwei Vergütungsbestandteile aufgeteilt ist. Der Berichtigung kommt nach höchstrichterlicher Rechtsprechung für Zwecke des Vorsteuerabzugs Rückwirkung zu (vgl. BFH-Urteil vom 20.10.2016 V R 26/15, BFHE 255, 348; EuGH-Urteil vom 15.9.2016 C-518/14, Senatex, HFR 2016, 1029).

e) Selbst wenn die Ansicht des Beklagten zutreffend wäre, dass die die Rohstoffe anliefernden Unternehmer zwei getrennt zu beurteilende Leistungen erbracht hätten, nämlich eine Lieferung von Mais und eine Entsorgungsleistung hinsichtlich der Gärreste, wäre die auf diese beiden Leistungen entfallende Vorsteuer abzugsfähig. 61

Art. 226 Nr. 6 MwStSystRL sieht – entsprechend § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG – vor, dass die Rechnung die Menge und Art der gelieferten Gegenstände beziehungsweise Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen enthalten muss. Nach der Entscheidung des EuGH vom 15.9.2016 (C-516/14, Barlis 06, HFR 2016, 1031) ist Art. 178 Buchst. a) MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass er die nationalen Steuerbehörden daran hindert, das Recht auf Vorsteuerabzug allein deshalb zu verweigern, weil die Rechnung, die der Steuerpflichtige besitzt, nicht die Voraussetzungen von Art. 226 Nrn. 6 und 7 der MwStSystRL erfüllt, obwohl diese Behörden über alle notwendigen Informationen verfügen, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts vorliegen. 62

Nach Auffassung des erkennenden Senats hat – unterstellt die maisanliefernden Unternehmer würden eine Entsorgungsleistung ausführen – das beklagte Finanzamt durch die umfangreiche Außenprüfung unter Mitwirkung des Klägers jegliche Informationen über die abgelaufenen tatsächlichen Vorgänge zur Verfügung. Wäre in der in den bisherigen Rechnungen als Gärrestvergütung ausgewiesenen Entgeltbestandteil tatsächlich eine Entsorgungsleistung zu sehen, müsste die Leistung mit dem Regelsteuersatz versteuert werden und der Leistungsempfänger könnte in dieser Höhe Vorsteuern geltend machen. Die in den ursprünglichen Gutschriften ausgewiesenen Gärrestvergütungen wurden jeweils mit 7 % (regelbesteuender Landwirt) oder mit 10,7 % (durchschnittsatzversteuernder Landwirt) angesetzt. Die zu 19 % zu versteuernde Entsorgungsleistung würde also über dem in der Rechnung ausgewiesenen Betrag liegen. Sollte also – entgegen der Auffassung des erkennenden Senats, wie vorstehend unter I. 1. c) ausgeführt – eine Entsorgungsleistung der Landwirte an den Kläger vorliegen, dürfte die missverständliche oder unpräzise Bezeichnung dieser Leistung aufgrund der Kenntnis des beklagten Finanzamts von allen diese Leistung ausmachenden tatsächlichen Umstände, keine Versagung des Vorsteuerabzugs nach sich ziehen. Der Vorsteuerabzug könnte im Umfang der ausgewiesenen Umsatzsteuer, d.h. der Anwendung der niedrigeren Steuersätze auf die Bemessungsgrundlage abgezogen werden. 63

2. Die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Abgabe von Wärme durch Nutzung der Wärme in den privaten Häusern (Wohnhaus, Altenteilerhaus), die Nutzung der Wärme für das umsatzsteuerfrei vermietete Gebäude und für Lieferung der Wärme an die C KG beträgt insgesamt im Streitjahr 2009 6.607 € und in den Streitjahren 2010 und 2011 jeweils 6.262 €. Unabhängig von der Art der konkreten Verwendung der Wärme und deren rechtlicher Einordnung (a) bis c)) ist – aufgrund der Umstände dieses Einzelfalls – die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einheitlich vorzunehmen (d)). 64

a) Soweit die in den Streitjahren 2009 bis 2011 durch die Biogas-Anlage produzierte Wärme durch den Kläger privat verbraucht wurde (Wohnhaus, Altenteilerhaus), ist die Entnahme der Wärme als unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG zu versteuern. 65

aa) Die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, wird nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt, sofern – wie hier – der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG). Die Verwendung der produzierten Wärme für die Heizung privat genutzter Räumlichkeiten ist als Entnahme eines Gegenstands zu beurteilen, die gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichzustellen ist. Wärme gilt nämlich als Gegenstand im Sinne des Umsatzsteuerrechts (vgl. BFH-Urteil vom 12.12.2012 XI R 3/10, BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809).

bb) Die Bemessungsgrundlage dieses Umsatzes wird nach Maßgabe des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG ermittelt. Nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG wird der Umsatz bei unentgeltlichen Wertabgaben nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten bemessen, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes. 67

cc) § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG beruht auf Art. 74 MwStSystRL, wonach bei den in Artikeln 16 und 18 genannten Umsätzen in Form der Entnahme eines Gegenstands des Unternehmens durch einen Steuerpflichtigen die Steuerbemessungsgrundlage der Einkaufspreis für diese oder gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis ist, und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden. 68

dd) Ist der hergestellte Gegenstand eine Sonderanfertigung, für die ein Marktpreis nicht ermittelbar ist, oder lässt sich aus anderen Gründen ein Einkaufspreis am Markt für einen gleichartigen Gegenstand nicht ermitteln, sind die Selbstkosten zum Zeitpunkt des Umsatzes anzusetzen (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 letzter Hs. UStG). Die Selbstkosten umfassen alle durch den betrieblichen Leistungsprozess bis zum Zeitpunkt der Entnahme oder Zuwendung entstandenen Kosten. Dabei sind auch die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Kosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (so auch Abschn. 10.6 Abs. 1 Satz 5 UStAE). Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 4 Satz 2 UStG). 69

ee) Unter Anwendung dieser Grundsätze sind vorliegend die Selbstkosten, zu deren Berechnung noch unter I. 2. e) auszuführen sein wird, zugrunde zu legen, da sich ein Einkaufspreis für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand nicht ermitteln lässt. Denn der Betrieb des Klägers war in den Streitjahren nicht an ein Fernwärmenetz angeschlossen. Damit scheidet eine Bemessung der Wertabgabe anhand von Preisen für Fernwärme aus, denn von einem Fernwärmeversorger produzierte und angebotene Fernwärme kann nur dann als Einkaufspreis für den Gegenstand oder einen gleichartigen Gegenstand im Sinne des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG angesehen werden, wenn sie zum Zeitpunkt des Umsatzes grundsätzlich ebenso erreichbar und einsetzbar ist wie die selbst erzeugte Wärme (so auch BFH-Urteil vom 12.12.2012 XI R 3/10, BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, Rn. 39; Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg, Urteil vom 9.2.2017 1 K 755/16, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2017, 945, Rn. 33). 70

b) Für die Lieferung von Wärme an die C KG (pauschal versteuernder Landwirt nach § 24 UStG) sind im Jahr 2010 gemäß § 10 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Hs. 2 UStG i. V. mit § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG ebenfalls die Selbstkosten, zu deren Berechnung ebenfalls unter I. 2. e) noch auszuführen sein wird, anzusetzen, da die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG das vereinbarte Entgelt übersteigt, aber unter dem marktüblichen Entgelt liegt. 71

aa) Nach § 10 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStG ist § 10 Abs. 4 UStG für Lieferungen und sonstige Leistungen, die Körperschaften und Personenvereinigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), nichtrechtsfähige Personenvereinigungen sowie Gemeinschaften im Rahmen ihres Unternehmens an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder, Teilhaber oder diesen nahestehende Personen sowie Einzelunternehmer an ihnen nahestehende Personen ausführen entsprechend anzuwenden, wenn die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG das Entgelt nach § 10 Abs. 1 UStG übersteigt; der Umsatz ist jedoch höchstens nach dem marktüblichen Entgelt zu bemessen. Übersteigt das vereinbarte Entgelt das marktübliche Entgelt, gilt § 10 Abs. 1 UStG.

bb) § 10 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStG beruht auf Art. 80 MwStSystRL, wonach zur Vorbeugung von Steuerhinterziehung oder -umgehung die Mitgliedstaaten Maßnahmen treffen können, um sicherzustellen, dass die Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferungen von Gegenständen oder für Dienstleistungen, an Empfänger, zu denen familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen, gemäß der Definition des Mitgliedstaats, bestehen, der Normalwert ist und sofern die Gegenleistung niedriger als der Normalwert ist und der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. 73

Nach Art. 72 Abs. 1 MwStSystRL gilt als „Normalwert“ der gesamte Betrag, den ein Empfänger einer Lieferung oder ein Dienstleistungsempfänger auf derselben Absatzstufe, auf der die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung erfolgt, an einen selbständigen Lieferer oder Dienstleistungserbringer in dem Mitgliedstaat, in dem der Umsatz steuerpflichtig ist, zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. Kann keine vergleichbare Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen ermittelt werden, ist der Normalwert bei Gegenständen, ein Betrag, der nicht unter dem Einkaufspreis der Gegenstände oder gleichartiger Gegenstände liegt, oder mangels eines Einkaufspreises nicht unter dem Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden. 74

cc) Beim Kläger handelt es sich um einen Einzelunternehmer und der C KG um eine dem Kläger nahestehenden Person. Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Gesellschaft im Verhältnis zu einem Einzelunternehmer jedenfalls dann als "nahestehende Person" anzusehen, wenn deren Gesellschafter je zur Hälfte der volljährige Sohn und die Ehefrau des Einzelunternehmers sind (BFH-Beschluss vom 13.12.1995 XI R 8/86, BFHE 179, 457, BStBl II 1997, 840). Ebenfalls ist nach der Rechtsprechung des BFH geklärt, dass eine Gesellschaft als "nahestehende Person" in diesem Sinne anzusehen ist, wenn der die Lieferung ausführende Einzelunternehmer zu 2/3 am Kapital der die Lieferung empfangenden GmbH beteiligt und damit deren Mehrheitsgesellschafter ist (BFH-Beschluss vom 31.3.2008 XI B 208/06, BFH/NV 2008, 1217). Für die Beurteilung eines Leistungsempfängers als nahestehende Person ist hinreichend, dass der Leistende an der die Leistung empfangenden Gesellschaft beteiligt ist und für beide an der Lieferung beteiligten Unternehmen von einem Gleichklang der Interessenlagen auszugehen ist. Diese Voraussetzung ist nach Auffassung des erkennenden Senats im Streitfall erfüllt, da der Kläger am Kapital der C KG zu 40/82 bei einer Gewinnpartizipation und Stimmrechten von 50 % beteiligt ist und die Geschäfte der Gesellschaft führt. Eine Mehrheitsbeteiligung hält der Senat für die Qualifizierung einer Gesellschaft als nahestehende Person für nicht erforderlich. 75

dd) Die Bemessungsgrundlage richtet sich für die Wärmelieferung im Jahr 2010 gemäß § 10 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStG i. V. mit § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG nach den Selbstkosten. Ein Rückfall auf das vereinbarte Entgelt kommt nicht in Betracht, § 10 Abs. 5 Satz 2 UStG, da das marktübliche Entgelt 2,93 ct/kWh – gerundet 3 ct/kWh – beträgt und damit über dem vereinbarten Entgelt von 1 ct/kWh liegt.

Nach Auffassung des erkennenden Senats ist durch die wissenschaftliche Untersuchung aus dem Jahr 2016 von *Herbes, Halbherr* und *Braun* („Preise für die Abgabe von Wärme aus Biogasanlagen an Dritte“, Agrar-Betrieb (AgrB) 2018, 12-15) ein bundesweit durchschnittlicher Arbeitspreis von Wärme aus Biogas-Anlagen als bereinigter Mittelwert von 2,93 ct/kWh ermittelt worden, den der Senat im Wege der Rundung mit 3 ct/kWh für die Streitjahre zugrunde legt. Der erkennende Senat wendet nicht die vom Beklagten in Bezug genommenen Marktpreise von Fernwärme auf der Grundlage von Abschn. 2.5 Abs. 22 des UStAE, d.h. der Fernwärmepreis des jeweiligen Vorjahres auf Basis der jährlichen Veröffentlichungen des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie (sog. Energiedaten), an. Diese hätten gerundet 7 ct/kWh in 2009 und 2010 und 6 ct/kWh in 2011 betragen. Der erkennende Senat hält den Ansatz dieser Preise für nicht sachgerecht, da sie nicht nur die Preise für Fernwärme aus Biogasanlagen, sondern z.B. auch Fernwärmelieferungen aus Kohle- und Gaskraftwerke umfassen. Die Fernwärmenetze von Großkraftwerken unterscheiden sich hinsichtlich Größe, Anzahl der Nutzer und Versorgungsreichweite ganz erheblich von den räumlich stark begrenzten Fernwärmenetzen von Biogasanlagen. Anders als bei großen Kraftwerken in Metropolennähe ist bei Biogasanlagen „die Mikrolage“ wichtig und bedeutend, ob zahlungskräftige Abnehmer in unmittelbarer Nähe zu finden sind (*Herbes/Halbherr/Braun*, AgrB 2018, 15). Auch ist ein (öffentlich-rechtlicher) Anschlusszwang, anders als bei Großkraftwerken, im Bereich von Biogasanlagen kaum denkbar. Derartige Instrumente haben auf die Preisbildung erheblichen Einfluss.

Der Senat verkennt außerdem nicht, dass die jährlichen Energiedaten des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie eine einfache und praktische Möglichkeit bieten, den Marktpreis für Fernwärme allgemein festzustellen. Insofern hält es der Senat nicht für ausgeschlossen, dass für andere zukünftige Kalenderjahre – mangels besserer Erkenntnismöglichkeiten – auf diese Daten zurückgegriffen werden muss. Für die Streitjahre, für die aufgrund der zeitnah erstellten wissenschaftlichen Untersuchung von *Herbes, Halbherr* und *Braun* konkrete Daten betreffend den Wärmepreis aus Biogasanlagen vorhanden sind, sind diese genaueren Daten heranzuziehen und nicht die Zahlen des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie.

In Anbetracht der neutralen wissenschaftlichen Untersuchung holt der Senat auch kein Sachverständigengutachten ein, um den Marktpreis von Fernwärme aus Biogas-Anlagen feststellen zu lassen. Soweit der Beklagte betreffend die Methodik der Preisermittlung vorbringt, dass die Untersuchung weniger als 10 % der in Deutschland installierten Anlagen berücksichtigt habe, ist dem entgegenzuhalten, dass auch ein Sachverständiger keine vollständige Erhebung erreichen könnte und sich ebenfalls mit Hochrechnungen bzw. Betrachtungen *pars pro toto* begnügen müsste. Methodische Mängel kann der erkennende Senat in Anbetracht der ausführlichen Angaben über die konkrete Art der Erhebung der Daten (*Herbes/Halbherr/Braun*, AgrB 2018, 12-14) nicht feststellen.

ee) Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage greift auch nicht der Auffangwert des Marktpreises (§ 10 Abs. 5 Satz 1 letzter Hs. UStG) von 3 ct/kWh, zu dessen Ermittlung auf die vorstehenden Ausführungen unter I. 2. b) dd) verwiesen wird, da die Selbstkosten für die Lieferung dieser Wärme unter diesem Wert liegen. Bei im Jahr 2010 gelieferten 79.250 kWh

Wärme an die C KG ist der Marktpreis auf 2.377,50 € (79.250 kWh x 0,03 €) zu beziffern. Von der Bemessungsgrundlage der Selbstkosten von 6.607 €, zu deren Berechnung noch unter I. 2. e) auszuführen sein wird, für die gesamte gelieferte bzw. entnommene Wärme von 423.690 kWh im Jahr 2010 entfällt nur Teil von ~ 18,7 % (79.250 kWh / 423.690 kWh) auf die Wärmelieferung an die C KG und damit nur ein Anteil an den Selbstkosten in Höhe einer Bemessungsgrundlage von 1.235,51 €. Dieser Wert liegt unter dem Marktpreis.

ff) Die C KG hat für das Jahr 2011 gemäß § 24 Abs. 4 Satz 1 UStG zur Anwendung der Regelbesteuerung optiert, so dass nach höchstrichterlicher Rechtsprechung, der sich der erkennende Senat anschließt, die sog. Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStG i. V. mit § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG in diesem Streitjahr nicht mehr anzuwenden ist (vgl. BFH-Urteil vom 5.6.2014 XI R 44/12, BFHE 245, 473, BStBl II 2016, 187 m. W. N.). Die Bemessungsgrundlage ist nämlich bei Leistungen an einen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer nicht nach den Grundsätzen der Mindestbemessungsgrundlage zu ermitteln, wenn der vom Leistungsempfänger in Anspruch genommene Vorsteuerabzug keiner Vorsteuerberichtigung i.S. des § 15a UStG unterliegt. Da für eine Korrekturmöglichkeit nach § 15a UStG bei der C KG für das Streitjahr 2011 nichts ersichtlich ist, ist § 10 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStG betreffend die Wärmeabgabe im Besteuerungszeitraum 2011 unanwendbar. Die Bemessungsgrundlage betreffend die Veräußerung der Wärme in 2011 an die C KG richtet sich damit nach § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG und beträgt – wie zwischen dem Kläger und der C KG vereinbart – 1 ct/kWh. 81

c) Anders als bei den vorstehenden Arten der Verwendung der Wärme aus der Biogasanlage (privater Verbrauch vgl. unter a) und verbilligte Abgabe an nahestehende Personen vgl. unter b)) wird bei der Verwendung von Wärme für die an den Betriebsleiter umsatzsteuerfrei vermieteten Wohnung keine unentgeltliche Wertabgabe ausgelöst und die Bemessungsgrundlage auch nicht nach § 10 Abs. 4 UStG ermittelt. Dem Endverbrauch der Wärme wird bei derartiger Verwendung über eine Aufteilung der Vorsteuern Rechnung getragen. 82

Soweit die durch die Biogas-Anlage produzierte Wärme durch den Kläger für umsatzsteuerfreie Zwecke, d.h. für das Beheizen der an den Betriebsleiter vermieteten Wohnung, verwendet wird, ist der Vorsteuerabzug, der in diese Leistung Eingang gefunden hat, gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen. Da die Biogas-Anlage, die Betriebsmittel und die zugehörigen Anlagen zur Wärmenutzung dadurch nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, verwendet werden, ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist (vgl. § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG). 83

(2) § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG beruht auf Artt. 173, 174 MwStSystRL. Werden danach Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, darf nur der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. 84

Nach der Rechtsprechung des EuGH werden Artt. 173, 174 MwStSystRL derart ausgelegt, dass den Mitgliedstaaten durch die Vorschriften die Möglichkeit eröffnet wird, von der in Art. 173 Abs. 1 MwStSystRL vorgesehenen Methode zur Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug (Umsatzschlüssel) abzuweichen, wenn hierdurch die Ermittlung des Umfangs des Abzugsrechts zu präziseren Ergebnissen führt (EuGH-Urteil vom 16.6.2016 C-186/15, Sparkasse Wiedenbrück, HFR 2016, 758 Rn. 35). 85

(3) Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, sind gemäß § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG die Vorsteuern nicht unterschiedslos nach der produzierten Leistung in kWh, sondern nach dem Verhältnis der Marktpreise der im Streitjahr produzierten Strom- und Wärmemenge aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 16.11.2016 V R 1/15, BFHE 255, 354, Rn. 23). Eine Aufteilung nach der produzierten Leistung in kWh ist nach Auffassung des BFH nicht sachgerecht, weil die durch den Betrieb des BHKW erzeugten Produkte (Strom und Wärme) nicht miteinander vergleichbar sind. Ebenso wie der objektbezogene Flächenschlüssel bei stark unterschiedlicher Ausstattung der einzelnen Gebäudeteile ("Produkte") ausscheidet, kommt die Leistung eines BHKW in kWh als wirtschaftliche Zurechnung dann nicht in Betracht, wenn sich die erstellten Produkte (Strom und Wärme) erheblich voneinander unterscheiden. 86

Dafür spricht bereits, dass Hauptaufgabe eines BHKW die Produktion von Strom ist, während es sich bei der zwangsläufig entstehenden Wärme lediglich um das Nebenprodukt eines BHKW handelt. Die beiden Erzeugnisse unterscheiden sich insbesondere hinsichtlich ihrer Nutzbarkeit und Verwertbarkeit. Elektrische Energie (Strom) ist multifunktional nutzbar, lässt sich gut in andere Energieformen umwandeln und kann in großen Mengen über weite Strecken transportiert werden. Die Nutzung von Wärme ist dagegen stark eingeschränkt, zumal eine Umwandlung in Strom nur unter technischen Schwierigkeiten und zu einem geringen Prozentsatz möglich ist. Diese Unterschiede führen dazu, dass die Produkte "Strom" und "Wärme" trotz der gleichen Bemessung in kWh auf verschiedenen Märkten und zu stark voneinander abweichenden Preisen angeboten werden (vgl. BFH-Urteil vom 16.11.2016 V R 1/15, BFHE 255, 354, Rn. 25). 87

d) Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Wärmeentnahme für private Zwecke (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG i. V. mit § 10 Abs. 4 UStG) und dem Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage bei Leistungen an nahestehende Personen (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 i. V. mit § 10 Abs. 4 UStG) einerseits unterscheidet sich von der Aufteilung der Vorsteuern nach § 15 Abs. 4 UStG andererseits. 88

(1) Bei den für die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe anzusetzende Selbstkosten sind auch die von der Vorsteuer entlasteten Kosten zu berücksichtigen. Die Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG erfasst hingegen – selbstredend – nur die vorsteuerbelasteten Kosten. 89

Die Feststellungen des Beklagten in der Außenprüfung (vgl. den Bericht über die Außenprüfung vom 25.4.2014) enthalten betreffend die Aufwendungen des Klägers auf das BHKW und die Produktion von Wärme und Strom keine Differenzierungen danach, ob die Kosten vorsteuerbelastet sind oder nicht. Auch der Kläger hat – trotz eingehender Erörterung im Termin vor dem Berichterstatter am 10.10.2018 – keine weiteren Informationen vorgelegt, welche Kosten nicht mit Vorsteuern belastet waren. Der Senat kann dies nicht einmal für die Kostengruppe „Zinsaufwand“ sicher bestimmen, da der Kläger keine Angaben dazu gemacht hat, ob auf die Steuerfreiheit der Darlehensausreichung gemäß § 4 Nr. 8 Buchst. a) UStG nach § 9 Abs. 1 UStG verzichtet wurde. Da trotz eingehenden Hinweises des Gerichts gegenüber den Beteiligten keine weiteren Angaben seitens der Beteiligten gemacht wurden, geht das Gericht hinsichtlich der Gesamtaufwendungen für das BHKW und der Produktion von Strom und Wärme sowohl für die unentgeltlichen Wertabgaben als auch für die Vorsteueraufteilung von derselben Kostenbasis aus. Nach den Ermittlungen des Beklagten, die auch der Kläger für seine Berechnungen zugrunde gelegt hat, wurde auf das BHKW und die Strom- und Wärmeproduktion in 2009 ein Betrag von 608.127,33 € und in den Jahren 2010 und 2011 zusammen ein Betrag von 921.088,23 € aufgewandt. 90

(2) Während für die Kostenbasis *ex lege* unterschiedliche Werte zwischen § 15 Abs. 4 UStG und § 10 Abs. 4 UStG zu ermitteln sind, die nur im Streitfall mangels hinreichender Angaben der Beteiligten zufällig identisch sind, ist der erkennende Senat der Auffassung, dass für den Aufteilungsmaßstab keine Unterscheidung angezeigt ist, wenn einheitliche Kosten auf verschiedene Produkte aufzuteilen sind. 91

Der erkennende Senat wendet daher nicht nur für die Aufteilung der (vorsteuerbelasteten) Kosten nach § 15 Abs. 4 UStG die Marktwertmethode an, sondern auch für die Aufteilung der in die Selbstkosten des § 10 Abs. 4 Satz 1 UStG einzustellenden Aufwendungen bei der unentgeltlichen Wertabgabe bzw. der Veräußerung an nahestehende Personen über § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG. Der erkennende Senat widerspricht mit seiner Rechtsauffassung ausdrücklich dem *obiter dictum* des FG Niedersachsen in seinem Urteil vom 12.7.2018 11 K 276/17 (Contracting und Recht – CuR – 2018, 140) und der Entscheidung des FG Baden-Württemberg vom 9.2.2017 1 K 755/16 (EFG 2017, 945). In diesen Entscheidungen vertraten das FG Niedersachsen und das FG Baden-Württemberg die Auffassung, dass eine Aufteilung der Selbstkosten für mehrere Gegenstände, hier Strom und Wärme, nicht nach Marktwerten, sondern nach produzierten kWh zu erfolgen habe (sog. energetische Aufteilungsmethode). Die Selbstkosten seien grundsätzlich im Verhältnis der erzeugten Mengen an elektrischer und thermischer Energien in der einheitlichen Messgröße kWh aufzuteilen. Eine überproportionale Zuordnung der Selbstkosten zum produzierten Strom nach der Marktwertmethode finde dagegen im Gesetz keine Stütze. 92

Nach Auffassung des erkennenden Senats trifft das Gesetz, *i.e.* § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG – entgegen der Annahme des FG Niedersachsen und des FG Baden-Württemberg – überhaupt keine Aussage dazu, wie Selbstkosten aufzuteilen sind, wenn diese die Grundlage für die Herstellung mehrerer Gegenstände bilden. Die Aufteilung hat immer anhand irgendeines Aufteilungsschlüssels zu erfolgen. Aus dem Gesetz ergibt sich ebenso wenig eine Aufteilung nach kWh wie nach Marktpreisen. 93

Der erkennende Senat hält allein eine Aufteilung der Selbstkosten i. S. d. § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG nach Marktpreisen der einzelnen produzierten Gegenstände für sachgerecht. Insoweit muss nämlich berücksichtigt werden, dass das Institut der unentgeltlichen Wertabgabe genauso wie die Aufteilung von Vorsteuern nach § 15 Abs. 4 UStG nichts anderes als „technische Vehikel“ sind, um eine Korrektur der aus den Eingangsleistungen gezogenen Vorsteuern herbeizuführen, und zwar in dem Umfang, wie sie anschließend in eine unternehmensfremde bzw. steuerfreie Verwendung eingehen. Eine erheblich unterschiedliche Besteuerung durch beide Rechtsinstitute würde in Anbetracht des mit diesen Vorschriften verfolgten gleichen Ziels einen Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz darstellen. Außerdem besteht eine erhebliche Divergenz in der Wertigkeit der Wärmeproduktion und Stromproduktion für den Kläger, der z.B. im Streitjahr 2009 etwa 680.000 € mit der Veräußerung des Stroms erzielt hat, aber nur etwa 20.000 € (unter Zugrundelegung der unzutreffend hohen Marktpreise nach Auffassung des Beklagten) mit der Veräußerung von Wärme hätte erzielen können. Dies zeigt, dass es sich bei der Wärmeproduktion beim Betrieb von Biogasanlagen nur dann nicht um ein „unbrauchbares Abfallprodukt“ handelt, wenn Wärmeabnehmer zufällig unmittelbar in der Nähe der Anlage befindlich sind. Die Wärmeproduktion ist nach Auffassung des erkennenden Senats damit nur Nebenprodukt zur Elektrizität als Hauptprodukt und kann daher nicht gleichermaßen an der Aufteilung der Selbstkosten partizipieren. 94

e) Auf der Grundlage der in der Außenprüfung getroffenen Feststellungen lassen sich – bei gleicher Aufteilungsmethode auf der Basis von Marktpreisen – folgende Korrekturbeträge 95

berechnen:

Die Außenprüfung hat – in Übereinstimmung mit dem Kläger – bei der Ermittlung des Selbstkostenpreises Nettogesamtaufwendungen von 608.127,33 € für das Jahr 2009 und 921.088,23 € konsolidiert für die Jahre 2010 und 2011 festgestellt. Der Kläger produzierte 2.801.084 kWh Strom und 3.423.547 kWh Wärme in 2009 und 5.217.496 kWh Strom und 6.376.940 kWh Wärme in den Jahren 2010/2011. Von der gesamten produzierten Wärme verwendete der Kläger gemäß den Feststellungen in Tz. 2.3.1 des Berichts über die Außenprüfung vom 25.4.2014 für steuerfreie und unternehmensfremde Zwecke in 2009 insgesamt 332.220 kWh, in 2010 insgesamt 344.440 kWh Wärme und in 2011 insgesamt 350.200 kWh. In 2010 wurden außerdem 79.250 kWh an die C KG geliefert. Die Wärmelieferung an die C KG in 2011 ist, wie unter I. 2. b) ff) ausgeführt, nicht zu berichtigen. Der Kläger erzielte in den Streitjahren für die Einspeisung einer kWh Strom einen Preis von 0,2907 €.

Die Bemessungsgrundlage und einhergehend die Umsatzsteuer auf die unentgeltliche Wertabgabe und die nach § 15 Abs. 4 UStG zu korrigierende Vorsteuer berechnet sich damit wie folgt:

Jahr 2009 98

1. Berechnung des Aufteilungsmaßstabs für die Selbstkosten anhand von Marktwerten (sog. Marktwertmethode) 99

Stromwert: $2.801.084 \text{ kWh} \times 0,2907 \text{ €} = \sim 814.275 \text{ €}$ 100

Wärmewert: $3.423.547 \text{ kWh} \times 0,03 \text{ €} = \sim 102.706 \text{ €}$ 101

kWh-Gesamtwert: 916.981 € 102

davon Wärmewert in % $(102.706 / 916.981 \times 100) = \sim 11,2 \%$ 103

2. Berechnung des Wärmewertanteils an den gesamten Selbstkosten 104

Netto-Gesamtaufwendungen des Jahres 2009: 608.127,33 € 105

Davon entfallen auf die Wärmeproduktion: $11,2 \% \times 608.127,33 \text{ €} = \sim 68.110 \text{ €}$ 106

3. Berechnung des Anteils der Selbstkosten der entnommenen Wärme 107

Anteil der entnommenen bzw. steuerfrei verwendeten Wärme im Verhältnis zur Gesamtwärme = $332.220 \text{ kWh} / 3.423.547 \text{ kWh} = \sim 9,7 \%$ 108

Anteil der Selbstkosten, der auf die entnommene bzw. steuerfrei verwendeten Wärme entfällt = $9,7 \% \times 68.110 \text{ €} = \sim 6.607 \text{ €}$ 109

Die Bemessungsgrundlage beträgt daher für die unentgeltliche Abgabe von Wärme durch Nutzung der Wärme in den privaten Häusern (Wohnhaus, Altenteilerhaus) und die Nutzung der Wärme für das umsatzsteuerfrei vermietete Gebäude in 2009 6.607 €.

Jahre 2010/2011 111

1. Berechnung des Aufteilungsmaßstabs für die Selbstkosten anhand von Marktwerten (sog. Marktwertmethode) 112

Stromwert: 5.217.496 kWh x 0,2907 € = ~ 1.516.726 €	113
Wärmewert: 6.376.940 kWh x 0,03 € = ~ 191.308 €	114
kWh-Gesamtwert: 1.708.034 €	115
davon Wärmewert in % (191.308 / 1.708.034 x 100) = ~ 11,2 %	116
2. Berechnung des Wärmewertanteils an den gesamten Selbstkosten	117
Netto-Gesamtaufwendungen der Jahre 2010/11: 921.088,23 €	118
Davon entfallen auf die Wärmeproduktion: 11,2 % x 921.088 € = ~ 103.162 €	119
3. Berechnung des Anteils der Selbstkosten der entnommenen Wärme	120
Entnommene Wärme zzgl. Wärmeabgabe an die C KG in 2010: 773.890 kWh	121
Anteil der entnommenen, steuerfrei verwendeten und an die C KG gelieferten Wärme im Verhältnis zur Gesamtwärme = 773.890 kWh / 6.376.940 kWh = ~ 12,14 %	122
Anteil der Selbstkosten, der auf die entnommene, steuerfrei verwendete und an die C KG gelieferte Wärme entfällt = 12,14 % x 103.162 € = ~ 12.524 €	123
Aufgeteilt auf die Kalenderjahre 2010 und 2011: 12.524 / 2 = 6.262 €	124
Die Bemessungsgrundlage beträgt daher für die unentgeltliche Abgabe von Wärme durch Nutzung der Wärme in den privaten Häusern (Wohnhaus, Altenteilerhaus) und die Nutzung der Wärme für das umsatzsteuerfrei vermietete Gebäude und für Lieferung der Wärme an die C KG in 2010 und 2011 jeweils 6.262 €.	125
3. Berechnung des Umfangs der der Herabsetzung der Umsatzsteuerfestsetzungen	126

	2009	2010	2011
Bemessungsgrundlage nach Auffassung des Beklagten	29.899,80 €	38.132,10 €	32.727 €
Ermittlung der BMG durch das Gericht	6.607,00 €	6.262,00 €	6.262,00 €
Korrekturbetrag	23.292,80 €	31.870,10 €	26.465,00 €
darauf entfallender Umsatzsteuer	4.425,63 €	6.055,32 €	5.028,35 €
Vorsteuererhöhung	317,90 €	1.560,12 €	2.204,12 €
Umfang der Herabsetzung der Umsatzsteuerfestsetzung	4.743,53 €	7.615,44 €	7.232,47 €

III. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO 129 i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

IV. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen.

130