

Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Wärmeabgabe aus einer sog. KWK-Anlage

Der sog. KWK-Bonus nach § 8 Abs. 3 EEG 2004, den der Betreiber einer Biogasanlage mit Blockheizkraftwerk von seinem Stromnetzbetreiber (zusätzlich) erhält, ist (ebenfalls) Entgelt für die Lieferung von Strom an den Stromnetzbetreiber. Er ist kein Entgelt des Stromnetzbetreibers für die (kostenlose) Lieferung von Wärme des Stromerzeugers an Dritte.

UStG § 3 Abs. 1, Abs. 1b Satz 1 Nr. 3, § 10 Abs. 1 Satz 3
EEG 2004 § 8 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1
EEG 2009 § 27
KWKG § 3 Abs. 4, Abs. 6, Abs. 7

Urteil vom 31. Mai 2017 XI R 2/14

Vorinstanz: Niedersächsisches FG vom 28. November 2013
16 K 247/12

T e n o r

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 28. November 2013 16 K 247/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

G r ü n d e

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt eine Biogasanlage zur Erzeugung von Biogas aus Biomasse. Das erzeugte Biogas wurde im Streitjahr (2008) zur dezentralen Strom- und Wärmeproduktion in einem angeschlossenen Blockheizkraftwerk genutzt, indem es einem Verbrennungsmotor zugeführt wurde, der einen Generator antrieb.
- 2 Der so produzierte Strom wurde überwiegend in das Stromnetz eingespeist und nach dem Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien - Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG 2004) i.d.F. vom 7. November 2006 (BGBl I 2006, 2550) von dem Stromnetzbetreiber vergütet.
- 3 Die durch diesen Prozess ebenfalls erzeugte Wärme diente zu einem Teil dem Produktionsprozess. Den überwiegenden Teil der Wärme überließ die Klägerin im Streitjahr "kostenlos" mit Vertrag vom 29. November 2007 dem Unternehmer A zur Trocknung von Holz in Containern und mit Vertrag vom 29. Juli 2008 der ... GbR (B), die mit der Wärme ihre Spargelfelder beheizte.

- 4 Im Streitjahr erhielt die Klägerin für den erzeugten Strom von ihrem Stromnetzbetreiber neben der sog. Mindestvergütung (§ 8 Abs. 1 EEG 2004) einen Erhöhungsbetrag nach § 8 Abs. 3 EEG 2004 (sog. KWK-Bonus), weil es sich bei dem von ihr erzeugten Strom um Strom i.S. von § 3 Abs. 4 des Gesetzes für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (KWKG) i.d.F. vom 19. März 2002 (BGBl I 2002, 1092) handelte. Auch dieser KWK-Bonus in Höhe von ... € wurde entsprechend der Umsatzsteuererklärung der Klägerin von dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) in die Bemessungsgrundlage der steuerpflichtigen Umsätze einbezogen.
- 5 Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung ging der Prüfer von einer unentgeltlichen Zuwendung der Wärme i.S. von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) an A und an B aus. Mangels eines Einkaufspreises berechnete er die Bemessungsgrundlage für diese Wertabgabe gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nach den Selbstkosten. Von den in der Gewinn- und Verlustrechnung aufgeführten Gesamtkosten in Höhe von ... € entfielen nach der Berechnung des Prüfers auf die abgegebene Wärme ... € (= 34,84 %), so dass er ausgehend von dieser Bemessungsgrundlage insoweit Umsatzsteuer in Höhe von ... € ansetzte.
- 6 Das FA setzte die Ergebnisse der Prüfung mit Umsatzsteuerbescheid für 2008 vom 17. November 2011 um. Den dagegen eingelegten Einspruch wies es mit Einspruchsentscheidung vom 1. August 2012 als unbegründet zurück.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der daraufhin erhobenen Klage statt.

8 Zur Begründung führt es im Wesentlichen aus, dass es sich bei der Lieferung von Wärme durch die Klägerin an A und an B nicht um eine unentgeltliche Zuwendung i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG handele, sondern um eine entgeltliche Leistung. Die Gegenleistung dafür hätten nicht die Wärmeabnehmer A und B, sondern habe der Stromnetzbetreiber durch den KWK-Bonus gezahlt. Es handele sich dabei um ein Entgelt eines Dritten i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG. Der KWK-Bonus stehe im unmittelbaren Zusammenhang mit der Wärmelieferung der Klägerin an A und an B. Die Klägerin habe die Wärme nur deshalb "zum Preis von 0 €" an A und an B abgegeben, weil sie dafür den KWK-Bonus von dem Stromnetzbetreiber erhalten habe. Der KWK-Bonus sei nicht (zusätzliches) Entgelt für die Stromlieferungen der Klägerin an den Stromnetzbetreiber. Er sei vielmehr für den Strom i.S. des § 3 Abs. 4 KWKG, "also für die Wärmeabgabe" gezahlt worden, die an A und an B erfolgt sei. Der Annahme von Drittentgelt i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG stehe auch nicht entgegen, dass die Klägerin daneben den produzierten Strom vergütet bekomme.

9 Das Urteil ist in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2015, 351 veröffentlicht.

10 Mit der Revision macht das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 und § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) geltend. Im Streitjahr sei eine unentgeltliche Abgabe der Wärme an A und an B i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG erfolgt.

11 Der KWK-Bonus vergüte nicht die Wärmeabgabe. Er stelle ein zusätzlich gesetzlich vorgegebenes Entgelt für die Stromlieferung an den Netzbetreiber dar. Der Stromabnehmer sei aufgrund des eindeutigen Gesetzestextes des § 8 EEG 2004 verpflichtet,

Strom der Klägerin abzunehmen und entsprechend den Vorgaben des § 8 Abs. 1 und Abs. 3 EEG 2004 zu vergüten.

12 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Die Klägerin beantragt,
die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

14 Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen vor, der KWK-Bonus sei Entgelt von dritter Seite i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG und gerade nicht (zusätzliches) Entgelt für die Stromlieferung der Klägerin an den Stromnetzbetreiber. Die Vergütung nach § 8 Abs. 3 EEG 2004 werde nicht für den Strom gezahlt, sondern für den Strom i.S. von § 3 Abs. 4 KWKG, also für die Wärmeabgabe. Nach § 3 Abs. 4 KWKG sei KWK-Strom --entgegen der Ansicht des FA-- das rechnerische Produkt aus Nutzwärme und Stromkennzahl der KWK-Anlage. Um den KWK-Strom i.S. des § 3 Abs. 4 KWKG zu ermitteln, werde in der Praxis ein Wärmemengenzähler installiert. Aus der gemessenen Wärmemenge und der Stromkennzahl der jeweiligen KWK-Anlage lasse sich dann fiktiv errechnen, wie viel Strom habe erzeugt werden müssen, um die gemessene Wärmemenge in Kilowattstunden auszukoppeln. Nur für diese fiktiv errechnete elektrische Arbeit werde der KWK-Bonus --als Vergütung für eine Wärmelieferung-- zusätzlich zur Stromvergütung seitens des Stromnetzbetreibers gezahlt.

15 Sollte dagegen im Streitfall entgegen ihrer Auffassung von einer unentgeltlichen Wertabgabe i.S. des § 3 Abs. 1b UStG auszugehen sein, müsse der vorhandene (fiktive) Einkaufspreis für Wärmelieferungen ermittelt werden. Falls dies nicht möglich sei, wären die Selbstkosten, soweit sie zum vollen bzw. teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, als Bemessungsgrund-

lage anzusetzen. Überdies seien neben den variablen Kosten nur die Fixkosten zu berücksichtigen, die im Zusammenhang mit der Nachrüstung der Anlage für die Wärmenutzung angefallen seien. Weiterhin sei bei der Aufteilung der Kosten zu berücksichtigen, dass es sich bei der Wärmenutzung um ein "Abfallprodukt" der Stromerzeugung handele.

16 Nach Schluss der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin mit Schriftsatz vom 1. Juni 2017 vorgetragen, aus dem Gesetzentwurf zum EEG 2004 (BTDrucks 15/2327, S. 30) und aus dem Bericht des Ausschusses für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (BTDrucks 15/2864, S. 40) ergebe sich als Voraussetzung für den KWK-Bonus nach § 8 Abs. 3 EEG 2004 eine Zuführung von Strom und Wärme zur "Nutzung durch Dritte". Dies folge besonders deutlich aus der Neufassung der Regelung durch § 27 Abs. 4 des EEG i.d.F. vom 25. Oktober 2008 (BGBl I 2008, 2074) --EEG 2009-- i.V.m. Anlage 3 "KWK-Bonus" zum EEG 2009.

II.

17 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

18 Die Entscheidung des FG, der KWK-Bonus sei Entgelt von dritter Seite gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für die Wärmelieferung der Klägerin an A und an B, hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand. Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen für eine abschließende Entscheidung durch den Senat nicht aus, weil Feststellungen zur Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe an A und an B zu treffen sind.

- 19 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.
- 20 Nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG wird einer Lieferung gegen Entgelt jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des leistenden Unternehmens, gleichgestellt. Voraussetzung ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).
- 21 a) § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG entspricht Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG), nunmehr Art. 16 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL-- (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Mai 2008 XI R 60/07, BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721, unter II.1.; vom 12. Dezember 2012 XI R 36/10, BFHE 239, 534, BStBl II 2013, 412, Rz 29).
- 22 Durch Art. 5 Abs. 6 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 16 Satz 1 MwStSystRL) wird einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Waren-

muster zu Zwecken des leistenden Unternehmens nicht darunter (Art. 5 Abs. 6 Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 16 Satz 2 MwStSystRL).

23 b) Nach den Gesetzesmaterialien soll zwar mit § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG der unbelastete Letztverbrauch erfasst werden (BTDrucks 14/23, S. 196). Jedoch ist der Wortlaut des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG --Gleiches gilt für Art. 16 MwStSystRL-- nicht auf diese Fälle eingeschränkt. Dies führte zu der Kritik, dass die Regelung steuersystematisch verfehlt sei, weil auch solche unentgeltliche Wertabgaben besteuert werden, die vom Empfänger nicht für den Endverbrauch verwendet werden (vgl. z.B. Lippross, 24. Aufl., S. 368, m.w.N.). Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hält aber eine wortlautgetreue Anwendung der Vorschrift des Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 16 Satz 1 MwStSystRL) für erforderlich (s. EuGH-Urteile Kuwait Petroleum vom 27. April 1999 C-48/97, EU:C:1999:203, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 1999, 219, Rz 22; EMI Group vom 30. September 2010 C-581/08, EU:C:2010:559, Deutsches Steuerrecht 2010, 2030, Rz 51 ff.). Dem folgt auch der Senat (ebenso Abschn. 3.3 Abs. 10 Satz 6 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--; Lippross, a.a.O., S. 368; Jachmann/Thiesen, Deutsche Steuer-Zeitung 2002, 355; Bunjes/Leonhard, 15. Aufl., § 3 Rz 157; Fritsch in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 3 Rz 322.39; a.A. Heuermann in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3 Rz 377, der eine teleologische Reduktion in Erwägung zieht).

24 c) Eine Zuwendung i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721, unter II.1.; in BFHE 239, 534, BStBl II 2013, 412, Rz 33 ff.) ist nicht unentgeltlich, wenn sie gegen Entgelt erfolgt.

- 25 aa) Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG).
- 26 Eine Aufwendung (Zahlung) ist grundsätzlich (nur) dann Entgelt (Gegenleistung) für eine bestimmte Leistung, wenn sie "für die Leistung" bzw. "für diese Umsätze" gewährt wird bzw. der Leistende sie hierfür erhält. Entscheidend ist nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH, dass zwischen Leistung und Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der sich regelmäßig aus dem "Rechtsverhältnis", d.h. den vertraglichen Beziehungen zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ergibt (vgl. EuGH-Urteile Bally vom 25. Mai 1993 C-18/92, EU:C:1993:212, Der Betrieb --DB-- 1994, 25; Tolsma vom 3. März 1994 C-16/93, EU:C:1994:80, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 1994, 357, Rz 14; Elida Gibbs vom 24. Oktober 1996 C-317/94, EU:C:1996:400, BStBl II 2004, 324; Primback vom 15. Mai 2001 C-34/99, EU:C:2001:271, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2001, 308; z.B. BFH-Urteile vom 19. Oktober 2001 V R 48/00, BFHE 196, 376, BStBl II 2003, 210, unter II.3.c, Rz 26; in BFHE 239, 534, BStBl II 2013, 412, Rz 37).
- 27 bb) Diese Grundsätze gelten sinngemäß auch für die Beurteilung der Frage, ob die Zahlung eines Dritten für eine bestimmte Leistung des Leistenden gewährt wird bzw. ob der Leistende die Zahlung für diese Leistung erhält, denn die Entrichtung der Gegenleistung für Lieferungen oder sonstige Leistungen kann auch durch einen "anderen als den Leistungsempfänger" (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) bzw. durch einen "Dritten" (Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 73 MwStSyStRL) erfolgen, d.h. durch einen nicht mit dem Leis-

tungsempfänger identischen Zahlenden (vgl. EuGH-Urteil Bally, EU:C:1993:212, DB 1994, 25, Rz 17; BFH-Urteil in BFHE 196, 376, BStBl II 2003, 210, unter II.3.c, Rz 27).

28 Maßgebend ist, dass der Dritte für die Leistung des Unternehmers an den Leistungsempfänger zahlt und der Unternehmer die Zahlung hierfür erhält, so dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Drittzahlung besteht. Ob die Zahlung des Dritten zugleich Teil eines anderen Geschäftsvorganges ist, ist unerheblich (vgl. BFH-Urteile in BFHE 196, 376, BStBl II 2003, 210, unter II.3.c, Rz 27; vom 16. Oktober 2013 XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, Rz 34). Bei der Zahlung des Dritten darf es sich aber nicht um ein Entgelt für eine an ihn erbrachte Leistung handeln (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 V R 14/09, BFHE 231, 273, BStBl II 2012, 428, Rz 26).

29 Auch Subventionen und Zahlungen aus öffentlicher Hand an einen Unternehmer, der Leistungen an Dritte erbringt, gehören gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG zum Entgelt für diese Umsätze, wenn der Zuschuss dem Leistungsempfänger zugutekommt (vgl. BFH-Urteil vom 10. August 2016 XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 50).

30 2. Nach Maßgabe dieser Grundsätze stellen die Wärmeabgaben der Klägerin an A und an B nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG steuerbare unentgeltliche Zuwendungen dar und nicht, wie das FG meint, Lieferungen gegen Entgelt von dritter Seite i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG.

31 a) Die in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG vorausgesetzte Zuwendung eines Gegenstandes erfasst auch die Wärmeabgaben an A und an B.

32 Nach der Rechtsprechung des BFH werden mit dem Wort "Gegenstand" in § 3 Abs. 1 UStG sowohl "Sachen" (körperliche Gegenstände, § 90 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) als auch Wirtschaftsgüter erfasst, die im Verkehr wie körperliche Sachen behandelt werden, z.B. der elektrische Strom, die Wasserkraft und der Firmenwert (Art. 15 Abs. 1 MwStSystRL; BFH-Urteil vom 21. Dezember 1988 V R 24/87, BFHE 156, 273, BStBl II 1989, 430; BFH-Beschluss vom 5. Dezember 1997 V B 17/97, BFH/NV 1998, 888, unter II.1.b). In diesem Sinne ist auch die Wärme körperlichen Gegenständen gleichgestellt (Art. 15 Abs. 1 MwStSystRL).

33 b) Die Wärmeabgaben an A und an B erfolgten jeweils unentgeltlich.

34 aa) Weder A noch B haben selbst eine Gegenleistung für die Wärmeabgaben der Klägerin erbracht. Ihnen hat die Klägerin die Wärme nach den Feststellungen des FG aufgrund der Verträge vom 29. November 2007 (mit A) und vom 29. Juli 2008 (mit B) "kostenlos" überlassen.

35 bb) Der sog. KWK-Bonus, den der Stromnetzbetreiber an die Klägerin gezahlt hat, ist nicht als Entgelt von dritter Seite i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für die "kostenlose" Wärmeabgaben bei der Klägerin an A und an B zu beurteilen. Es handelt sich dabei vielmehr um eine Vergütung des Stromnetzbetreibers für den von der Klägerin an ihn gelieferten Strom (im Ergebnis ebenso Bundesministerium der Finanzen im Schreiben vom 19. September 2014 IV D 2 - S 7124/12/10001-02, BStBl I 2014, 1287, unter IV.4.; Abschn. 2.5 Abs. 19 UStAE zum Stand 31. Dezember 2015; Oberfinanzdirektion Niedersachsen vom 30. November 2010 S 7100-658-St 172, juris; vom 17. Juli 2012

S 7100-658-St 172, juris; Landesamt für Steuern und Finanzen Sachsen vom 17. Mai 2013 S 7200-311/2-213, juris; a.A. Schuhmann, HLBS-Report 2012, 97, 99; Reichert/Meier, UR 2016, 861).

36 (1) Nach § 8 Abs. 1 EEG 2004 wird für Strom, der in Anlagen mit einer Leistung bis einschließlich 20 Megawatt gewonnen wird, die ausschließlich Biomasse i.S. der nach Abs. 7 erlassenen Rechtsverordnung einsetzen, eine nach Leistung gestaffelte Vergütung gezahlt. Diese "Mindestvergütung" erhöht sich nach § 8 Abs. 3 Satz 1 EEG 2004 um jeweils 2 ct pro Kilowattstunde, soweit es sich um Strom i.S. von § 3 Abs. 4 KWKG handelt und ein entsprechender qualifizierter Nachweis erbracht wird. Strom i.S. dieser Vorschrift ist nach § 3 Abs. 4 Satz 1 KWKG das rechnerische Produkt aus Nutzwärme (d.h. aus einem Kraft-Wärme-Kopplungsprozess ausgekoppelte Wärme, die außerhalb der KWK-Anlage für die Raumheizung, die Warmwasserbereitung, die Kälteerzeugung oder als Prozesswärme verwendet wird; § 3 Abs. 6 KWKG) und der Stromkennzahl (d.h. Verhältnis der KWK-Netto-Stromerzeugung zur KWK-Nutzwärmeerzeugung in einem bestimmten Zeitraum; § 3 Abs. 7 Satz 1 KWKG) der KWK-Anlage.

37 Damit bringt der Gesetzgeber in § 8 Abs. 3 Satz 1 EEG 2004 zum Ausdruck, dass es sich bei dieser Erhöhung um ein zusätzliches Entgelt für den gelieferten Strom --und nicht um Entgelt für bestimmte Wärmeabgaben des Stromlieferers an Dritte-- handelt. Auch die Überschrift zu § 8 EEG 2004 "Vergütung für Strom aus Biomasse" weist darauf hin, dass in § 8 EEG 2004 --und damit auch in § 8 Abs. 3 Satz 1 EEG 2004-- die Höhe der Vergütung "für Strom" geregelt wird.

38 (2) Die Gesetzesmaterialien bestätigen dies.

- 39 Nach der Gesetzesbegründung zu § 8 Abs. 3 EEG 2004 soll ein Technologiebonus gezahlt werden, der dem Interesse Rechnung trägt, einen spezifischen Anreiz zum Einsatz innovativer, besonders energieeffizienter Anlagentechniken zu setzen (BTDrucks 15/2327, S. 30). Es soll eine "erhöhte Vergütung ... für den Strom" zu zahlen sein, der in Anlagen gewonnen werde, die gleichzeitig Strom und Wärme erzeugen und der Nutzung durch Dritte zuführen (BTDrucks 15/2327, S. 30).
- 40 (3) Dem widerspricht entgegen der Ansicht der Klägerin nicht, dass nach § 27 Abs. 4 EEG 2009 i.V.m. Anlage 3 "KWK-Bonus" zum EEG 2009 als Voraussetzung für den KWK-Bonus eine bestimmte Wärmenutzung i.S. der Positivliste (Teil III der Anlage) vorliegen muss.
- 41 Abgesehen davon, dass diese Vorschriften erst ab dem 1. Januar 2009 --also nach dem Streitzeitraum-- in Kraft getreten sind (Teil 7 des Gesetzes zur Neuregelung des Rechts der Erneuerbaren Energien im Strombereich und zur Änderung damit zusammenhängender Vorschriften vom 25. Oktober 2008, BGBl I 2008, 2074), hat der Gesetzgeber damit nicht geregelt, dass der KWK-Bonus ein Entgelt für Wärmelieferungen an Dritte darstellt. Denn der KWK-Bonus setzt danach u.a. nur eine bestimmte Wärmenutzung (z.B. auch durch den Betreiber selbst) nicht jedoch eine Wärmelieferung an Dritte voraus. Im Übrigen handelt es sich auch bei den Erhöhungsbeträgen nach § 27 Abs. 4 EEG 2009 um "Vergütungen ... für Strom".
- 42 (4) Dass der Stromnetzbetreiber den KWK-Bonus mithin nicht i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG als Dritter für die jeweilige Leistung (Wärmeabgabe) der Klägerin an deren Leistungsempfänger A und B gezahlt hat, zeigt sich auch daran, dass der KWK-Bonus (jedenfalls) auch dann angefallen wäre, wenn die Kläge-

rin Wärme nur an A oder nur an B (oder an weitere Abnehmer) abgegeben hätte, und dass für die Zahlung des KWK-Bonus und dessen Höhe z.B. unerheblich war, in welchem Umfang A und B jeweils Wärme von der Klägerin erhalten haben.

43 3. Das FG-Urteil war danach aufzuheben.

44 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann nicht selbst entscheiden, in welcher Höhe die unentgeltlichen Wertabgaben der Klägerin an A und an B versteuert werden müssen. Dies richtet sich nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG gemäß den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 12. Dezember 2012 XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809) und vom 16. November 2016 V R 1/15 (BFHE 255, 354). Die dazu erforderlichen Feststellungen hat das FG nachzuholen.

45 5. Die mündliche Verhandlung vor dem Senat war nach dem Eingang des Schriftsatzes vom 1. Juni 2017 nicht wiederzueröffnen.

46 a) Nach § 121 Satz 1, § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO hat das Gericht nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob eine bereits geschlossene mündliche Verhandlung wiedereröffnet wird. Das Ermessen ist allerdings auf Null reduziert, wenn durch die Ablehnung der Wiedereröffnung wesentliche Prozessgrundsätze verletzt würden, z.B. weil anderenfalls der Anspruch eines Beteiligten auf rechtliches Gehör verletzt oder die Sachaufklärung unzureichend ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. November 2014 IV R 30/11, BFHE 248, 81, BStBl II 2015, 601, Rz 49, m.w.N.).

47 b) Zu einer solchen Entscheidung gibt der nach Schließung der mündlichen Verhandlung am 1. Juni 2017 beim BFH eingegangene Schriftsatz der Klägerin vom selben Tag keine Veranlassung.

Der Senat kommt --wie dargelegt-- auch unter Berücksichtigung der darin enthaltenen Ausführungen, die bereits Gegenstand der mündlichen Verhandlung waren, zu keinem anderen Entscheidungsergebnis.

48 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.