



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Mayr WP und Stb GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Perg betreffend Erdgasabgabevergütung für die Zeiträume 10-12/99, 10-12/00, 10-12/01 und 01-03/2002 entschieden:

(a) Der Berufung betreffend 10-12/99 und 10-12/00 wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der Vergütung beträgt für 10-12/99 gesamt 19.631,40 € (bisher 20.538,14 €) und für 10-12/00 gesamt 19.965,11 € (bisher 21.134,42 €).

(b) Der Berufung betreffend 10-12/01 und 1-3/2002 wird Folge gegeben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. wurde vom 22. Juli 2002 bis zum 4. Dezember 2002 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurde in Punkt 8 der Niederschrift vom 4. Dezember 2002 folgende Feststellung getroffen:

Steuerbefreiung Erdgas gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 Erdgasabgabegesetz – Verminderung der Vergütung: Die Bw. betreibt ab 10/99 auch ein Blockheizkraftwerk, welches mit Erdgas betrieben wird. Die sogenannte Kraft-Wärme-Kopplung des Kraftwerks dient zur Erzeugung elektrischer und thermischer Energie. Bisher wurde bezüglich der Erdgasabgabe, welche für den Gasmotor benötigt wird, zu 100% eine Vergütung beantragt und auch durchgeführt. Die Vergütung der Erdgasabgabe darf jedoch nur jenen Teil umfassen, der für die Erzeugung von elektrischer Energie verwendet wird. Wird in einer Anlage gleichzeitig elektrische Energie und Wärme erzeugt, so ist der Anteil, der auf die Erzeugung elektrischer Energie entfällt nachzuweisen.

Für die Erdgasabgabe steht im Verhältnis des Wärmeoutputs zum Stromoutput eine Vergütung nicht zu.

		Output BHKW		
		Strom	Wärme	Gesamt
	1999			
kWh		2.151.680	894.885	3.046.565
%		70,63	29,37	100
	2000			
kWh		4.392.720	3.189.524	7.582.244
%		57,93	42,07	100
	2001			
kWh		3.341.920	3.475.764	6.817.684
%		49,02	50,98	100
	1-3/2002			

kWh		1.159.080	1.224.232	2.383.312
		48,63	51,37	100

Gasverbrauch für BHKW in m³

	Gasmotor	Gaskessel	Summe			a 0,60
1999	587.027	11.471	598.498	70,63	422.719	253.631
Vergütung bisher						352.216
Verminderung Vergütung						98.585 ATS
2000	1.182.794	21.714	1.204.508	57,93	697.771	418.663
Vergütung bisher						709.677
Verminderung Vergütung						291.014 ATS
2001	867.394	49.988	917.382	49,02	449.701	269.820
Vergütung bisher						520.438
Verminderung Vergütung						250.618 ATS
1-3/2002	302.809	9.774	312.583	48,63	152.009	91.205
Vergütung bisher						181.663
Verminderung Vergütung						90.458 ATS

2. Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide vom 7. Februar 2003 betreffend Erdgasabgabevergütung 1999 bis 2001 und 1-3/2002 wurde mit Schreiben vom 17. April 2003 (nach bewilligter Fristverlängerung) Berufung eingelegt:

(a) Die Berufung richte sich gegen die Nachforderung der Erdgasabgabevergütung aufgrund der von der Prüferin vorgenommenen Berechnungsmethode (Aufteilung des Erdgaseinsatzes bei der Kraft-Wärme-Kopplung nach gleichwertigem Energie-Output). Es werde beantragt, die Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Die Erdgasabgabevergütungen seien um folgende Beträge vermindert worden

Für 1999 um	7.164,45 €
Für 2000 um	21.148,81 €
Für 2001 um	18.213,00 €
Für 2002 um	6.574,00 €
	53.100,26 €

(b) Die Prüferin habe die Berechnung der Bw. nicht anerkannt. Das Unternehmen betreibe einen Gasmotor zur Stromerzeugung und einen Gaskessel zur Wärmeerzeugung. Für den Gaskessel, der ausschließlich der Wärmeerzeugung diene, sei keine Energieabgabevergütung beantragt worden, jedoch sei die Erdgasabgabevergütung für den Gasmotor zur Gänze beantragt worden, weil dieser primär der Stromerzeugung diene, lediglich teilweise werde das Nebenprodukt Abwärme in das Fernwärmenetz eingespeist. Im Bescheid der Prüferin sei die Erdgasabgabevergütung für die Kraft-Wärme-Kopplung nun nach dem Verhältnis des gleichwertigen Energie-Outputs berechnet und festgesetzt worden.

(c) Gemäß § 3 Abs. 2 Erdgasabgabegesetz erfolge eine Steuerbefreiung im Wege einer Vergütung, soweit das Erdgas zur Erzeugung von elektrischer Energie verwendet werde. Das Vergütungsverfahren könne monatlich erfolgen.

Im Durchführungserlass des BMF vom 20.1.1997, AÖF 1997/83, werde unter Punkt 9.2.4 ausgeführt, dass „die Vergütung der Erdgasabgabe nur den Teil umfasse, der für die Erzeugung von elektrischer Energie verwendet werde.“

Werde in einer Anlage elektrische Energie und Wärme erzeugt, so sei der Anteil, der auf die elektrische Energie entfalle nachzuweisen. Sei ein derartiger Nachweis nicht möglich, zB. weil der Wärme-Output nicht gemessen werde, dann bestehe gegen eine Hochrechnung der

eingesetzten Erdgasmenge aus der erzeugten Elektrizitätsmenge keine Bedenken. Dabei sei davon auszugehen, dass die Erzeugung elektrischer Energie aus Erdgas mit einem Wirkungsgrad von 44% erfolge. Die zur Erzeugung der elektrischen Energie benötigte Menge an Erdgas sei daher nach der folgenden Formel zu berechnen: Erdgaseinsatz für die Erzeugung elektrischer Energie = Nettostromerzeugung (Output an elektrischer Energie)/0,44. Dieses Ergebnis sei in Normkubikmeter umzurechnen, wobei zur Vereinfachung davon auszugehen sei, dass ein Normkubikmeter Erdgas einer Energiemenge von 10 Kilowattstunden entspreche.

Werde von dieser Vereinfachungsregelung Gebrauch gemacht, dann müsse diese Regelung über den Zeitraum eines ganzen Jahres beibehalten werden. Eine Änderung der Berechnungsmethode (exakte Zuordnung, Pauschalregelung) innerhalb eines Jahres sei nicht zulässig. Bei der Anwendung der Pauschalmethode sei die tatsächlich eingesetzte Erdgasmenge nachzuweisen, sodass eine Vergütung über diese Menge hinaus nicht erfolgen könne. Daraus sei zu schließen: Das Erdgasabgabegesetz sehe eine Vergütung für Erdgas vor, soweit es zur Erzeugung von elektrischer Energie verwendet werde.

Primär sei also die Erdgasmenge festzustellen, die für die Erzeugung elektrischer Energie verwendet (bzw. dazu benötigt) werde. Auch der Erlass propagiere die gleiche Diktion und schreibe grundsätzlich bei der Kraft-Wärme-Kopplung vor, dass der Anteil für die Erzeugung der elektrischen Energie nachzuweisen sei.

(d) In der Beilage I zur Berufung sei ein Schreiben mit der Bestätigung enthalten, dass der Gasmotor mit konstantem elektrischen Wirkungsgrad laufe, der durch den Betreiber nicht beeinflusst werden könne und dass Wärme bei dieser Variante der Stromerzeugung lediglich als Nebenprodukt anfalle. Der Gaskessel diene ausschließlich der Wärmeerzeugung, weshalb für diesen auch bisher keine Vergütung beantragt worden sei.

Da der Gasmotor mit konstantem elektrischen Wirkungsgrad laufe, führe eine Wärmeeinspeisung im öffentlichen Netz nicht zu einem Erdgasmehrverbrauch, wodurch in der Folge auch keine zusätzliche Besteuerung eintreten dürfe. Da die Bedeutung des Wortes „soweit“ in der Bestimmung des § 3 Abs. 2 Z 2 Erdgasabgabegesetz eindeutig so zu verstehen sei, dass nur der darüber hinausgehende Teil der Erdgasabgabe unterliegen könne, sei die vollständige Erdgasabgabevergütung für den Gasmotor in den Erklärungen zu Recht erfolgt und die Erdgasabgabevergütung für den Gaskessel (als der darüber hinausgehende Teil) zu Recht unterlassen worden.

(e) Wenn der Nachweis des (Gas)Anteiles für die Erzeugung der elektrischen Energie nicht möglich sei, sehe man die pauschalierte Hochrechnung mit dem Wirkungsgrad von 44% vor. Da der Gaskessel ausschließlich zur Wärmeerzeugung herangezogen werde und sich das Problem der Nachweisführung nur auf den Gasmotor beziehe, sei für die pauschale Ermittlung jedenfalls nur der Gasmotor heranzuziehen. Stadler und Stadler-Ruzicka würden in ihrem Aufsatz (SWK 1997, 369 ff.) die Auffassung vertreten, dass es auch möglich sein müsse, nicht von einem starren Wirkungsgrad von 44% auszugehen, sondern den tatsächlichen Wirkungsgrad der Anlage nachzuweisen, um so zu einem dem Gesetz entsprechenden Ergebnis zu gelangen.

Laut Leistungstest vom 30. November 1999 habe der Gasmotor einen elektrischen Wirkungsgrad von 37,64%. In der Beilage II sei die im Erlass vorgesehene Berechnung mit einem Wirkungsgrad von 37,64% durchgeführt worden. Es zeige sich, dass die pauschale Ermittlung mit dem tatsächlichen Wirkungsgrad ein beinahe identisches Ergebnis bringe. Die Summe der Abweichungen von 1999 bis 2002 betrage lediglich 5.540 m³ zu der ursprünglich erklärten Variante.

Auch die Betriebsprüfung hätte die nun dargestellte Methode mit dem tatsächlichen Wirkungsgrad anwenden müssen. Die Betriebsprüfungsmethode beziehe aber den Gaskessel mit in die Verhältnisrechnung ein, der bekanntermaßen keinen Strom erzeuge und daher auch nicht rückvergütungsfähig sei.

Nicht zuletzt aus diesem Grund sei die Bw. von der Richtigkeit der Vorgangsweise überzeugt.

(f) In der Beilage I wird bestätigt, dass der Gasmotor mit konstantem elektrischen Wirkungsgrad läuft, der durch den Betreiber nicht beeinflusst werden kann. Wärme fällt dabei nur als Nebenprodukt bei der Stromerzeugung an. Diese wird je nach Bedarf in das öffentliche Wärmenetz eingespeist oder ungenützt ins Freie abgeführt. Sollte nur Wärme erzeugt werden, erfolgt dies durch einen Gaskessel.

In der Beilage II ist eine Aufstellung über die erforderliche Gasmenge zur Erzeugung elektrischer Energie enthalten:

Jahr	Abgegebene Strommenge	Anlagen-wirkungs-grad	Berechneter Gaseinsatz für die Stromerzeugung	Gaseinsatz laut Gaszähler	Abweichung	Abweichung

	kWh	%	m ³	m ³	%	m ³
1999	2.151.680	37,64%	571.647	587.027	2,6	15.380
2000	4.392.720	37,64%	1.167.035	1.182.794	1,3	15.759
2001	3.341.920	37,64%	887.864	867.394	-2,4	-20.470
1. Quartal 2002	1.159.080	37,64%	307.938	302.809	-1,7	-5.129
Gesamt	11.045.400		2.934.484	2.940.024	0,2	5.540

3. Mit Schreiben vom 24. Juni 2003 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Am 22. Juni 2004 wurden die Parteien zu einem Erörterungstermin am 9. Juli 2004 um 9.00 Uhr geladen.

Anlässlich der Besprechung mit der Prüferin und dem Steuerberater wurden verschiedene Zweifelsfragen geklärt und der Sachverhalt besprochen. Das Erdgas wird nach der Darstellung der Steuerberatung zugekauft, sodass die Bw. grundsätzlich nicht Schuldner der Erdgasabgabe ist. Die Verbuchung der Kürzungen der Betriebsprüfung erfolgte jeweils im letzten Quartal des jeweiligen Jahres.

Die Betriebsprüfung ging bei der Berechnung davon aus, dass sowohl Gasmotor als auch Gaskessel heranzuziehen seien. Demgegenüber verwies der Steuerberater darauf, dass hier zwei getrennte Anlagen vorliegen würden, wobei man für den Gaskessel eine Vergütung nicht beantragt habe. Zur Frage der Messung des Wärmeoutputs wurde klargestellt, dass der Output beider Anlagen insgesamt gemessen worden sei und eine Feststellung des Wärmeoutputs des Gasmotors bestenfalls durch Rückrechnung erfolgen könnte.

Weiters wurde seitens der Steuerberatung darauf verwiesen, dass man ein Gutachten hinsichtlich des Wirkungsgrades des Gasmotors (mit 37,64%) vorgelegt habe (Gutachter war ein technisches Büro des Lieferanten des Gasmotors). Dies sei auch deshalb von Bedeutung, weil der Wirkungsgrad unter dem ursprünglich beim Kauf ausbedungenen Wirkungsgrad liege und demzufolge von der Bw. ein Pönale beansprucht worden sei. Während der Gasmotor eine konstante Leistung habe, sei dies beim Gaskessel nicht der Fall.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 5 Erdgasabgabegesetz beträgt die Erdgasabgabe (im strittigen Zeitraum) 60 Groschen je Kubikmeter. Gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 Erdgasabgabegesetz erfolgt eine Vergütung bezahlter Erdgasabgaben an denjenigen, der das Erdgas zur Erzeugung elektrischer Energie verwendet.
2. Die Regelungen des Energieabgabenvergütungsgesetzes sind dabei sinngemäß anzuwenden, ein Selbstbehalt ist nicht abzuziehen. Die Vergütung umfasst den Anteil, der auf die Erzeugung elektrischer Energie entfällt, nicht vergütungsfähig ist der Erdgasanteil, welcher der Wärmeerzeugung dient.

Grundsätzlich kann entweder der Wärmeoutput der vergütungsfähigen Anlage gemessen und so der nichtvergütungsfähige Teil der Abgabe ermittelt werden, oder es wird aus der erzeugten Elektrizitätsmenge die eingesetzte Erdgasmenge durch Hochrechnung ermittelt. Die Verwaltungspraxis geht dabei von einem Wirkungsgrad von 44% aus (Formel: Erdgaseinsatz für die Erzeugung elektrischer Energie = Nettostromerzeugung dividiert durch 0,44. Ein Normkubikmeter Erdgas entspricht einer Energiemenge von 10 kWh).
3. Die Betriebsprüfung ermittelte zunächst ein Prozentverhältnis aus gemessenem Gesamtwärmeoutput beider Anlagen und Stromoutput des Gasmotors. Dieser Prozentsatz wurde auf die Summe des Gasverbrauches beim Gasmotor und Gaskessel angewandt und mit 0,60 S multipliziert. Dies ergab die in den Entscheidungsgründen angeführte Vergütung laut Betriebsprüfung.
4. Der bezeichneten Berechnungsmethode des Finanzamtes steht entgegen, dass der Wärmeoutput des Gasmotors nicht direkt gemessen wird. Bekannt ist lediglich der Gesamtwärmeoutput von Gasmotor und Gaskessel. Zudem ergeben sich – zieht man wie vom Finanzamt vorgenommen das Prozentverhältnis des Gasverbrauches von Gasmotor und Gaskessel (also beide Anlagen) heran - sehr unterschiedliche prozentuelle Wirkungsgrade (von 70,63% bis 48,63%), die in sinnvoller Weise für die Berechnung der Vergütung der Stromanlage (hinsichtlich eines konstant arbeitenden Gasmotors) nicht herangezogen werden können. Zudem ergibt sich die im gegenständlichen Fall beantragte Vergütung aus der Regelung der Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 2 Z 2 des Erdgasabgabegesetzes, wonach Erdgas insoweit befreit ist, als es zur Erzeugung elektrischer Energie verwendet wird (und nicht aus den Bestimmungen des EnAbgVG), sodass auch aus diesem Grund nur die stromerzeugende Anlage für die Vergütungsberechnung heranzuziehen ist.

5. Der Unabhängige Finanzsenat geht demgemäss von der Richtigkeit und Wirklichkeitsnähe der zweiten Ermittlungsmethode aus. Der anfallende Stromoutput des Gasmotors ist in allen strittigen Jahren bekannt (2.151.680 kWh für 1999, 4.392.720 kWh für 2000, 3.341.920 kWh für 2001 und 1.159.080 kWh für 1-3/2002). Der Wirkungsgrad der vergütungsfähigen Anlage wurde mit 37,64% durch Gutachten nachgewiesen. Die Richtigkeit des Gutachtens wurde auch in der Stellungnahme der Betriebsprüfung nicht in Zweifel gezogen. Da der bezeichnete Wert nicht widerlegt wurde, ist er für die Bemessung der Vergütung heranzuziehen. Auch der weitere Umrechnungsfaktor (ein Normkubikmeter Erdgas entspricht einer Energiemenge von 10 kWh) wird weder von der Finanzverwaltung, noch von der steuerlichen Vertretung bezweifelt.

6. Unter Aufrundung des Wertes für den Wirkungsgrad im Gutachten auf 0,38 ergeben sich für die einzelnen Jahre nachstehende Vergütungsbeträge:

(a) Für 1999: 2.151.680 kWh: 0,38 = 5.662.315 kWh: 10 = 566.231 m³ x 0,6 = 339.739,00 S (bisher 352.216,00 S = Differenz 12.477,00 S).

Für 2000: 4.392.720 kWh: 0,38 = 11.559.789,47 kWh: 10 = 1.155.978,94 m³ x 0,6 = 693.587 S (bisher 709.677,00 S = Differenz 16.090,00 S).

Den Berufungen der genannten Jahre ist demgemäss teilweise stattzugeben.

(b) Für 2001 und 2002 ergibt sich (rechnerisch) bei Fortführung der obbezeichneten Berechnungsmethode ein über dem bisherigen Vergütungswert liegender Betrag (für 2001: 3.341.920: 0,38: 10 x 0,6 = 527.672, bisher 520.438; für 1-3/2002: 1.159.080: 0,38: 10 x 0,6 = 183.012, bisher 181.663). Da maximal die bezahlte Abgabe vergütet werden kann, bleibt es bei den bisher beantragten Vergütungsbeträgen, sodass der Berufung in diesen Jahren stattzugeben ist.

(c) Vergütungsbeträge jahresweise:

	bisher	Kürzung	Neu in €
1999	25.596,55 € 352.216,20 S	906,74 € 12.477,00 S	24.689,81 € 339.739,20 S
2000	51.574,20 € 709.676,47 S	1.169,31 € 16.090,06	50.404,89 € 693.586,41 S
2001	37.821,58 €		37.821,58 €

	520.436,29 S		520.436,29 S
1-3/2002	13.202,00 €		13.202,00 €

(d) Quartalsdarstellung für den Korrekturzeitraum:

	10-12/99	10-12/00	10-12/01	1-3/02
Vergütung bisher	-20.538,14 €	-21.134,42 €	-10.304,00 €	-13.202,00 €
Kürzung	12.477,02 S	16.090,06 S		
Kürzung	906,74 €	1.169,31 €		
Vergütung lt. BE	-19.631,40 €	-19.965,11 €	-10.304,00 €	-13.202,00 €

.

Linz, 19. Juli 2004