

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Georg Zarzi in der Beschwerdesache Bf. , Adresse, vertreten durch Neudorfer Rechtsanwälte OEG, Esslinggasse 9, 1010 Wien , gegen den Bescheid des Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs und Abgabewesen vom 16.12.2013, MA6/DII/R1-1483/09/E betreffend zu Recht erkannt:

Die Gebrauchsabgabe, der Säumniszuschlag und der Verspätungszuschlag werden wie in der Beschwerdevorentscheidung angeführt mit € 342.987,54 für die Jahre 2004 bis 2008 Gebrauchsabgabe, € 6.859,75 Säumniszuschlag und € 34.298,75 Verspätungszuschlag vorgeschrieben.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Nach Erhebungen der belangten Behörde wurde festgestellt, dass die Bf., vormals Name Wiener Kunden mit Erdgas beliefert.

Mit Schreiben betreffend Gebrauchsabgabe SB, Aufforderung zur Bekanntgabe der Abgabepflicht teilte der Magistrat der Bf. die Abgabepflicht für die Gebrauchsabgabe nach Tarif C, Post 1 mit und forderte unter einem auf, bekannt zu geben, ob Erdgaslieferungen ab dem Jahr 2003 durchgeführt wurden.

Von Wien Energie - Gasnetz wurden die Gasverbrauchsmengen der Bf. für 2007 und 2008 dem Magistrat der Stadt Wien bekannt gegeben.

Mit Schreiben vom 7. 2. 2008 gab die Name bekannt dass sie das Erdgas an ihre Kunden an den Einspeisungspunkten in die Regelzone Ost (Eigentumsübergang) übergebe. Wie im Gaswirtschaftsgesetz vorgesehen, schließen die Kunden mit dem jeweiligen Netzbetreiber einen Netznutzungsvertrag für den Transport der Gasmengen von dem(n)

Einspeisepunkt(en) in die Regelzone Ost bis zu ihren Verbrauchsstandorten ab. Das heißt, die für den Transport der Gasmengen benutzten Gasleitungen werden vom Netzbetreiber den Kunden der Name zum Gebrauch überlassen.

Von Name werden die Gasleitungen (Einrichtungen im Sinne des Wiener Gebrauchsabgabegesetzes weder benutzt noch werden ihr diese vom Netzbetreiber (Erlaubnisträger) zum Gebrauch überlassen. Name steht diesbezüglich mit dem Netzbetreiber in keinerlei Rechtsbeziehung und kann daher auch nicht als Abgabenschuldner der Gebrauchsabgabe namhaft gemacht werden.

Schließlich legte die Bf. eine Liste der Kunden der Name, die im Zeitraum 2004 bis 2008 Gas auf dem Gebiet der Gemeinde Wien bezogen haben, vor.

Nach Feststellung und teilweiser Schätzung der Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Gebrauchsabgabe schrieb der Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6 mit Bescheid vom 16.12.2013 die Gebrauchsabgabenschuld mit € 372.770,00 sowie einen Säumniszuschlag in der Höhe von € 7.455,41 zur Entrichtung vor. Weiters gelangte wegen unterlassener Einbringung einer Gebrauchsabgabeerklärung für die Kalenderjahre 2004 bis 2008 ein Verspätungszuschlag von € 37.277,04 zur Vorschreibung.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde wurde wie folgt vorgebracht:

Der Bescheid der Magistratsabteilung 6 vom 16.12.2013 zu GZ MA 6/DII/R1 — 1483/09E, wird zur Gänze zum einen wegen vorliegender Verfahrensmängel, zum anderen aus den Gründen der unrichtigen rechtlichen Beurteilung angefochten.

Die Beschwerdeführerin bringt dazu wie folgt vor:

I. Verfahrensmängel

a. Verletzung des Parteiengehörs

Gemäß § 183 Abs 4 BAO ist den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der

Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Hierbei ist den Parteien nicht nur das Ergebnis der Beweisaufnahme, sondern auch die Beweisquelle, somit auch die Identität von Auskunftspersonen und Zeugen sowie Sachverständigen bekanntzugeben

(vgl. Ritz, BAO § 115 R215 mwN).

Im Übrigen hat der VwGH mehrfach ein in Abgabenverfahren bzw. in Verwaltungsverfahren geltendes „Überraschungsverbot“ bejaht (vgl. VwGH 22.4.2009, 2006/15/0315; 8.7.2009, 2007/15/0036; 2.9.2009, 2005/15/0035 uva; Ritz, BAO § 115 Rz 15 mwN). So ist das Parteiengehör u.a. bei Schätzungen zu wahren (vgl. VwGH 20.12.1994, 90/14/0211; 28.5.1998, 96/15/0260) und sind der Partei nicht nur das Schätzungsergebnis, sondern auch die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen und die angewendete

Schätzungsmethode zur Kenntnis zu bringen, um ihr Gelegenheit zu geben, dazu entsprechend Stellung nehmen zu können (VwGH 23.6.1994, 92/17/0106; vgl. auch Ritz, BAO § 115 Rz 18).

Im vorliegenden Fall erhielt die Beschwerdeführerin im Jänner 2008 ein Schreiben der belangten Behörde, worin sie aufgefordert wurde, ein Abgabenkonto zu eröffnen, sowie im September 2009 ein Schreiben u.a. mit der Bitte um Übermittlung der Kundenliste. Dieser Bitte kam die Beschwerdeführerin nach. Der Beschwerdeführerin war nicht möglich, der seitens der Behörde geäußerten Bitte um Bekanntgabe der Verbrauchsdaten ebenfalls nachzukommen.

Dies war das letzte Schreiben, das die Beschwerdeführerin in der gegenständlichen Rechtssache erhielt. Seitens der Kunde wurden ihr zwei weitere Schreiben der belangten Behörde an diese vom Dezember 2010 und 2011 zur Kenntnis weitergeleitet, aus denen hervorging, dass die belangte Behörde nunmehr davon ausging, dass die Kunde Abgabeschuldner ist.

Beweis: Schreiben der belangten Behörde, zugestellt am 31.01.2008, Beilage IA

Schreiben der belangten Behörde vom 18.09.2009, Beilage IB

Schreiben der belangten Behörde vom 20.12.2010, Beilage IC

Für die Beschwerdeführerin völlig unerwartet erging nunmehr am 16.12.2013 der vorliegende Bescheid, und zwar ohne dass ihr vor Erlassung desselben Gelegenheit gegeben worden ist, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und ohne dass ihr die von der Behörde durchgeführte Schätzung der Einnahmen der Kunde, deren Ausgangspunkt, Überlegungen, Schlussfolgerungen und die angewandte Schätzungsmethode zur Kenntnis gebracht wurde und ihr diesbezüglich Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben worden ist.

b. Mangelhafter Bescheid

Hinzukommt, dass der Bescheid selbst keine Angaben über die Schätzungsmethode, deren Ausgangspunkt, deren Überlegungen und Schlussfolgerungen enthält, sodass es unmöglich ist, diese bzw. deren Richtigkeit nachzuvollziehen oder deren Unrichtigkeit zu bekämpfen.

c. Ergebnis

Aus all diesen Gründen sind das gegenständliche Verfahren sowie der gegenständliche Bescheid daher mangelhaft und rechtswidrig und daher aufzuheben.

II. Unrichtige rechtliche Beurteilung

a. Rechtsgrundlagen

Das Wiener Gebrauchsabgabengesetz und die für den gegenständlichen Fall relevanten Bestimmungen des Gaswirtschaftsgesetzes vor dem GWG 2011.

Gemäß § 1 des Wiener Gebrauchsabgabengesetz 1966 ist für den Gebrauch von öffentli-

chem Grund in der Gemeinde, der als Verkehrsfläche dem öffentlichen Verkehr dient, samt den dazu gehörigen Anlagen und Grünstreifen, einschließlich seines Untergrundes und darüber befindlichen Luftraumes vorher eine Gebrauchserlaubnis zu erwirken, wenn die Art des Gebrauches im angeschlossenen Tarif (Sondernutzung) angegeben ist.

Gemäß § 2 Abs 1 ist die Erteilung der Gebrauchserlaubnis nur auf Antrag zulässig und kann gemäß § 2 Abs 3 sowohl einer physischen als auch einer juristischen Person erteilt werden.

Gemäß § 3 Abs 2 ist die Gebrauchserlaubnis grundsätzlich auf denjenigen Erlaubnisträger beschränkt, dem die Gebrauchserlaubnis erteilt worden ist. Hat der Erlaubnisträger jedoch eine Einrichtung, die Gegenstand einer Gebrauchserlaubnis nach Tarif C, Post 1, ist, einer anderen Person zum Gebrauch überlassen, so gilt gemäß § 3 Abs 3 auch diese Person für die Dauer der Überlassung als Erlaubnisträger (gesetzliche Fiktion).

Gemäß § 9 Abs 1 hat der Träger einer Gebrauchserlaubnis für öffentlichen Grund in der Gemeinde gemäß § 1 eine Gebrauchsabgabe zu entrichten. Gemäß § 9 Abs 4 a zweiter Satz ist derjenige, der mittels der überlassenen Einrichtung Lieferungen und Leistungen erhält, hinsichtlich der an ihn erbrachten Lieferungen und Leistungen Gesamtschuldner, sofern eine gesetzliche Verpflichtung zur Überlassung besteht.

Gemäß § 42 GWG idF BGBl 121/2000 waren Kunden berechtigt, mit Erdgasunternehmen Verträge über die Lieferung von Erdgas zur Deckung ihres Bedarfes zu schließen und hinsichtlich dieser Erdgasmengen Netzzugang zu begehren. Demgemäß bestand gemäß § 17

Abs 1 Z 7 GWG idF BGBl 121 /2000 die Verpflichtung der Netzbetreiber, den netzzugangsberechtigten Kunden nach Maßgabe der ihnen zustehenden Rechte den Zugang zu ihren Anlagen zu den genehmigten Allgemeinen Netzbedingungen und den veröffentlichten Netztarifen zu gewähren.

Auch nach dem für den vorliegenden Fall relevanten § 1 GWG idF BGBl 148/2002 sind Kunden berechtigt, mit Produzenten, Erdgashändlern und Erdgasunternehmen unter Beachtung der für Altverträge geltenden Kündigungsfristen Verträge über die Lieferung von Erdgas zur Deckung des Bedarfs inländischer Endverbraucher zu schließen und hinsichtlich dieser Erdgasmengen ab dem 1. Oktober 2002 Netzzugang zu begehren. So sieht auch

der 2002 novellierte § 17 Abs 1 GWG idF BGBl 148/2002 sowie idF BGBl 106/2006 vor, dass der Netzbetreiber, an dessen Netz die Kundenanlage, für die Netzzugang begehrt wird, angeschlossen ist, verpflichtet ist, dem Kunden Netzzugang zu den Allgemeinen Bedingungen und den gesetzlich bestimmten Preisen zu gewähren.

II. Zur Verjährung von Abgabenansprüchen

Gemäß § 207 Abs 2 BAO verjährt das Recht, eine Abgabe festzusetzen grundsätzlich in fünf Jahren und beginnt gemäß 208 Abs 1 lit a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß § 209 Abs 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb dieser nach außen erkennbare Amtshandlungen

zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen

von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß der Übergangsregelung des § 323a BAO Abs 1 Z 5 sind die §§ 207 und 209 ab 1. Jänner 2010 anzuwenden.

Die Übergangsregelungen des § 323a Abs. 1 Z 5 BAO entspricht inhaltlich den Änderungen des Verjährungsrechts durch das AbgÄG 2004 in § 323 Abs. 18 BAO (vgl. Erläutern—den Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenverwaltungsreformgesetz, 38 der Beilagen XXIV. GP):

Da Verjährungsbestimmungen Normen des Verfahrensrechts (VwGH 22. 9. 1989, 87/17/0271) sind, hat eine Änderung solcher Bestimmungen zur Folge, dass ab In-Kraft—Treten grundsätzlich die neue Rechtslage auch dann anzuwenden ist, wenn die betreffenden Abgabenansprüche vor dem In-Kraft-Treten entstanden sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Wirksamkeit einer Unterbrechungshandlung die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches Voraussetzung (vgl. VwGH 29.11.2010, GZ 2001/16/0364 mwN; VwGH 22.02.2008, GZ 2007/17/0128 mwN; vgl. auch VwGH 28.09.2011, 2007/13/0130, SWK 2012, 40; VwGH 04.06.2009, GZ 2007/13/0050, ÖStZB 2009/563, 626; vgl. auch VwGH 25.03.2010, GZ 2009/16/0205 = GesRZ 2010, 171). Insofern setzt eine Unterbrechungshandlung voraus, dass die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise etwas zur Feststellung des Steueranspruches unternimmt. Die bloße Ankündigung einer Unterbrechungshandlung genügt allerdings noch nicht. Bei der Abgrenzung einer Unterbrechungshandlung von der bloßen Ankündigung einer Unterbrechungshandlung kommt es . entscheidend darauf an, ob dem Schritt der Abgabenbehörde — über den bloßen Selbst- zweck der angestrebten Unterbrechung der Verjährungsfrist hinausgehend — eine Funktion im Hinblick auf die Geltendmachung des Steueranspruches zukommt.

Enthält ein Schreiben der Behörde den eindeutigen Hinweis, dass diese beabsichtige, das Vorliegen der Abgabepflicht rechtlich zu beurteilen und allenfalls vorzuschreiben und darüber hinaus die Aufforderung, die für eine allfällige Abgabenvorschreibung notwendige Bemessungsgrundlage anhand des beigelegten Formulars bekanntzugeben, so ist dies in eindeutiger Weise ein zur Ermittlung eines allfälligen Abgabenanspruches dienliches Schreiben. Einem derartigen Schreiben kommt jedenfalls Unterbrechungswirkung zu (vgl. VwGH 16.05.2011, GZ 2010/17/0068 = SWK 2011, R 54).

b. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, die damals noch unter Name GmbH firmierte, lieferte in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2004 bis 2008 Energieiieferungen in Form von Gas an diverse Kunden.

Als Übergabeort für diese Gaslieferungen war ein sogenannter Einspeisepunkt in die Regelzone Ost (heute: Marktgebiet Ost) vertraglich vereinbart, der sich im oberösterreichischen Ortsgemeinde an der deutsch-österreichischen Staatsgrenze befindet. Dort wurde das Gas in das Fernleitungsnetz der Regelzone Ost „eingespeist“, welches wiederum an das Verteilernetz der Wienenergie Gasnetz GmbH angebunden ist. Das Fernleitungsnetz der Regelzone Ost befindet sich jedoch nicht auf dem Gebiet der Stadt Wien.

Dieser Einspeisepunkt in Ortsgemeinde ist der vertraglich vereinbarte Lieferort und hat somit mit der Einspeisung des Gases dort die Beschwerdeführerin ihre vertraglichen Pflichten, insbesondere ihre Erfüllungspflicht dem Kunden gegenüber beendet.

Beweis: Mustervertrag der Beschwerdeführerin, wie er in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2004 bis 2008 standardisiert verwendet wurde, Beilage .ID

Der Transport des Gases von dieser Übergabestelle zum Kunden erfolgt sodann zum einen über das Fernleitungsnetz der Regelzone Ost und letztendlich über das Netz der Wienenergie Gasnetz GmbH. Der Zugang zu diesen Netzen wurde, wie oben ausgeführt, den Kunden der Beschwerdeführerin seitens der jeweiligen Netzbetreiber entsprechend den oben zitierten Bestimmungen des GWG idF BGBl 148/2002 sowie idF BGBl 106/2006 gewährt und haben die Kunden zu diesem Zweck Netznutzungsverträge u.a. mit der Wiener Energie Gasnetz GmbH abgeschlossen. Diese ist und war, wie oben ausgeführt, gesetz-

lich verpflichtet, den Kunden Netzzugang zu gewähren.

So sehen auch die allgemeinen Gaslieferungsbedingungen für voll versorgte Sonderkunden der Beschwerdeführerin, welche integrierter Bestandteil des jeweiligen Gaslieferungsvertrages sind, in Punkt 1.III vor, dass sich der Kunde verpflichtet, die für den Transport der vertraglichen Gasmengen von der Übergabestelle gemäß § 3 Ziffer 1 des Vertrages bis zu den Werksanlagen erforderlichen Nutzungsvereinbarungen mit dem jeweils zuständigen

Netzbetreiber gemäß dessen allgemeinen Verteilernetzbedingungen rechtswirksam abzu-

—
schließen.

Beweis: Allgemeinen Gaslieferungsbedingungen für voll versorgte Sonderkunden, Beilage .F

Mustervertrag, Beilage .D

Da aber im vorliegenden Fall das Netz, für welches eine Gebrauchserlaubnis seitens der Wienenergie Gasnetz GmbH erwirkt worden ist, dem Kunden zum Gebrauch überlassen wurde, ist es auch dieser, der gemäß § 3 Abs 3 Gebrauchsabgabengesetz für die Dauer der Überlassung Erlaubnisträger und daher Schuldner der Gebrauchsabgabe ist.

Trotz dieser tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten hat die belangte Behörde mit Schreiben, zugestellt am 31.01.2008, die Beschwerdeführerin u.a. darauf hingewiesen, dass nach § 3 Abs 3 des Gebrauchsabgabengesetzes eine Abgabepflicht für das Unternehmen bestünde und aufgefordert, bis 15.02.2008 schriftlich bekanntzugeben, ob Erdgaslie-

ferungen ab dem Jahr 2003 durchgeführt wurden.

Beweis: Schreiben der belangten Behörde, zugestellt am 31.01.2008, Beilage ./A

Dieses Schreiben hat die Beschwerdeführerin am 07.02.2008 dahingehend beantwortet, dass nach ihrer Rechtsansicht keine Abgabepflicht gemäß § 3 Abs 3 des Wiener Gebrauchsabgabegesetzes bestehe. Auf weitere Aufforderung der belangten Behörde vom

18.09.2009, hat die Beschwerdeführerin in der Folge mit Schreiben vom 12.10.2009 eine Liste mit ihren Kunden im Zeitraum 2004 bis 2008, die auf dem Gebiet der Gemeinde Wien Gas bezogen haben, an die belangte Behörde übermittelt und nochmals darauf hingewiesen, dass die Wien Energie Gasnetz GmbH nicht mit der Beschwerdeführerin sondern mit den Kunden Nutzungsverträge abgeschlossen hat und daher die Abgabepflicht die Kunden treffe.

Beweis: Schreiben der belangten Behörde vom 18.09.2009, Beilage ./B

Schreiben der Beschwerdeführerin vom 07.02.2008, Beilage ./F

Dieser Rechtsansicht folgte sodann auch die belangte Behörde in einem Schreiben vom 20.12.2010 an die Kunde (Kundin der Beschwerdeführerin), in dem sie diese aufgefordert hat, ihre Gasrechnung für die Jahre 2004 bis 2008 zu übermitteln.

Beweis: Schreiben der belangten Behörde vom 20.12.2010, Beilage ./C

Letztendlich erging nunmehr Ende des Jahres 2013 der bekämpfte Bescheid.

c. Ergebnis

I. Berufungswerberin ist nicht der Abgabenschuldner

Gemäß § 3 Abs 3 Wiener Gebrauchsabgabegesetz, ist Träger der Gebrauchserlaubnis und

somit Abgabenschuldner auch der, dem eine Einrichtung zum Gebrauch überlassen worden ist. Dies sind aber im vorliegenden Fall die Kunden der Beschwerdeführerin.

So bestehen seitens der Wienenergie Gasnetz GmbH keine Verträge mit der Beschwerdeführerin, sondern hat diese entsprechend den oben zitierten gesetzlichen Vorgaben im GWG mit den Kunden der Beschwerdeführerin Netznutzungsverträge abgeschlossen.

Zudem waren die zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Kunden abgeschlossenen Gaslieferungsverträge bereits durch die Lieferung an die Regelzongengrenze erfüllt, sodass der Beschwerdeführerin jeglicher Einfluss auf den weiteren Transport des Gases entzogen war.

Da aber insofern den Kunden der Beschwerdeführerin und nicht ihr selbst das Netz als Einrichtung im Sinne des Gebrauchsabgabegesetzes vertraglich überlassen worden ist, sind somit nach dem Wortlaut des § 3 Abs 3 Gebrauchsabgabegesetz die Kunden Träger der Gebrauchserlaubnis (gesetzliche Fiktion) und somit gemäß § 9 Abs 1 Wiener Gebrauchsabgabegesetz Abgabeschuldner.

Aber auch aus § 9 Abs 4 a Gebrauchsabgabengesetz kann sich keine Abgabenschuld der Beschwerdeführerin ergeben. So ist gemäß § 9 Abs 4a zweiter Satz derjenige, der mittels der überlassenen Einrichtung Lieferungen und Leistungen erhält, hinsichtlich derer an ihn erbrachten Lieferungen und Leistungen Gesamtschuldner, sofern eine gesetzliche Verpflichtung zur Überlassung besteht. Die Beschwerdeführerin erhält aber keine Lieferungen und Leistungen mittels des dem Kunden überlassenen Netzes.

Die Beschwerdeführerin trifft nach dem Wiener Gebrauchsabgabengesetz daher keine Abgabenschuld und ist daher der gegenständliche Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Da aber die Beschwerdeführerin nach dem Wiener Gebrauchsabgabengesetz keine Abga—

—
bensschuld trifft, geht auch die Festsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 und § 217a BAO sowie die Verhängung des Verspätungszuschlages gemäß 5 135 und 135a BAO ins Leere.

II. Geltend gemachte Steuerschuld ist teilweise verjährt

Darüber hinaus sind die von der belangten Behörde behaupteten Abgabenschulden jedenfalls zum Großteil verjährt:

Liest man § 323a Abs 1 Z 5 1. Satz in Zusammenhang mit den erläuternden Bemerkungen zum Abgabenverwaltungsreformgesetz bzw. Abgabenänderungsgesetz 2004 ist davon auszugehen, dass auf die gegenständlichen Abgabenschulden aus den Jahren 2004 bis 2009 jedenfalls schon die §§ 207 und 209 BAO anzuwenden sind. Insofern verjähren die Ansprüche innerhalb von 5 Jahren, die Verjährung verlängert sich aber gemäß § 209 Abs 1 BAO um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabebehörde unternommen werden bzw. jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Insofern verlängern wohl die Schreiben der belangten Behörde vom 31.1.2008, sowie vom 18.9.2009 die Verjährungsfrist um 1 Jahr.

Nichtsdestotrotz hat dies aber zur Folge, dass jedenfalls die verhängten Abgabenschulden aus dem Jahr 2004 mit Ablauf des Jahres 2010, die verhängten Abgabenschulden aus dem Jahr 2005 jedenfalls mit Ablauf des Jahres 2011 und die verhängten Abgabenschulden aus dem Jahr 2006 mit Ablauf des Jahres 2012 verjährt sind.

III. Antrag auf Aussetzung

Da wie vorstehend ausgeführt, die Beschwerdeführerin nicht Abgabenschuldnerin der verhängten Abgabenschuld ist bzw. die Verhängung rechtswidrig erfolgte, und überdies ein Großteil der mit dem angefochtenen Bescheid verhängten Abgabenschulden bereits verjährt ist, und der gegenständliche Bescheid daher ersatzlos aufzuheben ist, beantragt die Beschwerdeführerin die Aussetzung der Einhebung der verhängten Abgabenschulden bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die Beschwerde.

Für die Bewilligung des Aussetzungsantrages spricht auch, dass offenbar auch die belangte

Behörde der nunmehr im vorliegenden Bescheid vertretenen Rechtsansicht lange Zeit nicht gefolgt ist, so hat sie 2010 gegenüber der Kunde^{8.1} ebenfalls die Rechtsansicht der Be—

schwerdeführerin vertreten. Dies zeigt aber, dass es im vorliegenden Fall um eine zumindest soweit ersichtlich noch nicht geklärte Rechtsfrage geht und es wäre nicht sachgerecht, vorab die Beschwerdeführerin allein mit den nachteiligen Folgen zu belasten.

Hinzukommt dass, offenbar auch aufgrund der unsicheren Rechtslage, die belangte Behörde selbst über mehrere Jahre gezögert hat, den gegenständlichen Bescheid zu erlassen.

IV. Antrag

Aus all diesen Gründen stellt daher die Beschwerdeführerin den Antrag, das Verwaltungsgericht Wien möge den gegenständlichen Bescheid ersatzlos aufheben und gemäß § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung des im angefochtenen Bescheid verhängten Abgabenbetrages für den Zeitraum 2004 bis 2008 von gesamt EUR 372.770,36 sowie des verhängten Säumniszuschlages in der Höhe von EUR 7.455,41 und des ebenfalls verhängten Verspätungszuschlages in der Höhe von EUR 37.277,04 gemäß § 212a Abs 3 BAO verfügen.

Hinsichtlich dem Vorbringen zur Wahrung des Parteiengehörs wurde der Bf. mit Schreiben vom 30. Juni 2014 von der belangten Behörde Gelegenheit gegeben der von der Bf. beanspruchten Schätzung durch Vorlage geeigneter Unterlagen entgegen zu treten.

Die Bf. äußerte sich wie folgt:

Äußerung

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Behörde offenbar die Beträge inklusive der Clearinggebühr heranzieht und insofern daher von einem höheren, als dem tatsächlichen Gebrauch ausgeht.

1. Kunde¹

Die von der Behörde vorgenommenen Berechnungen entsprechen den tatsächlichen Gegebenheiten

2. Kunde²

Die von der Behörde vorgenommenen Berechnungen weichen geringfügig von den tatsächlichen Gegebenheiten ab:

So belief sich der Verbrauch im Jahr 2006 nicht auf EUR 245.896,07, sondern auf EUR 245.484,17, sodass Gebrauchsabgabe in Höhe von EUR 14.729,05 vorzuschreiben wäre.

Der Verbrauch im Jahr 2007 belief sich auf EUR 124.306,75, anstatt der von der Behörde angenommenen EUR 140.469,49, sodass Gebrauchsabgabe mit EUR 7.458,41 vorzu—

schreiben gewesen wäre.

Der Verbrauch im Jahr 2008 belief sich auf EUR 195.932,59, anstatt der von der Behörde angenommenen EUR 196.154,74, sodass Gebrauchsabgabe mit EUR 11.755,96 vorzuschreiben gewesen wäre.

3. Kunde3

Hier belief sich der Verbrauch im Jahr 2007 auf EUR 40.985,14, anstatt dem von der Behörde angenommenen Verbrauch in der Höhe von EUR 41.059,74, sodass die Gebrauchsabgabe mit EUR 2.459,11 vorzuschreiben gewesen wäre.

Der Verbrauch im Jahr 2008 belief sich auf EUR 82.820,85, anstatt der von der Behörde angenommenen EUR 118.515,53. So wäre von der Behörde daher eine Gebrauchsabgabe in Höhe von EUR 4.969,25 vorzuschreiben gewesen.

4. Kunde4

Hier belief sich der Verbrauch auf EUR 7.946,86 im Jahr 2008, anstatt der von der Behörde angenommenen EUR 6.494,15, sodass eine Gebrauchsabgabe in der Höhe von EUR 476,81 vorzuschreiben gewesen wäre.

5. Kunde5

Hier belief sich der Verbrauch im Jahr 2008 auf EUR 57.906,16 anstatt der von der Behörde angenommenen EUR 57.961,61, sodass eine Gebrauchsabgabe in der Höhe von EUR 3.474,36 vorzuschreiben gewesen wäre.

6. Kunde6

Hier belief sich der Verbrauch im Jahr 2008 auf EUR 687.682,87, anstatt der von der Behörde angenommenen EUR 688.631,47, sodass eine Gebrauchsabgabe in der Höhe von EUR 41.260,97 vorzuschreiben gewesen wäre.

7. Kunde8

Hier belief sich im Jahr 2004 der Verbrauch laut Abrechnung auf EUR 654.890,21, anstatt der von der Behörde angenommenen EUR 735.000,00, sodass eine Gebrauchsabgabe in der Höhe von EUR 39.293,41 vorzuschreiben gewesen wäre.

Im Jahr 2005 belief sich der Verbrauch laut Abrechnung auf EUR 666.990,79, anstatt der von der Behörde angenommenen EUR 752.500,00, sodass eine Gebrauchsabgabe in der Höhe von EUR 40.019,45 vorzuschreiben gewesen wäre.

Im Jahr 2006 belief sich der Verbrauch laut Abrechnung auf EUR 947.115,46, anstatt der von der Behörde angenommenen EUR 770.000,00, sodass eine Gebrauchsabgabe in der Höhe von EUR 56.826,93 vorzuschreiben gewesen wäre.

Im Jahr 2007 belief sich der Verbrauch laut Abrechnung auf EUR 797.234,35, anstatt der von der Behörde angenommenen EUR 785.440,69, sodass eine Gebrauchsabgabe in der Höhe von EUR 47.834,06 vorzuschreiben gewesen wäre.

Im Jahr 2008 belief sich der Verbrauch laut Abrechnung auf EUR 1.202.248,59, anstatt der von der Behörde angenommenen EUR 1.241.370,61, sodass eine Gebrauchsabgabe in der Höhe von EUR 72.134,92 vorzuschreiben gewesen wäre.

Beweis:

- Konvolut Unterlagen, Beilage .IA

Vor diesem Hintergrund ersucht die Einschreiterin für den Fall, dass die Behörde der Rechtsansicht der Einschreiterin nicht folgt, dass nämlich diese nach dem Wiener Gebrauchsabgabengesetz nicht Abgabenschuldnerin ist, die Bemessung der Gebrauchsabgabe nach dem tatsächlichen Verbrauch neu zu bemessen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 20.7.2015 änderte die belangte Behörde den Abgabenbescheid insoferne ab, als die Abgabenhöhe auf Grund der vorgelegten Rechnungen neu berechnet wurde und die Gebrauchsabgabe in der Höhe von € 342.987,54 neu festgesetzt wurde.

In der Folge stellte die Bf. innerhalb offener Frist den Vorlageantrag ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte hierzu aus wie folgt:

Die Beschwerdeverentscheidung der Magistratsabteilung 6 vom 20.07.2015 zu GZ MA 6/DII/R1 — 81438/14E, wird zur Gänze aus den Gründen der unrichtigen rechtlichen Beurteilung angefochten.

Die Beschwerdeführerin bringt dazu wie folgt vor:

a. Rechtsgrundlagen

I. Das Wiener Gebrauchsabgabengesetz und die für den gegenständlichen Fall relevanten Bestimmungen des Gaswirtschaftsgesetzes vor dem GWG 2011

Gemäß § 1 des Wiener Gebrauchsabgabengesetz 1966 ist für den Gebrauch von öffentlichem Grund in der Gemeinde, der als Verkehrsfläche dem öffentlichen Verkehr dient, samt den dazu gehörigen Anlagen und Grünstreifen, einschließlich seines Untergrundes und darüber befindlichen Luftraumes vorher eine Gebrauchserlaubnis zu erwirken, wenn die Art des Gebrauches im angeschlossenen Tarif (Sondernutzung) angegeben ist.

Gemäß §2 Abs 1 ist die Erteilung der Gebrauchserlaubnis nur auf Antrag zulässig und kann gemäß § 2 Abs 3 sowohl einer physischen als auch einer juristischen Person erteilt werden.

Gemäß § 3 Abs 2 ist die Gebrauchserlaubnis grundsätzlich auf denjenigen Erlaubnisträger beschränkt, dem die Gebrauchserlaubnis erteilt worden ist. Hat der Erlaubnisträger jedoch eine Einrichtung, die Gegenstand einer Gebrauchserlaubnis nach Tarif C, Post 1, ist, einer anderen Person zum Gebrauch überlassen, so gilt gemäß § 3 Abs 3 auch diese Person für die Dauer der Überlassung als Erlaubnisträger (gesetzliche Fiktion).

Gemäß § 9 Abs 1 hat der Träger einer Gebrauchserlaubnis für öffentlichen Grund in der Gemeinde gemäß § 1 eine Gebrauchsabgabe zu entrichten. Gemäß § 9 Abs 4 a zweiter Satz ist derjenige, der mittels der überlassenen Einrichtung Lieferungen und Leistungen

erhält, hinsichtlich derer an ihn erbrachten Lieferungen und Leistungen Gesamtschuldner, sofern eine gesetzliche Verpflichtung zur Überlassung besteht.

Gemäß § 42 GWG idF BGBl 121/2000 waren Kunden berechtigt, mit Erdgasunternehmen Verträge über die Lieferung von Erdgas zur Deckung ihres Bedarfes zu schließen und hinsichtlich dieser Erdgasmengen Netzzugang zu begehren. Demgemäß bestand gemäß § 17

Abs 1 Z 7 GWG idF BGBl 121/2000 die Verpflichtung der Netzbetreiber, den netzzugangsberechtigten Kunden nach Maßgabe der ihnen zustehenden Rechte den Zugang zu ihren Anlagen zu den genehmigten Allgemeinen Netzbedingungen und den veröffentlichten Netztarifen zu gewähren.

Auch nach dem für den vorliegenden Fall relevanten § 41 GWG idF BGBl 148/2002 sind Kunden berechtigt, mit Produzenten, Erdgashändlern und Erdgasunternehmen unter Beachtung der für Altverträge geltenden Kündigungsfristen Verträge über die Lieferung von Erdgas zur Deckung des Bedarfs inländischer Endverbraucher zu schließen und hinsichtlich dieser Erdgasmengen ab dem 1. Oktober 2002 Netzzugang zu begehren. So sieht auch der 2002 novellierte § 17 Abs 1 GWG idF BGBl 148/2002 sowie idF BGBl 106/2006 vor, dass der Netzbetreiber, an dessen Netz die Kundenanlage, für die Netzzugang begehrt wird, angeschlossen ist, verpflichtet ist, dem Kunden Netzzugang zu den Allgemeinen Bedingungen und den gesetzlich bestimmten Preisen zu gewähren.

II. Zur Verjährung von Abgabenansprüchen

Gemäß § 207 Abs 2 BAO verjährt das Recht, eine Abgabe festzusetzen grundsätzlich in fünf Jahren und beginnt gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß § 209 Abs 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb dieser nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen

von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß der Übergangsregelung des § 323a BAO Abs 1 Z 5 sind die §§ 207 und 209 ab 1. Jänner 2010 anzuwenden.

Die Übergangsregelungen des § 323a Abs. 1 Z 5 BAO entspricht inhaltlich den Änderungen des Verjährungsrechts durch das AbgÄG 2004 in § 323 Abs. 18 BAO (vgl. Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenverwaltungsreformgesetz, 38 oder Beilagen XXIV. GP):

Da Verjährungsbestimmungen Normen des Verfahrensrechts (VwGH 22. 9. 1989, 87/17/0271) sind, hat eine Änderung solcher Bestimmungen zur Folge, dass ab Inkrafttreten grundsätzlich die neue Rechtslage auch dann anzuwenden ist, wenn die betreffenden Abgabenansprüche vor dem Inkraft-Treten entstanden sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Wirksamkeit einer Unterbrechungshandlung die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches

Voraussetzung (vgl. VwGH 29.11.2010, GZ 2001/16/0364 mwN; VwGH 22.02.2008, GZ 2007/17/0128 mwN; vgl. auch VwGH 28.09.2011, 2007/13/0130, SWK 2012, 40; VwGH 04.06.2009, GZ 2007/13/0050, ÖStZB 2009/563, 626; vgl. auch VwGH 25.03.2010, GZ 2009/16/0205 = GesRZ 2010, 171). Insofern setzt eine Unterbrechungshandlung voraus, dass die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise etwas zur Feststellung des Steueranspruches unternimmt. Die bloße Ankündigung einer Unterbrechungshandlung genügt allerdings noch nicht. Bei der Abgrenzung einer Unterbrechungshandlung von der bloßen Ankündigung einer Unterbrechungshandlung kommt es entscheidend darauf an, ob dem Schritt der Abgabenbehörde über den bloßen Selbstzweck der angestrebten Unterbrechung der Verjährungsfrist hinausgehend — eine Funktion im Hinblick auf die Geltendmachung des Steueranspruches zukommt.

Enthält ein Schreiben der Behörde den eindeutigen Hinweis, dass diese beabsichtige, das Vorliegen der Abgabepflicht rechtlich zu beurteilen und allenfalls vorzuschreiben und darüber hinaus die Aufforderung, die für eine allfällige Abgabenvorschreibung notwendige Bemessungsgrundlage anhand des beigelegten Formulars bekanntzugeben, so ist dies in eindeutiger Weise ein zur Ermittlung eines allfälligen Abgabenanspruches dienliches Schreiben. Einem derartigen Schreiben kommt jedenfalls Unterbrechungswirkung zu (vgl. VwGH 16.05.2011, GZ 2010/17/0068 = SWK 2011, R 54).

b. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, die damals noch unter Name GmbH firmierte, lieferte in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2004 bis 2008 Energielieferungen in Form von Gas an diverse Kunden. Als Übergabeort für diese Gaslieferungen war ein sogenannter Einspeisepunkt in die Regelzone Ost (heute: Marktgebiet Ost) vertraglich vereinbart, der sich im oberösterreichischen Ortsgemeinde an der deutsch-österreichischen Staatsgrenze befindet. Dort wurde das Gas in das Fernleitungsnetz der Regelzone Ost „eingespeist“, welches wiederum an das Verteilernetz der Wien Energie Gasnetz GmbH angebunden ist. Das Fernleitungsnetz der Regelzone Ost befindet sich jedoch nicht auf dem Gebiet der Stadt Wien. Dieser Einspeisepunkt in Ortsgemeinde ist der vertraglich vereinbarte Lieferort und hat somit mit der Einspeisung des Gases dort die Beschwerdeführerin ihre vertraglichen Pflichten, insbesondere ihre Erfüllungspflicht dem Kunden gegenüber beendet.

Beweis: Mustervertrag der Beschwerdeführerin, wie er in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2004 bis 2008 standardisiert verwendet wurde, Beilage .ID

Der Transport des Gases von dieser Übergabestelle zum Kunden erfolgt sodann zum einen über das Fernleitungsnetz der Regelzone Ost und letztendlich über das Netz der Wien Energie Gasnetz GmbH. Der Zugang zu diesen Netzen wurde, wie oben ausgeführt, den Kunden der Beschwerdeführerin seitens der jeweiligen Netzbetreiber entsprechend den oben zitierten Bestimmungen des GWG idF BGBl 148/2002 sowie idF BGBl 106/2006 ge-

währt und haben die Kunden zu diesem Zweck Netznutzungsverträge u.a. mit der Wien Energie Gasnetz GmbH abgeschlossen. Diese ist und war, wie oben ausgeführt, gesetzlich verpflichtet, den Kunden Netzzugang zu gewähren.

So sehen auch die allgemeinen Gaslieferungsbedingungen für voll versorgte Sonderkunden der Beschwerdeführerin, welche integrierter Bestandteil des jeweiligen Gaslieferungsvertrages sind, in Punkt I.3 vor, dass sich der Kunde verpflichtet, die für den Transport der vertraglichen Gasmengen von der Übergabestelle gemäß § 3 Zif 1 des Vertrages bis zu den Werksanlagen erforderlichen Nutzungsvereinbarungen mit dem jeweils zuständigen Netzbetreiber gemäß dessen allgemeinen Verteilernetzbedingungen rechtswirksam abzuschließen.

Beweis: Allgemeinen Gaslieferungsbedingungen für voll versorgte Sonderkunden, Beilage ./E

Mustervertrag, Beilage ./D

Vertrag vom 20.12.1996 der Kunde8.1, Beilage ./G

Da aber im vorliegenden Fall das Netz, für welches eine Gebrauchserlaubnis seitens der Wien Energie Gasnetz GmbH erwirkt worden ist, dem Kunden zum Gebrauch überlassen wurde, ist es auch dieser, der gemäß § 3 Abs 3 Gebrauchsabgabengesetz für die Dauer der Überlassung Erlaubnisträger und daher Schuldner der Gebrauchsabgabe ist.

Trotz dieser tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten hat die belangte Behörde mit Schreiben, zugestellt am 31.01.2008, die Beschwerdeführerin u.a. darauf hingewiesen, dass nach § 3 Abs 3 des Gebrauchsabgabengesetzes eine Abgabepflicht für das Unternehmen bestünde und aufgefordert, bis 15.02.2008 schriftlich bekanntzugeben, ob Erdgaslieferungen ab dem Jahr 2003 durchgeführt wurden.

Beweis: Schreiben der belangten Behörde, zugestellt am 31.01.2008, Beilage ./A

Dieses Schreiben hat die Beschwerdeführerin am 07.02.2008 dahingehend beantwortet, dass nach ihrer Rechtsansicht keine Abgabepflicht gemäß § 3 Abs 3 des Wiener Gebrauchsabgabengesetzes bestehe. Auf weitere Aufforderung der belangten Behörde vom 18.09.2009, hat die Beschwerdeführerin in der Folge mit Schreiben vom 12.10.2009 eine Liste mit ihren Kunden im Zeitraum 2004 bis 2008, die auf dem Gebiet der Gemeinde Wien Gas bezogen haben, an die belangte Behörde übermittelt und nochmals darauf hingewiesen, dass die Wien Energie Gasnetz GmbH nicht mit der Beschwerdeführerin sondern mit den Kunden Nutzungsverträge abgeschlossen hat und daher die Abgabepflicht die Kunden treffe.

Beweis: Schreiben der belangten Behörde vom 18.09.2009, Beilage ./B

Schreiben der Beschwerdeführerin vom 07.02.2008, Beilage ./F

Dieser Rechtsansicht folgte sodann auch die belangte Behörde in einem Schreiben vom 20.12.2010 an die Kunde8 (Kundin der Beschwerdeführerin), in dem sie diese aufgefordert hat, ihre Gasrechnung für die Jahre 2004 bis 2008 zu übermitteln.

Beweis: Schreiben der belangten Behörde vom 20.12.2010, Beilage ./C

Letztendlich erging nunmehr Ende des Jahres 2013 der bekämpfte Bescheid.

c. Ergebnis

I. Berufungswerberin ist nicht der Abgabenschuldner

Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass der belangten Behörde im Rahmen der juristischen Subsumtion ein Denkfehler unterläuft. Grundsätzlich ist auch bei der Bestimmung einer Steuerschuld davon auszugehen, dass ein Sachverhalt festzustellen ist, und aus der auf diesen Sachverhalt anzuwendenden Norm eine Rechtsfolge (= Steuerschuld ja oder nein) abzuleiten ist.

Im vorliegenden Fall steht als Sachverhalt fest, dass nicht die Beschwerdeführerin selbst, sondern ihre Kunden Verträge mit der Wien Energie Gasnetz GmbH haben. So bestehen seitens der Wien Energie Gasnetz GmbH keine Verträge mit der Beschwerdeführerin, sondern hat diese entsprechend den oben zitierten gesetzlichen Vorgaben im GWG mit den Kunden der Beschwerdeführerin Netznutzungsverträge abgeschlossen. Es besteht kein Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der Wien Energie Gasnetz GmbH als Eigentümerin des Netzes. Beweis: Vertrag vom 20.12.1996 der Kunde⁸, Beilage ./G Eine Gebrauchsüberlassung durch den Netzbetreiber kann nur über eine vertragliche Einräumung erfolgen. Die erfolgt aber an den Kunden, dem das Gas seitens der Beschwerdeführerin am Einspeisepunkt in Ortsgemeinde als vertraglich vereinbarten Lieferort geliefert wird. Die Beschwerdeführerin benutzt das Netz in Wien zur Erfüllung ihrer Leistungen aus dem Vertrag mit ihren Kunden nicht! Die zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Kunden abgeschlossenen Gaslieferungsverträge waren bereits durch die Lieferung an die Regelzonengrenze erfüllt, sodass der Beschwerdeführerin jeglicher Einfluss auf den weiteren Transport des Gases entzogen war. Gemäß § 3 Abs 3 Wiener Gebrauchsabgabengesetz, ist Träger der Gebrauchserlaubnis und somit Abgabenschuldner auch (gemeint ist damit neben dem Netzbetreiber selbst) der, dem eine Einrichtung zum Gebrauch überlassen worden ist. Im vorliegenden Fall ist das der Kunde.

Daran ändert auch das Vorbringen der Behörde nichts, dass auch nach dem GWG idF vor 2011 Erzeuger und Produzenten von Erdgas ebenfalls als Netzzugangsberechtigte anzusehen sind. Erzeuger und Produzenten wären zwar berechtigt — und somit auch die Beschwerdeführerin — Netzzugang zu begehren, faktisch und rechtlich sind es aber im vorliegenden Sachverhalt die Kunden, denen seitens der Wien Energie Gasnetz GmbH Zugang gewährt wurde.

Da aber insofern den Kunden der Beschwerdeführerin und nicht ihr selbst das Netz als Einrichtung im Sinne des Gebrauchsabgabengesetzes vertraglich überlassen worden ist, sind somit nach dem Wortlaut des § 3 Abs 3 Gebrauchsabgabengesetz die Kunden Träger der Gebrauchserlaubnis (gesetzliche Fiktion) und somit gemäß § 9 Abs 1 Wiener Gebrauchsabgabengesetz Abgabeschuldner.

Daran ändern auch die von der belangten Behörde zitierten Materialien zum Wiener Gebrauchsabgabengesetz nichts. So wurden die genannten Bestimmungen bereits 1998 er-

lassen, zu einem Zeitpunkt, wo noch nicht klar war, wie der Bundesgesetzgeber die Regelungen betreffend der Liberalisierung des Gasmarktes treffen wird.

Insofern gehen die Vorgaben des Wiener Gebrauchsabgabengesetzes auch offenkundig von einem anderen System aus, nämlich dass der Netzbetreiber (= Träger der Gebrauchserlaubnis) in einem Vertragsverhältnis mit dem alternativen Lieferanten steht und ihm das Leitungsnetz zum Gebrauch überlässt und dafür diesem Nutzungsentgelt in Rechnung stellt, das wiederum dieser an den Kunden weiterverrechnet (vgl. dazu Pichler, Die Gebrauchsabgabe im liberalisierten Energiemarkt, in FS-Funk (2003) 365).

Dies stimmt jedoch nicht mit den gesetzlichen Vorgaben des GWG überein. Hier ist Vertragspartner im Netznutzungsvertrag der Kunde. Der Lieferant hat lediglich die Möglichkeit, den Netzzugang im Namen seines Kunden zu begehren. Insofern lässt sich der Schluss ziehen, dass die Leistungen, für die eine Gebrauchsabgabe zu entrichten ist, vom Kunden und nicht vom Lieferanten benutzt werden (vgl. dazu Pichler, aaO).

Vor diesem Hintergrund ist im Rahmen einer objektiv teleologischen Interpretation trotz der Formulierung der Tarifpost C Ziffer 1a und der historischen Vorstellung des Gesetzgebers aufgrund des eindeutigen Wortlautes der § 9 Abs 3 iVm § 9 Abs 1 Wiener Gebrauchsabgabengesetzes sowie des GWG idF vor 2011 Tarifpost C Ziffer 1 a so zu verstehen ist, dass dieser lediglich eine Berechnungsgrundlage festlegt, nämlich die mit der Einrichtung erzielten Einnahmen, die Steuerpflicht diesbezüglich jedoch gemäß § 3 Abs 3 iVm § 9 Abs 1 Wiener Gebrauchsabgabengesetz den Kunden trifft.

Dafür spricht auch der allgemein gehaltene Wortlaut des Tarifpost C Ziffer 1a, der lediglich von einer Besteuerung der mit der Einrichtung erzielten Einnahmen des Unternehmens spricht, nicht aber explizit von einer Steuerpflicht des Lieferanten bzw. des Leistungserbringers.

Aber auch aus § 9 Abs 4 a Gebrauchsabgabengesetz kann sich keine Abgabenschuld der Beschwerdeführerin ergeben. So ist gemäß § 9 Abs 4a zweiter Satz derjenige, der mittels der überlassenen Einrichtung Lieferungen und Leistungen erhält, hinsichtlich derer an ihn erbrachten Lieferungen und Leistungen Gesamtschuldner, sofern eine gesetzliche Verpflichtung zur Überlassung besteht. Die Beschwerdeführerin erhält aber keine Lieferungen und Leistungen mittels des dem Kunden überlassenen Netzes.

Abschließend lässt sich daher sagen, dass, wenn man die Bestimmungen des Gebrauchsabgabengesetzes auf den vorliegenden Sachverhalt anwendet, die Beschwerdeführerin nach dem Wiener Gebrauchsabgabengesetz keine Abgabenschuld trifft. Der gegenständliche Bescheid ist daher ersatzlos aufzuheben.

Da aber die Beschwerdeführerin nach dem Wiener Gebrauchsabgabengesetz keine Abgabenschuld trifft, geht auch die Festsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 und § 217a BAO sowie die Verhängung des Verspätungszuschlages gemäß §§ 135 und 135a BAO ins Leere.

II. Geltend gemachte Steuerschuld ist teilweise verjährt

Darüber hinaus sind die von der belangten Behörde behaupteten Abgabenschulden jedenfalls zum Großteil verjährt:

Liest man § 323a Abs 1 Z 5 1. Satz in Zusammenhang mit den erläuternden Bemerkungen zum Abgabenverwaltungsreformgesetz bzw. Abgabenänderungsgesetz 2004 ist davon auszugehen, dass auf die gegenständlichen Abgabenschulden aus den Jahren 2004 bis 2009 jedenfalls schon die §§ 207 und 209 BAO anzuwenden sind. Insofern verjähren die Ansprüche innerhalb von 5 Jahren. Die Verjährung verlängert sich aber gemäß § 209 Abs 1 BAO um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabebehörde unternommen werden bzw. jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Insofern verlängern wohl die Schreiben der belangten Behörde vom 31.1.2008, sowie vom 18.9.2009 die Verjährungsfrist um 1 Jahr.

Nichtsdestotrotz hat dies aber zur Folge, dass jedenfalls die verhängten Abgabenschulden aus dem Jahr 2004 mit Ablauf des Jahres 2010, die verhängten Abgabenschulden aus dem Jahr 2005 jedenfalls mit Ablauf des Jahres 2011 und die verhängten Abgabenschulden aus dem Jahr 2006 mit Ablauf des Jahres 2012 verjährt sind.

Verspätungszuschlag und SZ

II. Antrag

Aus all diesen Gründen stellt daher die Beschwerdeführerin den

ANTRAG,

das Bundesfinanzgericht möge

den gegenständlichen Bescheid ersatzlos aufheben.

Das Bundesfinanzgericht hat hierzu wie folgt erwogen:

Die Beschwerdeführerin, die damals noch unter Name GmbH firmierte, lieferte in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2004 bis 2008 Energielieferungen in Form von Gas an diverse Kunden. Als Übergabeort für diese Gaslieferungen war ein sogenannter Einspeisepunkt in die Regelzone Ost (heute: Marktgebiet Ost) vertraglich vereinbart, der sich im oberösterreichischen Ortsgemeinde an der deutsch-österreichischen Staatsgrenze befindet. Dort wurde das Gas in das Fernleitungsnetz der Regelzone Ost „eingespeist“, welches wiederum an das Verteilernetz der Wien Energie Gasnetz GmbH angebunden ist. Das Fernleitungsnetz der Regelzone Ost befindet sich jedoch nicht auf dem Gebiet der Stadt Wien. Dieser Einspeisepunkt in Ortsgemeinde ist der vertraglich vereinbarte Lieferort und hat somit dort nach ihrer Ansicht mit der Einspeisung des Gases die Beschwerdeführerin ihre vertraglichen Pflichten, insbesondere ihre Erfüllungspflicht dem Kunden gegenüber beendet.

Die im vorliegenden Fall anzuwendenden gesetzlichen Vorschriften lauten wie folgt:

Gemäß § 1 des Wiener Gebrauchsabgabengesetz 1966 ist für den Gebrauch von öffentlichem Grund in der Gemeinde, der als Verkehrsfläche dem öffentlichen Verkehr dient, samt den dazu gehörigen Anlagen und Grünstreifen, einschließlich seines Untergrundes und

darüber befindlichen Luftraumes vorher eine Gebrauchserlaubnis zu erwirken, wenn die Art des Gebrauches im angeschlossenen Tarif (Sondernutzung) angegeben ist.

Gemäß § 2 Abs 1 ist die Erteilung der Gebrauchserlaubnis nur auf Antrag zulässig und kann gemäß § 2 Abs 3 sowohl einer physischen als auch einer juristischen Person erteilt werden.

Gemäß § 3 Abs 2 ist die Gebrauchserlaubnis grundsätzlich auf denjenigen Erlaubnisträger beschränkt, dem die Gebrauchserlaubnis erteilt worden ist. Hat der Erlaubnisträger jedoch eine Einrichtung, die Gegenstand einer Gebrauchserlaubnis nach Tarif C, Post 1, ist, einer anderen Person zum Gebrauch überlassen, so gilt gemäß § 3 Abs 3 auch diese Person für die Dauer der Überlassung als Erlaubnisträger (gesetzliche Fiktion).

Gemäß § 9 Abs 1 hat der Träger einer Gebrauchserlaubnis für öffentlichen Grund in der Gemeinde gemäß § 1 eine Gebrauchsabgabe zu entrichten. Gemäß § 9 Abs 4a zweiter Satz ist derjenige, der mittels der überlassenen Einrichtung Lieferungen und Leistungen erhält, hinsichtlich derer an ihn erbrachten Lieferungen und Leistungen Gesamtschuldner, sofern eine gesetzliche Verpflichtung zur Überlassung besteht.

Gemäß § 41 Gaswirtschaftsgesetz GWG idF BGBl 148/2002 sind Kunden berechtigt, mit Produzenten, Erdgashändlern und Erdgasunternehmen unter Beachtung der für Altverträge geltenden Kündigungsfristen Verträge über die Lieferung von Erdgas zur Deckung des Bedarfs inländischer Endverbraucher zu schließen und hinsichtlich dieser Erdgasmengen ab dem 1. Oktober 2002 Netzzugang zu begehren.

Wurde die Gebrauchserlaubnis für Arten des Gebrauches gemäß Tarif C Post 1 erteilt, so steht sie gemäß § 3 Abs. 1 dem Eigentümer der Baulichkeit, im vorliegenden Fall dem Netzbetreiber der Wiener Netze GmbH, vormals Wien Energie Gasnetz GmbH zu, von der aus der Gebrauch erfolgt oder erfolgen soll.

Gemäß § 3 Abs 3 Wiener Gebrauchsabgabengesetz, gilt wenn der Träger der Gebrauchserlaubnis nach Tarif C, Post 1 eine Einrichtung einer anderen Person zum Gebrauch überläßt, auch diese Person für die Dauer der Überlassung als Erlaubnisträger. und ist gemäß § 9 Abs 4 a somit neben dem Netzbetreiber Abgabenschuldner.

Gemäß § 9 Abs. 4 a hat, wer eine Einrichtung, die Gegenstand der Gebrauchserlaubnis nach Tarif C, Post 1 ist, einer anderen Person zu Gebrauch überläßt vor der Überlassung dem Magistrat Anzeige zu erstatten. Besteht, wie im vorliegenden Fall eine gesetzliche Verpflichtung (Gaswirtschaftsgesetz) zur Überlassung, ist derjenige, der mittels der überlassenen Einrichtungen Lieferungen und Leistungen erhält (Kunde), hinsichtlich der an ihn erbrachten Leistungen und Lieferungen Gesamtschuldner.

Nach Tarif C Selbstbemessungsabgaben in Hundertsätzen von allen Einnahmen, die im Zusammenhang mit der Gebrauchserlaubnis erzielt werden bzw, als Selbstbemessungsabgaben nach einem festen Tarif ist in Ziffer 1 normiert

1. für Unternehmen zu deren bestimmungsgemäßer Betriebsführung eine ausgedehnte Inanspruchnahme von Grundstückenerforderlich ist, wie im vorliegenden Fall 6 vH der

Einnahmen, nicht zu den Einnahmen zählen Entgelte, die der Erlaubnisträger nach § 3 Abs. 3 für die Überlassung der Einrichtung leistet.

1a. für Unternehmen, denen eine Einrichtung die Gegenstand einer Gebrauchserlaubnis nach Tarif C Post 1 überlassen wird, 6 vH der unter Verwendung der überlassenen Einrichtung erzielten Einnahmen (als Einnahmen gelten auch gegenüber dem Leistungsempfänger nach § 9 Abs. 4 a separat ausgewiesenen Entgelte für die Überlassung der Einrichtung)

Die Bf. wurde von der belangten Behörde als Erlaubnisträger gemäß § 3 Abs. 3 GAG in Anspruch genommen. Wie schon in der Beschwerdevorentscheidung an Hand der erläuternden Bemerkungen ausgeführt, wurde in Umsetzung gemeinschaftlicher Regelungen Eigentümer von Einrichtungen, die Tarifpost C Post 1 unterliegen verpflichtet den Zugang zu ihren Einrichtungen anderen Unternehmen zu gewähren. Um diesen Unternehmen, die sich der überlassenen Einrichtung bedienen keinen Wettbewerbsvorteil zu gewähren wurde die gesetzliche Fiktion der Erteilung der Gebrauchserlaubnis mit Gebrauchsüberlassung in die Bestimmung des § 3 Abs. 3 GAG aufgenommen.

Das Gebührenanspruchsgesetz sieht hier ein Gesamtschuldverhältnis mit dem Kunden vor, welches durch vertragliche Vereinbarungen nicht umgangen werden kann. Laut Rechtsprechung des VwGH vom 27.10.1983, 82/16/0163, 24.11.1994, 89/16/0050 ist die Abgabepflicht eines Gesamtschuldners nicht ausschließbar, wird aber bei der Ermessensübung zur Inanspruchnahme des Gesamtschuldners zu beachten sein. Im vorliegenden Fall unter Beachtung der oben beschriebenen Intention des Gesetzgebers ist die Inanspruchnahme der Bf. als Gesamtschuldnerin jedenfalls als zweckmäßig und billig zu bezeichnen.

Dem Einwand der Bf., dass ihr auf Grund des oben dargestellten vertraglich vereinbarten Liefer- und Erfüllungsortes keine Einrichtung überlassen wurde, ist zu entgegnen, dass die verfahrensgegenständlichen Gaslieferungen ohne Verwendung des Gasnetzes der Wiener Netze GesmbH faktisch unmöglich gewesen wäre. Die Inanspruchnahme der Bf. als Erlaubnisträger entspricht sohin einer teleologischen Auslegung des Gesetzes. Auch eine verfassungskonforme Auslegung kommt zwecks Vermeidung einer Ungleichbehandlung zum gleichen Ergebnis.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen ist auszuführen, dass die nunmehrige Abgabenfestsetzung auf Grund der von der Bf. vorgelegten Unterlagen erfolgte und spruchgemäß einzuschränken war.

Zum Einwand der Bemessungsverjährung ist festzustellen, dass in Übereinstimmung mit der Bf. die Schreiben der belangten Behörde vom 31. Jänner 2008 und vom 18. September 2009 die Verjährung jedenfalls rechtswirksam unterbrochen haben.

Nach Dafürhalten des erkennenden Gerichtes haben die Schreiben der belangten Behörde vom 20.12.2010 und vom 20.12. 2011 unzweifelhaft unterbrechende Wirkung. Genauso verhält es sich bei der Besprechung mit Vertretern der Kunde^{8.1} im März

2012. Die Amtshandlungen waren sämtlich auf die Festsetzung des Abgabeananspruches (Bemessungsgrundlage) gerichtet und sind nach außen in Erscheinung getreten.

Der Abgabenbescheid ist somit innerhalb der Verjährungsfrist erlassen worden.

Hinsichtlich der Begründung für die Festsetzung des Säumniszuschlages und der Verhängung des Verspätungszuschlages darf auf die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen werden, der Verspätungszuschlag in der Höhe von 10% ist auch nach Dafürhalten der entscheidenden Behörde gerechtfertigt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall steht als Sachverhalt fest, dass nicht die Beschwerdeführerin selbst, sondern ihre Kunden Verträge mit der Wien Energie Gasnetz GmbH haben, die Bf. jedoch wie oben ausgeführt als Erlaubnisträger in Anspruch zu nehmen war. Eine Rechtsprechung zu dieser Rechtsfrage fehlt jedoch. Es war daher die ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 13. Juli 2016