



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EW, vertreten durch die KGmbH, vom 30. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 24. November 2003 betreffend Erdgasabgabe und Erdgasvergütung für 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Erdgasabgabe für 2000 wird mit 1.793.563,00 € (bisher 2.041.547,00 €) festgesetzt.

Die Erdgasabgabe für 2001 wird mit 2.022.070,00 € (bisher 2.136.861,00 €) festgesetzt.

### **Entscheidungsgründe**

1. Bei der Bw. wurde vom 28. Juli bis zum 20. November 2003 eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt. Dabei wurde folgendes festgestellt.

Seit 2000 werde die 44%-Methode bei Berechnung der Erdgasabgabe(vergütung) angewendet: Nettostromerzeugung (Output an elektrischer Energie) dividiert durch 0,44. Dieses Ergebnis sei in Normkubikmeter umzurechnen (1 Normkubikmeter entspreche ca. 10 kWh) und danach mit 0,60 g zu multiplizieren.

Für den Verbrauch an Erdgas in der Gasturbine werde keine Energieabgabe abgeführt, diese Menge werde zu 100% der Stromerzeugung zugeordnet. Begründet werde dieser Schritt wie folgt: Seit dem Neubau des Fernheizkraftwerkes laufe die Stromerzeugung in der Gasturbine völlig unabhängig von der Wärmeerzeugung (Abhitzekessel). Abwärme aus der Gasturbine,

welche vor dem Neubau über Schloten in die Umwelt entwichen sei, werde nun über einen Abhitzekessel zur Erzeugung von Fernwärme verwendet.

Werde in einer Anlage, wie in diesem Fall durch den Abhitzekessel möglich, durch die Abwärme der Gasturbine zusätzlich noch Fernwärme erzeugt, unterliege dieser Anteil ebenfalls der Erdgasabgabe und nicht der Steuerbefreiung nach § 3 ErdgasAbgG.

Die BP führe eine Nachversteuerung im Bereich der Erdgasabgabe durch.

	2000	2001
Erdgasabgabe vor BP	5.785.568,00 S	2.344.286,00 S
Erdgasabgabe lt. BP	7.859.023,80 S	5.703.688,20 S
Nachverrechnung	2.073.455,80 S	3.359.402,20 S

2. Gegen die aufgrund der BP erlassenen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Erdgasabgabe bzw Vergütung hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 vom 24. November 2003 wurde mit Schreiben vom 30. Dezember 2003 Berufung eingelebt:

Die Berufung richte sich gegen Nachforderungen der Erdgasabgabe aufgrund der vom Prüfer vorgenommenen Berechnungsmethode (Aufteilung des Erdgaseinsatzes bei der Kraft-Wärmekopplung nach gleichwertigem Energieoutput). Es werde beantragt die Bescheide aufzuheben.

Im Zuge der Prüfung habe der Prüfer die Berechnungsweise der Firma, die sich auf das Gutachten PG (Methode des Brennstoffmehrverbrauchs) stütze, nicht anerkannt. Der Prüfer habe die Erdgasabgabe vielmehr nach dem Verhältnis des gleichwertigen Energie-Outputs berechnet und festgesetzt. Dazu führe man folgendes aus (Auszug):

(1) a. Die Steuerbefreiung von der Erdgasabgabe erfolge gemäß § 3 Abs 2 ErdgasAbgG im Wege einer Vergütung und zwar soweit, als das Erdgas zur Erzeugung von elektrischer Energie verwendet werde. Im dazu ergangenen Durchführungserlass sei unter Punkt 9.2.4 angeführt, dass die Vergütung nur den Anteil umfasse, der für die Erzeugung elektrischer Energie verwendet werde. Werde in einer Anlage gleichzeitig elektrische Energie und Wärme erzeugt, sei der Anteil nachzuweisen, der auf die Erzeugung elektrischer Energie entfalle. Sei dieser Nachweis nicht möglich, weil zB der Wärmeoutput nicht gemessen werde, bestünden gegen die Hochrechnung der eingesetzten Erdgasmenge aus der erzeugten Elektrizitätsmenge keine Bedenken. Dabei sei von einem Wirkungsgrad von 44% auszugehen. Werde von der Vereinfachungsregel Gebrauch gemacht, müsse diese Regelung über den Zeitraum eines Jahres beibehalten werden.

b. Weder das Gesetz, noch der Erlass würden vorgeben, nach welchen Parametern der Nachweis zu führen sei. Demgemäß sei auch die Berechnung des anteiligen Erdgasverbrauches zur Stromerzeugung als Nachweis zulässig. Der Erlass sehe nur beispielhaft die „Messung“ des Wärmeoutputs als eine der Nachweismethoden vor, wobei auch nicht festgelegt werde, in welchem Verhältnis der Wärmeoutput zum Stromoutput stehe bzw. welche Wertigkeit die Outputverhältnisse zwischen Strom und Wärme für die Berechnung des Erdgasverbrauches für die Stromerzeugung hätten.

c. PG habe gutachtlich, mathematisch und wissenschaftlich exakt berechnet, welche Erdgas- bzw. Heizölmengen zur Erzeugung der elektrischen Energie im Beobachtungszeitraum erforderlich gewesen seien. Daraus habe man die von der Bw. gewählte Berechnungsmethode abgeleitet. Diese enthalte auch eine Berücksichtigung der Wärmeverluste in Analogie zu den Ausführungen der Zolldokumentations-Info vom 21. Februar 1997. Es sei für den Mandanten nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen das Gutachten und die im Erlass vorgezeichnete Vorgangsweise (nicht pauschale Ermittlung, sondern Nachweis der tatsächlichen Verhältnisse) verworfen werde.

(2) An eine Methode zur Berechnung der Anteile für die Erzeugung von Strom und Fernwärme am Brennstoffeinsatz eines Fernheizkraftwerkes seien folgende Anforderungen zu stellen:

- Das Verfahren müsse physikalisch korrekt sein.
- Es solle einfach handhabbar sein.
- Es müsse bei Variation der beiden Outputs kontinuierliche Ergebnisse liefern.
- Es müsse eine Doppelbesteuerung vermieden werden.

Das von der Bw. gewählte Verfahren bestehe darin, dass der Brennstoffmehraufwand für die zusätzlich zur Stromerzeugung erzeugte Fernwärme dieser zugerechnet werde. Dieses Verfahren erfülle alle Voraussetzungen:

- Es sei physikalisch korrekt. Es berücksichtige die Ungleichwertigkeit der Energieformen Strom und Wärme, die zB schon dadurch zum Ausdruck komme, dass Strom aus Erdgas mit einem praktisch erreichbaren Wirkungsgrad von 30-55% und Fernwärme mit einem Wirkungsgrad von 85-95% (mit der Wärmepumpe auch darüber) erzeugt werden könne.
- Das Verfahren sei einfach anzuwenden, nämlich durch Vergleich des Kraftwerksbetriebes mit und ohne Fernwärmeerzeugung bei gleicher Stromerzeugung. Der spezifische Brennstoffmehraufwand bei Fernwärmeauskopplung sei je nach Kraftwerkstyp und Höhe der Auskopplung verschieden hoch. Im Anwendungsfall Gasturbinenanlage sei der Brennstoffmehraufwand null, es handle sich um eine reine Abwärmenutzung.

- Das Verfahren liefere immer kontinuierliche Ergebnisse. Dagegen liefere die 44%-Pauschalmethode bei Anlagen mit weniger als 44% Stromerzeugungswirkungsgrad für das erste ausgekoppelte kW einen Sprung, dh uU eine sehr hohe zu versteuernde fiktive Leistung.
- Das Verfahren vermeide eine Doppelbesteuerung, denn die Stromerzeugung (und die dafür aufgewendete Brennstoffmenge) unterliege beim Endverbraucher der Elektrizitätsabgabe. Die restliche Brennstoffmenge unterliege der Erdgasabgabe. Es würden immer genau 100% des Brennstoffeinsatzes im Fernheizkraftwerk der Energiebesteuerung unterworfen.

Zusätzlich werde angemerkt, dass für die Anwendung des Verfahrens lediglich die Stromerzeugung und die Brennstoffmenge mit und ohne Auskopplung von Fernwärme bekannt sein müsse. Eine genaue Kenntnis der Menge der ausgekoppelten Fernwärme, deren Messung gegebenenfalls mit Ungenauigkeiten behaftet sei, sei nicht erforderlich.

(3) Zu den Leitungsverlusten: Nach der Zolldokumentations-Info gelte, dass unabhängig von der Nachversteuerungsmethode Wärme, die nicht genutzt werde, außer Betracht bleibe.

Dieser Ansatz sei in Analogie zu den Gesetzen logisch und klar. Leitungsverluste würden nicht der Besteuerung unterliegen. Die Bw. ordne daher die den Transportverlusten zuordenbare Erdgasmenge nicht der Besteuerung zu.

(4) Wenn eine größere Menge als der Brennstoffmehrverbrauch versteuert werde, würde es zu einer Doppelbesteuerung des in einer Kraft-Wärme-Kopplung (KWK) erzeugten Stromes kommen, da dann auch Brennstoff besteuert würde, der eindeutig der Stromerzeugung zuzuordnen sei. Dies stelle eine krasse Benachteiligung der KWK dar.

(5) Zudem liege der ökologische Vorteil der KWK darin, dass bei gleichzeitiger Strom- und Wärmeerzeugung der Nutzungsgrad im Wesentlichen gesteigert werde und das bei relativ geringem zusätzlichen Brennstoffaufwand.

Zahlreiche Maßnahmen und Ziele des Energiekonzeptes der österreichischen Bundesregierung würden eindeutig die Vorteile der KWK ausweisen. Seit 1997 existiere auch die von der Europäischen Kommission erlassene „Gemeinschaftsstrategie zur Förderung der KWK zum Abbau von Hindernissen, die ihrer Entwicklung im Wege stünden.“ Die Kommission stelle fest, dass die Energiesteuer die KWK oft benachteilige. Die Besteuerung des Energieoutputs von KWK-Anlagen durch die Erdgasabgabe sei somit eindeutig gegen die Intention der Europäischen Kommission gerichtet. Das Aufteilungsverfahren der Bw. sehe dagegen eine exakte Zuordnung vor. Eine abweichende Steuerbemessung würde im Fernheizkraftwerk zu einer deutlich geänderten Fahrweise mit Benachteiligung der KWK und der Umweltsituation führen. Die Methode PG werde als die einzige richtige angesehen.

---

Eine Aufteilung des Erdgaseinsatzes nach dem Verhältnis des gleichwertigen Energieoutputs von Strom und Wärme entspreche schon deswegen nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen, weil der Stromanteil einerseits vom Energieeinsatz und Erzeugungsaufwand her und andererseits vom Erlös her gegenüber dem Wärmeanteil hochwertiger sei.

3. Mit Schreiben vom 13. Januar 2004 wurde die Berufung von der Bw wie folgt ergänzt:

Im Bereich der Stromerzeugung durch die Gasturbine habe man keine Erdgasabgabe abgeführt, weil beim Betrieb der Gasturbine ohne nachgeschalteten Abhitzekessel (nur Stromerzeugung) die gleiche Gasmenge benötigt werde, wie unter Hinzuschaltung des Abhitzekessels. Das Abgas der Gasturbine sei „bloße Abwärme“. Der physikalische Grund liege darin, dass die Gasturbine einen konstanten elektrischen Wirkungsgrad habe und eine Einspeisung der Abwärme in das Wärmenetz zu keinem Erdgasmehrverbrauch führen würde, wodurch auch keine zusätzliche Besteuerung eintreten dürfe. Die Bedeutung des Wortes „soweit“ in der Bestimmung des § 3 Abs 2 Z 2 ErdgasAbgG sei so zu verstehen, dass nur der darüber hinausgehende Teil der Erdgasabgabe unterliegen würde. Die vollständige Befreiung der Gasturbine von der Erdgasabgabe erfolge zu Recht.

4. Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 13. Oktober 2005 wurde vom zuständigen Finanzamt über die Berufung betreffend Erdgasabgabe und Vergütung für 2000 und 2001 wie folgt entschieden (Auszug):

(1) Die von der Bw. verwendete exakte Methode laut Gutachten PG entspreche – entgegen der in der Berufung vertretenen Ansicht – weder den gesetzlichen Vorgaben, noch jenem Ergebnis, das sich bei einer Messung des Strom- und Wärmeoutputs des Dampfkraftwerkes ergebe. Das dem ErdgasAbG zugrundeliegende Prinzip sei dergestalt zu verstehen, dass eine steuerliche Belastung der bei der Stromerzeugung freiwerdenden Abwärme vorgesehen sei. Der in der Berufung erwähnte Umstand, dass bei Nichtnutzung der Abwärme der gleiche Brennstoffaufwand zur Erzeugung des Stromes eingesetzt werden müsste, führe dazu, dass eine gänzliche Befreiung des eingesetzten Erdgases eintreten würde. Diese Ansicht sei durch das Gesetz nicht gedeckt. Das Gesetz sehe eine Befreiung nur insoweit vor, als das Erdgas für die Stromerzeugung verwendet werde. Werde bei einer Gasturbine die Abwärme zur Wärmegewinnung genutzt, sei eine vollständige Befreiung der Erdgasmenge nicht zulässig. Es sei zu ermitteln, welcher Anteil des eingesetzten Erdgases auf die Stromerzeugung entfalle. Fiktive Sachverhalte seien nicht zugrunde zulegen, sondern nur tatsächlich verwirklichte. Eine Befreiung trete insoweit nicht ein, als Erdgas über die Stromerzeugung hinaus auch für die Wärmegewinnung tatsächlich verwendet werde. Der Gesetzgeber habe es in Kauf genommen, dass ein Teil des Brennstoffes sowohl über die Erdgasabgabe als auch über die Besteuerung

---

der nutzbringend verwendeten Wärme belastet werde und einer Doppelbelastung unterliege, was aber sachlich keineswegs ungerechtfertigt erscheine.

(2) PG habe in seinem Gutachten Berechnungsmethoden für Heizkraftwerke (KWK) ausgearbeitet, bei denen keine Doppelbelastung auftrete. Damit sei aber das mit dem ErdgasAbgG nicht zu vereinbarende Ergebnis verbunden, den für Gasturbinen verwendeten Brennstoff vollkommen zu entsteuern, auch wenn die freiwerdende Wärme nutzbringend verwendet werde. Da es sich bei der Gasturbine nur um reine Abwärme handle, die für die Wärmegewinnung verwendet werde, liege nach PG keine gekoppelte Erzeugung von Strom und Wärme in dem Sinn vor, dass die Nutzung oder Nichtnutzung der Abwärme einen Einfluss auf den Stromerzeugungsprozess habe. Somit sei der Anteil des Brennstoffes, der auf die Erzeugung der elektrischen Energie entfalle, 100%.

Trotz Nutzung des Erdgases für die Wärmegewinnung würde eine völlige Entsteuerung des eingesetzten Erdgases erfolgen. Eine solche Berechnungsmethode widerspreche der gesetzlichen Regelung. Werde das Erdgas für die Strom- und Wärmegewinnung eingesetzt, sei eben zu ermitteln, welcher Anteil des verbrauchten Erdgases auf Strom- und Wärmegewinnung entfalle. Die Bw. habe in der Berufung nicht in Abrede gestellt, dass der von der BP angesetzte Wirkungsgrad von 44% den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe komme. Es bestehe keine Veranlassung die Forderungen der Höhe nach abzuändern. Die von der Groß-BP vorgenommene Bestimmung des Anteils des verbrauchten Erdgases anhand des Wirkungsgrades, sei als zulässige Methode zur Bestimmung des zu vergütenden Anteils auch vom UFS bereits bestätigt worden (UFS 19.7.2004, RV/0273-L/03).

5. Mit Schreiben vom 25. Oktober 2005 brachte die Bw. einen Vorlageantrag beim Finanzamt ein:

Man ersuche zur Klärung der Sach- und Rechtslage um Festsetzung eines Erörterungstermins. Beantragt werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und eine mündliche Verhandlung.

(1) Die Gesellschaft habe ab 2000 die 44%-Methode angewandt. Gegen diese Methode bestünden bei gleichzeitiger Erzeugung von Elektrizität und Wärme keine Bedenken. Die Änderung ab 2000 (vorher Methode der exakten Ermittlung nach PG) sei mit der Inbetriebnahme des neu errichteten Fernheizkraftwerks als Gasturbinenanlage verbunden gewesen, das die bisherige Anlage ersetzt habe. Für die Gasturbinenanlage habe sich bei Anwendung der exakten Berechnungsmethode nach PG kein auf die Fernwärme entfallender Erdgasverbrauch ergeben, weil bei Nutzung der Abwärme der Gasturbinenanlage im Fernwärmennetz kein zusätzlicher Erdgasverbrauch anfalle.

(2) Im Gesetz sei zwar das Postulat der Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht enthalten, es sei aber darauf zu verweisen, dass dies der Sinn der Befreiungsregelung sei. Die Erläuternden Bemerkungen würden nämlich vorsehen: „Wird Erdgas für die Erzeugung von elektrischer Energie verwendet, dann ist die aus Erdgas erzeugte elektrische Energie elektrizitätsabgabepflichtig, das dazu aufgewendete Erdgas (von der Erdgasabgabe) jedoch befreit. Damit wird der Energie-Input entlastet und der Output besteuert.“ Aus diesen Erläuterungen gehe hervor, dass eine Doppelbesteuerung vermieden werden solle.

(3) Bei der Berechnungsmethode PG berücksichtige man keine fiktiven Sachverhalte, sondern nehme nur die Berechnung vor, die das Gesetz vorgebe und die den Tatsachen entspreche. Zu ermitteln sei, welche Erdgasmenge zur Erzeugung der jeweiligen Strommenge erforderlich sei. Nur der darüber hinausgehende Verbrauch entfalle auf die produzierte Fernwärme.

Wenn der Gesetzgeber die Absicht gehabt hätte, eine Aufteilung der eingesetzten Erdgasmenge nach dem Energieoutput auf Strom und Fernwärme zu verteilen, so hätte er dies gesetzlich festgelegt. Eine solche Diktion sei jedoch im Gesetz nicht vorgesehen.

Das BMF habe seit Jahren Kenntnis über Meinungsverschiedenheiten der Finanzbehörden mit den Steuerpflichtigen hinsichtlich der Berechnung der Erdgasabgabe, insbesondere im Bereich Oberösterreich. Eine Änderung des Gesetzes sei dennoch seit 1996 nicht erfolgt. Man gehe davon aus, dass in anderen Bundesländern Österreichs sehr wohl die Berechnungsmethode PG oder eine vergleichbare Methode von den Finanzbehörden anerkannt und für richtig befunden worden sei.

(4) In der BVE weise das Finanzamt darauf hin, dass die Bw. die 44%-Methode nicht in Abrede gestellt habe. Dazu sei aber festzustellen: Die von der BP vorgenommene Bestimmung des Anteils des verbrauchten Erdgases für die Strom- und Fernwärmeerzeugung werde nicht anhand des tatsächlichen elektrischen Wirkungsgrades der Anlage berechnet und auch nicht nach der 44%-Methode. Die Ermittlung der BP sei nach dem Verhältnis des Energie-Outputs an Strom und Wärme, gemessen in kWh erfolgt. Den elektrischen Wirkungsgrad der Anlage (Feststellung wie viel Prozent des Energieeinsatzes sich als erzeugte Stromenergie aufgrund der technischen Konzeption der Anlage ergebe), habe das Finanzamt nicht ermittelt. Das Gesetz und der Durchführungserlass (in Pkt 9.2.4) zum Erdgasabgabegesetz gingen für die Ermittlung des Anteiles der Stromerzeugung von einem elektrischen Wirkungsgrad aus. Der Erlass sehe nur für Fälle, für die ein Nachweis aufgrund des tatsächlichen Wirkungsgrades nicht möglich sei, eine Pauschalermittlung mit einem elektrischen Wirkungsgrad von 44% vor. Die erzeugte Strommenge würde dabei 44% des für die Stromerzeugung eingesetzten Erdgases betragen. Sei bei einer KWK der Erdgaseinsatz höher als der auf 100%

---

hochgerechnete Erdgaseinsatz aufgrund des elektrischen Wirkungsgrades, so wäre die positive Differenz der Anteil, der auf die Fernwärmeerzeugung entfällt.

Der Erlass gehe damit keinesfalls von einer reinen Aufteilung des Erdgaseinsatzes nach dem Energieoutput an Strom- und Fernwärme aus. Die Erlassregelung entspreche vom System her der Berechnungsmethode PG, welche ebenfalls aufgrund des tatsächlichen Wirkungsgrades berechne, welche Erdgasmenge zur Stromerzeugung allein erforderlich sei, wobei nur die Differenz zum höheren tatsächlichen Erdgaseinsatz den Anteil darstelle, der auf die Fernwärme entfalle.

(5) Die von der BP vorgenommene Aufteilung des Erdgaseinsatzes (mengenmäßig) nach Outputverhältnissen entspreche nicht der gesetzlichen und erlassmäßigen Regelung. Sie berücksichtige auch nicht die unterschiedliche Wertigkeit der Energien (Strom und Wärme). Diese schlage sich in völlig unterschiedlichen Marktpreisen von Strom und Wärme nieder. Da es sich beim Produkt Strom um ein höherpreisiges Produkt handle, sei es auch gerechtfertigt, eine kalkulatorisch höhere Komponente an Energieeinsatz in die Strompreiskalkulation einzurechnen.

Insbesondere würden moderne KWK – Anlagen als Gasturbinen aufgrund des besseren Wirkungsgrades ganzjährig für die Stromerzeugung eingesetzt, zumal dann, wenn die Marktpreise für zugekauften Strom über den variablen Herstellungskosten der Eigenerzeugung lägen. Dass die Auskoppelung der Abwärme ins Fernwärmennetz keinen zusätzlichen Erdgaseinsatz erfordere, sei auch ökologisch und wirtschaftlich sinnvoll. Eine Belastung der Fernwärme mit Erdgasabgabe, die den Erdgaseinsatz betreffe, der bereits zur Stromerzeugung erforderlich sei, käme einer nicht vorgesehenen Doppelbesteuerung gleich. Diese sei auch mit der ÖKO-Förderung für die Stromwärmekopplung nicht vereinbar. Die Auskopplung in ein Fernwärmennetz erspare die ansonsten erforderlichen Kühlanlagen, welche die Wirtschaftlichkeit der Stromerzeugung verschlechtern würden.

(6) Die gemäß Erlass vorgegebene Berechnung des Energieeinsatzes für die Stromerzeugung aufgrund des elektrischen Wirkungsgrades sei grundsätzlich richtig und entspreche den Grundsätzen des Gutachtens PG. Die Pauschalmethode nach dem elektrischen Wirkungsgrad von 44% sei allerdings für eine Schätzung des Energieansatzes ungenau, weil die Vielzahl der technischen Varianten der KWK (Gasmotor, Dampfturbinen, Gasturbinen) je nach Konzeption und Entwicklungsstand zu unterschiedlichen Wirkungsgraden führe, sodass der Pauschalierungsprozentsatz nur in wenigen Fällen der Realität entspreche. Die BP habe den Erdgaseinsatz nicht nach dem Pauschalwirkungsgrad von 44% berechnet, vielmehr habe die Gesellschaft diesen für die Berechnung der Befreiung hinsichtlich der Zusatzfeuerung der Abitzekessel zugrundegelegt.

---

(7) Wenn das Finanzamt die Berufungsentscheidung des UFS vom 19.7.2004, RV/0273-L/03 zitiere und darauf verweise, dass die darin durchgeführte Berechnung der von der BP vorgenommenen entspreche, sei dies völlig unrichtig. In der Berufungsentscheidung werde die Vergütung sehr wohl aufgrund eines tatsächlich nachgewiesenen Wirkungsgrades ermittelt.

(8) Das Finanzamt habe sich in der BVE in keiner Weise mit der Berechnung selbst und den dazugehörigen technischen Grundlagen beschäftigt. Beantragt werde eine Berechnung, die mit dem Gesetz im Einklang stehe und die durch Vorlage des Gutachtens PG bereits ausreichend nachgewiesen sei.

6. Die Berufung wurde am 1. Dezember 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

(1) Nach ersten Vorgesprächen wurden die Verfahrensparteien im Dezember 2007 zur Erörterung beim UFS geladen, die am 8. Februar 2008 stattgefunden hat. Auch der Gutachter der Technischen Untersuchungsanstalt war zu diesem Termin anwesend. Die Besprechung der verschiedenen verwendeten Methoden erbrachte keine Annäherung der Standpunkte der Verfahrensparteien.

(2) Am 25. Juni 2008 fand eine weitere Besprechung mit der steuerlichen Vertretung statt. Im Vordergrund standen die verschiedenen Berechnungsmethoden und die weitere Vorgangsweise. Es wurde vereinbart, dass der nunmehrige Gutachter MT alle Jahre (anhängig beim UFS zu diesem Zeitpunkt die Jahre 1997 bis 1999 und 2000 bis 2001 mit unterschiedlichen RV-Zahlen) mit den verschiedenen Berechnungsmethoden durchrechnen solle, damit auf dieser Basis Vergleiche hinsichtlich der Auswirkungen angestellt werden könnten.

(3) Am 25. Juli 2008 wurde der Bw. ein Schreiben des UFS übermittelt, worin unter anderem um Durchrechnung aller anhängigen Jahre mit allen Methoden ersucht wurde.

(4) Am 9. September bzw. 10. September 2008 wurden die angeforderten Berechnungsgrundlagen (s Anhang I) übermittelt und anschließend dem Finanzamt zur Verfügung gestellt.

(5) Die Betriebsprüfung übermittelte in der Folge Anfang Oktober 2008 eine Stellungnahme zu den Berechnungsmethoden folgenden Inhalts (Auszug):

a. Die Cenelec-Methode (Methode PG) könne auf keinen Fall als offizielle Norm zur KWK-Strommengenberechnung herangezogen werden, da es sich hierbei nur um ein Handbuch handle, das gemeinsam mit Fachverbänden der KWK-Wirtschaft erarbeitet worden sei. In

---

Österreich sei die Berechnungsweise der KWK-Strommenge nicht definiert bzw. standardisiert, sondern müsse vom KWK-Anlagenbetreiber nachgewiesen werden.

Weiters widerspreche das Verfahren dem ersten Hauptsatz der Thermodynamik. Verschiedene Energieformen könnten sich ineinander umwandeln, aber Energie könne weder aus dem Nichts erzeugt, noch vernichtet werden. Bei der Cenelec-Methode werde dem Wärmeoutput weniger Energie zugeordnet, als im Output Energie enthalten sei (Energie entstünde aus dem Nichts). Diese Berechnung sei demnach technisch falsch, da sie dem in der Fachwelt anerkannten Hauptsatz widerspreche. Außerdem widerspreche sie logischen Denkmustern, da im Extremfall der gelieferten Wärme keinerlei Gaseinsatz gegenübergestellt werde.

Es werde auch dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise widersprochen. Dies deshalb, da bei der angeführten Methode nur der im Vergleich zur reinen (ausschließlichen) Stromerzeugung erforderliche Mehreinsatz an Gas der Wärmeerzeugung zugeordnet werde. Wirtschaftlich betrachtet handle es sich bei einer KWK-Anlage um eine Anlage zur gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme. Demnach sei der Gaseinsatz von vornehmerein auf die Outputenergieformen Strom und Wärme aufzuteilen.

b. Erlassmethode 44%: Zunächst werde seitens der BP darauf hingewiesen, dass aus einem Erlass keine nach außen wirkenden Rechte abgeleitet werden dürften. Selbst wenn der Erlass als Rechtsquelle herangezogen werde, seien die dort angeführten Voraussetzungen für die Anwendung im konkreten Fall zu beachten.

Pkt 9.2.4.: „Die Vergütung der Erdgasabgabe umfasst nur den Anteil, 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. Ist ein derartiger Nachweis nicht möglich, zB weil der Wärmeoutput nicht gemessen wird, dann bestehen gegen eine Hochrechnung der eingesetzten Erdgasmenge aus der erzeugten Elektrizitätsmenge keine Bedenken.“

Es ist davon auszugehen, dass die Erzeugung der elektrischen Energie aus Erdgas mit einem Wirkungsgrad von 44% erfolgt. Die zur Erzeugung der elektrischen Energie aufgewendete Menge an Erdgas ist daher nach der folgenden Formel zu berechnen: Erdgaseinsatz für die Erzeugung elektrischer Energie = Nettostromerzeugung (Output an elektrischer Energie) dividiert durch 0,44. Das Ergebnis ist in Normkubikmeter Erdgas umzurechnen, wobei zur Vereinfachung davon auszugehen ist, dass ein Normkubikmeter Erdgas einer Energiemenge von 10 kWh entspricht.“

Im Fall des geprüften Unternehmens sei im Zuge der Vor-BP (1996 bis 1999) gegenüber der BP bekanntgegeben worden, dass der Wärmeoutput nicht gemessen werde. Auch für die Jahre 2000 bis 2002 seien keine Outputwerte bekanntgegeben worden. Im Zuge der

---

laufenden BP (ab 2003) habe diese auch eine Rückstellung zur KWK-Förderung überprüft und KWK-Förderbescheide erhalten. Aus diesen Bescheiden sei der jährliche Wärmeoutput und Stromoutput ersichtlich, weil diese Angaben Grundvoraussetzung zur Gewährung der Bundesförderung seien. Da auch für Zeiträume vor 2005 Förderungen gewährt worden seien, könne lt. BP davon ausgegangen werden, dass die Outputwerte der Firma bekannt seien. Somit seien die Voraussetzungen für die Anwendung des Erlasses auch für Zeiträume vor 2005 nicht gegeben.

Zur 44%-Methode werde festgehalten, dass es fraglich sei, ob die im Erlass angeführte Pauschalmethode überhaupt für derartige Großanlagen gedacht sei. Dies deshalb, da bei modernen KWK-Anlagen der elektrische Wirkungsgrad größer als 44% sei. Würde man bei diesen Anlagen den Erlass anwenden, so würde sich ein fiktiver Gaseinsatz zur Stromerzeugung ergeben, der größer sei, als der gesamte Gaseinsatz der KWK-Anlage. Das sei wirtschaftlich, technisch und logisch denkunmöglich.

c. Methode „tatsächlicher Wirkungsgrad“: Die tatsächliche Berechnungsmethode sei aus den eingebrachten Unterlagen nicht ersichtlich. Es könne aber davon ausgegangen werden, dass in die Formel des Durchführungserlasses anstelle des pauschalen elektrischen Wirkungsgrades von 44% der tatsächliche Wirkungsgrad der Anlage eingesetzt worden sei. Dies führe zum Ergebnis, dass im Falle eines nicht vorhandenen Stromverlustes der gesamte Gaseinsatz der KWK-Anlage dem Stromoutput zugeordnet werde. Dies wiederum sei wirtschaftlich, technisch und logisch denkunmöglich.

d. Methode BP: KWK-Anlagen würden als Anlagen zur gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme geplant, kalkuliert und tatsächlich betrieben. Der rasch steigende Fernwärmebedarf sei Auslöser für die Errichtung eines Fernheizkraftwerkes. Es könne keinesfalls davon ausgegangen werden, dass die in das Fernwärmennetz eingespeiste Energie als Abfallprodukt der Stromerzeugung zu werten sei, der praktisch kein Gaseinsatz zugeordnet werden müsse. Dies würde dem Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise widersprechen.

Unter Heranziehung des ersten Hauptsatzes der Thermodynamik müsse jeder Outputenergieform zumindest ein identer Erdgaseinsatz je Outputenergie zugeordnet werden. Letztlich wäre aus rein technischer Sicht nur strittig, in welcher Form der Gesamtverlust der KWK-Anlage (ca. 15-25% des Gaseinsatzes) den Outputformen Strom und Wärme zuzuweisen wäre. Gegen eine rein technische Betrachtung sei aber bei vorangegangenen Betriebsprüfungen bei gleichgelagerten Fällen seitens der Anlagenbetreiber eingewendet worden, dass die gewonnenen Energieformen Strom und Wärme wirtschaftlich gesehen aus folgenden Gründen nicht vergleichbar seien: Die Wirkungsgrade bei reiner Stromerzeugung

seien wesentlich schlechter, als bei reiner Wärmeerzeugung. Anlagen zur Stromerzeugung seien wesentlich anlagen- und kostenintensiver. Der Verkaufserlös sei bei Strom höher als bei Wärme. Die Energieform Strom könne relativ leicht in andere Energieformen transferiert werden. Unter Beachtung dieser Einwendungen sei es angebracht, den Gaseinsatz entsprechend einem gewichteten Output aufzuteilen. Bei Anwendung dieser Berechnungsmethode werde ein unlogisches und mit Sicherheit falsches Ergebnis vermieden. Denn bei Einsatz eines niedrigeren Stromwirkungsgrades steige der Gaseinsatz, der dem Strom zugeordnet werde.

Beispiel Stromoutput 1000: 44% = 2.272,72 Gaseinsatz für die Stromerzeugung.

Beispiel Stromoutput 1000: 40 % = 2.500,00 Gaseinsatz für die Stromerzeugung.

Tatsächlich bedeute jedoch ein gesunkener elektrischer Wirkungsgrad, dass ein immer höher werdender Anteil des Gaseinsatzes als Wärmeoutput zur Verfügung stehe. Dieses Zahlenbeispiel zeige, dass die 44%-Methode sowie der tatsächliche Wirkungsgrad zwangsweise wirtschaftlich, technisch und logisch denkunmögliche Ergebnisse liefere.

Von der BP werde daher die Alternativmethode des gewichteten Outputs angewendet. Diese Methode berücksichtige sowohl technische als auch wirtschaftliche Gegebenheiten. Als Gewichtungsfaktor wäre neben den möglichen Wirkungsgraden auch der Preis je verkaufter Einheit Strom bzw. Wärme denkbar. Im laufenden BP-Verfahren werde eine Gewichtung der Outputwerte Strom mit 40% sowie Wärme mit 85% durchgeführt. Durch diese Berechnungsmethode werde der Anteil Strom mehr als doppelt so stark gewichtet, als der Anteil Wärme. Somit werde jeder Einheit Strom mehr als doppelt soviel Gaseinsatz zugeordnet, als einer Einheit Wärme und in der Folge ein überproportionaler Anteil an Erdgasabgabe rückvergütet. Es werde jedenfalls notwendig sein, dass vom Berufungswerber auch die Outputwerte KWK-Strom und KWK-Wärme für die berufungsgegenständlichen Jahre zur Verfügung gestellt würden.

(6) Am 23. Oktober 2008 wurde eine weitere Erörterung mit den Verfahrensparteien und dem Gutachter MT durchgeführt. Dabei wurden folgende Fragen vom Sachbearbeiter und der BP an den Gutachter gerichtet:

Frage SB: Ihren Unterlagen ist die Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades zu entnehmen. Bitte teilen Sie uns mit, welche Wirkungsgrade das sind, sind diese durch ein Gutachten abgesichert oder sind das Erfahrungswerte? Und welche Wirkungsgrade sind das in den einzelnen Jahren?

Dr. MT: Die Wirkungsgrade werden aus den Energiebilanzen ermittelt. In den Energiebilanzen sind die einzelnen Energiemengen der Aggregate ersichtlich. Mit der technischen

---

Charakteristik der Anlage, die auch in den Abnahmemessungen dokumentiert und verifiziert ist, können die Wirkungsgrade als Monatsmittelwerte berechnet werden. Eine feinere Auflösung ist nicht möglich. Die Wirkungsgrade sind den übermittelten Berechnungsblättern entnehmbar. Beispiel tatsächlicher Wirkungsgrad Monat Januar 2006, Berechnung mit 0,419. Es wurden die jeweiligen Monatsmengen mit dem in diesem Monat gegebenen Wirkungsgrad berechnet.

Frage SB: Warum ergibt sich bei der Stromverlustmethode und bei der Methode nach dem tatsächlichen Wirkungsgrad in einzelnen Jahren derselbe Steuerbetrag?

Dr. MT: Die ursprüngliche Auswertung nach Stromverlust (Methode PG) betrachtet die Einzelaggregate jeweils für sich. Das bedeutet, dass bei einer Energieumwandlung in einer Anlage bei dieser Methode der tatsächliche Wirkungsgrad für die Gesamtanlage maßgeblich ist, während bei der Anlage die aus zwei voneinander unabhängigen Energieumwandlungsanlagen (Gasturbine, Dampfturbine) besteht, bei der Auswertung gemäß Methode PG ein Anlagenteil ohne Stromverlust für sich alleine betrachtet wird. Bei den Auswertungen erfolgt die Verwendung des jeweiligen tatsächlichen Wirkungsgrades einmal für die Einzelanlage und einmal für die Gesamtanlage.

Frage SB: Wenn Sie die Berechnung (gemeint: des UFS) zB für das Jahr 1997 vor sich sehen, wo sehen Sie da berechnungsmäßig Probleme?

Dr. MT: Bezuglich der Berechnung aus der Erdgasmenge bestehen keine Bedenken, die angenommenen mWh von 61.930 sind für mich nachvollziehbar. Bezuglich der Berechnungsmethode für die Vergütung an sich halte ich fest, dass die Methode nach dem Erlass der Finanzverwaltung strukturell ident ist mit der Methode gemäß Cenelec; der Unterschied besteht jedoch in der Verwendung von tatsächlichen Wirkungsgraden.

BP: Elektrischer Wirkungsgrad ist das Verhältnis von Stromoutput und Gasinput mit dem jeweiligen Energiegehalt gemessen. Ist das so korrekt?

Dr. MT: Der elektrische Wirkungsgrad, auf den in diesem Zusammenhang Bezug genommen wird (tatsächlicher Wirkungsgrad), ist das Verhältnis der Stromerzeugung ohne Wärmeauskopplung dividiert durch den Brennstoffeinsatz in dem jeweiligen Betriebszustand (Last; Verweis auf Cenelec, dort wird der elektrische Wirkungsgrad erläutert).

BP: Das heißt, ohne Stromverlust bedeutet das das Verhältnis zwischen erzeugter Strommenge und Gaseinsatz?

Dr. MT: Ja.

---

BP: Das heißt, bei Anlagen ohne Stromverlust kommt es bei Rückrechnung mit der Formel laut Durchführungserlass und der Anwendung des tatsächlichen Wirkungsgrades dazu, dass 100 % des Gaseinsatzes der Stromerzeugung zugeordnet wird?

Dr. MT: Ja.

BP: Das heißt, in diesem Fall kommt es zu einer 100 %igen Steuerbefreiung?

Dr. MT: Ja, weil eine Nutzung von Abwärme vorliegt.

BP: Eine Frage noch zur 44 % Methode laut Durchführungserlass:

Bei modernen KWK mit elektrischen Wirkungsgraden über 44 % führt die Anwendung dieser Methode dazu, dass mehr Erdgasabgabe vergütet wird als überhaupt entrichtet wurde, ist das korrekt?

Dr. MT: Ja, das ist aber im Erlass so vorgesehen.

BP: Das erste Thermodynamische Gesetz besagt, dass Energie niemals erzeugt werden kann, sondern nur von einer Form in die andere umgewandelt werden kann. Wie ist dieser Grundsatz mit einem Ergebnis zu vereinbaren, wonach dem Wärmeoutput kein – im Extremfall überhaupt kein – Erdgaseinsatz gegenüber gestellt wird. Aus welcher Energie stammt in diesem Fall der Energiegehalt der Wärme?

Dr. MT: Die Wärmeauskopplung aus Anlagen ohne Stromverlust erfolgt ausschließlich durch die Nutzung von Abwärme, die aus dem vorhergehenden Umwandlungsschritt (Stromerzeugung) übrig bleibt. Die Definition eines Wirkungsgrades als das Verhältnis von Nutzen zu Aufwand erlaubt es, in einer Anlage die Umwandlungswege in nutzbare Energieformen eindeutig zu beschreiben. Eine Anlage zur Erzeugung elektrischer Energie (Gasturbine, Motor) hat als Nutzenergie einen Output von elektrischer Energie. Eine allfällige Nutzung von Abwärme (= Verlust aus der Sichtweise der Energieumwandlungsanlagen) erfolgt nicht in der Anlage selbst.

BP: Können Sie einen Standort nennen, an dem eine stromerzeugende Gasturbine eingesetzt wird?

Dr. MT: In diesem Zusammenhang wird mit dem Begriff "Gasturbine" ein so genanntes Gasturbinenpackage, bestehend aus der Gasturbine und gegebenenfalls Getriebe und Generator verstanden.

BP: Woher kommt der Energiegehalt der Wärme?

Dr. MT: Die Wärme ist nicht nutzbare Energie innerhalb dieser Umwandlungsanlage.

BP: Wie kann man bei einer Fernwärmeanlage von einer nicht nutzbaren Energie sprechen?

---

Dr. MT: Es war von einer in der Energieumwandlungsanlage (Gasturbine, Motor) nicht nutzbaren Energie die Rede.

BP: Diese wird letzten Endes bei der Fernwärme verwendet?

Dr. MT: Die Nutzung von Abwärme erfolgt in der von der vorgeschalteten Energieumwandlung (Gasturbine, Motor) unabhängigen Komponente.

BP: Ein elektrischer Wirkungsgrad von 40 % bedeutet, dass ca. 60 % des Gaseinsatzes in Wärme umgewandelt wird, ist das korrekt?

Dr. MT: Ein elektrischer Wirkungsgrad von 40 % bedeutet, dass 60 % der eingesetzten Brennstoffenergie nicht für die Umwandlung in elektrische Energie genutzt werden können und für die Anlage als Verlust zu werten sind. Diese 60 % der Energie liegen in Form von Abwärme, aber auch Wärme zufolge mechanischer Verluste (Lagerreibung, etc.) vor.

(7) Mit Schreiben vom 27. Oktober 2008 ergänzte der Gutachter seine Aussagen anlässlich des Erörterungstermines:

- a. Wie vereinbart übermittelte MT die schriftliche Erläuterung der von der BP übergebenen Unterlagen (schematische Darstellungen aus den Homepages von „Bundesverband Kraft-Wärme-Kopplung ev“ und „Bund der Energieverbraucher“).
- b. Sämtliche Darstellungen würden die Vorteile der KWK gegenüber der getrennten Erzeugung von Strom und Wärme beschreiben. Hierfür würden typische Zahlenwerte angegeben. Durch die KWK komme es zu einer Primärenergieeinsparung gegenüber der getrennten Erzeugung. Aus diesen Darstellungen, welche die Gegebenheiten der Primärenergieeinsparung in konkreter Weise darstellten, könne jedoch nicht auf die Brennstoffzuordnung für die einzelnen Produkte (Strom und Wärme) geschlossen werden. Es erfolge ein Vergleich von zwei verschiedenen Wegen (einmal gekoppelt in KWK und einmal getrennt) der Bereitstellung der Endenergien Fernwärme und elektrische Energie. Die Brennstoffzuordnung innerhalb der KWK könne nur durch eine detaillierte Betrachtung der eingesetzten KWK-Anlage und deren Technologie erfolgen. Aus dieser Einsparung der Primärenergie könnten aber keine Rückschlüsse auf die Umwandlungsschritte innerhalb der KWK-Anlage gezogen werden. Diesbezüglich werde auf bestehende Aussagen verwiesen.
- c. Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass es in Österreich eine gültige offizielle Norm gebe, die die Beurteilung der Wärmelieferung aus KWK-Anlagen und die damit verbundene Zuordnung des Primärenergieeinsatzes (= Brennstoffeinsatz) regle: ÖNORM EN 15316-4-5 (Ausgabe 2001-10-1) „Heizungsanlagen in Gebäuden – Verfahren zur Berechnung der Energieanforderungen und Nutzungsgrade der Anlagen; Teil 4-5: Wärmeerzeugungssysteme, Leistungsfähigkeit und Effizienz von Fernwärme- und großvolumigen Systemen.“ Auf Seite 14

dieser Norm sei beschrieben, wie der Primärenergieeinsatz für eine Wärmelieferung aus einer KWK-Anlage an ein Fernwärmennetz zu berechnen sei (Gleichung 4):

$$f_{p, ch, e} \cdot Q_{chp, e} = f_{p, el} \cdot (E_{el, cph, e} : \eta_{hn, e})$$

Der linke Teil der Gleichung sei die Primärenergie (= Brennstoff), die der Wärmelieferung aus der KWK-Anlage zuzuordnen sei. Zur Berücksichtigung der Verluste während des Wärmetransportes von der KWK-Anlage bis zum Fernwärmesystem werde der Wirkungsgrad  $\eta_{hn, e}$  eingefügt. Der Primärenergiefaktor des elektrischen Stroms sei der Kehrwert des elektrischen Wirkungsgrades. Führungsgröße in dieser Berechnung sei der Stromverlust ( $E_{el, cph, e}$ ) in der KWK-Anlage zufolge der Wärmeauskopplung. Die weitere Gleichung gebe lediglich an, wie zu verfahren sei, wenn nicht alle Wärme aus der KWK-Anlage in das Fernwärmennetz eingespeist werde.

Für die Betrachtung der unmittelbaren Erzeugungssituation der KWK-Wärme in der KWK-Anlage sei der Wirkungsgrad des (externen) Heiznetzes aus der Berechnung auszuscheiden. Somit sei die Berechnungsgleichung lt. Ö-Norm ident mit der Brennstoffzuordnung auf Basis des Stromverlustes gemäß Methode PG bzw. Cenelec. In der Norm gebe es weiters die Möglichkeit zur Verwendung eines fixen Primärenergiefaktors des elektrischen Stroms, der die durchschnittliche, länderspezifische Erzeugungssituation wiedergebe. Entscheidend sei jedoch, dass die Ermittlung des Primärenergiefaktors der KWK-Wärme auf Basis des Stromverlustes in der KWK-Anlage erfolge.

(8) Mit Schreiben vom 30. Oktober 2008 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und mündliche Verhandlung von der Bw. zurückgenommen.

(9) Mit Schreiben vom 10. November 2008 übermittelte MT eine Stellungnahme zur Brennstoffzuordnung der BP-Methode II:

Die Brennstoffzuordnung nach der BP-Methode II in KWK-Anlagen errechne einen hypothetischen Brennstoffeinsatz für die beiden Koppelprodukte Strom und Wärme jeweils unabhängig voneinander. Hierzu werde der Stromoutput der einzelnen Aggregate durch den tatsächlichen oder einen angenommenen elektrischen Wirkungsgrad dividiert. Damit werde ein hypothetischer Brennstoffeinsatz für die Stromerzeugung gewonnen. Der Wärmeoutput werde durch einen typischen Wirkungsgrad einer reinen ungekoppelten Wärmeerzeugung in einem Kessel dividiert, wodurch ein hypothetischer Brennstoffeinsatz für die Wärmeerzeugung ermittelt werde. Die Summe dieser beiden Brennstoffmengen werde als Basis für die anteilmäßige Zuordnung des Brennstoffeinsatzes auf die beiden Koppelprodukte Strom und Wärme herangezogen. Das Verfahren sei wie folgt zu bewerten

- Die Brennstoffzuordnung erfolge aus dem Vergleich der Brennstoffeinsätze bei einer ungekoppelten Erzeugung von Strom und Wärme. Somit würden die spezifischen physikalischen Eigenschaften und energetischen Vorteile der KWK (Stichwort Primärenergieeinsparung gegenüber der ungekoppelten Erzeugung) nicht berücksichtigt.
- Die Nutzung von Abwärme innerhalb der Stromerzeugung, wie dies bei Kombikraftwerken („GuD-Anlagen“) der Fall sei, werde in diesem Verfahren nicht berücksichtigt. So werde zum Beispiel Dampfturbinen, deren Energiezufuhr ausschließlich durch Abwärmenutzung aus den Rauchgasen der vorgeschalteten Gasturbine erfolge, ein hypothetischer Brennstoffeinsatz zugeordnet. Somit werde der errechnete Gaseinsatz für die Stromerzeugung teilweise größer als der Gesamtgaseinsatz.
- Die Brennstoffzuordnung für die Wärmeerzeugung erfolge auf der Basis nicht real existierender Anlagen. In einer KWK-Anlage erfolge die Wärmelieferung nicht direkt aus einem Kessel, der mit Brennstoffbefeuert werde, sondern immer erst nach oder in einer Wärmekraftmaschine, in der die Erzeugung elektrischer Energie erfolge. In dieser Berechnung der BP werde die real existierende, physikalische Situation nicht wiedergegeben. Das manifestiere sich auch darin, dass der errechnete hypothetische Brennstoffeinsatz größer sei, als der tatsächliche Brennstoffeinsatz in der betrachteten KWK-Anlage.
- Die Brennstoffzuordnung nach der BP-Methode sei auch in keiner offiziellen österreichischen oder europäischen Norm dokumentiert.

7. Folgende Unterlagen und Aussagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

A. Verfahren Finanzamt-Ministerium: Das Finanzamt führte – schon im Hinblick auf die ebenfalls angefochtenen Bescheide betreffend die Jahre 1997 bis 1999 - vom Januar 2003 bis zum November 2005 - einen Schriftverkehr mit dem BMF, indem es um Anweisungen bezüglich der weiteren Vorgangsweise ersuchte bzw die Frage aufgeworfen wurde, ob ein Erlass zu den KWK ergehen sollte:

- (1) Am 23. Januar 2003 teilt das BMF mit, es werde ein Erlass ergehen, in welchem die Unzulässigkeit der Methode PG thematisiert werde, die Berufung sei einstweilen nicht zu erledigen.
- (2) Am 8. Juli 2003 ersuchte das Finanzamt um Mitteilung, wann der angekündigte Erlass ergehen werde.
- (3) Am 6. August 2003 teilt das BMF dem Finanzamt mit, der Fall sei mit der Technischen Untersuchungsanstalt besprochen worden. Wenn Strom und Wärme erzeugt werde, seien die Verluste dem Strom zuzuteilen, weil dieser der hochwertigere Energieträger sei. Bis Jahresende 2003 gebe es dazu einen Erlass.

(4) Am 14. Januar 2004 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass eine Stellungnahme zum Gutachten PG von der Technischen Untersuchungsanstalt eingeholt worden sei. Diese Ausführungen werde man in einen Erlass einarbeiten. Der Erlass komme noch im ersten Halbjahr 2004 heraus.

(5) Am 3. August 2004 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, bis Ende September werde ein Erlass betreffend die Behandlung der Berechnung nach der Methode PG erstellt.

(6) Ein Anruf des zuständigen Finanzamtes im BMF am 19. November 2004 ergab, dass nunmehr in einem Parallelfall betreffend Mineralölsteuer eine Lösung gefunden worden sei, deren konkrete Ausformulierung für einen Erlass noch Zeit benötige.

(7) Am 18. August 2005 ersuchte das Finanzamt – nachdem ein Erlass bis dahin nicht ergangen war – die Technische Untersuchungsanstalt um Zusendung der Beurteilung der Berechnungsmethode PG.

(8) Am 21. September 2005 übermittelte die Technische Untersuchungsanstalt eine – die Mineralölsteuer betreffende – Stellungnahme zur Berechnungsmethode PG (Auszug):

Die sogenannte „exakte Methode“ (Methode PG) entspreche weder den gesetzlichen Vorgaben, noch den Prinzipien in der Zolldokumentations- Info des BMF. Damit sei gemeint, dass eine steuerliche Belastung der bei der Stromerzeugung freiwerdenden Abwärme (so sie genutzt werde) vorgesehen sei. Damit sei auch verbunden, dass ein Teil des Brennstoffes sowohl über die Elektrizitätsabgabe als auch über die Besteuerung der nutzbringend verwendeten Wärme steuerlich belastet werde und somit einer Doppelbesteuerung unterliege. Bei der Methode PG würden Berechnungsmethoden angewandt, bei denen keine Doppelbesteuerung auftrete. Konsequenterweise sei damit verbunden, den Brennstoff für Motorkraftwerke, Dieselaggregate, Flüssiggasmotoren und Gasturbinen vollkommen zu entsteuern, auch wenn die freiwerdende Wärme nutzbringend verwendet werde. Da es sich bei den genannten Anlagen nur um reine Abwärme handle, liege nach der Methode PG keine gekoppelte Erzeugung von Strom und Wärme vor, in dem Sinn, dass die Nutzung oder Nichtnutzung der Abwärme keinen Einfluss auf den Stromerzeugungsprozess habe. Somit sei der Anteil des Brennstoffes, der auf die Erzeugung elektrischer Energie entfalle, 100%.

Bei Dampfkraftwerken erfolge die Entnahme von teilweise entspanntem Dampf für das Fernwärmennetz. Da dieser entnommene Dampf für die Stromerzeugung nicht mehr zur Verfügung stehe, werde eine „Stromeinbuße“ festgestellt. Um in diesem Fall die teilweise Doppelbesteuerung zu vermeiden, werde nicht die erzeugte Wärmemenge als Basis für die Berechnung der Mineralölsteuer herangezogen, sondern der Mehraufwand an Brennstoff, der nötig sei, um die „Stromeinbuße“ auszugleichen. Nach diesem Berechnungsverfahren werde

---

selbstverständlich eine wesentlich geringere Menge steuerpflichtigen Brennstoffs errechnet, als es bei Berechnungen iSd Mineralölsteuerbestimmungen der Fall wäre.

In § 24 Abs 4 MinStG werde im Zusammenhang mit der Nachversteuerung für jene Heizölmengen, die nicht auf die Erzeugung elektrischer Energie entfielen, auf den § 8 Abs 2 hingewiesen. Die betreffende Gesetzesstelle beschreibe begünstigte Anlagen zur gemeinsamen Erzeugung von elektrischer Wärme und Energie. Aus dem Gesetzestext und insbesondere der Kommentierung dieses Paragraphen gehe eindeutig hervor, dass derartige Anlagen (Gesamtenergieanlagen) im Wesentlichen aus einer Verbrennungskraftmaschine (zB Diesel- oder Gasmotor), einem Stromgenerator und einem Wärmetauscher bestünden. Wenn nun bei Anlagen, die ausschließlich Abwärme freisetzen eine Nachversteuerung für jene Mineralölmengen vorgesehen sei, die nicht auf die Erzeugung elektrischer Energie entfielen, könne das Zuordnungsprinzip der Methode PG nicht gesetzeskonform sein. Bei dieser Methode werde nämlich bei den in § 8 Abs 2 beschriebenen Anlagen der Brennstoff in jedem Fall zu 100% der Stromerzeugung zugeschlagen, womit es zu keiner Nachversteuerung kommen könne.

Das in den §§ 8 und 24 MinStG zugrundegelegte Prinzip der Besteuerung von Gesamtenergieanlagen gelte auch für Dampfkraftwerke.

Die Kritik richte sich gegen die teilweise Doppelbesteuerung des Brennstoffes bei Anlagen zur gemeinsamen Erzeugung von elektrischer Energie und Wärme. Dem Umstand, dass eine Doppelbesteuerung vorliege, werde nicht widersprochen, denn es sei richtig, dass auf Basis der gesetzlichen Bestimmungen ein Teil des Brennstoffes über den Umweg der Elektrizitätsabgabe und über die Besteuerung des Wärmeanteils belastet werde. Richtig sei auch, dass ein sparsamer, wirtschaftlich sinnvoller und ökologisch bewusster Umgang mit nicht regenerierbarem Rohstoff nicht in wünschenswerter Weise begünstigt werde. Dennoch müsse die Abrechnung der Mineralölsteuer auf gesetzlicher Basis stehen, denn was für alle anderen Betriebe gelte, müsse auch für den hier betroffenen Betrieb gelten. Die Berechnung nach der Methode PG entspreche daher nicht den gesetzlichen Vorgaben.

B. Gutachten MT vom 3. Juli 2006 für die Kalenderjahre 2000 und 2001 (Auszug):

Die Bw. betreibe zwei Gasturbinen mit zwei Abhitzekesseln mit Zusatzfeuerung und einer nachgeschalteten Entnahme-Kondensationsturbine zur Stromerzeugung.

Zu den Abhitzekesseln: Die Rauchgase aus den Gasturbinen würden jeweils in einen Abhitzekessel geleitet. Dadurch werde die beim Betrieb der Gasturbine entstehende Abwärme des Rauchgases zur Erzeugung von Dampf genutzt.

Funktionsweise einer Gasturbine: Der Kompressor sauge Umgebungsluft an und verdichte sie auf ein höheres Druckniveau. Die verdichtete Luft werde in der Brennkammer zur Verbrennung des Brennstoffs genutzt. Hierbei werde die gespeicherte Energie in Form von Wärme frei. Die heißen Rauchgase würden in der Expansionsturbine auf Umgebungsdruck entspannt. Die Rauchgase würden Energie abgeben, die als mechanische Energie zum Antrieb des Generators und des Kompressors genutzt werde. Durch diese Energieabgabe komme es zu einer Temperaturniedrigung der Rauchgase auf 400 bis 500 Grad Celsius. Diese Rauchgase, die nun Umgebungsdruck hätten, würden an die Umgebung abgegeben. Um die vorhandene Restwärme zu nützen, könnten die Rauchgase auch in einen Abhitzekessel geleitet werden, in dem dann Dampf oder Heißwasser erzeugt werde. Diese Abwärmenutzung sei anlagentechnisch und energetisch vollkommen getrennt von der Erzeugung elektrischer Energie in der Gasturbine. Am Betrieb der Gasturbine ändere sich durch den Einsatz eines Abhitzekessels nichts. Die eingesetzte Brennstoffmenge, die erzeugte elektrische Energie und der erreichte elektrische Wirkungsgrad der Gasturbine sei unabhängig davon, ob eine Abwärmenutzung erfolge oder nicht. Für die eingesetzte Brennstoffmenge gelte: Erdgasmenge zur Stromerzeugung ohne Abwärmenutzung = Erdgasmenge zur Stromerzeugung mit Abwärmenutzung.

Gasturbine: Durch die erläuterte anlagentechnische und energetische Trennung der Abwärmenutzung von der Erzeugung elektrischer Energie in den Gasturbinen könne der in den nachgeschalteten Abhitzekesseln gewonnenen Nutzwärme kein Brennstoffeinsatz in den Gasturbinen zugeordnet werden. Dieser Sachverhalt werde auch in einem Referenzdokument des Europäischen Normungsausschusses CENELEC behandelt. In diesem Dokument werde zur Bewertung des Brennstoffeinsatzes eine „Stromverlustkennzahl“ eingeführt. Die Stromverlustkennzahl sei das Verhältnis der Reduktion der erzeugten elektrischen Energie (Stromverlust durch die Wärmeauskopplung) zu der dadurch gewonnenen Nutzwärme.

Dampfprozess: Anders als bei der Gasturbine komme es bei Entnahmekondensationsdampfturbinen zu einem Stromverlust. Das bedeute, dass der ausgetrennten Wärme ein Teil des im Kessel zugeführten Brennstoffes zugeordnet werden könne.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1. Strittig ist im gegenständlichen Fall die Art der Berechnungsmethode für die Erdgasabgabenvergütung. Während die Bw. von der Cenelec-Methode (Methode PG) ausgeht, stellt die Betriebsprüfung eine eigene Berechnung nach der Wärmeoutputmethode an. Das BMF regelt in einem Erlass die Abstellung auf den Nachweis des Erdgases, das auf die Erzeugung elektrischer Energie entfällt bzw eine pauschale Umrechnung mit einem

Wirkungsgrad von 44%. Der UFS hat bereits im Verfahren vom 19. Juli 2004, RV/0273-L/03, die Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades angewandt.

2. Der Unabhängige Finanzsenat geht von der Richtigkeit der Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades (pauschale Umrechnungsmethode mit dem Wirkungsgrad abgestellt auf die jeweilige Anlage) aus folgenden Gründen aus:

a. (1) Der Erdgasabgabe unterliegen gemäß § 1 Abs 1 Z 1 ErdgasAbgG die Lieferung von Erdgas im Steuergebiet und gemäß § 1 Abs 1 Z 2 ErdgasAbgG der Verbrauch von Erdgas durch Erdgasunternehmen sowie der Verbrauch von selbst hergestelltem oder in das Steuergebiet verbrachtem Erdgas im Steuergebiet.

(2) Befreit von der Erdgasabgabe ist das Erdgas gemäß § 3 Abs 2 Z 2 ErdgasAbgG, soweit es zur Erzeugung von elektrischer Energie verwendet wird. Für das Vergütungsverfahren sind die Regelungen des Energieabgabenvergütungsgesetzes sinngemäß anzuwenden, wobei die Vergütung auch monatlich erfolgen kann.

(3) Nach dem Durchführungserlass des BMF vom 20. Januar 1997 gelten im Bereich der Erdgasabgabevergütung folgende Regelungen:

Nach Pkt 9.2.3 können Erdgasabgabe und Vergütung saldiert werden, wenn der Verwender des Erdgases zur Stromerzeugung gleichzeitig auch Schuldner der Erdgasabgabe ist. Im Zuge der Jahressteuererklärungen sind die Vergütungsbeträge aber offen auszuweisen.

Nach Pkt. 9.2.4 ist

- in Anlagen, die gleichzeitig elektrische Energie und Wärme erzeugen, der Anteil nachzuweisen, der auf die Erzeugung elektrischer Energie entfällt;
- ist ein Nachweis nicht möglich, bestehen gegen eine Hochrechnung der eingesetzten Erdgasmenge aus der erzeugten Elektrizitätsmenge keine Bedenken. Es ist davon auszugehen, dass die Erzeugung der elektrischen Energie aus Erdgas mit einem Wirkungsgrad von 44% erfolgt. Die zur Erzeugung der elektrischen Energie aufgewendete Menge an Erdgas ist daher nach der folgenden Formel zu berechnen: Erdgaseinsatz für Erzeugung elektrischer Energie = Nettostromerzeugung (Output an elektrischer Energie) dividiert durch 0,44. Das Ergebnis ist in Normkubikmeter Erdgas umzurechnen, wobei zur Vereinfachung davon auszugehen ist, dass ein Normkubikmeter Erdgas einer Energiemenge von 10 kWh entspricht. Wird von dieser Vereinfachungsmethode Gebrauch gemacht, dann muss diese Regelung über den Zeitraum eines ganzen Jahres beibehalten werden. Eine Änderung der Berechnungsmethode (exakte Zuordnung – Pauschalregelung) innerhalb eines Jahres ist nicht zulässig. Bei der Anwendung der Pauschalmethode ist die tatsächlich eingesetzte Erdgasmenge nachzuweisen, sodass eine Vergütung darüberhinaus nicht erfolgen kann.

b. Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, welche der nachstehend angeführten Methoden zur richtigen und gesetzeskonformen Ermittlung des Vergütungsbetrages führt.

(1) **Wärmeoutputmethode BP I:** Nach dieser Methode sind – jeweils in MWh (oder kWh) – die Gesamtmenge an Erdgas, die Verluste, der Eigenbedarf bzw die Netzabgabe Strom zu ermitteln. Von der Gesamterdgasmenge werden die auf Verluste und die Stromerzeugung entfallenden Mengen abgezogen, es verbleiben die auf die Wärme entfallenden MWh. Sodann wird der auf die Wärme entfallende Prozentsatz errechnet und anschließend auf die Gesamterdgasmenge in Normkubikmeter zur Anwendung gebracht. Beim Sattdampfkessel werden 100% des Erdgases dem Wärmeanteil zugerechnet. Daraus ergibt sich die zu bezahlende Erdgasabgabe.

**Wärmeoutputmethode BP II:** Bei der Methode des gewichteten Outputs werden die Outputwerte Strom und Wärme mit 40% bzw 85% gewichtet, Strom also mehr als doppelt so stark. Zur Berechnung müssen daher sowohl die Outputwerte Strom als auch die Outputwerte Wärme gemessen und zur Verfügung gestellt werden.

(2) **Stromverlustmethode (Methode PG):** Bei der Methode PG ist zu unterscheiden:

- Bei Aggregaten, die nur der Wärmeerzeugung dienen (Sattdampfkessel) wird der Brennstoffeinsatz zur Gänze der erzeugten Wärme zugerechnet.
- Bei Dampfturbinen wird über den Stromverlust bei Entnahme von Dampf, weil durch die Entnahme weniger Dampf für die Erzeugung elektrischer Energie zur Verfügung steht, die Brennstoffmenge ermittelt, die der ausgekoppelten Wärme zuzuordnen ist. Dazu ist auch die Kenntnis des elektrischen Wirkungsgrades notwendig.

Die Berechnung erfolgt mit der Formel  $f = (\beta \cdot q) : \eta_{\text{non-CHP}, p}$ .

$f$  = die Brennstoffenergie, die der Wärme zuzuordnen ist (mittlere Frischdampfmenge in einer Periode)

$\beta$  = die Stromverlustkennzahl

$q$  = die Wärme in kWh

$\eta$  non-CHP,  $p$  = elektrische Wirkungsgrad (thermodynamische Simulationsrechnung)

Zusätzlich sind bei dieser Rechnung Netzverluste zu beachten (ca. 10% für Wärme, die nicht genutzt wird).

- Bei Gasturbinen findet keine Wärmeauskopplung statt, daher ist dieser Wärmenutzung ohne Stromverlust kein Brennstoffverbrauch zuzuordnen.

(3) Im Rahmen der **44%-Methode** wird der Vergütungsbetrag aus dem Stromoutput ermittelt: Die erzeugte Strommenge in kWh (Netzabgabe und Eigenverbrauch; allenfalls umzurechnen aus MWh) wird durch den elektrischen Wirkungsgrad der Anlage dividiert. Die sich ergebenden kWh werden mit dem Faktor 10 in Normkubikmeter umgewandelt. Multipliziert mit dem gesetzlichen Abgabenbetrag je m<sup>3</sup> (im Prüfungszeitraum 0,6 S) ermittelt sich der Vergütungsbetrag. Die Differenz zur Erdgasabgabe aus den verwendeten Erdgasmengen ergibt den tatsächlich zu zahlenden Abgabenbetrag.

Bei Anwendung der **Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades** wird der tatsächliche elektrische Wirkungsgrad der Anlage berechnet und an Stelle der im Erlass geregelten 44% angesetzt. Bei dieser Methode wird ebenfalls die Menge des verwendeten Erdgases direkt aus der erzeugten Strommenge ermittelt und der Vergütungsbetrag unmittelbar daraus errechnet.

c. Für den UFS ergibt sich im Zusammenhang mit dem hier maßgeblichen Gesetzestext – nämlich § 3 Abs 2 Z 2 ErdgasAbgG – folgendes (Erläuterungen aufbauend auf den Zahlen der Jahre 2000 und 2001):

(1) Die Ermittlung der Erdgasabgabe selbst erfolgt auf verhältnismäßig einfachem Weg, indem die verwendeten Erdgasmengen (Normkubikmeter) mit dem in § 5 ErdgasAbgG angeführten Satz multipliziert werden. Das Ausmaß dieser Erdgasmengen kann als bekannt vorausgesetzt werden.

(2) Die Erdgasabgabevergütung wird nach § 3 Abs 2 ErdgasAbgG berechnet. Nach dem Gesetzestext (Z 2) ist das Erdgas insoweit steuerbefreit, als es zur Erzeugung elektrischer Energie verwendet wird. Der gesetzlichen Vorgabe ist somit Genüge getan, wenn – unter Miteinbeziehung des Stromoutputs – in klar nachvollziehbarer Weise die für die erzeugte Strommenge benötigte Erdgasmenge berechnet wird, zumal sich daraus unmittelbar der Vergütungsbetrag ergibt. Aus dem Gesetzestext selbst ist zwingend weder die Miteinbeziehung des Wärmeoutputs, noch der Vorrang einer indirekten Berechnungsmethode oder die Nachrangigkeit einer „Pauschalierungsmethode“ herauszulesen. Der UFS geht im Hinblick auf den Gesetzestext und den Zweck der Vergütungsregelung davon aus, dass die Berechnung der Erdgasabgabevergütung durch eine leicht fassliche und mit vorhandenen bzw einfach zu eruierenden Parametern arbeitende Methode dem Gesetz entspricht. Der Durchführungserlass der Finanzverwaltung kann im Hinblick auf die zu wählende Methode eine Hilfestellung bieten, ist aber – wie schon in zahlreichen Entscheidungen ausgeführt wurde – nicht bindend für den UFS.

(3) Die Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades entspricht nach Ansicht des UFS dem Willen des Gesetzgebers für den Bereich der Berechnung der Erdgasabgabevergütung, weil

damit exakt die für die jeweilige Anlage verwendete Erdgasmenge (in Verbindung mit dem tatsächlichen Stromoutput) ermittelt wird. Die bezeichnete Methode gleicht der 44%-Methode hinsichtlich des verwendeten Berechnungsmodus, ersetzt aber den im Erlass willkürlich angesetzten Wirkungsgrad durch den tatsächlichen Wirkungsgrad der Anlage. Aus den im jeweiligen Betrieb jedenfalls gegebenen Parametern lässt sich der Vergütungsbetrag direkt berechnen. Der Faktor 1000 (Umrechnung der Mwh in kwh) steht als technische Größe fest, der Abgabenbetrag (0,6) ist gesetzlich geregelt. Die Strommenge (Stromoutput) wird in jeder KWK-Anlage automatisch gemessen und bedarf keiner weiteren Erläuterung. Das gilt auch für den elektrischen Wirkungsgrad, wobei dieser mit Hilfe der monatlichen Durchschnittswerte der Anlage (im gegenständlichen Fall für die Cenelec-Methode) oder im Rahmen eines Gutachtens bestimmt werden kann. Der Umwandlungsfaktor für die Normkubikmeter ist mit dem Pauschalsatz von 10 zu bemessen (dabei handelt es sich um den unteren Heizwert, da in der KWK-Anlage nur bestimmte Temperaturen erreichbar sind, im Gegensatz zum oberen Heizwert, der bei Niedertemperaturheizungen der Kunden als Verrechnungsbasis dient). Alle für die Berechnung benötigten Faktoren stehen entweder fest oder können direkt den vorhandenen technischen Daten der KWK - Anlage entnommen werden.

Die folgende Aufstellung betrifft nur den Bereich der für das Fernheizkraftwerk verwendeten Erdgasmengen (nur Teilmenge) der Bw.:

Vergütung 2000:

Für das Jahr 2000 ergibt sich unter Miteinbeziehung des tatsächlichen Wirkungsgrades der Anlage der Bw. von durchschnittlich 36% folgende Rechnung:

Strommenge	65.523 mWh		
Eigenbedarf Strom	5.488 mWh		
Summe	<b>71.011 mWh</b>		
	X 1000 (Umwandlung in kWh)		
	:0,36 (elektrischer Wirkungsgrad)		
	:10 (Umwandlungsfaktor Normkubikmeter)		
	X 0,6	11.835.167,00 S	

	(Abgabenbetrag/m <sup>3</sup> )		
Vergütungsbetrag		:13,7603	<b>860.095 €</b>

Ist der Vergütungsbetrag berechnet, ergibt sich als Differenz zur Erdgasabgabe nach Normkubikmetern die tatsächlich zu zahlende Erdgasabgabe für den KWK-Teilbereich:

Erdgasmenge	23.821.687,00 m <sup>3</sup>	14.293.012,00 S	1.038.713,00 €
	4.307.893,00 m <sup>3</sup>	2.584.736,00 S	187.840,00 €
Summe			<b>1.226.553,00 €</b>
Vergütung			-860.095,00 €
Erdgasabgabe			<b>366.458,00 €</b>

Vergütung 2001:

Für das Jahr 2001 ergibt sich unter Miteinbeziehung des tatsächlichen Wirkungsgrades der Anlage der Bw. von durchschnittlich 42% folgendes:

Strommenge	101.385 mWh		
Eigenbedarf Strom	4.790 mWh		
Summe	<b>106.175 mWh</b>		
	X 1000 (Umwandlung in kWh)		
	:0,42 (elektrischer Wirkungsgrad)		
	:10 (Umwandlungsfaktor Normkubikmeter)		
	X 0,6 (Abgabenbetrag/m <sup>3</sup> )	15.167.857,00 S	
Vergütungsbetrag		:13,7603	<b>1.102.291,00 €</b>

Damit ergibt sich als Differenz zur Erdgasabgabe nach Normkubikmetern die tatsächlich zu zahlende Erdgasabgabe für den KWK-Teilbereich:

Erdgasmenge	29.054.415 m <sup>3</sup>	17.432.649 S	1.266.880,00 €
	3.607.303 m <sup>3</sup>	2.164.382 S	157.291,00 €
Summe			<b>1.424.171,00 €</b>
Vergütung			-1.102.291,00 €
Erdgasabgabe			<b>321.880,00 €</b>

(4) Die Methode PG bzw die Stromverlustmethode führen nicht direkt zur Ermittlung des Vergütungsbetrages, sondern dienen der Berechnung der tatsächlich zu zahlenden Erdgasabgabe (Abgabebetrag abzüglich Vergütung), nämlich jener Abgabe, die auf die ausgekoppelte Wärme entfällt, während § 3 Abs 2 Z 2 ErdgasAbG die Ermittlung des Vergütungsbetrages (durch Ermittlung des auf die Stromerzeugung entfallenden Brennstoffanteils) regelt. Für die Berechnung nach der Methode PG wird nicht nur der elektrische Wirkungsgrad und der Stromverlust, sondern zudem auch der Wärmeoutput in kWh benötigt. Zudem muss zwischen den einzelnen Turbinenarten unterschieden werden. Mit einzubeziehen sind auch die Leitungsverluste aus der Wärmelieferung, während diese Faktoren bei der Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades vernachlässigt werden können, da nur auf die für den erzeugten Stromoutput benötigte Erdgasmenge abgestellt wird.

Ähnliches gilt für die BP-Methode: Auch hier wird der Steuerbetrag ermittelt und nur indirekt der Vergütungsbetrag. Bei dieser Methode bedarf es sowohl der Feststellung des Stromoutputs, als auch des Wärmeoutputs, um den Steuerbetrag feststellen zu können. Ermittelt wird (in einem Prozentsatz) der auf die Wärme entfallende Brennstoffanteil.

(5) Zusammenfassend wird zu den verschiedenen Arten der Berechnung festgehalten, dass zur Durchführung der Methode PG und der BP-Methode zusätzliche Faktoren erhoben werden müssen und über den Wärmeoutput die auf die Wärme entfallende Erdgasabgabe ermittelt wird. Im Fall von Gasturbinen nimmt die Bw. an, dass die Abwärme quasi automatisch entsteht und in diesem Fall der Nutzwärme gar kein Brennstoffeinsatz zugeordnet werden kann. Der UFS geht davon aus, dass diese Folgerung nicht dem Gesetz entspricht. Bei der Berechnung nach der Methode PG wird die Erdgasabgabe fast zu Gänze vergütet, was nur dadurch zustande kommen kann, dass – anders als in § 3 Abs 2 Z 2 ErdgasAbG vorgesehen – nicht auf den Erdgaseinsatz für die Stromerzeugung, sondern auf den Wärmeoutput abgestellt wird. Um die Stromverlustrechnung durchführen zu können, bedarf es sowohl der Schätzung (oder Berechnung) der mittleren Frischdampfmenge in einer Periode (Brennstoffenergie für die Wärme), des Stromverlustes, der Wärme (in kWh) und des elektrischen Wirkungsgrades, also weiterer Parameter, die zu der im Gesetz geforderten

---

Ermittlung des Erdgaseinsatzes für die Stromerzeugung unmittelbar nichts beitragen. Bei den bezeichneten Methoden soll man (nach dem Schreiben der BP in der Stellungnahme vom Oktober 2008) auch den Preis je verkaufter Einheit Strom bzw Wärme als Gewichtungsfaktor miteinbeziehen können. Das ist ein weiterer Nachweis, dass BP-Methode und Methode PG diese Berechnung einerseits unnötig verkomplizieren und andererseits nicht dem Gesetz entsprechen, weil die Absatzpreise mit der zu ermittelnden Erdgasmenge erkennbar nichts zu tun haben.

Bei den beiden BP-Methoden erfolgt die Berechnung nach dem Wärmeoutput (im Vergleich mit den Stromoutput), was – diesmal mit entgegengesetzten Vorzeichen – zu einer niedrigen Vergütung führt. Hinsichtlich der Bewertung dieser Methode schließt sich der UFS teilweise den im Schreiben vom 10. November 2008 vorgebrachten Argumenten von MT an: Die Berechnung der Erdgasabgabe erfolgt über die Brennstoffzuordnung im Wärmebereich, die allerdings die spezifischen Wärmeerzeugungsprozesse in KWK-Anlagen nur ungenügend berücksichtigt. Während dies bei der vom Gesetz vorgesehenen Vergütungsberechnung über den Stromoutput unproblematisch ist, weil Gaseinsatz und Stromoutput in ein (physikalisch) klar definiertes Verhältnis zueinander gesetzt werden können, ist die Wärmeoutputmethode von vornehmerein problematisch, weil eine direkte Brennstoffzuordnung zum Wärmebereich aufgrund der Kopplung mit der Stromerzeugung und der Unterschiedlichkeit der Anlagen nicht möglich ist. Zudem ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht erklärbar, warum die BP sogar die Erlassmethode ablehnt und zu eigenen – vom Gesetz und vom Erlass abweichenden – Berechnungsmethoden greift. Wenn es für die BP „fraglich“ ist, ob die Erlassmethode überhaupt für Großanlagen gedacht ist, so muss ihr erwidert werden, dass die Größe der Anlage im Erlass nicht thematisiert ist und eine derart gravierende Abweichung von der Rechtsmeinung des BMF mit diesem offenbar nicht abgestimmt worden ist. Wenn Großbetriebsprüfung und BMF unterschiedliche Rechtsmeinungen äußern – und die Rechtslage auch noch von Bundesland zu Bundesland verschieden dargestellt wird (in anderen Bundesländern werden derartige Berechnungen nicht angestellt) – kann Rechtssicherheit in diesem sensiblen Grundversorgungsbereich nicht erreicht werden.

Allen diesen Methoden ist gemeinsam, dass sie zu überproportional hohen (Cenelec) oder niedrigen (BP) Vergütungen führen und Parameter benötigen, die das Unternehmen uU gar nicht zur Verfügung stellen kann und die vom Gesetzgeber auch nicht gefordert werden. Die Frage, wie und mit welchen Prozentsätzen die Gesamtverluste an Strom und Wärme beim Outputvergleich aufzuteilen sind, ist nur im Rahmen dieser Methoden strittig, während bei der Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades derartige Verteilungsprobleme gar nicht auftreten können.

Im Vergleich würden sich für 2000 und 2001 folgende Steuerbeträge ergeben:

---

Für 2000:

Vergütung lt. BE 860.095 €

Steuer lt. BE 366.458 €

Steuer bisher 420.453 €

Steuer BP I 571.139 €

Steuer Cenelec-Methode 329.249 €

Steuer 44%-Methode 476.717 €

Steuer BP II berechnet erst ab  
6/2000

Für 2001:

Vergütung lt. BE 1.102.291 €

Steuer lt. BE 321.880 €

Steuer bisher 170.365 €

Steuer BP I 414.503 €

Steuer Cenelec-Methode 256.346 €

Steuer 44%-Methode 355.149 €

Steuer BP II 541.862 €

Die Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades entspricht dagegen exakt der gesetzlichen Regelung in § 3 Abs 2 Z 2 ErdgasAbG (und bis auf den Wirkungsgrad der Erlassmethode), weil nur die auf die tatsächliche Stromerzeugung entfallende Gasmenge ermittelt und direkt der Vergütungsbetrag errechnet wird. Sie weist gegenüber der Erlassmethode den Vorteil auf, dass flexibel auf die jeweilige Anlage abgestellt werden kann. Die im Erlass des BMF verwendeten 44% Wirkungsgrad sind nur bei neuesten und technisch extrem hochgerüsteten Anlagen erreichbar. Die starre Anwendung einer Prozentgrenze würde KWK-Anlagen mit niedrigeren Wirkungsgraden Erdgasmengen zuordnen, die tatsächlich nicht verbraucht wurden. Dies würde nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dem Gesetz widersprechen.

(6) Die Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades ist daher am besten geeignet, dem Erfordernis einer raschen und genauen Ermittlung des Vergütungsbetrages Rechnung zu tragen. Da der jeweilige Stromoutput der Elektrizitätsabgabe unterliegt, wird auch genau jene

---

Erdgasmenge befreit, die bereits mit einer anderen Steuer belastet ist. Diesbezüglich darf hinzugefügt werden, dass diese Methode keineswegs zu einer vollen Rückvergütung der Erdgasabgabe führt, sondern – wie den beiliegenden Anlagen zu entnehmen ist – mit steigender technischer Aufrüstung der KWK ein höherer Prozentsatz an Erdgasabgabe verbleibt.

(7) Es ergeben sich folgende Vergütungsbeträge: Die Vergütung für 2000 beträgt 860.095,00 € (bisher 612.111,00 €). Die Vergütung für 2001 beträgt 1.102.291,00 € (bisher 987.500,00 €).

Beilagen: 1 Anonymisierungsblatt, vier Berechnungsblätter, 1 Anhang Berechnungsmethoden-Übersicht

Linz, am 24. November 2008