



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der LSG, vertreten durch PTG, vom 21. Juni 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 8. Juni 2000 betreffend Erdgasabgabevergütung 1-12/1996 (1996), 1-12/1997 (1997), 1-8/1998 (1998), 9/1998-8/1999 und 9/1999-12/1999 entschieden:

(1) Die Berufung betreffend Erdgasabgabevergütung 1-12/1996 (1996) wird gemäß § 256 Abs 3 BAO für gegenstandslos erklärt.

Damit tritt der angefochtene Bescheid vom 8. Juni 2000 in formelle Rechtskraft.

(2) Die Berufung betreffend Erdgasabgabevergütung 1/1997 bis 12/1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Erdgasabgabe für 1-12/1997 (1997) wird mit 6.444.494,24 € (88.678.174,20 S) festgesetzt (bisher 6.240.747,51 € bzw 85.874.558 S).

Die Erdgasabgabe für 1-8/1998 (1998) wird mit 4.070.539,63 € (56.011.846,57 S) festgesetzt (bisher 3.989.305,39 € bzw 54.894.039 S).

Die Erdgasabgabe für 9/1998-8/1999 wird mit 6.736.450,92 € (92.695.585,68 S) festgesetzt (bisher 6.589.149,36 € bzw 90.668.672 S).

Die Erdgasabgabe für 9/1999-12/1999 wird mit 2.166.957,05 € (29.817.979,22 S) festgesetzt (bisher 2.051.097,21 € bzw 28.223.713 S).

## Entscheidungsgründe

1. Anlässlich einer im Jahr 2000 durchgeführten Betriebsprüfung wurde zur Erdgasabgaberückvergütung folgendes festgestellt:

a. Die Berechnung der Erdgasabgabevergütung stütze sich auf ein Gutachten, das von der Bw. beauftragt worden sei. Dieses sage aus, dass die Nutzung der Abwärme aus der Gasturbine mit keinem Mehraufwand an Brennstoff verbunden und daher das in der Brennkammer der Gasturbine verfeuerte Gas zur Gänze der Stromerzeugung zuzuordnen sei. Folglich sei von der gesamten eingesetzten Menge die Erdgasabgaberückvergütung beansprucht worden.

b. Die Vergütung der Erdgasabgabe umfasse nur den Anteil, der für die Erzeugung von elektrischer Energie verwendet werde. Werde in einer Anlage, wie in diesem Fall durch die Kraft-Wärme-Kopplung möglich, gleichzeitig elektrische Energie und Wärme erzeugt, so sei der Anteil, der auf die Erzeugung von elektrischer Energie entfalle, nachzuweisen. Sei ein derartiger Nachweis nicht möglich, zB weil der Wärmeoutput nicht gemessen werde, bestünden gegen eine Hochrechnung der eingesetzten Erdgasmenge aus der erzeugten Elektrizitätsmenge keine Bedenken. In der Regel werde von einem Wirkungsgrad bei der Stromerzeugung von 44% auszugehen sein.

c. **Bei der Firma werde der Wärmeoutput nicht gemessen.** Auch sei kein anderer Wirkungsgrad nachgewiesen, daher sei die Erdgasabgaberückvergütung nach der folgenden Formel zu berechnen: 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 zu multiplizieren.

Von der BP werde die a.o. Berechnung zur Ermittlung der Erdgasabgaberückvergütung angewendet.

d. Darstellung in Schilling:

	1996	1997	1998	1998/99	1999
Vergütung vor BP	39.616.433	88.635.113	56.650.434	94.108.400	30.811.460
Vergütung laut BP	39.899.809	85.874.558	54.894.039	90.668.672	28.223.713
Differenz	-283.376	2.760.555	1.756.395	3.439.728	2.587.747

2. Gegen die aufgrund der BP ergangenen Erdgasabgabe- bzw Vergütungsbescheide für (1-12) 1996, (1-12) 1997, (1-8) 1998 sowie 9/98-8/99 und 9-12/99 vom 8. Juni 2000 (zugestellt am 15. Juni 2000) wurde mit Schreiben vom 21. Juni 2000 Berufung eingelegt (Auszug):

a. Die Berufung richte sich gegen die Nachforderung der Erdgasabgabevergütung aufgrund der vom Prüfer vorgenommenen Berechnungsmethode (Aufteilung des Erdgaseinsatzes nach der Pauschalmethode).

Beantragt werde, die bezeichneten Bescheide aufzuheben, die von der Bw. durchgeführte Berechnung anzuerkennen und die Nichtversteuerung der den Transportverlusten im Fernwärmenetz zuordenbaren Erdgasmenge.

b. Nachgefordert würden folgende Beträge:

für 1996	-283.376,00
für 1997	2.760.555,00
für 1998 (1-8)	1.756.395,00
für 1999 (9/98-8/99)	3.439.728,00
und für 9-12/1999	2.587.747,00
somit insgesamt	10.261.049,00

c. Im Zuge der laufenden BP habe der Prüfer für die Ermittlung der Erdgasabgabevergütung die Berechnungsweise des Gutachters (exakte Berechnung des Brennstoffeinsatzes für die Stromerzeugung) nicht anerkannt, vielmehr sei nunmehr im Bescheid vom Prüfer die Erdgasabgabevergütung für die Kraft-Wärmekopplung (Fernheizkraftwerk) nach dem Pauschalverfahren gemäß dem Erlass des BMF vom 20. Januar 1997 mit der 44%-Methode berechnet und festgesetzt worden.

d. Gemäß § 3 Abs 2 Erdgasabgabegesetz erfolge eine Steuerbefreiung im Wege einer Vergütung, soweit das Erdgas zur Erzeugung von elektrischer Energie verwendet werde. In Pkt 9.2.4 des Durchführungserlasses vom 20. Januar 1997, AÖF 1997/83, werde ausgeführt, dass die Vergütung der Erdgasabgabe nur den Anteil umfasse, der für die Erzeugung elektrischer Energie verwendet werde. Werde in einer Anlage gleichzeitig elektrische Energie und Wärme erzeugt, so sei der Anteil, der auf die elektrische Energie entfalle, nachzuweisen. Sei ein derartiger Nachweis nicht möglich, zB weil der Wärmeoutput nicht gemessen werde, bestünden gegen eine Hochrechnung der eingesetzten Erdgasmenge aus der erzeugten Elektrizitätsmenge keine Bedenken. Es sei davon auszugehen, dass die Erzeugung elektrischer

Energie aus Erdgas mit einem Wirkungsgrad von 44% erfolge. Die verwendete Erdgasmenge sei nach der im Erlass angeführten Formel zu berechnen.

e. Die Bw. habe für alle Fernheizkraftwerke den exakten Nachweis als Ermittlungsverfahren gewählt. An eine solche Methode seien folgende Anforderungen zu stellen:

- Das Verfahren müsse physikalisch korrekt sein.
- Die Methode müsse einfach handhabbar sein.
- Sie 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. Das Verfahren erfülle alle Voraussetzungen: Es sei physikalisch korrekt, denn es berücksichtige die Ungleichwertigkeit von Strom und Wärme; es sei einfach anzuwenden, nämlich mit einem Vergleich des Kraftwerksbetriebes mit und ohne Fernwärmeerzeugung bei gleicher Stromerzeugung und im Anwendungsfall Dieselmotoren und Gasturbinenanlagen sei der Brennstoffmehraufwand (gemeint: für die Wärme) null; es handle sich um reine Abwärmenutzung; das Verfahren liefere immer kontinuierliche Ergebnisse, während die 44%-Methode uU eine sehr hohe zu versteuernde fiktive Leistung liefere; es vermeide eine Doppelbesteuerung, denn die Stromerzeugung unterliege der Elektrizitätsabgabe, die restliche Brennstoffmenge unterliege der Erdgasabgabe.

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

Eine Doppelbesteuerung wäre eine krasse Benachteiligung der Kraft-Wärme-Kopplung (Anhang Beispiel Beilage 1). Bei der Bw. würden folgende Anlagen mit Erdgas betrieben: HW Mitte, HW Süd, Dampfturbine, GT 3.

In den Mineralölsteuererklärungen würden die den Transportverlusten im Fernwärmenetz zugeordneten Mineralölmengen nicht der Besteuerung zugeordnet, analoges gelte für die Erdgasabgabeerklärungen. Die derzeitige Besteuerung des Energie-Inputs von KWK-Anlagen durch Mineralölsteuer und Erdgasabgabe sei eindeutig gegen die Intention der Europäischen Kommission gerichtet. In Deutschland sei beispielsweise eine Input-Steuerbefreiung für

Anlagen der KWK vorgesehen. Das Verfahren der Bw. sehe eine exakte Aufteilung vor, diese Methode werde als einzig richtige Methode angesehen.

3. Mit BVE vom 15. Mai 2006 wurde die Berufung betreffend Festsetzung der Erdgasabgabe bzw Erdgasabgabevergütung für (1-12) 1996, (1-12) 1997, (1-8) 1998 sowie 9/98-8/99 und 9/99-12/99 vom 8. Juni 2000 als unbegründet abgewiesen (Auszug).

a. Bei der Bw. habe vom 13. Januar 1999 bis 10. Mai 2000 eine abgabenbehördliche Prüfung nach § 147 Abs 1 BAO stattgefunden. Dabei seien Feststellungen zur Erdgasabgabevergütung getroffen worden. Das Finanzamt sei diesen Feststellungen gefolgt und habe im nach § 304 Abs 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide erlassen.

b. Gegen die Bescheide des Finanzamtes sei Berufung erhoben worden.

Inhaltlich sei zur Berufung folgendes auszuführen:

(1) Die von der Bw. angewandte Berechnungsmethode sei ihrerseits von der Technischen Untersuchungsanstalt der Abgabenverwaltung des Bundes (TUA) untersucht worden. Dabei habe sich ergeben, dass auf die Möglichkeit der exakten Nachversteuerung von der Bw. hingewiesen werde, ohne diese Berechnungsmethode näher zu erläutern. Die verwendete Methode entspreche weder den gesetzlichen Vorgaben, noch jenem Ergebnis, das sich bei einer Messung des Strom- und Wärmeoutputs des in Rede stehenden Dampfkraftwerkes, das im Kraft-Wärme-Kopplungsverfahren betrieben werde, ergebe.

(2) Das Prinzip der dem Erdgasabgabegesetz und den Zolldokumentationsinfos zugrundeliegenden Berechnungsmethoden sei vielmehr dergestalt zu verstehen, dass eine steuerliche Belastung der bei der Stromerzeugung freiwerdenden Abwärme (so sie genützt werde) vorgesehen sei. Folge man den Ausführungen in der Berufung, wonach in bestimmten Fällen bei Nichtnutzung der Abwärme derselbe Brennstoffaufwand zur Erzeugung des Stromes eingesetzt werde, würde zT eine gänzliche Befreiung des eingesetzten Erdgases eintreten. Diese Auffassung werde in der Berufung auch vertreten (... "es wird kein Brennstoff zur Wärmeerzeugung verwendet, die gesamte Brennstoffmenge ist von der Erdgasabgabe befreit" ...). Eine solche Ansicht sei vom Gesetz nicht gedeckt. Das Gesetz sehe eine Befreiung nur insoweit vor, als das Erdgas für die Stromerzeugung verwendet werde. Werde bei einer Gasturbine die durch die Erdgasverbrennung entstehende Abwärme tatsächlich für die Wärmegewinnung genutzt, sei eine vollständige Befreiung der eingesetzten Erdgasmenge von der Erdgasabgabe nicht zulässig, sondern es sei zu ermitteln, welcher Anteil des eingesetzten Erdgases auf die Stromerzeugung entfalle.

Fiktive Sachverhalte seien nicht zugrunde zu legen, sondern nur tatsächlich verwirklichte Sachverhalte.

(3) Das Erdgasabgabengesetz sehe auch keine unterschiedliche Berechnung vor, abhängig von der Art der eingesetzten Turbine. Die von der Bw. vorgenommene Berechnung führe aber zu einer unterschiedlichen Ermittlung je nach Art der verwendeten Turbine.

(4) 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 steuerlich belastet werde und somit einer Doppelbelastung unterliege. Das erscheine aber keineswegs sachlich ungerechtfertigt.

(5) Aufgrund der für den berufsgegenständlichen Zeitraum geltenden Rechtslage könne

- entweder der Wärmeoutput gemessen und so der nichtvergütungsfähige Teil der Abgabe ermittelt werden,

- oder es komme eine Hochrechnung der eingesetzten Erdgasmenge aus der erzeugten Elektrizitätsmenge in Betracht. Die Verwaltungspraxis gehe dabei von einem elektrischen Wirkungsgrad von 44% aus. Die Bw. habe in der Berufung auch nicht in Abrede gestellt, dass bei einer derartigen Gesetzesinterpretation der von der Betriebsprüfung im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO angesetzte Wirkungsgrad von 44% den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahekomme. Es bestehe daher auch keine Veranlassung, die festgesetzten Nachforderungen der Höhe nach abzuändern. Diese Berechnungsmethode sei auch bereits vom UFS in der E vom 19.7.2004, RV/0273-L/03 bestätigt worden.

4. Mit Schreiben vom 13. Juni 2006 wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung betreffend Erdgasabgabe bzw Vergütung für 1/1996 bis 12/1999 an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt (Auszug):

- a. Im Gesetz sei überhaupt keine Berechnungsart zur Brennstoffzuordnung vorgesehen. Somit würde auch eine Vielzahl von Methoden für einen Kraftwerkstyp nicht dem Gesetz entsprechen.

- b. Im Gesetz werde eine Doppelbelastung eines Teiles des Brennstoffes nicht erwähnt. Es sei daher auch nicht ableitbar, dass eine Methode, bei der keine Doppelbelastung auftrete, nicht gesetzeskonform wäre.

- c. Im Gesetz stehe nicht, dass eine Besteuerung des eingesetzten Erdgases immer erforderlich sei. Es sei lediglich der Anteil zu versteuern, der der erzeugten Wärme zuzuordnen sei.

d. Das Gesetz schreibe eine Wärmemessung nicht vor. Auch im Durchführungserlass werde der Begriff nur fakultativ gebraucht. Für eine exakte Zuordnung der Brennstoffmengen sei eine Wärmemessung nicht erforderlich. Sehr wohl müssten aber die elektrischen Wirkungsgrade bekannt sein. Eine Verknüpfung des Faktums der Wärmemessung mit der 44%-Methode des Durchführungserlasses, finde sich weder im Gesetz noch im Durchführungserlass.

Zudem werde lediglich ein elektrischer Wirkungsgrad von 44% unterstellt. Bereits in der Berechnung der Bw. sei im Gutachten ein anderer Wirkungsgrad nachgewiesen worden. Wie der UFS in seiner E vom 19.7.2004 ausgeführt habe, könne der tatsächlich nachgewiesene Wirkungsgrad verwendet werden.

5. Die Berufung gegen die obbezeichneten Bescheide für die Erdgasabgabe(vergütung) 1/1996 bis 12/1999 wurde am 4. Dezember 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt und am 28. Dezember 2006 dem Sachbearbeiter zugeteilt.

In der Vorlage wird vom Finanzamt ausgeführt (Auszug): "Hinsichtlich des Veranlagungsaktes ist festzuhalten, dass die Aktenteile betreffend der Jahre 1996 bis 1998 Anfang 2005 im Rahmen einer Skartierungsaktion aus dem Akt ausgereiht wurden. Eine Suche dieser Aktenteile im ho. Archiv ist leider erfolglos geblieben. Daher war auch eine Angabe der Seitenzahl der Bescheide betreffend 1996 bis 1998 nicht möglich."

a. Am 8. Februar 2008 wurde zu einem Erörterungstermin geladen (Übergabe einer Dokumentation durch Vertreter der Firma), am 12. März 2008 erfolgte eine Besichtigung der KWK-Anlagen und am 23. Oktober 2008 fand eine Besprechung mit Vertretern der Finanzverwaltung, der Bw. und dem Sachverständigen der Technischen Untersuchungsanstalt statt, wobei von beiden Seiten lediglich die schon bekannten Standpunkte wiederholt wurden. Von Seiten der Groß-BP wurde auf die von ihr nunmehr vertretene Wärmeoutputmethode verwiesen.

b. Am 9. Februar 2011 wurde ein Vorhalt an die Bw. versandt, in welchem die Berechnungen des UFS zur Erdgasabgabevergütung 1997 bis 1999 enthalten waren. Der UFS verwendete darin die Methode des tatsächlichen Wirkungsbereiches. Der Vorhalt wurde auch an das Finanzamt mit dem Ersuchen um Stellungnahme übermittelt.

Berechnung der Erdgasabgabevergütung in Schilling:

1-12/1997 (1997)

HW Süd	HW Mitte	Dampf	GT 3
--------	----------	-------	------

417.957.032 kWh	21.505.773 kWh	162.498.600 kWh	
417.957,03 MWh	21.505,77 MWh	162.498,60 MWh	6.314.853
: 0,431:10x1000x0,6	: 0,316:10x1000x0,6	: 0,431:10x1000x0,6	x 0,6
58.184.273,31	4.083.374,05	22.621.614,84	ger 3.788.912,00

Summe

	58.184.273,31
	4.083.374,05
	22.621.614,84
	3.788.912,00
<b>Vergütung BE</b>	<b>88.678.174,20</b>
erklärte Vergütung	88.635.113,00
<b>Differenz</b>	<b>+43.061</b>

1-8/1998 (1998)

HW Süd	HW Mitte	Dampf	GT 3
259.517.637 kWh	1.639.143 kWh	102.237.300 kWh	
259.517,64 MWh	1.639,14 MWh	102.237,30 MWh	8.900.502
: 0,431:10x1000x0,6	: 0,316:10x1000x0,6	: 0,431:10x1000x0,6	x 0,6
36.127.745,70	311.229,11	14.232.570,76	ger 5.340.301,00

Summe

	36.127.745,70
	311.229,11
	14.232.570,76
	5.340.301,00



<b>Vergütung BE</b>	<b>56.011.846,57</b>
erklärte Vergütung	56.650.434,00
<b>Differenz</b>	<b>-638.587,43</b>

9/98-8/99

HW Süd	HW Mitte	Dampf	GT 3
432.654.988 kWh	6.275.370 kWh	161.241.200 kWh	
432.654,98 MWh	6.275,37 MWh	161.241,20 MWh	14.711.826,67
: 0,431:10x1000x0,6	: 0,316:10x1000x0,6	: 0,431:10x1000x0,6	x 0,6
60.230.392,98	1.191.525,94	22.446.570,76	8.827.096,00

Summe

	60.230.392,98
	1.191.525,94
	22.446.570,76
	8.827.096,00
<b>Vergütung BE</b>	<b>92.695.585,68</b>
erklärte Vergütung	94.108.400,00
<b>Differenz</b>	<b>-1.412.814,32</b>

9-12/1999

HW Süd	HW Mitte	Dampf	GT 3
138.671.932 kWh	19.836.889 kWh	48.439.200 kWh	
138.671,93 MWh	19.836,89 MWh	48.439,20 MWh	5.880,00
: 0,431:10x1000x0,6	: 0,316:10x1000x0,6	: 0,431:10x1000x0,6	x 0,6
19.304.677,02	3.766.498,10	6.743.276,10	3.528,00

Summe

	19.304.677,02
	3.766.498,10
	6.743.276,10
	3.528,00
<b>Vergütung BE</b>	<b>29.817.979,22</b>
erklärte Vergütung	30.811.460,00
<b>Differenz</b>	<b>-993.480.78</b>

c. Am 21. Februar 2011 wurde eine Stellungnahme der Betriebsprüfung an den UFS übermittelt.

Stellungnahme zur beabsichtigten Berufungserledigung des UFS, Außenstelle Linz:

Ausgangslage: Im damaligen Prüfungsverfahren war die Methode strittig, nach der die auf die Strom- bzw. Wärmeerzeugung in KWK's entfallenden Gasmengen zu berechnen sind. Das Unternehmen führte eine Berechnung nach der Methode PG durch. Dabei wird davon ausgegangen, dass eine gewisse Gasmenge in KWK's jedenfalls verbraucht wird und zwar unabhängig davon, ob Strom und Wärme oder nur Strom erzeugt wird. Diese Gasmenge wird der Stromerzeugung zugeordnet.

Nur im Fall einer Wärmeauskopplung (im Dampfturbinenprozess) wird die zusätzlich benötigte Gasmenge – um den gleichen Stromoutput zu erhalten – der Wärmeerzeugung zugeordnet. Im Fall von Dampfturbinen ergibt sich hierfür eine gewisse, wenn auch in Relation geringe, Gasmenge. Bei Gasturbinenprozessen ist ein so genannter Stromverlust ausgeschlossen, es wird bei diesen Anlagen jedenfalls die gesamte Gasmenge der Stromerzeugung zugeordnet.

Das Unternehmen betreibt auch Anlagen zur reinen Wärmeerzeugung, die dafür verbrauchten Gasmengen sind von beiden Seiten unbestritten nicht begünstigt. Es ergibt sich somit jedenfalls eine gewisse Gasmenge, die von einer Abgabenvergütung auszuschließen ist!

Seitens der Finanzverwaltung wurde die vom Unternehmen vorgelegte Berechnung abgelehnt. Dies mit der Begründung, dass die Ergebnisse einer wirtschaftlichen Betrachtung nicht standhalten, die Berechnung zu einer einseitigen Bevorzugung der begünstigten Stromerzeugung und, wie auch der UFS Außenstelle Linz in einigen Entscheidungen anführt, zu einer überproportional hohen Vergütung führt.

Auch wird mit den Ergebnissen dieser Berechnungsmethode den technischen Grundgesetzen, insbesondere dem ersten thermodynamischen Gesetz, widersprochen. Die Ergebnisse sind somit auch aus technischer Sicht nicht korrekt.

Im damaligen Verfahren wurde vom Unternehmen angegeben, dass der Wärmeoutput nicht bekannt sei. Auf Grund dieser Mitteilung wurde von der Betriebsprüfung die auch im Berufungsschreiben angeführte 44%-Methode angewendet. Dies mit der Begründung, dass eine exakte Berechnung auf Grund des Fehlens wichtiger Daten (Wärmeoutput) nicht bekannt ist.

Mittlerweile ist jedoch bekannt, dass dem Unternehmen der Wärmeoutput bekannt sein muss. Diese Ansicht der Finanzverwaltung wird damit begründet, dass im Folge-Bp-Verfahren Daten bekannt gegeben wurden, wonach das Unternehmen Förderungen (Ökostromförderungen) beantragt hat, wobei für die Antragstellung der Wärmeoutput bekannt sein muss und das Unternehmen im Berufungsschreiben selbst den Antrag stellt, die auf die Transportverluste im Fernwärmenetz entfallenden Gasmengen von der Besteuerung auszunehmen.

Ohne eine Messung der Wärmemengen wäre das Wissen über einen Wärmeverlust ausgeschlossen, ebenso wäre eine (wenn auch ungenaue) Berechnung der auf diesen Verlust entfallenden Gasmenge denkunmöglich!

Somit weisen die Berufungsausführungen selbst darauf hin, dass die Behauptung, der Wärmeoutput wäre nicht bekannt, unzutreffend ist.

Denkbar und nachvollziehbar ist jedoch jedenfalls, dass die Messung des Wärmeoutputs mit gewissen Ungenauigkeiten behaftet ist. Es ist nach Ansicht der Finanzverwaltung jedoch nicht angebracht, Wärmemengen, die mit Methoden, die dem gegebenen technischen Standard entsprechen und gemessen werden, wegen gewisser Ungenauigkeit zu negieren.

Es wird darauf hingewiesen, dass bei Fernwärmekunden je nach Abrechnungsmethode auch die gemessene Wärmemenge der Abrechnung zu Grunde gelegt wird. Wären diese Messungen extrem ungenau, so dürften die Ergebnisse auch nicht für Abrechnungszwecke verwendet werden! Es ist jedoch das Gegenteil der Fall. Wärmemengen werden gemessen und dienen als Grundlage für Abrechnungen.

Da nach Ansicht der Finanzverwaltung neben anderen Daten und Fakten auch der Wärmeoutput gegeben ist, sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Erlassmethode (44%-Methode) nicht gegeben!

Der Unabhängige Finanzsenat hat die sich in der beabsichtigten Entscheidung ergebenden Werte offensichtlich wieder nach der „Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades“ berechnet.

Dabei wird die Erlassmethode herangezogen, der dort festgelegte %-Satz von 44% durch einen vom Unternehmen bekannt gegebenen elektrischen Wirkungsgrad ersetzt und so aus dem Stromoutput auf die begünstigte Erdgasmenge rückgerechnet.

Stellungnahme des Finanzamtes dazu:

Da, wie oben dargestellt bzw. erläutert wurde, davon auszugehen ist, dass der Wärmeoutput im Gegensatz zu den Ausführungen in der Niederschrift zur Betriebsprüfung, bekannt ist (wenn auch mit gewissen Messungenauigkeiten) sind nach Ansicht des Finanzamtes die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Erlassformel nicht mehr gegeben. Es sollte vielmehr eine sachgerechte, den Gegebenheiten entsprechende Berechnung angestellt werden.

Insoweit wird nun an der damaligen Feststellung nicht mehr festgehalten.

Das vom UFS der Entscheidung zu Grunde gelegte Berechnungsmodell wird jedoch aus folgenden Gründen abgelehnt:

Wird, wie bei der vom UFS beabsichtigten Berechnung, der Stromoutput durch den tatsächlichen elektrischen Wirkungsgrad dividiert, so ergibt sich unter Umständen eine 100%-ige Vergütung bzw. eine vollständige Zuordnung des Gaseinsatzes zur begünstigten Stromerzeugung. Dies ist immer dann der Fall, wenn nur Gasturbinen zum Einsatz kommen. Bei diesen Anlagen kommt es durch die Wärmenutzung zu keinem Stromverlust.

Bei Dampfturbinen kommt es durch die Dampfentnahme zu Stromverlusten, der zusätzlich benötigte Gaseinsatz (um den gleichen Stromoutput zu erhalten) wird der Wärmeerzeugung zugerechnet. Diese Berechnung wird vom Unternehmen durchgeführt (Methode PG bzw. Methode T). Zum praktisch gleichen Ergebnis muss man jedoch auch bei der Methode des UFS kommen. Auch dabei ergibt sich eine Zuordnung des zusätzlichen Gasverbrauchs zum Wärmeoutput.

Dass es im gegebenen Fall zu keiner vollständigen Zuordnung des Gasbezuges zur Stromerzeugung kommt, liegt einerseits am angeführten Stromverlust, andererseits aber auch am Umstand, dass Anlagenteile der ausschließlichen Wärmeerzeugung dienen und dieser Gaseinsatz unstrittig nicht vergütungsfähig ist.

Wird bei einem KWK-Betrieb kein oder nur ein sehr geringer Gaseinsatz (auf den Stromverlust entfallender Anteil) der Wärme zugeordnet, widerspricht das eindeutig technischen Grundgesetzen.

Das erste thermodynamische Grundgesetz besagt, dass Energie aus technischer Sicht nicht erzeugt, sondern nur umgewandelt werden kann.

*Bsp.: (entnommen aus dem Berufungsschreiben – Anhang mit ergänzenden Annahmen zum Wärmeoutput)*

*Gaseinsatz 71 MW*

*Stromoutput 20 MW bei einem el. Wirkungsgrad von 34% ergibt sich*

*Gaseinsatz für Strom 59 MW*

*Wärmeoutput (nutzbar geschätzt - Annahme ) 40 MW*

*Gaseinsatz für Wärme:  $71 \text{ MW} - 59 \text{ MW} = 12 \text{ MW}$*

*Damit ergibt sich ein Gesamtwirkungsgrad von  $(20 \text{ MW} + 40 \text{ MW})/71 \text{ MW} = 84\%$*

*Dies ist ein typischer Gesamtwirkungsgrad einer KWK.*

Wird dem (nutzbaren) Wärmeoutput von 40 MW lediglich ein Gaseinsatz von 12 MW zugeordnet, so stellt sich die Frage, woher die Energie für den Wärmeoutput kommt. Technisch betrachtet muss dem Wärmeoutput von 40 MW jedenfalls ein Gaseinsatz von 40 MW zugeordnet werden, dabei wird bereits ein nicht erreichbarer Wirkungsgrad bei der Wärmeerzeugung von 100% unterstellt.

Bei dem vom Unternehmen vorgelegten Rechenbeispiel wird jedoch eindeutig dem Wärmeoutput weniger Gaseinsatz zugeordnet als Wärme geliefert wird.

Dieses Ergebnis ist aus technischer Sicht unmöglich, es würde sich bei dieser Anlage um ein „Perpetuum mobile“ handeln.

Wirtschaftlich betrachtet kann einem Ergebnis, das dem Wärmeoutput einen minimalen (in Relation zum Output untergeordneten) oder gar keinen (Gasturbine) Gaseinsatz zuordnet, nicht zugestimmt werden.

Wärme ist zwar bei typisierender Betrachtungsweise weniger wertvoll als Strom, das rechtfertigt jedoch nicht eine derart massive Benachteiligung bei der Gaszuordnung.

Beim Berechnungsmodell des UFS ergibt sich bei obigem Beispiel das gleiche Ergebnis:

20 MW Strom dividiert durch 34% tatsächlicher el. Wirkungsgrad = 58,82 MW Gaseinsatz. Die erkennbare Differenz beruht hier ausschließlich auf Rundungsdifferenzen.

Zum Beispiel im Berufungsschreiben ist auch anzumerken, dass der gezogene Schluss, es käme zu einer 100%-igen Versteuerung mit Energiesteuern, nicht zugestimmt werden kann:

- korrekt ist, dass beim angeführten Ergebnis 12 MW mit Gasabgabe belastet sind,
- mit E-Abgabe sind jedoch eindeutig nicht 59 MW belastet, sondern nur der Stromoutput von 20 MW.

Es ergibt sich somit zusammenfassend, dass bei einem Energieeinsatz von 71 MW nur 32 MW mit Gas- bzw. E-Abgabe belastet werden. Dies, obwohl in Summe etwa 60 MW Energie (20 MW Strom und 40 MW Wärme – geschätzt) geliefert werden. Von den gelieferten Energiemengen im Ausmaß von etwa 60 MW bleiben 28 MW betreffend Energiesteuern unbesteuert. Dies, obwohl der gesamte Energieoutput wohl unstrittig aus dem Primärenergieträger Erdgas stammt!

Somit kommt es zu keiner 100%-igen Besteuerung, sondern nur zu einer

- 45%-igen (bezogen auf den Gesamtenergieeinsatz) bzw
- 53%-igen Besteuerung bezogen auf die gelieferten Energiemengen.

Selbst bei einer erheblichen Mehrbelastung durch die nichtvergütungsfähige Erdgasabgabe droht sicher noch keine tatsächliche Doppelbesteuerung mit unterschiedlichen Energiesteuern.

Da das beantragte Berechnungsmodell und das Modell des tatsächlichen Wirkungsgrades grundsätzlich von den gleichen Annahmen, nämlich dass Wärme ein Abfallprodukt ist, ausgehen, muss auch zu dieser Annahme Stellung genommen werden:

Bei reinen Stromkraftwerken, kann bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einem Abfallprodukt ausgegangen werden. Diese Anlagen werden ausschließlich in der Absicht betrieben, Strom zu erzeugen. Die sich ergebende Wärme ist letztlich nicht erwünscht und wird an die Umwelt abgegeben.

Bei technischer Betrachtung müsste auch diesem Wärmeoutput ein Primärenergieträgereinsatz zugeordnet werden. Die Finanzverwaltung wendet jedoch grundsätzlich die wirtschaftliche Betrachtungsweise an, die dazu führt, dass bei reinen Stromkraftwerken, entgegen den technischen Grundgesetzen, der volle Energieeinsatz dem Strom zugeordnet werden kann.

Bei KWK-Anlagen muss die wirtschaftliche Betrachtungsweise jedoch zu einem anderen Ergebnis führen: KWK-Anlagen werden, wie der UFS Außenstelle Graz zutreffend in zwei Entscheidungen festgestellt hat, mit der Absicht betrieben, Strom und Wärme zu erzeugen.

Diese Aussage wird durch folgende Gegebenheiten bestätigt: Diese Anlagen werden „zufällig“ neben Industrieanlagen oder an Einspeisepunkten in ein Fernwärmenetz errichtet. Vor allem bei Betreibern von Fernwärmenetzen ist auffallend, dass sich die Anzahl der Heizgradtage (Maß für den Wärmebedarf bei Raumheizungen) etwa proportional zum Gaseinsatz der KWK-Anlage verhält. Wartungsarbeiten werden (bei Fernwärmenetzbetreibern) durchwegs im Sommer durchgeführt. Den KWK-Anlagen sind Anlagen unmittelbar beigestellt, die zur ausschließlichen Wärmeerzeugung dienen. Sie werden zur Abdeckung von Spitzen verwendet oder zu Zeiten, in denen der Wärmebedarf sehr gering ist und deshalb der Betrieb der „großen“ KWK-Anlage nicht sinnvoll erscheint. Es werden Vorkehrungen getroffen, um die Wärmelieferung jedenfalls (notfalls beispielsweise mittels Ölf Feuerungsanlagen) aufrechterhalten zu können. Der Bau neuer KWK-Anlagen wird mit dem steigenden Fernwärmebedarf oder der Absicht des Ausbaus des Fernwärmenetzes begründet. Schließlich muss auf die Ökostromförderung hingewiesen werden. Diese erhalten Betreiber von KWK-Anlagen unter bestimmten Voraussetzungen wenn der Strom als Koppelprodukt bei der Wärmeerzeugung hergestellt wird, wobei der Schwerpunkt bei der Wärmeerzeugung liegt.

Somit kann bei KWK-Anlagen, die ua zum Betrieb von Fernwärmenetzen betrieben werden nicht vom Abfallprodukt Wärme gesprochen werden. Es könnte sich vielmehr die Frage stellen, ob nicht die Wärme das Haupt- und Strom das Neben- oder Abfallprodukt ist.

Zu den in bisherigen Entscheidungen des UFS Außenstelle Linz angeführten Argumenten gegen die Berechnungen der Unternehmer bzw. gegen die unten noch angeführte Methode des Linzer Modells ist anzuführen:

- Speziell das Linzer Modell ist zweifellos kein berechnungstechnisch aufwändiges Modell, es werden nur ohnehin vorhandene Daten verwendet, zur Aufteilung des Gaseinsatzes reichen die 4 Grundrechnungsarten aus, komplexe Berechnungen sind nicht enthalten,
- da die vom Unternehmen vorgelegten Berechnungen durchaus aufwändig und nur schwer nachvollziehbar sind, kann dem Linzer Modell eine Anerkennung nicht verwehrt werden, auch die Ermittlung anderer Bemessungsgrundlagen ist durchaus aufwändig (zB Personalkapitalrückstellungen, Auslandsverluste bei ausl. Gruppenmitgliedern,...),
- das Modell des UFS ist zwar sehr einfach, dem Gesetzestext sind bezüglich der Berechnung keinerlei Vorgaben zu entnehmen, die Finanzverwaltung vertritt daher die Auffassung, das eine Berechnung durchzuführen ist, die zu einer sachgerechten und nachvollziehbaren Lösung führt. Berechnungen, bei denen uU einer Outputenergieform der gesamte Primärenergieeinsatz zugerechnet wird, erfüllen diese Voraussetzung jedenfalls nicht,

- welche Parameter zu verwenden bzw. zulässig sind, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Die Kritik des UFS an den Berechnungen des Linzer Modells und von PG bzw T ist daher nicht angebracht. Aus dem Gesetzestext kann zwar geschlossen werden, dass der Stromoutput zu berücksichtigen ist, es ist jedoch nirgends auch nur ansatzweise ein Hinweis auf einen elektrischen Wirkungsgrad zu finden. Diese Größe, die durchaus in der Praxis nicht sehr leicht zu ermitteln ist, wird jedoch auch bei der Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades verwendet.

Zur vom UFS Außenstelle Linz bevorzugten Berechnung nach der Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades ist noch auf einen wesentlichen Umstand hinzuweisen:

Der UFS Linz weist in seinen bisherigen Entscheidungen darauf hin, dass

- diese Methode, da aus einer Erlassmethode abgeleitet, dem Willen des Gesetzgebers entspricht und
- diese Methode, da der willkürlich angesetzte Wirkungsgrad von 44% durch den tatsächlichen Wirkungsgrad ersetzt wird, die einzig exakte Berechnungsmethode ist.

**Zum ersten Punkt wird darauf hingewiesen, dass aus einem Erlass keine Rechte und/oder Pflichten abgeleitet werden können/dürfen.** Auf diesen Umstand wird auch vom UFS in zahlreichen Entscheidungen hingewiesen. Vielmehr handelt es sich bei Erlassen um amtsinterne Regelungen. Weicht ein Finanzamt von einer Erlassmethode ab, so kann dieser Umstand nur finanzintern diskutiert werden bzw. Konsequenzen nach sich ziehen, auch das ist allseits bekannt.

**Warum nun der UFS aus einer Erlassmethode auf den Willen des Gesetzgebers schließt, ist für das Finanzamt nicht nachvollziehbar.** Nach Ansicht der Finanzverwaltung will der Gesetzgeber eine sachgerechte Lösung. Nur in Fällen, in denen tatsächlich wesentliche Daten nicht bekannt sind bzw nicht ermittelt werden können, bietet die Erlassmethode ein Hilfsinstrument.

**In weiterer Folge verwendet der UFS die doch sehr ungenaue Methode des Erlasses und wechselt einen geschätzten Wert durch einen der Realität näheren Wert aus (el. Wirkungsgrad).** Dabei wird übersehen, dass dies jedoch zu einem nicht sachgerechtem Ergebnis führt (der UFS weist in ergangenen Entscheidungen selbst darauf hin, dass die von Unternehmen verwendete Methode zu überproportional hohen Vergütungen führt – die UFS-Methode kann jedoch zu gleichen Ergebnissen führen – vgl. erstes Prüfungsjahr).



Weiters wird übersehen, dass ein zweiter, unstrittig auch ungenauer Wert, nämlich der Energiegehalt des Erdgases, ungeprüft übernommen wird. Es kann hier sicher nicht Wille des Gesetzgebers sein, dass bei einer für eine Schätzung vorgesehenen Formel, ein Wert zu Gunsten des Unternehmers ausgetauscht wird, ein zweiter Wert jedoch – obwohl bekanntermaßen ungenau – verbleibt. Der Energiegehalt bei in Österreich gehandeltem Erdgas muss einen höheren Energiegehalt als 10 kWh/m<sup>3</sup> haben. Somit führt die Berechnung des UFS eindeutig nachvollziehbar zu einem ungenauen Ergebnis mit dem die Finanzverwaltung belastet wird. Dem kann seitens des Finanzamtes nicht zugestimmt werden.

**Der UFS müsste also selbst bei Beibehaltung der beabsichtigten Berechnungsmethode den tatsächlichen Energiegehalt ermitteln.** Dabei ist zwischen dem unteren, dem oberen Heizwert und dem Brennwert des Erdgases zu unterscheiden. Letzterer Wert beträgt etwa 11,14 kWh/m<sup>3</sup>.

Weiters wäre zu ermitteln, auf welchen Energiegehalt bezogen das Unternehmen den elektrischen Wirkungsgrad ermittelt hat.

**Diese vom UFS anzustellenden Ermittlungen würden bei Anwendung des Linzer Modells entfallen.** Bei diesem wird der Gaseinsatz unmittelbar im Verhältnis der gewichteten Outputgrößen aufgeteilt. Eine Umrechnung von Gasmenge auf Energiegehalt bzw. umgekehrt ist dabei nicht vorgesehen bzw. nicht notwendig.

**Wird die Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades jedoch mit einem Energiegehalt von 10 kWh/m<sup>3</sup> gerechnet, so nimmt der UFS wissentlich in Kauf, dass das Ergebnis mit unter Umständen erheblichen Ungenauigkeiten behaftet ist, die ausschließlich zu Lasten der Abgabenbehörde wirksam werden.**

Selbst in einem zulässigen Schätzungsverfahren sind alle allgemein bekannten Faktoren (hier der Energiegehalt des Erdgases) als auch vorhandene Gegebenheiten (hier der dem Unternehmen bekannte Wärmeoutput) zu berücksichtigen. Nicht zulässig ist in einem derartigen Verfahren das Außerachtlassen von allseits bekannten Faktoren oder Umständen. Somit wäre im konkreten Fall die Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades in der derzeitigen Form nach Ansicht des Finanzamtes nicht einmal für ein Schätzungsverfahren geeignet, da bekannt ungenaue Werte statt genauer Werte berücksichtigt werden.

Antrag des Finanzamtes Linz:

**Es wird, wie bereits angeführt, nicht an den Ergebnissen des Bp-Verfahrens festgehalten. Vielmehr wird beantragt, den Vergütungsbetrag entsprechend des vom UFS Außenstelle Graz, befürworteten Linzer Modells zu berechnen. Diese**

**Berechnungsmethode ist mittlerweile den Betreibern von KWK-Anlagen und dem UFS Außenstelle Linz bekannt und muss daher nicht ausführlich beschrieben werden.**

Notwendig ist dafür jedoch, dass das geprüfte Unternehmen die Wärmeoutputwerte bekannt gibt. Wie bereits angeführt, müssen diese Werte im Unternehmen bekannt sein. Nach Ansicht des Finanzamtes kann ein Unternehmer, der bekannte Daten nicht preisgibt, nicht durch eine begünstigende Berechnungsmethode besser gestellt werden als ein Unternehmer, der entsprechend den gesetzlichen Verpflichtungen sämtliche Umstände und Daten der Finanzverwaltung gegenüber offen legt.

Ist der jeweilige Wärmeoutput bekannt, so sollte nach Ansicht des Finanzamtes der Gaseinsatz im Verhältnis der gewichteten Outputs aufgeteilt werden. Bei der Gewichtung ist auf die unterschiedliche Wertigkeit von Strom und Wärme bei typisierender Betrachtungsweise Bedacht zu nehmen.

Im Gegensatz zur von Unternehmen angewendeten bzw. vom UFS Außenstelle Linz beabsichtigten Berechnungsmethode hat das so genannte Linzer Modell zahlreiche Vorteile:

- Neben technischen Gegebenheiten, wonach in Kraftwerksanlagen eine Energieumwandlung vor sich geht, werden bei der gewichteten Outputmethode (Linzer Modell) auch die unterschiedlichen Wertigkeiten der Outputenergieformen berücksichtigt.
- Bei Anwendung des Modells wird letztlich dem Strom relativ betrachtet mehr Gaseinsatz zugeordnet wie der Wärme.
- Neben der Berücksichtigung der technischen und wirtschaftlichen Aspekte hat diese Methode außerdem den Vorteil der Flexibilität. Es kann eine für die Anlage als angebracht zu sehende Gewichtung gewählt werden.
- Diese Methode ist auf alle Kraftwerke anwendbar und führt durchwegs zu brauchbaren Ergebnissen; bei reiner Stromerzeugung ist die an Kunden gelieferte Wärmemenge null, es erfolgt eine vollständige Zuordnung zum Strom. Im umgekehrten Fall erfolgt eine vollständige Zuordnung zur Wärme; wird in einer „Pseudo-KWK-Anlage“ nur eine sehr geringe Menge Strom erzeugt, so wird dieser begünstigten Outputenergieform trotz höherer Gewichtung nur eine sehr geringe Erdgasmenge zugeordnet; umgekehrt erfolgt eine nahezu vollständige Zuordnung zur Stromerzeugung wenn nur sehr geringe Mengen an Wärme in ein Fernwärmenetz eingespeist werden.

- Es kommt, wie im Berufungsschreiben kritisiert, mit Sicherheit zu keiner sprunghaften Belastung mit Energieabgaben bei minimaler Wärmenutzung bzw. minimaler Wärmeauskopplung.

**Der UFS möge daher das Unternehmen zur Vorlage der angeführten Wärmedaten auffordern, bei Nichtvorlage diesen Umstand würdigen.**

Werden Wärmeoutputwerte vorgelegt, wäre das Finanzamt zur Durchführung von Modellrechnungen jederzeit bereit.

In Anbetracht des Umstandes, dass mittlerweile zahlreiche Fälle mit identen strittigen Punkten (Aufteilung des Gaseinsatzes bei gasbefeuerten KWK-Anlagen) beim VwGH anhängig sind, wäre auch eine **Aussetzung des Verfahrens bis zu Entscheidungen des Höchstgerichtes zu diesem Streitthema durchaus möglich und begrüßenswert.**

Dadurch würden bei allen Beteiligten, nämlich dem UFS, dem Finanzamt und dem betroffenen Unternehmen teils umfangreiche Arbeiten entfallen.

Beim VwGH sind sowohl Fälle, in denen für das vom Finanzamt begrüßte Linzer Modell entschieden wurde als auch Fälle nach der Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades anhängig. Die von den Betreibern befürworteten Berechnungsmethoden (nach PG bzw. T) werden in sämtlichen strittigen Verfahren angeführt.

Es erscheint daher zweckmäßig, bis zur Entscheidung des VwGH für eines der angeführten Berechnungsverfahren das Berufungsverfahren auszusetzen. Es wird auch darauf verwiesen, dass ein Berufungsverfahren mit vergleichbarem Streitthema beim UFS Außenstelle Graz ausgesetzt wurde bzw. vor der Aussetzung steht, jedenfalls eine Entscheidung des Höchstgerichtes abgewartet wird.

d. Am 21. Februar 2011 wurde die Sachlage mit dem Vertreter der Bw. besprochen.

e. Mit Schreiben vom 21. Februar 2011 hat die Bw. die Berufung gegen den Bescheid vom 8. Juni 2000 betreffend Erdgasabgabevergütung für 1-12/1996 (1996) zurückgezogen.

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

1. Soweit die BP in der Stellungnahme vom 21. Februar 2011 anregt, das Verfahren auszusetzen, ist sie auf folgende Umstände hinzuweisen:

a. Die gegenständlich zu behandelnde Betriebsprüfung fand im Jahr 1999 und 2000 statt. Die **Berufung stammt vom 21. Juni 2000**. Sie wurde am 4. Dezember 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt und am 28. Dezember 2006 zugeteilt. Die Vorlage des

Finanzamtes an den UFS hat **6 1/2 (in Worten sechseinhalb) Jahre** gedauert. Mittlerweile sind **mehr als zehn Jahre seit der Erhebung der Berufung vergangen**. Die Unterlagen zum Berufungsfall wurden infolge eines Umzuges der Finanzverwaltung zT nicht aufbewahrt. In der Vorlage an den UFS wird das wie folgt beschrieben (Auszug): **"Hinsichtlich des Veranlagungsaktes ist festzuhalten, dass die Aktenteile betreffend der Jahre 1996 bis 1998 Anfang 2005 im Rahmen einer Skartierungsaktion aus dem Akt ausgereiht wurden. Eine Suche dieser Aktenteile im ho. Archiv ist leider erfolglos geblieben. Daher war auch eine Angabe der Seitenzahl der Bescheide betreffend 1996 bis 1998 nicht möglich."** Es war daher schon problematisch, alle für eine Berechnung erforderlichen Unterlagen zusammenzustellen. Aus der Niederschrift aus dem Jahr 2000 geht auch keine nachvollziehbare Berechnung der BP hervor (in Bericht und Niederschrift sind nur die Endergebnisse der Berechnung ersichtlich), diese musste erst aus dem Arbeitsbogen rekonstruiert werden.

b. Der (ursprüngliche) Prüfer hat aber zumindest unmissverständlich ausgeführt, **dass der Wärmeoutput bei der Firma nicht gemessen wird**. Auch in der Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2006 wird darauf verwiesen, dass die Gesetzesinterpretation es erlaubt, eine Schätzung mit einem Wirkungsgrad von 44% nach der Erlassmethode vorzunehmen, **weil diese den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe komme und keine Veranlassung bestehe, die festgesetzten Nachforderungen abzuändern**.

c. Wenn die BP angesichts der schon im finanzbehördlichen Berufungsverfahren verstrichenen Zeitspanne seit Einlangen der Berufung, der angeführten Probleme im Bereich der zur Verfügung stehenden Unterlagen und trotz der sonstigen obgeschilderten Umstände in ihrer Stellungnahme nunmehr acht Jahre später (erste Besprechung 2008) bzw zehn Jahre später (Stellungnahme) mit dem Ansinnen an den UFS herantritt, die ursprünglich von der BP im Jahr 2000 verwendete 44%-Erlassmethode zu verwerfen, das Unternehmen aufzufordern, Wärmeoutputwerte (nachträglich für Jahre ab 1996) bekanntzugeben und in der Folge eine Berechnung mit der von der Groß-BP (in einem bei derselben Firma nachgeordneten Prüfungsverfahren aus 2005) entwickelten Berechnungsmethode durchzuführen, so ist dem nicht beizupflichten:

(1) Würde sich der UFS der (nunmehrigen) Rechtsmeinung der BP anschließen, müsste dies zu einer Aufhebung der BP-Bescheide führen, weil es nicht Aufgabe des UFS sein kann, Betriebsprüfungen nachzuholen, wenn eine nachfolgende BP nachträglich andere Berechnungsmethoden angewendet haben möchte und sich von der zuvor von der BP im Jahr 2000 verwendeten Methode verabschiedet.

(2) Es besteht keine Veranlassung, die Berufungsentscheidung noch weiter hinauszuzögern, nachdem das Finanzamt sechs Jahre für eine Vorlage an den UFS benötigt hat und fünf Jahre lang vergeblich versuchte, vom BMF eine Hilfestellung für die Vorgangsweise in KWK-Fällen zu erhalten. Die der BP aus 2000 nachfolgende (und nunmehr stellungnehmende) BP stützt zudem ihre Argumentation auf nicht nachvollziehbare Ansichten: Sie stellt die Sachlage so dar, als ob die BP im Jahr 2000 zu Unrecht den Erlass des BMF herangezogen und unrichtigerweise die 44%-Berechnung angestellt hätte. Sie begründet das damit, dass

- sie jetzt vermutet, dass Wärmeoutputwerte in der Firma erhebbar sind (obwohl die BP 2000 dies in der Niederschrift explizit verneint hat),
- aus einem Erlass keine Rechte oder Pflichten abgeleitet werden können
- und für das Finanzamt nicht nachvollziehbar ist, warum der UFS aus einer Erlassmethode auf den Willen des Gesetzgebers schließt.

Dazu ist lediglich anzufügen, dass der UFS zwar nicht an Erlassmeinungen gebunden ist, aber zumindest vor dem Beweis des Gegenteils (ebenso wie die Steuerpflichtigen) bisher davon ausgehen musste, dass der Erlassgeber im Steuerrecht den Gesetzeswillen zumindest erfüllen möchte. Wenn die Groß-BP dies nunmehr verneint bzw sich verwundert zeigt, warum der UFS von der Erlassmethode auf den Willen des Gesetzgebers schließt, bleibt ihr das unbenommen.

(3) Die Bw. hat allerdings das Recht, dass ein Berufungsverfahren innerhalb einer für sie vertretbaren Zeitspanne abgeschlossen wird. Zumal sie durch die vom UFS gewählte Vergütungsmethode mit einer höheren Vergütung rechnen kann, als nach der 44%-Methode (und nach der Wärmeoutputmethode der BP aus dem Jahre 2005).

d. Der Anregung auf Aussetzung des Falles ist daher nicht nachzukommen.

2. Strittig ist im gegenständlichen Fall die Art der Berechnungsmethode für die Erdgasabgabevergütung. Während die Bw. von der **Cenelec-Methode (Methode PG bzw Methode T)** ausgeht, stellt die Betriebsprüfung im Jahr 1999 (2000) eine eigene Berechnung nach der **44%-Methode** an und möchte nun im Jahr 2011 nach der **Wärmeoutputmethode** (für Jahre ab 1996) vorgehen. Das BMF regelt in einem Erlass das Abstellen auf den Nachweis des Erdgases, das auf die Erzeugung elektrischer Energie entfällt bzw eine pauschale Umrechnung mit einem Wirkungsgrad von 44%. Der UFS hat demgegenüber bereits im Verfahren vom 19. Juli 2004, RV/0273-L/03, die **Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades** angewandt, ebenso in weiteren Entscheidungen (UFS 24.11.2008, RV/1032-L/05; UFS 21.11.2008, RV/1060-L/05; UFS 15.7.2010, RV/1253-L/08).

3. 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 unterliegt 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 dagegen 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 (laut stellungnehmender BP):** Bei der Methode des gewichteten Outputs werden die Outputwerte Strom und Wärme (idR mit Werten zwischen 40% bzw 85%) eigens gewichtet, Strom meist 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 (zB Sattedampfkessel) 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

$\eta_{\text{non-CHP}, p}$  = 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 Abgabebetrag je m<sup>3</sup> ermittelt sich der Vergütungsbetrag. Die Differenz zur Erdgasabgabe aus den verwendeten Erdgasmengen ergibt den tatsächlich zu zahlenden Abgabebetrag.

(4) 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:

(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 Abgabebetrag (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.

d. Im Zeitraum 1/1997 bis 12/1999 ist daher die Erdgasabgabe unter Miteinbeziehung der geschätzten durchschnittlichen tatsächlichen Wirkungsgrade der Anlagen der Bw., nämlich HW Süd (0,431), HW Mitte (0,316), Dampf (0,431), wie folgt anzusetzen:

1-12/1997 (1997)

HW Süd	HW Mitte	Dampf	GT 3
417.957.032 kWh	21.505.773 kWh	162.498.600 kWh	
417.957,03 MWh	21.505,77 MWh	162.498,60 MWh	6.314.853
: 0,431:10x1000x0,6	: 0,316:10x1000x0,6	: 0,431:10x1000x0,6	x 0,6
58.184.273,31	4.083.374,05	22.621.614,84	ger 3.788.912,00

Summe

	58.184.273,31
	4.083.374,05
	22.621.614,84
	3.788.912,00
<b>Vergütung BE</b>	<b>88.678.174,20</b>

1-8/1998 (1998)

HW Süd	HW Mitte	Dampf	GT 3
259.517.637 kWh	1.639.143 kWh	102.237.300 kWh	
259.517,64 MWh	1.639,14 MWh	102.237,30 MWh	8.900.502
: 0,431:10x1000x0,6	: 0,316:10x1000x0,6	: 0,431:10x1000x0,6	x 0,6

0,431:10x1000x0,6			
36.127.745,70	311.229,11	14.232.570,76	ger 5.340.301,00

Summe

	36.127.745,70
	311.229,11
	14.232.570,76
	5.340.301,00
<b>Vergütung BE</b>	<b>56.011.846,57</b>

9/98-8/99

HW Süd	HW Mitte	Dampf	GT 3
432.654.988 kWh	6.275.370 kWh	161.241.200 kWh	
432.654,98 MWh	6.275,37 MWh	161.241,20 MWh	14.711.826,67
: 0,431:10x1000x0,6	: 0,316:10x1000x0,6	: 0,431:10x1000x0,6	x 0,6
60.230.392,98	1.191.525,94	22.446.570,76	8.827.096,00

Summe

	60.230.392,98
	1.191.525,94
	22.446.570,76
	8.827.096,00
<b>Vergütung BE</b>	<b>92.695.585,68</b>

9-12/1999

HW Süd	HW Mitte	Dampf	GT 3
138.671.932 kWh	19.836.889 kWh	48.439.200 kWh	
138.671,93 MWh	19.836,89 MWh	48.439,20 MWh	5.880,00

: 0,431:10x1000x0,6	: 0,316:10x1000x0,6	: 0,431:10x1000x0,6	x 0,6
19.304.677,02	3.766.498,10	6.743.276,10	3.528,00

Summe

	19.304.677,02
	3.766.498,10
	6.743.276,10
	3.528,00
<b>Vergütung BE</b>	<b>29.817.979,22</b>

Die Vergütung beträgt für 1-12/1997 (1997) gesamt 88.678.174,20 (bezahlte Abgabe 91.565.862,00), für 1-8/1998 (1998) gesamt 56.011.846,57 (bezahlte Abgabe 57.220.149,00), für 9/98 bis 8/99 gesamt 92.695.585,68 (bezahlte Abgabe 95.471.830,00) und für 9/99 bis 12/99 gesamt 29.817.979,22 (bezahlte Abgabe 32.945.864,00). Die Berechnung selbst wurde von der BP nicht beeinsprucht.

e. 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.

f. 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 wird angenommen, 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 zur Gänze vergütet, was nur dadurch zustande kommen kann, dass - anders als in § 3 Abs 2 Z 2 ErdgasAbgG vorgesehen - nicht auf den Erdgaseinsatz für die Stromerzeugung 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.

Eine Berechnung nach dem Wärmeoutput (im Vergleich mit dem Stromoutput) führt zu einer zu niedrigen Vergütung. Die Berechnung der Erdgasabgabe erfolgt bei der Outputmethode 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 vorneherein problematisch, weil eine direkte Brennstoffzuordnung zum Wärmebereich aufgrund der Kopplung mit der Stromerzeugung und der Unterschiedlichkeit der Anlagen nicht möglich ist. BP-Methode und Methode PG verkomplizieren die Berechnungen einerseits unnötig und entsprechen andererseits nicht dem Gesetz.

Allen von der Bw. und der BP angewandten 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.

Die Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades entspricht dagegen exakt der gesetzlichen Regelung in § 3 Abs 2 Z 2 ErdgasAbgG (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.

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 mit steigender technischer Aufrüstung der KWK ein höherer Prozentsatz an Erdgasabgabe (eine niedrigere Vergütung) verbleibt.

4. Die Ausführungen der BP (insbesondere in der Stellungnahme vom 21. November 2011) sind dem Unabhängigen Finanzsenat teilweise unverständlich:

a. Die nunmehr (2011) stellungnehmende (Nachfolge)Groß-BP möchte deswegen von der im ursprünglichen BP-Verfahren 1999/2000 angewandten 44%-Methode abgehen, weil ihr "mittlerweile bekannt sei, dass dem Unternehmen der Wärmeoutput bekannt sein muss". Dies schließt sie daraus, dass in ihr bekannten Ökostromförderungen Wärmeoutputmengen angegeben sind, aus denen geschlossen werden könne, dass die Bw. doch über Angaben verfüge. Zudem sollten nach der Bw. Transportverluste von Wärmemengen von der Besteuerung ausgenommen werden, woraus wiederum auf eine Messung der Wärmemengen geschlossen werden könne.

Abgesehen von der Frage, ob unbewiesene Vermutungen einer Nachfolge-BP (erstmals 2005 als "Methode" formuliert) acht bzw zehn Jahre nach einer Prüfung im Berufungsverfahren einen kompletten Methodenwechsel gegenüber der (Erst-)BP 2000 im Zusammenhang mit der Berechnung der Erdgasabgabevergütung rechtfertigen können, sind auch die dazu erfolgten Angaben der BP als solche mehr als vage. Denn im Jahr 2005 vorhandene Daten lassen nicht darauf schließen, dass solche Daten auch 1996 schon vorhanden waren. Und ob diese, wenn sie überhaupt vorhanden waren, noch aufbewahrt werden (sechzehn Jahre zurück) bzw nachträglich ermittelt werden können. Das ist schon deshalb äußerst zweifelhaft, weil andernfalls bereits der Prüfer aus dem Jahr 2000 auf diese Daten hätte stoßen müssen.

Dass Transportverluste im Netz auftreten, ist physikalisch unbestritten. Das bedeutet aber nicht, dass die Wärmemengen auch gemessen wurden. Die Bw. möchte die Transportverluste

im Schätzungswege nur für den Fall berücksichtigt wissen, dass nicht die 44%-Methode angewandt wird.

Die Groß-BP hat in diesem Punkt nicht mehr als Vermutungen anzubieten, aufgrund deren der UFS eine Betriebsprüfung aus 2000 im Jahr 2011 praktisch wiederholen und den Fall neu aufrollen soll. Dieser Vorgangsweise kann der UFS nichts abgewinnen.

b. Dass die Groß-BP sich nicht an Erlässe gebunden fühlt, wenn das Ergebnis nicht ihren Erwartungen entspricht (... **"führt zu einem ungenauen Ergebnis, mit dem die Finanzverwaltung belastet wird"**...) wird sie wohl nicht nur intern diskutieren, sondern auch extern in der Öffentlichkeit kommunizieren müssen. **Denn in der BVE vom 15. Mai 2006 wurde noch ausgeführt, dass "die Erlassmethode den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahekommt"**. Die Groß-BP widerspricht damit ihrem eigenen Sachbearbeiter im Rechtsmittelbereich. Und wozu sollten Erlässe gut sein, wenn sich die Finanzverwaltung selbst nicht daran hält (bzw wenn das Ergebnis nicht entspricht, ein Jahrzehnt später nach möglichen Wegen sucht, um den Erlass nicht anwenden zu müssen)? Unzulässig ist dabei ein Verweis darauf, dass der UFS nicht an die Erlässe gebunden ist, weil eine unabhängige Behörde wie der UFS nicht mit der Finanzverwaltung verwechselt werden kann. Zudem darf sich auch der UFS an Aussagen in den Erlässen anlehnen, soweit diese dem Gesetz entsprechen, weil das selbst vom VwGH gelegentlich so gehandhabt wird (s dazu Laudacher, UFS-Journal 1/2010, Methodenlehre und Rechtsfindung im Steuerrecht, Fußnote 92). Würde der UFS nicht von Erlassaussagen auf den Willen des Gesetzgebers schließen können, müsste er annehmen, dass Erlässe grundsätzlich ungesetzlich sind. Davon geht der UFS zugunsten des BMF a priori nicht aus.

c. Warum die Auswechslung einer "ungenauen Methode des Erlasses" durch einen "der Realität näheren Wert" den UFS (methodisch) der Realität nicht näherbringen soll, bleibt dem Senat ebenfalls verborgen. Eine realitätsnähere Schätzung (und davon muss bei in der Anlage gemessenen Werten wie dem elektrischen Wirkungsgrad wohl ausgegangen werden) muss schon logischerweise den Realitätsgehalt des Ergebnisses erhöhen.

d. Zum Energiegehalt des Erdgases hat die Groß-BP wiederum außer unbewiesenen Behauptungen nichts anzubieten. Warum der Energiegehalt höher als 10 kWh/m<sup>3</sup> sein soll, wird nicht dargelegt. Der Umwandlungsfaktor ergibt sich nicht nur aus dem Erlass, er ist auch realitätsbezogen, weil auf die in Heizkraftwerken herrschenden Temperaturen abgestellt wird. Die im Internet ersichtlichen höheren Werte beziehen sich auf Niedertemperaturwerte von Haushaltskunden in gänzlich anderen Zusammenhängen. Diese können im vorliegenden Fall gar nicht zur Anwendung kommen, weil die Gase in KWK-Anlagen nicht so weit abkühlbar

sind, dass es zu entsprechender Kondensation kommt. Der untere Heizwert ist daher mit 10 kWh/m<sup>3</sup> anzusetzen.

Die Berufung betreffend den Zeitraum 1-12/1996 ist nach § 256 Abs 3 BAO für gegenstandslos zu erklären, die Berufung zu den restlichen Zeiträumen 1/97 bis 12/99 war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 24. Februar 2011