



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 25. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürrzuschlag vom 25. Februar 2009 betreffend Erdgasabgabe für 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist ein in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung geführtes städtisches Versorgungsunternehmen.

Im März 2005 reichte die Bw eine Jahresabgabenerklärung betreffend die Erdgasabgabe für 2004 im Betrag von 832.052,00 Euro beim Finanzamt ein.

Im März 2006 reichte die Bw eine Jahresabgabenerklärung betreffend die Erdgasabgabe für 2005 im Betrag von 1.004.185,00 Euro beim Finanzamt ein.

Im Zuge einer bei der Bw vorgenommenen Außenprüfung ua. betreffend Erdgasabgabe für 2003 bis 2005 übereichte die Bw der Prüferin am 26. März 2007 Jahreserklärungen betreffend Erdgasabgabe für 2003, 2004 und 2005. Die Jahreserklärung betreffend Erdgasabgabe für 2004 weist einen Abgabebetrag von 800.098,00 Euro (Abgabengutschrift: 31.953,94 Euro)

aus. Die Jahreserklärung betreffend Erdgasabgabe für 2005 weist einen Abgabebetrag von 964.714,00 Euro (Abgabengutschrift: 39.470,98 Euro) aus.

Mit **Schreiben vom 11. April 2007** brachte der (damalige) steuerliche Vertreter der Bw zur Neuberechnung der Erdgasabgabe vor:

2. Rechtliche Ausführungen zur Neuberechnung der Erdgasabgabe:

Der Erdgasabgabe unterliegen gem. § 1 Abs. 1:

1. Die Lieferung von Erdgas im Steuergebiet, ausgenommen an Erdgasunternehmen im Sinne des § 6 Ziff. 13 des Gastwirtschaftsgesetz und an sonstige Wiederverkäufer, soweit das Erdgas zur Weiterlieferung bestimmt ist.

2. Der Verbrauch von Erdgas durch Erdgasunternehmen sowie der Verbrauch von selbst hergestellten oder in das Steuergebiet verbrachten Erdgas im Steuergebiet.

Im vorliegenden Fall wird das Erdgas für die Produktion von Wärme verbraucht. Im Rahmen der Produktion kommt es zu Energieverlusten, aufgrund der Produktionsvorgänge. Weiters kommt es bei der Lieferung der Wärme ebenfalls zu Energieverlusten in Höhe von 20 %. Daher unterscheidet sich der Energieaufwand, gemessen in kWh, der für die Produktion und Verteilung aufgewendet wird, von der tatsächlich gelieferten Energiemenge in kWh an den Endkunden. Die Zielsetzung des Erdgasabgabegesetzes ist es jedoch, die Lieferung bzw. den Verbrauch vom Erdgas beim Endkunden zu besteuern. Für die [Bw] sollte die Erdgasabgabe lediglich eine Durchläuferposition darstellen. Dem entsprechend ist die Erdgasabgabe auch nur für jenen Teil des verbrauchten Erdgases zu bemessen, der für die tatsächlich gelieferte Wärme angefallen ist. D.h., jene Erdgasmenge, die auf die Netzverluste in Höhe von 20 % entfällt, ist aus der Bemessungsgrundlage der Erdgasabgabe auszuscheiden.

Mit dem (hier nicht angefochtenen) undatierten Bescheid (Genehmigungsdatum 16. Mai 2007) wies das Finanzamt ua. die Eingabe betreffend Erdgasabgabe für 2004 als formalen Gründen zurück (**Zurückweisungsbescheid**).

Mit dem (ebenfalls hier nicht angefochtenen) undatierten Bescheid (Genehmigungsdatum 16. Mai 2007) wies das Finanzamt ua. die Eingabe betreffend Erdgasabgabe für 2005 ab (**Abweisungsbescheid**). Zur Begründung wird ua. ausgeführt:

Die Abgabeerklärung für die Erdgasabgabe 2005 ging am 29.03.2006 im FA Bruck Leoben Mürzzuschlag ein und wich nicht von den monatlich selbstbemessenen Abgabebeträgen ab, weshalb es zu keiner bescheidmäßigen Festsetzung durch das Finanzamt kam.

Innerhalb offener Jahresfrist des § 201 Abs 2 BAO wurde nun am 26.03.2007 eine berichtigte Erklärung für die Erdgasabgabe 2005 abgegeben, in welcher die Bemessungsgrundlage neu berechnet und die erstmalige Festsetzung der Abgabe beantragt wird.

Darin wird ausgeführt, dass das Erdgas für die Produktion von Wärme verbraucht wird, wobei es im Rahmen der Produktion aufgrund der Produktionsvorgänge und weiters bei der Lieferung der Wärme zu Energieverlusten in Höhe von Ø 20% komme.

Der Energieaufwand in kWh, welcher für die Produktion und Verteilung aufgewendet wird, unterscheidet sich daher von der tatsächlich gelieferten Energiemenge in kWh an den Endkunden. Da die Erdgasabgabe nur den Verbrauch von Erdgas beim Endkunden besteuern soll, könne die Erdgasabgabe beim Abgabepflichtigen nur eine Durchläuferposition darstellen.

Aus diesem Grund sei die Erdgasabgabe nur für jenen Teil des verbrauchten Erdgases zu bemessen, welcher für die tatsächlich gelieferte Wärme angefallen ist.

In der Neuberechnung der Abgabe wurden daher Produktions- und Netzverluste in Höhe von 20% aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden.

Dazu ist auszuführen, dass gem. § 1 Abs 1 Z 1 und 2 ErdgasAbgG die Lieferung und der Verbrauch von Erdgas durch Erdgasunternehmen der Erdgasabgabe unterliegt.

Das Erdgas wird im vorliegenden Fall zu 100% für die Produktion von Wärme verbraucht. Dass es im Rahmen dieses Produktionsprozesses zu Verlusten kommt, ändert nichts an der Tatsache, dass eine gewisse Menge an Erdgaseinsatz notwendig ist (100%), um einen bestimmten Output an Wärme (80%) erzeugen zu können. Das Erdgas wird daher zu 100% im Unternehmen "verbraucht" und stellt damit einen steuerbaren Tatbestand iSd § 1 ErdgasAbgG dar.

Nach Ansicht der entscheidenden Behörde erweist sich daher nach Würdigung der korrigierten Abgabeerklärung vom 26.03.2007 die erste bekanntgegebene Selbstberechnung (Abgabe der Jahreserklärung 2005 vom 29.03.2006) als inhaltlich richtig. Gemäß § 201 Abs 1 BAO darf daher keine bescheidmäßige Festsetzung der Erdgasabgabe 2005 erfolgen (vgl. Ritz-Kommentar zur BAO, Rz 29 zu § 201).

Mit Schreiben vom 26. Juni 2007 erhob die Bw gegen den Abweisungsbescheid die **Berufung** und beantragt, „den angefochtenen Bescheid aufzuheben und entsprechend dem geschilderten Sachverhalt neu zu veranlassen“. Zur Begründung wird vorgebracht:

Am 26.3.2007, innerhalb der offenen Jahresfrist gem. § 201 Abs. 2 BAO, haben wir eine berichtigte Erklärung für die Erdgasabgabe 2005 abgegeben, in welcher wir die Bemessungsgrundlage neu berechnet haben und eine erstmalige Festsetzung der Abgabe beantragt haben.

Das Finanzamt hat diesen Antrag auf Festsetzung mit der Begründung abgewiesen, dass die erste bekannt gegebene Selbstberechnung in der Jahreserklärung 2005 vom 29.3.2006 inhaltlich richtig waren und somit gem. § 201 Abs. 1 keine bescheidmäßige Festsetzung der Erdgasabgabe 2005 zu erfolgen hat.

Das Finanzamt begründet dies wie folgt:

"Dazu ist auszuführen, dass gem. § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 ErdgasAbgG die Lieferung und der Verbrauch von Erdgas durch Erdgasunternehmen der Erdgasabgabe unterliegt.

Das Erdgas wird im vorliegenden Fall zu 100 % für die Produktion von Wärme verbraucht. Dass es im Rahmen dieses Produktionsprozesses zu Verlusten kommt, ändert nichts an der Tatsache, dass eine gewisse Menge an Erdgaseinsatz notwendig ist (100 %), um einen bestimmten Output an Wärme (80 %) erzeugen zu können. Das Erdgas wird daher zu 100 % im Unternehmen "verbraucht" und stellt damit einen steuerbaren Tatbestand iSd § 1 ErdgasAbgG dar."

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass durch diese Vorgangsweise nicht der Verbrauch - wie im § 1 Abs. 1 Z 2 ErdgasAbgG vorgesehen - besteuert wird, sondern der Einkauf. Unter Verbrauch kann aber immer nur die Energieabgabe an den Kunden verstanden werden. Es ist daher zu beachten, dass zwischen Einkauf und Verkauf an den Kunden mengenmäßig der Schwund (bzw. im vorliegenden Fall der Netzverlust) und der Eigenverbrauch liegen.

Durch die Besteuerung des Einkaufes werden etwaige Produktions- und Netzverluste nicht berücksichtigt. Es kann daher nur jener Teil des verbrauchten Erdgases besteuert werden, welcher für die tatsächlich gelieferte Wärme angefallen ist, da nur hier ein echter Verbrauch

vorliegt. Die verbleibende Differenz zur eingekauften Erdgasmenge betrifft den Schwund aus Produktions- und Netzverlusten, der aus der Bemessungsgrundlage in jedem Fall auszuscheiden ist.

Mit Schreiben vom 28. Juni 2007 erhob die Bw auch gegen den Zurückweisungsbescheid die **Berufung** und beantragt, „den angefochtenen Bescheid aufzuheben und entsprechend dem geschilderten Sachverhalt neu zu veranlagern“. Zur Begründung wird vorgebracht:

Die Zurückweisung ist nicht zurecht erfolgt, da die Abgabe der berechtigten Erklärungen für die Erdgasabgabe 2003 und 2004 als Antrag nach § 299 BAO zu sehen ist, da sich die Festsetzung der Erdgasabgabe für die Jahre 2003 und 2004 als nicht richtig erwiesen hat. Die Festsetzung ist deshalb nicht richtig erfolgt, da nicht wie im § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Erdgasabgabengesetzes der Verbrauch von Erdgas besteuert wurde, sondern der Einkauf besteuert wurde.

Als Verbrauch kann nur die Abgabe an den Kunden gesehen werden. Zwischen Einkauf und Verkauf liegt jedoch mengenmäßig der Schwund bzw. in unserem Fall die Netzverluste, die keinen Verbrauch darstellen. Dementsprechend ist daher jener Anteil der Erdgasmenge, die auf Netzverluste (= Schwund) fallen, aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Wir stellen daher den Antrag, die Erdgasgabe 2003 und 2004 entsprechend der berechtigten Erklärungen festzusetzen.

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 25. Februar 2009** hob das Finanzamt sowohl den Zurückweisungsbescheid hinsichtlich Erdgasabgabe für 2004 als auch den Abweisungsbescheid hinsichtlich Erdgasabgabe für 2005 auf.

Mit den **hier angefochtenen Bescheiden vom 25. Februar 2009** veranlagte das Finanzamt die Bw wie ursprünglich erklärt mit dem Abgabebetrag von 832.051,97 Euro zur Erdgasabgabe für 2004 und mit dem Abgabebetrag von 1.004.184,98 Euro zur Erdgasabgabe für 2005.

Dagegen erhob die Bw mit Schreiben ihres (damaligen) steuerlichen Vertreters vom 25. März 2009 die **Berufung** und beantragt ohne weitere Begründung, „die angefochtenen Bescheide aufzuheben und entsprechend dem geschilderten Sachverhalt neu zu veranlagern. In dem die Berufung ergänzenden Schreiben vom 24. August 2009 wird zur Begründung ausgeführt:

In den Heizwerken wird zur Erzeugung von Wärme Erdgas verbraucht. Dieses Erdgas muss innerhalb des Heizwerkes bewegt (i.S.v. transportiert) werden damit durch den Verbrauch des Erdgases Wärme erzeugt werden kann. Durch diesen Transport innerhalb der Anlage geht Erdgas verloren (= Wirkungsgradverlust).

Gemäß § 3 Abs 2 Z 1 ErdgasAbG ist Erdgas, soweit es nicht als Treibstoff oder zur Herstellung von Treibstoffen und nicht zum Verheizen oder zur Herstellung einer Ware zum Verheizen verwendet wird, von der Erdgasabgabe befreit, wobei die Steuerbefreiung im Wege einer Vergütung an denjenigen erfolgt, der das Erdgas verwendet.

Im gegenständlichen Fall wird von der [Bw] in den Heizwerken Erdgas zur Erzeugung von Wärme verwendet, wobei ein Teil des Erdgases aufgrund des Transportes innerhalb der Anlage (= Wirkungsgradverlust) und in weiterer Folge an den Kunden (= Netzverluste) "verloren" geht. Dieser Teil des Erdgases wird - allein schon aufgrund der technischen

Gegebenheiten - nicht zur Erzeugung von Wärme eingesetzt bzw. kann nicht zur Erzeugung von Wärme eingesetzt werden.

Telos des ErdgasAbG als Verbrauchsabgabe ist die Besteuerung und somit endgültige Belastung mit der Erdgasabgabe des Endverbrauchers. Erdgas, das zur Erzeugung von Wärme eingesetzt wird, ist nicht von der Erdgasabgabe befreit, so dass die [Bw] im Verhältnis des Wärmeoutputs zum Erdgasinput mit der Erdgasabgabe, welche der [Bw] vom Erdgaslieferanten in Rechnung gestellt wird, endgültig belastet wird.

Anders verhält es sich u.E. mit dem Teil des Erdgases, das aufgrund des Transportes innerhalb der Anlage bzw. jener Teil der Wärme, der beim Transport zum Kunden verlustig geht. Für diesen Teil des Erdgases gibt es keinen Endverbraucher im eigentlichen Sinn, da dieser Teil des Erdgases aufgrund der technischen und physikalischen Gegebenheiten verloren geht und daher nicht zur Erzeugung von Wärme eingesetzt werden kann und somit auch nicht in sinnvoller ökonomischer Weise genutzt werden kann.

Dieser Wirkungsgradverlust findet keinen Abnehmer. Die Nichterstattung des auf diesen Verlust entfallenden Teiles des Erdgases widerspricht dem System der Verbrauchsbesteuerung.

Das Erdgasabgabegesetz enthält für den Wirkungsgradverlust von Erdgas keine eigenständige Regelung. Anders aber z.B. das Elektrizitätsabgabengesetz bzw. der Durchführungserlass:

In Punkt 2.2.1. ist eine Steuerbefreiung von der Elektrizitätsabgabe vorgesehen, soweit die elektrische Energie im Rahmen der Erzeugung und des Transportes zum Abnehmer verbraucht wird.

Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn innerhalb eines Erzeugungsbetriebes die elektrische Energie zur Erzeugung von elektrischer Energie verwendet wird (z.B. wenn innerhalb eines Speicherkraftwerkes die erzeugte Energie zum Hochpumpen des Wassers verwendet wird). Auch elektrische Energie, die zur Weiterleitung in Transformatoren, Umspannwerken, Netzleitstellen und Lastverteilern verbraucht wird, fällt unter die Befreiung.

Da Sinn und Zweck sämtlicher Energieabgabegesetze die Belastung des Endverbrauches ist führt die Nicht-Erstattung der Erdgasabgabe auf den Wirkungsgradverlust, der keinen Endverbrauch darstellt, zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im August 2009 zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der gesamte Verbrauch von Erdgas zur Produktion von Wärme der Erdgasabgabe unterliegt (so das Finanzamt) oder ob die sogenannten Wirkungsgradverluste und sogenannten Netzverluste die Abgabepflicht mindern (so die Bw).

[§ 1 Abs. 1 Erdgasabgabegesetz](#) lautet:

(1) Der Erdgasabgabe unterliegen

1. Die Lieferung von Erdgas im Steuergebiet, ausgenommen an Erdgasunternehmen im Sinne des § 6 Z 13 des Gaswirtschaftsgesetzes (GWG) und an sonstige Wiederverkäufer, soweit das Erdgas zur Weiterlieferung bestimmt ist.

2. Der Verbrauch von Erdgas durch Erdgasunternehmen sowie der Verbrauch von selbst hergestelltem oder in das Steuergebiet verbrachtem Erdgas im Steuergebiet.

Wie das Finanzamt schon in den angefochtenen Bescheiden begründend ausführt, unterliegt das gesamte von der Bw zur Wärmeerzeugung verbrauchte Erdgas der Erdgasabgabe. [§ 1 Abs. 1 Z 2 Erdgasabgabegesetz](#) kann nicht entnommen werden, dass eine Verlustleistung bei der Energieumwandlung oder Wärmeverluste beim Transport zum Wärmeabnehmer abgabemindernd zu berücksichtigen wären (keine outputbezogene Betrachtung).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 23. November 2012