



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der WSG, vertreten durch KAG, vom 8. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 3. September 2009 betreffend Erdgasabgabevergütung 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Erdgasabgabevergütung für 2007 wird mit 2.037.498,57 € (bisher laut BP mit 1.556.006,72 €) festgesetzt.

Die Erdgasabgabevergütung für 2008 wird mit 2.409.594,00 € (bisher laut BP mit 1.784.674,96 €) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

1. Anlässlich einer bei der Bw. im Jahre 2009 durchgeführten Betriebsprüfung (BP) wurde bezüglich der Erdgasabgabe bzw der Erdgasabgabevergütung folgendes festgestellt (Besprechungsprogramm vom 27. August 2009):

a. Das geprüfte Unternehmen betreibe eine Kraft-Wärme-Kopplung. Mit dieser Anlage werde Strom und Wärme erzeugt. Vom eingesetzten Erdgas werde, soweit es der Stromerzeugung zuzuordnen sei, die entrichtete Erdgasabgabe vergütet. Bisher sei nahezu der gesamte

Gaseinsatz der Stromerzeugung zugeordnet worden. Die Berechnung sei auf Basis eines Gutachtens der Firma erfolgt.

b. Nach Ansicht der BP sei der Gaseinsatz sachgerecht auf die beiden Outputenergieformen Strom und Wärme aufzuteilen. Dabei würden vereinfachend die Outputs mit fiktiven Wirkungsgraden bei reiner Strom- bzw. Wärmeerzeugung gewichtet. In der zweiten Stufe der Anlage (Dampfturbine) sei bei dieser Berechnung zu beachten, dass der der Stromerzeugung zugeordnete Gaseinsatz nicht höher sei, als der Gasverbrauch der Zusatzfeuerung.

c. Für die Berechnung der Zeiträume 2007 und 2008 sei die bei der letzten Betriebsprüfung (AB 107034/06) angewandte Methode herangezogen worden. Der Anteil der Wärme stamme aus einer Berechnung der Gaszuordnung bei der KWK. Der Gasanteil für die Stromerzeugung sei die sich ergebende Differenz. Die Berechnungsmethode sei von der BP vorgegeben worden.

d. Im Zuge der BP werde die Erdgasabgabevergütung 2007 und 2008 unter Anwendung der Methode der letzten BP angepasst.

2007: Bezahlte Abgaben 2.376.865,72 €, eingereichte Vergütungsanträge 2.178.168,17 €. Auf elektrische Energie entfallender Anteil 1.556.006,72 €, Rückforderung 622.161,45 €.

2008: Bezahlte Abgaben 2.649.639,96 €, eingereichte Vergütungsanträge 2.484.772,67 €. Auf elektrische Energie entfallender Anteil 1.784.674,96 €, Rückforderung 700.097,71 €.

2. Gegen die aufgrund der BP ergangenen Vergütungsbescheide betreffend Erdgasabgabe 2007 und 2008 wurde mit Schreiben vom 8. Oktober 2009 Berufung (Auszug) eingelegt.

a. Man stelle den Antrag die Wiederaufnahmebescheide über die Festsetzung der Erdgasabgabe für 2007 und 2008 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit ersatzlos aufzuheben.

b. Die BP habe im Zuge der Prüfung die Erdgasabgabe neu festgesetzt und von der bisher beantragten Vergütung (2007 mit 2.178.168,17 € und 2008 mit 2.484.772,67 €) für 2007 gesamt 622.161,45 € und für 2008 gesamt 700.097,71 € rückgefordert.

c. Bei KWK-Anlagen könnten die für die Energiebesteuerung relevanten Parameter gemessen werden

- die erzeugte Strommenge,
- die erzeugte Wärmemenge (Abwärme, Nutzwärme) und
- die für die Strom- und Wärmeerzeugung gemeinsam eingesetzte Gasmenge.

Nicht messen könne man dagegen die Gasmengen, die bei der gemeinsamen Erzeugung von Strom und Wärme jeweils auf Strom und Wärme entfallen würden.

Die zur Erzeugung elektrischer Energie verwendeten Erdgasmengen seien nach § 3 Abs 1 lit. 2 Erdgasabgabegesetz zu berechnen, da sie nicht gemessen werden könnten. Bestimmte Methoden seien dafür zulässig. Den Anforderungen an wissenschaftlich begründete Rechenmethoden würden nur die Brennstoffmehraufwandmethode, die CENELEC-Methode (Methode PG), die Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades und die 44%-Methode entsprechen. Bereits in der Entscheidung vom 19.7.2004, RV/0273-L/03 und vom 24.11.2008, RV/1031-L/05 habe der UFS die Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades angewandt.

d. Bei der Methode der BP werde der Primärenergieeinsatz einer konkreten KWK-Anlage im Verhältnis einer reinen Stromerzeugungsanlage zu einer reinen Wärmeerzeugungsanlage aufgeteilt. Die Methode der BP gehe zwar vom konkreten Brennstoffeinsatz für Strom und Wärme in KWK-Anlagen aus, die getroffene Brennstoffzuordnung erfolge jedoch in jenem Verhältnis, wie sie vor Einführung von KWK-Anlagen der Fall war. Diese Verhältnisse würden versteinert und die spezifischen physikalischen und energetischen Vorteile der KWK-Anlagen nicht berücksichtigt. Die BP-Methode basiere auf fiktiven Grundlagen. Das dabei herbeigeführte Rechenergebnis sei weder geringfügig, noch ökonomisch verkraftbar.

Die Zuordnung erfolge auch nicht auf Basis real existierender Anlagen, was zu einer Doppelbesteuerung an Energieabgaben führe. Diese Methode sei auch in keiner österreichischen oder europäischen Norm dokumentiert.

e. Nach dem Gesetzeswortlaut des Erdgasabgabegesetzes und des Durchführungserlasses sei primär die Erdgasmenge festzustellen, die für die Erzeugung elektrischer Energie verwendet werde. Nur wenn ein derartiger Nachweis nicht möglich sei, müsse die pauschalisierte Hochrechnung mit einem Wirkungsgrad von 44% herangezogen werden. Es sei daher nicht nachvollziehbar, warum die Brennstoffmehraufwandmethode und damit die in Gesetz und Erlass vorgezeichnete Vorgangsweise verworfen werde.

f. Verwiesen werde auf mehrere Entscheidungen, in denen die Erlassmethode bzw die Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades herangezogen worden sei, so in UFS 19.7.2004, RV/0273-L/03, UFS 24.11.2008, RV/1031-L/05 und UFS 21.11.2008, RV/1060-L/05. Dagegen habe der UFS, Außenstelle Graz, in der Entscheidung vom 9.12.2008, RV/0834-G/07 eine Aufteilung nach der BP-Methode befürwortet, wobei die Urteile äußerst dünn und beim VwGH anhängig seien.

g. Beantragt werde, die Vergütungsanträge wie ursprünglich erklärt festzusetzen.

3. Am 9. November 2009 wurde die Berufung betreffend Erdgasabgabevergütung für 2007 und 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Mit Mail vom 11. Oktober 2010 übermittelte die Bw. ein Gutachten über die Brennstoffverwendung der Jahre 2008 und 2009 (die Werte des Jahres 2007 ergaben sich schon aus dem Vorverfahren), dieses Mail erging auch an die Finanzverwaltung. Diese wurde seitens des UFS ersucht, allfällige Stellungnahmen bis zum 21. Oktober 2010 abzugeben.

Die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat wurden mit Schreiben vom 18.11.2010 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist im gegenständlichen Fall die Art der Berechnungsmethode für die Erdgasabgabevergütung. 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 Abstimmung 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, ebenso in den Vorverfahren zur ggst Entscheidung (UFS 24.11.2008, RV/1032-L/05, UFS 21.11.2008, RV/1060-L/05 und UFS 15.7.2010, RV/1253-L/08, alle beim VwGH anhängig, letztere zu Zahl 2010/17/0173).
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 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 Pauschalermethode ist die tatsächlich eingesetzte Erdgasmenge nachzuweisen, sodass eine Vergütung darüber hinaus 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:** Bei der Methode des gewichteten Outputs werden die Outputwerte Strom und Wärme (idR mit 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 (Satttdampfkessel) 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)

β = die Stromverlustkennzahl

q = die Wärme in kWh

η 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 m³ ermittelt sich der Vergütungsbetrag. Die Differenz zur Erdgasabgabe aus den verwendeten Erdgasmengen ergibt den tatsächlich zu zahlenden Abgabebetrag.

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 eruiierenden 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 (0,0436 bzw 0,066) 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 2007 und 2008 ist die Erdgasabgabevergütung neu zu berechnen:

Vergütung 2007:

Für das Jahr 2007 ergibt sich unter Miteinbeziehung des tatsächlichen Wirkungsgrades der Anlage der Bw. von durchschnittlich 42% folgendes:

Strommenge	127.084 MWh		
------------	-------------	--	--

Eigenbedarf	2.575 MWh		
Summe	129.659 MWh		
	X 1000 (Umwandlung in kWh)		
	:0,42 (elektrischer Wirkungsgrad)		
	:10 (Umwandlungsfaktor Normkubikmeter)		
	X 0,066 (Abgabenbetrag/m ³)		
Vergütungsbetrag laut BE			2.037.498,57 €
Vergütungsbetrag laut BP bisher			1.556.006,72 €

Vergütung 2008:

Für das Jahr 2008 ergibt sich unter Miteinbeziehung des tatsächlichen Wirkungsgrades der Anlage der Bw. von durchschnittlich 40% folgendes:

Strommenge	142.387 MWh		
Eigenbedarf	3.649 MWh		
Summe	146.036 MWh		
	X 1000 (Umwandlung in kWh)		
	:0,40 (elektrischer Wirkungsgrad)		
	:10 (Umwandlungsfaktor		

	Normkubikmeter)		
	X 0,066 (Abgabenbetrag/m ³)		
Vergütungsbetrag laut BE			2.409.594,00 €
Vergütungsbetrag laut BP bisher			1.784.674,96 €

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 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. BP-Methode und Methode PG verkomplizieren die Berechnungen einerseits unnötig und entsprechen andererseits nicht dem Gesetz.

Bei der BP-Methode erfolgt die Berechnung nach dem Wärmeoutput (im Vergleich mit dem Stromoutput), was - diesmal mit entgegengesetzten Vorzeichen - zu einer viel zu niedrigen Vergütung führt. Hinsichtlich der Bewertung dieser Methode schließt sich der UFS teilweise den im Schreiben vom 10. November 2008 (im Vorverfahren) vorgebrachten Argumenten der Bw. an: „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.“

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 – nach ihren eigenen Aussagen im Vorverfahren – fraglich ist, ob die Erlassmethode überhaupt für Großanlagen gedacht ist, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Größe der Anlage im Erlass nicht thematisiert wird 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 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.

g. Im übrigen hat sich die Betriebsprüfung – betrachtet man das Besprechungsprogramm vom 27. August 2009 – trotz einer Abweichung von 622.161,45 € (2007) und 700.097,71 € (2008) nicht einmal die Mühe gemacht, ihre Berechnung im Programm nachvollziehbar (inklusive verwendete Parameter) darzustellen. Die einzigen dazu auffindbaren Sätze lauten: **„Für die Berechnung der Erdgasabgabe für die Zeiträume 2007 und 2008 wurde die in der letzten Betriebsprüfung (AB-BP 107034/06) angewandte Methode herangezogen. Der Anteil der Wärme stammt aus einer vom DI durchgeführten Berechnung der Gaszuordnung bei der KWK. Es wurde der „Anteil Wärme (Erdgasabgabe) mit der Gasmenge für SD-Kessel (Erdgasabgabe laut Berechnung dividiert durch 0,066) addiert. Der Gasanteil für die Stromerzeugung ist die sich ergebende Differenz. Die dieser Feststellung zugrundeliegenden Zahlen wurden von Hrn DI ermittelt und die Ergebnisse der BP übergeben. Dazu wird festgehalten, dass diese Berechnungsmethode von der BP (wie bei der letzten BP) vorgegeben wurde und von DI nur gerechnet wurde. Im Zuge der BP wird die Erdgasabgabevergütung 2007 und 2008 unter Anwendung der Methode laut letzter BP angepasst“**. In den Bescheiden vom 3. September 2009 betreffend Erdgasabgabe 2007 und 2008, in denen die angesprochenen Beträge nachgefordert werden, findet sich als Begründung folgender Satz: **„Zur Begründung siehe Niederschrift vom 27. August 2009 über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs 1 BAO anlässlich der Außenprüfung sowie Bp-Bericht vom 20. August 2009.“** Im BP-Bericht vom 28. August 2008 ist dazu folgendes angeführt: Tz 1 Erdgasabgabe. Hinweis auf Tz 1 der Niederschrift vom 27.9.2009.

	2007	2008
Bisher bezahlte Erdgasabgabe	198.697,55	164.867,29
Laut BP zu bezahlende Erdgasabgabe	820.859,00	864.965,00
Nachforderung laut BP	622.161,45	700.097,71

Damit enthält weder der Bericht noch die Niederschrift irgendeine auch nur in Ansätzen zu erkennende tatsächliche Berechnung der Nachforderungen. Es finden sich ausschließlich Verweise (auf frühere BP-Methoden, auf Berechnungen des DI). Die Bescheide der Finanzverwaltung leiden daher schon aus diesem Grund unter einem erheblichen Mangel, da aus keiner der vorgelegten Unterlagen hervorgeht, wie die Bp ihre Nachforderungen errechnet hat. Im BP-Bericht ist im übrigen überhaupt nur die **Erdgasabgabe** dargestellt, obwohl es in den ausgefertigten Bescheiden um die **Erdgasabgabevergütung** geht. Daraus ergibt sich

ebenfalls, dass die BP mit ihrer „Methode“ in Wirklichkeit die **Erdgasabgabe** ermittelt und nicht die **Erdgasabgabevergütung**, wie im Erdgasabgabegesetz gefordert.

h. 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, wie von der BP behauptet.

i. Es ergeben sich damit folgende Vergütungsbeträge:

Die Erdgasabgabevergütung für 2007 beträgt 2.037.498,57 € (laut Antrag 2.178.168,17 €, laut BP 1.556.006,72 €, bezahlt 2.376.865,72 €); für 2008 beträgt sie 2.409.594,00 € (laut Antrag 2.484.772,67 €, laut BP 1.784.674,96 €, bezahlt 2.649.639,96 €).

Linz, am 19. November 2010