



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der OGW, vertreten durch KAA, vom 21. Februar 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 26. November 2012 betreffend Erdgasabgabe 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Anlässlich einer Betriebsprüfung bei der Bw. (Gasversorger) wurde im Besprechungsprogramm vom 18. Oktober 2012 folgendes festgehalten:

- a. Ab dem Kalenderjahr 2010 werde die an Kunden verrechnete Menge Biogas nicht der Erdgasabgabe unterworfen. Begründet werde dies damit, dass Biogas der Kombinierten Nomenklatur (KN) 2711 29 00 zugeordnet werden müsse und gemäß § 2 ErdgAbgG nur Erdgas der KN 2711 21 00 Steuergegenstand der Erdgasabgabe sei.
- b. Mit Kunden werde der gewünschte Biogasanteil je nach Tarifmodell (5%, 30% bzw 60%) vertraglich vereinbart. Die Höhe des gewählten Biogasanteils werde in der Regel durch die individuelle Fördersituation des Kunden bestimmt. Zum Erhalt der Wohnbauförderung sei ein bestimmter Anteil erforderlich, welcher vertraglich durch die Bw. zugesichert werde. Der Kunde beziehe in der Folge das Gas aus dem oö. Gasnetz. Der tatsächliche Gasverbrauch des Kunden werde laut Zählerstand ermittelt. Aus dem Gasverbrauch werde der gemäß Vertrag

vereinbarte Anteil Biogas prozentmäßig herausgerechnet und dieser Anteil nicht der Erdgasabgabe unterworfen (weder Verrechnung an Kunden, noch Abfuhr).

Die Bw. beziehe Biogas. Dieses werde in der betriebseigenen Rohgasaufbereitungsanlage auf Erdgasqualität aufbereitet und in das Netz der Bw. eingespeist. Die tatsächlich eingespeiste Menge werde mittels geeichter Zähleinrichtung erfasst. Diese Menge bilde die Grundlage für die Vorratsbewertung. Anhand eines virtuellen Speicherbuches werde die an Biogaskunden fakturierte Menge Biogas als Verbrauch abgezogen und es würden die wertmäßigen Speicherstände ermittelt (gleitendes Durchschnittspreisverfahren). Anhand dieser Vorgehensweise könne laut Bw. sichergestellt werden, dass die an Kunden verrechnete Biogasmenge die tatsächlich eingespeiste Menge nicht überschreite.

c. Der Erdgasabgabe unterliege gemäß § 1 Abs 1 Z 1 ErdgAbgG jede Lieferung von Erdgas. Gemäß § 1 Abs 2 ErdgAbgG sei festgelegt, dass beim Ort der Lieferung von jenem Ort auszugehen sei, an dem der Empfänger über das Erdgas verfügen könne. Das sei in der Regel der Zähler. Der Besteuerung unterlägen gemäß § 1 Abs 3 ErdgAbgG alle Lieferungen. Ausgangspunkt der Besteuerung sei daher die tatsächliche Lieferung am Ort des Kunden. Diese Liefermenge werde nur besteuert, wenn der Steuergegenstand der Definition des § 2 Erdgasabgabe entspreche. Besteuert werde Erdgas im Sinne der Bestimmung der Unterposition 2711 21 00 der KN. Laut BP sei daher festzustellen, ob das tatsächlich an den Kunden gelieferte und von diesem verbrauchte Gas dieser KN zuzuordnen sei.

d. Laut BP sei das im Zeitpunkt der Übergabe an den Kunden aus dem öö Erdgasnetz entnommene Gas als Erdgas iSd KN 2711 21 00 einzustufen. Der dem Kunden laut individueller Vereinbarung verrechnete Biogasanteil (bis zu 60%), entspreche nicht dem tatsächlichen Liefergegenstand. Der Anteil des tatsächlich eingespeisten – auf Erdgasqualität aufbereiteten – Biogases sei, im Verhältnis zur tatsächlich aus dem Leitungsnetz bezogenen Gesamtmenge minimal.

Für 2011 sei von eigenen Kunden eine Gesamtgasmenge von 190.732,231 m³ bezogen worden. Auch Kunden, die von dritten Versorgern beliefert würden, könnten eine beträchtliche Menge aus dem Leitungsnetz beziehen. Im gleichen Zeitraum habe man in der Biogasanlage E laut Vorratsbewertung eine Menge von 1.020. 253 m³ in das Leitungsnetz eingespeist. Der aus dem Leitungsnetz im Kalenderjahr 2011 an Kunden fiktiv weitergeleitete Anteil Biogas könne daher nur minimal gewesen sein (ca. 0,5%). Laut BP entspreche der laut Vertrag (anteilig als Biogas) verrechnete Liefergegenstand nicht dem tatsächlichen Liefergegenstand. Durch die Vermischung der physikalisch ähnlichen Stoffe sei es auch technisch nicht mehr möglich, das Gemisch in seine ursprünglichen physikalischen Bestandteile zu trennen. Laut BP könne daher davon ausgegangen werden, dass der im tatsächlich gelieferten Gas enthaltene

Biogasanteil minimal sei und das gelieferte Gas daher insgesamt (auch nach der minimalen Vermischung mit Biogas) als Erdgas iSd KN 2711 21 00 einzustufen und die Gesamtlieferung der Erdgasabgabe zu unterwerfen sei. Diese Rechtsansicht der Einstufung unter 2711 21 00 werde auch vom Fachbereich Zoll und Verbrauchsteuern geteilt (Auskunft vom 8. Oktober 2012).

Nachforderung laut BP: 1.039,00 € (EGA laut BP 11.952.893,00 € und EGA vor BP 11.951.854,00 €).

2. Mit Schreiben vom 21. Februar 2013 wurde von der Bw. Berufung gegen den aufgrund der BP ergangenen Bescheid über die Festsetzung der Erdgasabgabe für 2011 vom 26. November 2012 eingelegt.

a. Es werde der Antrag gestellt, die Nachzahlung an Erdgasabgabe für 2011 iHv 1.038,62 € rückzuerstatten.

b. Der laut Zählerstand ermittelte Anteil Biogas sei in den Jahren 2010 und 2011 nicht der Erdgasabgabe unterworfen worden. Begründet habe man diese Vorgangsweise damit, dass Biogas der Unterposition 2711 29 00 der KN zuzuordnen sei und damit nicht vom Steuertatbestand des § 2 ErdgAbgG umfasst sei, welches nur Erdgas der Unterposition 2711 21 00 der KN der Erdgasabgabe unterwerfe.

c. Im Rahmen der im November 2012 abgeschlossenen BP sei diese Auffassung nicht geteilt worden und den Biogasanteil, der an die Kunden verrechnet worden sei, habe man in den Jahren 2010 und 2011 der Bemessungsgrundlage für die Erdgasabgabe hinzugerechnet (Bericht der BP vom 8. November 2012).

d. Die BP gehe von folgender Bemessungsgrundlage für die Erdgasabgabe aus:

m ²	2010	2011
Bemessungsgrundlage vor BP	188.449.720,61	181.088.702,73
zuzüglich Biogasanteil	2.960,77	15.736,82
Bemessungsgrundlage nach BP	188.452.681,38	181.104.439,55

e. Die BP habe festgestellt, dass es durch die Vermischung der physikalisch ähnlichen Stoffe technisch nicht möglich sei, das Gasgemisch, das letztlich an den Verbraucher geliefert werde, in seine ursprünglichen physikalischen Bestandteile zu trennen. Im Verhältnis zur Gesamtgasmenge, die aus dem Leitungsnetz bezogen worden sei, beurteile die BP die eingespeiste Menge an Biogas als relativ gering, sodass sie die Ansicht vertrete, dass der tatsächlich an die Kunden weitergeleitete Anteil Biogas nur minimal gewesen sein könne.

Die BP stufe das gesamte gelieferte Gas (nach der Vermischung mit Biogas) als Erdgas iSd KN 2711 21 00 ein und unterwerfe die Gesamtlieferung der Erdgasabgabe (Pkt 8 des Berichtes der BP vom 8. November 2012).

f. Gemäß § 2 Abs 1 ErdgAbgG sei nur Erdgas iSd Unterposition 2711 21 00 der KN Steuergegenstand des ErdgAbgG. Biogas sei hingegen keine Ware iSd KN 2711 21 00, sondern falle in die Unterposition 2711 29 00 (Kohlenwasserstoffe in gasförmigem Zustand). Diese Auskunft habe man hinsichtlich der Einreihung in den Zolltarif von der zentralen Auskunftsstelle Zoll für allgemeine Auskünfte als unverbindlichen Tarifierungsvorschlag per E-Mail erhalten. Man habe bestätigt, dass Biogas zu mehr als 50% aus Methan bestehe, welches nach dem Code 2711 tarifiere. Da es sich bei Biogas nicht um Erdgas handle, sei Biogas in die Position 2711 29 00 einzurichten.

Definitionsgemäß ergebe sich daher, dass Biogas nicht dem ErdgAbgG unterliege. Das gelte auch für Biogas, welches in das Erdgasnetz eingespeist werde. Die BP teile diese Auffassung bislang nicht. Werde Biogas ins Erdgasnetz eingespeist, sei nach Ansicht der BP die gesamte Mischung als Erdgas in die Unterposition 2711 21 00 der KN einzurichten und unterliege als solches der Erdgasabgabe. Die BP argumentiere, dass nach Vermischung der physikalisch ähnlichen Stoffe eine Trennung in Biogas und Erdgas technisch nicht mehr möglich sei. Der Biogasanteil, der tatsächlich an den Kunden geliefert werde, könne damit nicht ermittelt werden, wodurch eine Freistellung von der Erdgasabgabe nicht zuerkannt werde.

g. Bilanzielle Trennbarkeit: Auch wenn bei einer Vermischung der physikalisch ähnlichen Stoffe das Gasgemisch letztlich technisch nicht mehr in seine ursprünglichen Bestandteile getrennt werden könne, sei sehr wohl eine klare bilanzielle bzw rechnerische Trennbarkeit der Energiemengen gegeben.

Das in das Erdgasnetz eingespeiste Biogas werde **bilanziell bzw rechnerisch** an den Ort der Verwendung transportiert. Das bedeute, ein tatsächlicher Transport der Biogasmenge von der Einspeise- zur Ausspeisestelle bzw vom Ort der Biogasproduktion zum Ort der Verwendung erfolge zwar nicht, jedoch werde das Gas eindeutig einer Verbrauchsanlage zugerechnet. Die Menge des Steuergegenstandes Erdgas werde so durch Vermischung mit dem „Nicht-Steuergegenstand“ Biogas nicht erhöht, aber auch nicht vermindert. Die eindeutige bilanzielle Zuordnung physikalisch verminderter Biogasmengen sei vom neuen Gaswirtschaftsgesetz vorgeschrieben (sogenanntes Labeling, gemäß § 130 Gaswirtschaftsgesetz 2011). Versorger, die in Österreich Endverbraucher mit Erdgas und/oder Biogas, Deponiegas oder Klärgas belieferten, seien verpflichtet, bei der Jahresabrechnung für den Endverbraucher den Versorgermix auszuweisen, der die gesamte Gasaufbringung des Versorgers für die Endverbraucher berücksichtige.

Damit sichergestellt sei bzw nachvollzogen werden könne, dass für eine aus dem Erdgasnetz entnommene Gasmenge am Ende des Kalenderjahres an anderer Stelle auch eine vergleichbare Menge an Biogas ins Erdgasnetz eingespeist werde, gebe es das Biomethan Register Austria der AGCS Gas Clearing und Settlement AG, worin Transport und Vertrieb des Gases von seiner Herstellung bis zur Entnahme erfasst würden.

Das Biomethan Register Austria sei analog zur Stromnachweisdatenbank geschaffen worden. Das Register stelle für jeden registrierten Marktteilnehmer Nachweise über Qualität und Herkunft des ins das Erdgasnetz eingespeisten Biomethans aus. Die Führung des Registers obliege dem Bilanzgruppenkoordinator (AGCS). Dieser verzeichne seit Beginn der Vollliberalisierung in Österreich im Jahr 2002 alle eingespeisten Biomethanmengen je Stunde und Anlage in dessen Clearingsystem. Jeder Anlage sei ein eigenes Konto zugeordnet, auf dem die eingespeisten und verkauften Biomethanmengen aufgezeichnet würden. Für das in den Biomethananlagen produzierte und ins Erdgasnetz eingespeiste Biomethan würden von der AGCS elektronische Nachweise ausgestellt, welche getrennt vom physisch produzierten Gas übertragbar seien. Der elektronische Nachweis bestätige, dass der Eigentümer des Biomethangases Biomethan bezogen habe.

Die Herkunfts-nachweise würden ausschließlich für Biogas aus zertifizierten Biogasanlagen ausgestellt. Anhand des Herkunfts-nachweises sei der Anteil an Biogas, welcher in das Erdgasnetz eingespeist werde, eindeutig ermittelbar und belegbar. Auch der konkrete Herstellungs-ort und – zeitpunkt sei am Herkunfts-nachweis erfasst.

Bundesweit einheitliche Herkunfts-nachweise seien Mitte 2012 eingeführt worden. Vorgänger dieser Nachweise seien Mengenbilanzen gewesen, worin die Menge des im jeweiligen Kalenderjahr eingespeisten Biogases festgestellt und von einem Wirtschaftsprüfer bestätigt worden sei. Die Herkunfts-nachweise sowie die Mengenbilanzen seien auch vom Land Oberösterreich als Nachweis anerkannt worden, um etwaige Förderungen zu erhalten. Für Strom aus eingespeistem Biogas sei eine Ökostromförderung bei Erfüllung der relevanten Kriterien möglich. Grundlage dieser Förderung seien ebenfalls die Nachweise, welche der Bilanzgruppenkoordinator für das eingespeiste Biogas ausstelle.

Letztlich spielt es keine Rolle, dass das Biogas nach der Einspeisung und Vermischung mit Erdgas nicht mehr technisch von Erdgas trennen sei. Das Nachweissystem stelle sicher, dass genau belegt sei, wie hoch die eingespeiste Biogasmenge sei, welche maximal an den Kunden verkauft werden könne. Bei der OÖGW werde die tatsächlich eingespeiste Menge an Biogas durch den Netzbetreiber mittels geeichter Zähleinrichtung erfasst. Diese Menge bilde die Grundlage für die Vorratsbewertung: Anhand eines „virtuellen Speicherbuches“ werde die an die Biogaskunden fakturierte Menge Biogas als Verbrauch abgezogen und die wertmäßigen

Speicherstände würden anhand des gleitenden Durchschnittspreisverfahrens ermittelt. Mit dieser Vorgangsweise werde sichergestellt, dass die an die Kunden verrechnete Biogasmenge die tatsächlich eingespeiste Menge nicht überschreite.

h. Parallele zur Ökostromvergütung: Die Ökostromvergütung basiere ebenfalls auf einem derartigen Herkunftsachweissystem. Die klassischen Prozesse Erzeugung, Handel und Konsum bzw Entwerten der Nachweise für die Stromkennzeichnung würden in der österreichischen Stromnachweisdatenbank, die von der E-Control betrieben würde, abgebildet. Die Betrachtungsweise sei eine kaufmännische und keine physikalische. Das hieße, auch in das Stromnetz eingespeister Ökostrom lasse sich physikalisch nicht mehr vom übrigen Strom trennen. Anhand des Nachweissystems werde jedoch dargelegt, aus welchem Kraftwerk der vom jeweiligen Stromhändler und sonstigen Lieferanten gelieferte bzw verkauft Strom stamme. Indem die Stromlieferanten den Endverbrauchern die gelieferte Menge an Ökostrom bestätigten, habe in den Jahren 2008 bis 2010 eine Rückvergütung der Ökostromaufwendungen beantragt werden können. Bei der Rückvergütung sei auch nicht ausschlaggebend gewesen, wie hoch der Ökostromanteil im tatsächlich bezogenen Gesamtstrom des Verbrauchers gewesen sei.

i. System in Deutschland: Wenn ein derartiger Herkunftsachweis über die in das Erdgasnetz aus Biogas eingebrachte Energiemenge vorliege und diese Energiemenge eindeutig einer Verbrauchsanlage bilanziell zugeordnet werden könne, sei jene Energiemenge nicht der Erdgasabgabe zu unterwerfen, welche der Energiemenge des in das Erdgasnetz eingespeisten Biogases entspreche.

In Deutschland werde eine derartige Regelung bereits seit dem Jahr 2008 praktiziert. Für in ein Erdgasnetz eingespeistes Biogas werde die Energiesteuer nach § 50 dEnergiestG rückvergütet. Für die Ermittlung des Biogasanteiles bei Einspeisung wende die deutsche Finanzverwaltung folgende Vereinfachungsregel an:

Es könne stets die Menge an entnommenem Gas von der Energiesteuer befreit werden, die der Menge von an anderer Stelle in das Erdgasnetz eingespeistem Biogas entspreche. Auf den Biogasanteil, der tatsächlich in dem aus dem Erdgasleitungsnetz entnommenem Gasgemisch enthalten sei, komme es für die Steuerentlastung als Biogas nicht an. Als Nachweis für die Menge und die geforderten Eigenschaften des eingespeisten Biogases seien nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung grundsätzlich die Rechnungen für das bezogene Biogas anzuerkennen bzw mittels entsprechender Bestätigung des Biogaslieferers nachzuweisen. Maßgeblich sei nur, dass im Kalenderjahr nicht mehr Biogas entlastet, als bezogen werde. Buchmäßige Mehrbestände an Biogas könnten aber auf das nächste Kalenderjahr übertragen werden.

j. Das von der OÖGW gelieferte Gasgemisch aus Biogas und Erdgas dürfe nicht in seiner Gesamtheit als Erdgas der KN 2711 21 00 beurteilt werden. Auch wenn der tatsächliche Biogasanteil im gelieferten Gesamtgas aufgrund der physikalischen Ähnlichkeit der beiden Gase nicht ermittelt werden könne, lägen eindeutige Aufzeichnungen über die Menge des eingespeisten Biogases vor. Es werde nachweislich nicht ausschließlich Erdgas, sondern Erdgas und Biogas geliefert. Anhand eines Herkunftsnnachweises bzw anhand einer Mengenbilanz (als Vorgänger des Herkunftsnnachweises) könne die OÖGW exakt darlegen, welche Menge an Biogas in das Erdgasnetz eingespeist worden sei.

Diese Nachweise seien vom Land Oberösterreich anerkannt und Voraussetzung für die Gewährung von Förderungen. Diese Nachweise seien daher auch geeignet, gegenüber dem Finanzamt einen eindeutigen Nachweis zu erbringen, welche Menge an Biogas eingespeist werde und nicht der Erdgasabgabe zu unterwerfen sei.

Aufgrund der physikalischen Ähnlichkeit sei eine Trennung des Gasgemisches in seine Bestandteile technisch nicht möglich, sodass es den Versorgern gar nicht anders möglich sei, als die gelieferte Biogasmenge prozentual vom Gesamtverbrauch des Kunden zu ermitteln.

Ähnlich wie bei der Ökostromvergütung müsse jedoch eine kaufmännische und keine physikalische Betrachtungsweise für die Beurteilung der Erdgasabgabepflicht herangezogen werden. Durch das geltende Bilanzgruppenregime werde das eingespeiste Biogas zumindest rechnerisch an den Kunden geliefert. Die in der Praxis vorherrschenden Bewertungsmodelle stellten dabei sicher, dass nie mehr Biogas an die Kunden weiterverrechnet werde, als tatsächlich eingespeist werde. Es werde auch nie mehr Biogas von der Erdgasabgabe freigestellt, als eingespeist werde.

Nur aufgrund der mangelnden Trennbarkeit damit zu argumentieren, dass Biogas nach der KN 2711 21 00 geliefert werde, erachte man als nicht richtig, könne doch eindeutig der eingespeiste Anteil an Biogas nachgewiesen werden. Biogas falle unter die Unterposition 2711 29 00 der KN und sei damit nicht Steuergegenstand nach § 2 Abs 1 ErdgAbG.

In Anlehnung an die in Deutschland praktizierte Regelung sei uE die Menge an entnommenem Gas von der Erdgasabgabe zu befreien, die der Menge von an anderer Stelle in das Erdgasnetz eingespeistem Biogas entspreche. In Deutschland spiele es letztlich keine Rolle, wie hoch der Biogasanteil sei, der tatsächlich in dem aus dem Erdgasleitungsnetz entnommenen Gasgemisch enthalten sei. Die Herkunftsnnachweise seien dabei als Nachweis geeignet, den steuerfreien Biogasanteil zu ermitteln.

k. Man beantrage, die Erdgasabgabe 2011 wie ursprünglich gebucht iHv 11.951.854,38 € festzusetzen und die Nachzahlung iHv 1.038,62 € für 2011 zur Gänze zurückzuerstatten.

Im Jahr 2011 seien 15.736,82 m³ (176.095 kWh) als Biogas von der gelieferten Gesamtgasmenge iHv 181.104.439,55 m³ in Abzug gebracht worden. Die verbleibende Menge an geliefertem Erdgas iHv 181.088.702,73 m³ habe man der Erdgasabgabe unterworfen.

Die Einsatzmenge Biogas im Jahr 2011 von 15.736,82 m³ ermittle sich, indem aus dem Gesamtverbrauch der Kunden der laut Vertrag vereinbarte Anteil Biogas prozentmäßig herausgerechnet worden sei.

Im Kalenderjahr 2011 seien laut beiliegender Mengenbilanz 1.066.531 m³ Biogas in das Erdgasleitungsnetz eingespeist worden. Diese Mengenbilanz sei von einem Wirtschaftsprüfer bestätigt worden und diene auch dem Land Oberösterreich als Nachweis über die Höhe der eingespeisten Biogasmenge für Förderungen.

Die von der Bemessungsgrundlage 2011 abgezogene Menge Biogas iHv 15.736,82 m³ sei deutlich geringer, als die Gesamtmenge an Biogas iHv 1.066.531 m³, die im Kalenderjahr 2011 eingespeist worden sei. Nur ein Teil des Biogases sei somit 2011 bereits verbraucht worden, der verbleibende Teil sei auf Vorrat gelegt und gespeichert worden.

Die Erdgasabgabe sei daher in der ursprünglich gebuchten Höhe festzusetzen.

3. Mit Schreiben vom 28. Februar 2013 nahm die BP zur Berufung wie folgt Stellung:

- a. Auf die grundsätzlich zu klärende Frage werde hingewiesen: Kann durch die Einspeisung von auf Erdgasqualität aufbereitetem Biogas in ein bestehendes (regionales bzw überregionales) Erdgasnetz im Zeitpunkt der folgenden tatsächlichen Gasentnahme durch Kunden aus diesem Netz eine anteilige Steuerbefreiung in Höhe der (max) ursprünglich in das Gesamtnetz eingespeisten Biogasmenge erwirkt werden?
- b. Das ErdgAbG stelle hinsichtlich der Besteuerung auf die KN ab. Nur Erdgas (Unterposition 2711 21 00) solle gemäß § 2 Abs 1 einer Besteuerung unterliegen. Unbestritten stehe fest, dass Biogas einer anderen KN zuzuordnen sei (Unterposition 2711 29 00). Der Besteuerung unterliege der an die Kunden tatsächlich gelieferte Gegenstand. Dieser Liefergegenstand sei iSd KN zu untersuchen. Das System der KN sehe aufgrund der Einreichung der Waren in den gemeinsamen europäischen Zolltarif eine eindeutige, ausschließliche Zuordnung vor. Dies sei besonders dann wichtig, wenn Artikel aus unterschiedlichen Materialien bestünden, die für die Einreichung von Bedeutung sein könnten. Die Einstufung nach der KN könne dazu führen, dass ein Gegenstand zu 60% aus Material der KN-Unterposition X bestehe und zu 40% aus Material der KN-Unterposition Y. Dies sei auch aus der der BP am 8. Oktober 2012 erteilten Auskunft des Fachbereiches Zoll ersichtlich: „Bezüglich einer Mischung mit 60% Biogasanteil wäre die Ware nach Biogas in eine andere Unterposition einzureihen (2711 29 00). Dies wird

aber, wie ausgeführt, nicht der Fall sein, da der Zeitpunkt der Beurteilung der Warenbeschaffenheit der bei Lieferung sein wird und der Anteil von 60% nicht zutreffend ist“.

c. Da das ErdgAbgG unmittelbar an die Zuordnung des Liefergegenstandes gemäß KN-Unterposition Erdgas anknüpfe, sei vom Gesetzgeber mit Verweis auf diese KN-Unterposition festgelegt worden, dass das tatsächlich an den Kunden gelieferte Gas einer Energiebesteuerung unterliegen solle, sofern es gemäß zolltariflicher Einstufung (noch) als Erdgas iSd KN-Unterposition 2711 21 00 einzustufen sei.

d. Bei der von der BP erwähnten Nicht-Trennbarkeit handle es sich um eine Tatsache, die aber nicht automatisch zur Nichtfreistellung (dh. zur Besteuerung des Biogasanteiles) führe. Vielmehr sei das gelieferte Gas dahingehend zu beurteilen, ob es sich um Erdgas handle oder Biogas geliefert werde.

e. Die bilanzielle Trennbarkeit werde nicht bezweifelt. Für die Zwecke der Besteuerung des an Kunden tatsächlich gelieferten Gases sei diese aber nicht entscheidend, weil das ErdgAbgG eine eindeutige, ausschließliche Zuordnung mittels des Systems der KN vorsehe. Eine rechnerische Aufsplittung des an Kunden gelieferten Gases sei nicht vorgesehen. Eine anteilige Abgabenbelastung von untergeordnet beigemengtem Biogas sei vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen worden.

f. Das System der Ökostromvergütung sei für den gegebenen Sachverhalt nicht entscheidungsrelevant. Vielmehr sehe der Gesetzgeber im Strombereich auf der Stufe zum Endverbraucher ebenso keine Befreiung von Energieabgaben vor, dh. eine mit Kunden vereinbarte anteilige Lieferung von Ökostrom führe nicht zu einer anteiligen Befreiung von Elektrizitätsabgaben.

4. Mit Schreiben vom 9. April 2013 erfolgte eine Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der BP.

a. Die BP nehme die Einordnung in die KN nicht anhand der tatsächlich gelieferten Gasmenge vor, sondern anhand der ins Erdgasnetz eingespeisten Gasmengen (Abstellen auf das Überwiegen der eingespeisten Erdgasmengen).

Es sei aber nicht Intention des Gesetzgebers, bei Gasgemischen auf das Überwiegen der Bestandteile abzustellen. Insbesondere wenn man sich den umgekehrten Fall vorstelle, dass mehr Biogas als Erdgas in ein Erdgasnetz eingespeist werde. Dies wäre denkbar, wenn ein eingeschränktes Bezugsgebiet überwiegend mit Biogas versorgt werden solle. In diesem Fall würde die Gesamtgasmenge als Biogas eingestuft und von der Erdgasabgabe ausgenommen

werden. Den Steuergegenstand Erdgas von der Erdgasabgabe auszunehmen, sei sicherlich nicht Intention des Gesetzgebers gewesen.

b. Die in der Berufung dargestellte bilanzielle bzw rechnerische Trennbarkeit der Energiemengen solle zeigen, dass sich eindeutig feststellen lasse, wie hoch der Anteil des Biogases im Gesamtgasgemisch sei. Der Anteil des Steuergegenstandes sowie des „Nichtsteuergegenstandes“ lasse sich in jedem Fall ermitteln.

Da die Energiemengen eindeutig festgestellt werden könnten, sei es eher dem Gesetzeszweck entsprechend, eine Besteuerung anhand eindeutig feststellbarer Energiemengen vorzunehmen, als eine pauschale Besteuerung nach Überwiegen der Bestandteile im Gesamtgasgemisch anzustellen.

Entgegen der Auffassung der Groß-BP sei die bilanzielle Trennbarkeit der Energiemengen sowie das vorherrschende Herkunftsnachweissystem für die Beurteilung des gegenständlichen Falles entscheidungsrelevant. Dass eine solche Unterscheidung praktikabel sei, zeige auch das seit 2008 praktizierte System in Deutschland.

5. Am 16. April 2013 wurde die Berufung gegen die Festsetzung der Erdgasabgabe 2011 an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 27. Juni 2013 erfolgte eine Besprechung mit den Vertretern der Firma, in der nochmals die Berufung erläutert wurde. Dabei wurde auf den Zollkommentar P. Witte, Zollkodex, Kommentar 4. Auflage, 2006, verwiesen. In Rz 12 zu Art 20 sei ausgeführt, dass die Bestimmungen der AV auf andere Rechtsgebiete nicht übertragen werden könnten (Verweis auf EuGH 28.3.1996, C-99/94).

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Nach § 1 Abs 1 ErdgAbgG unterliegen der Erdgasabgabe

- die **Lieferung von Erdgas im Steuergebiet** ... und
- der **Verbrauch von Erdgas** durch Erdgasunternehmen sowie der Verbrauch von selbst hergestelltem oder in das Steuergebiet verbrachtem Erdgas im Steuergebiet.

Die Lieferung im Sinne des Abs 1 Z 1 erfolgt an dem Ort, an dem der Empfänger über das Erdgas verfügen kann (Abs 2).

Gemäß § 2 Abs 1 ErdgAbgG ist Erdgas iSd ErdgAbgGes eine **Ware der Unterposition 2711 21 00 der KN**. Die Kombinierte Nomenklatur (KN) ist die Warenklassifikation nach Art 1 der

Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 (ABl EG Nr. L 256 S 1) in der jeweils geltenden Fassung.

2. a. Strittig ist ausschließlich die Frage, ob bei Lieferung von Biogas in Erdgasleitungen (wobei das Biogas in mehreren Schritten aufbereitet werden muss) eine Einordnung unter die KN 2711 29 00 (Biogas) möglich oder ob durch die Vermischung mit Erdgas insgesamt eine Einordnung unter die KN 2711 21 00 (Erdgas) verpflichtend ist.

b. Nach der Darstellung der BP ist bei Mischungen die Allgemeine Vorschrift 3b einzuhalten: Mischungen, Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen und für den Einzelverkauf aufgemachte Warenzusammenstellungen, die nach der allgemeinen Vorschrift 3a nicht eingereiht werden können, werden nach dem Stoff oder Bestandteil gereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann.

Für die Anwendung dieser Allgemeinen Vorschrift gelten als aus verschiedenen Bestandteilen zusammengesetzte Waren nicht nur Waren, deren Bestandteile zu einem praktisch untrennbaren Ganzen verbunden sind, sondern auch diejenigen Waren, deren Bestandteile voneinander trennbar sind, vorausgesetzt, dass diese Bestandteile zueinander passen, sich gegenseitig ergänzen und dass ihre Zusammensetzung ein Ganzes bildet, dessen Bestandteile üblicherweise nicht getrennt zum Kauf angeboten werden.

Nach Ansicht der BP kommt es auf das Überwiegen an. Das bedeutet, dass geringfügige Beimischungen von Biogas zu einer Einreihung der gesamten Gasmischung unter die KN 2711 21 00 (Erdgas) führen müssen. Es würde allerdings im Umkehrschluss auch bedeuten, dass eine Beimengung von Erdgas unter 50% in einer Biogasleitung zu einer „Entsteuerung“ von Erdgas führen müsste, wendet man diesen Denkansatz konsequent an.

Die BP stellt bei dieser Methode auf das im Zeitpunkt der Übergabe an den Kunden aus dem Erdgasnetz entnommene Gas ab.

Die BP begründet ihre Rechtsansicht damit, dass

- eine Trennung des Biogases und des Erdgases physikalisch nicht möglich ist und
- das System der KN eine eindeutige, ausschließliche Zuordnung vorsieht, sodass die „bilanzielle Trennbarkeit“ nicht zum Zug kommen kann.

c. Die Bw. geht davon aus, dass auf das Überwiegen der Bestandteile nach der Intention des Gesetzgebers nicht abzustellen ist. Vielmehr soll die „bilanzielle Trennung“ greifen, wonach die eingespeiste Biogasmenge sichergestellt sei. Nicht die physikalische Trennbarkeit sei

entscheidend, sondern es müsse eine „kaufmännische Sichtweise“ eingeführt werden, weil durch das Bilanzgruppenregime das Biogas „rechnerisch“ an den Kunden geliefert werde.

3. Zur deutschen Rechtslage – von der Bw. in der Berufung angesprochen – ist festzuhalten, dass nach § 2 Abs 2 dEnergiesteuergesetz (bzw § 2 Abs 3 für Gase die zum Verheizen oder zum Antrieb von Gasturbinen oder Verbrennungsmotoren verwendet werden) sowohl Erdgas als auch Biogas zunächst der Besteuerung unterliegen. In § 50 Abs 1 Z 4 erfolgt sodann eine Entlastung des bereits besteuerten Biogasanteils.

Nach der deutschen Rechtslage unterliegt Biogas schon nach dem Wortlaut des Gesetzes unmissverständlich zunächst der Besteuerung (und wird dann gezielt entlastet). Dagegen ist im vorliegenden Fall gerade strittig, ob die Anführung der Erdgas-KN-Nummer in § 2 Abs 1 ErdgAbG explizit auch zur Steuerpflicht des Biogases führt. Die deutsche Rechtslage ist für die Beurteilung dieser Frage nicht relevant.

4. Im Jahr 1996 wurde erstmalig eine Verbrauchsteuer auf Erdgas eingeführt (BGBl 1996/201; Strukturanpassungsgesetz 1996; ErdgAbG). Bereits in der ersten Fassung des ErdgasAbgG wird in § 2 Abs 1 auf die KN 2711 21 00 verwiesen.

Zu diesem Zeitpunkt gab es noch keine Biogasanlagen, mit denen Biogas in Erdgasleitungen eingespeist werden konnte. Die ersten Anlagen dieser Art wurden in Deutschland Ende der 1990er Jahre errichtet, die erste österreichische Anlage die gereinigtes Biogas in das Erdgasnetz einspeiste, wurde im Frühjahr 2005 im oberösterreichischen Pucking in Betrieb genommen.

De facto konnte der Gesetzgeber bei Erlassung des ErdgAbgG den Vorgang der Vermischung von Erdgas mit Biogas noch nicht in den Gesetzgebungsprozess miteinfließen lassen. Die Einspeisung von Biogas stellt eine erst nach dem Gesetzwerdungsprozess entstandene technologische Neuerung dar, die 1996 noch nicht absehbar war.

Da der bezeichnete wirtschaftliche Vorgang – ebenso wie die neuartige Gestaltung der Vertragssituation durch bilanzielle Zurechnung – nicht Teil der Intention des Gesetzgebers gewesen sein kann, ist es auch nicht zulässig, dem Gesetzgeber a priori zu unterstellen, er habe schon mit der Regelung des Jahres 1996 Biogas von der Steuer befreien wollen. Eine derartige Interpretation - die über eine zulässige Auslegung hinausgehen würde - kommt dem UFS nicht zu. Vielmehr ist das Gesetz nach der im Jahr 1996 vorliegenden Intention des Gesetzgebers auszulegen.

5. Erläuternde Bemerkungen existieren bezüglich der im gegenständlichen Fall entscheidenden Passagen des ErdgAbgG nicht. Aus folgenden Gründen geht der Unabhängige

Finanzsenat davon aus, dass eine getrennte bilanzielle Betrachtung nicht dem Gesetz entspricht, sondern unter Bezugnahme auf die erwähnte KN im ErdgAbG eine ausschließliche Einordnung zu erfolgen hat:

- a. Der Begriff der Lieferung im ErdgAbG ist nach uSt-rechtlichen Kriterien auszulegen.

Nach dem Umsatzsteuerrecht sind mehrere gleichrangige Leistungen als eine Leistung zu beurteilen, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nach als eine Leistung aufzufassen sind (Ruppe, UStG, § 1, Rz 30 ff). Ob eine Leistungseinheit vorliegt, ist von der Leistungsseite her zu beurteilen (Verweis auf VwGH 27.8.1990, [89/15/0128](#)), nicht entscheidend sind

- getrennte Entgeltsbemessung oder getrennte Rechnungslegung,
- mehrere Verträge auf denen die Leistungen beruhen oder
- das Verhältnis der Kosten (Ruppe, UStG, § 1, Rz 36).

Der Unabhängige Finanzsenat geht von einer einheitlichen Gaslieferung an die Kunden aus, daran ändert die gesonderte Erwähnung eines Biogasanteiles im Vertrag mit den Abnehmern nichts.

- b. (1) Das Biogas wird in mehreren (tw.unterschiedlichen) Schritten (je nach Gasbeschaffenheit des Biogases und des Erdgases) auf Erdgasniveau gebracht:

Erdgas ist ein Gasgemisch, dessen chemische Zusammensetzung beträchtlichen Schwankungen unterworfen ist. Erdgas L besteht aus 85% Methan, 4% Ethan, Propan, Butan, Pentan und 11% Inertgasen. Erdgas H (Nordsee) besteht aus 89% Methan, 8% Ethan, Propan, Butan, Pentan und 3% Inertgasen. Erdgas H (GUS-Staaten) besteht aus 98% Methan, 1% Ethan, Propan, Butan, Pentan und 1% Inertgasen.

Biogas ist ein brennbares Gas, das durch Mikroorganismen in einer anaeroben Stoffwechselkette gebildet wird. Es besteht überwiegend aus Methan, sowie aus Kohlenstoffdioxid (CO^2), Stickstoff (N^2), Sauerstoff (O^2), Schwefelwasserstoff (H^2S), Wasserstoff (H^2) und Ammoniak (NH^3).

Nur nach einer umfassenden Biogasaufbereitung kann eine Einspeisung in das Erdgasnetz erfolgen: Neben dem Entfernen von Wasser, Schwefelwasserstoff und Kohlendioxid muss auch eine Anpassung an den Heizwert des Erdgases im jeweiligen Gasnetz erfolgen. Um Erdgasqualität zu erreichen sind folgende Aufbereitungsschritte nötig (Studie Einspeisung von Biogas in das Erdgasnetz, Institut für Energetik und Umwelt GmbH, 2. Auflage, Leipzig 2006):

-
- Entfernung fester und flüssiger Bestandteile und Trocknung des Gases (Filterung von Stäuben, Kondensat-Abscheidung und Trocknung)
 - Entschwefelung
 - Methananreicherung und Kohlenstoffdioxydabtrennung
 - Entfernung von weiteren Gasbegleitstoffen wie zB Halogenkohlenwasserstoffen, Silizium und Ammoniak.

Die jeweiligen Gasaufbereitungsschritte sind abhängig von technischen und wirtschaftlichen Randbedingungen und werden entsprechend kombiniert.

(2) Nach dem vorab Gesagten ist klargestellt, dass Biogas sehr intensiv aufbereitet und praktisch auf Erdgasniveau gebracht werden muss, damit es denselben Standard wie Erdgas erreicht und zusammen mit dem Erdgas verkauft werden kann. Da es in die Erdgasleitung eingespeist und dem Erdgas weitgehend angeglichen wird, liegt nach Ansicht des UFS unzweifelhaft eine einheitliche Lieferung vor. Nach dem Gesetzeswortlaut (Abs 2) erfolgt die Lieferung an dem Ort, an dem der Empfänger über das Erdgas verfügen kann.

(3) Nach der Kombinierten Nomenklatur ist bei Mischungen – eine solche liegt hier zweifelsfrei vor – die Allgemeine Vorschrift 3b einzuhalten. Da die beigegebene Biogasmenge im Vergleich zur Erdgasmenge nur untergeordnet ist, muss die Lieferung zur Gänze unter KN 2711 21 00 (Erdgas) eingereiht werden. Biogas ist nur dann in die Position 2711 29 00 einzureihen, wenn ausschließlich (oder überwiegend) Biogas geliefert wird.

(4) Nach der Darlegung der Bw. sind zwar die beiden Stoffe physikalisch nicht mehr trennbar, aber bilanziell zurechenbar. Diese Zurechenbarkeit ist vom Gaswirtschaftsgesetz auch vorgeschrieben und Einspeisung und Entnahme werden vom Register Austria kontrolliert.

In § 130 Abs 1 Gaswirtschaftsgesetz ist geregelt, dass Versorger, die in Österreich Endverbraucher mit Erdgas und/oder Biogas, Deponegas oder Klärgas beliefern, verpflichtet sind, auf oder als Anhang ihrer Gasrechnung für Endverbraucher den Versorgermix auszuweisen, der die gesamte Gasaufbringung des Versorgers für Endverbraucher berücksichtigt. Nach Abs 2 hat die Kennzeichnung nach prozentmäßiger Aufschlüsselung in Biogas, Deponegas, Klärgas sowie Erdgas auf Basis des gesamten vom Versorger an Endverbraucher über Gasleitungen gelieferten Gases zu erfolgen.

Die Regelung im Gaswirtschaftsgesetz und die Kontrolle durch die Register Austria ermöglichen die von der Bw. abgeschlossenen Verträge mit den Kunden über einen „Energiemix“. Sie sind aber nicht relevant für die Frage nach der Besteuerung der gemischten

Lieferung. Kaufmännische Notwendigkeiten – die hier zweifellos bestehen – sind keine Entscheidungsgrundlagen für die Auslegung des ErdgAbG. Entscheidend ist nicht der Umstand, dass der Anteil des eingespeisten und entnommenen Biogases genau bestimmt werden kann, dies wäre nur dann von Relevanz, wenn das ErdgAbG eine Entlastung des anteiligen Biogases (wie in Deutschland) regeln würde. An der in § 2 ErdgAbG geregelten Einstufung nach dem Zolltarif ändert die Berechenbarkeit der Einspeisungen nichts, zumal „gelieferte“ und „eingespeiste“ Gasanteile – wie selbst in der Berufung zugegeben wird – ohnehin nicht konform gehen.

6. Sonstige Argumente der Bw.:

- a. Die Ökostromregelung und andere Vergütungsregelungen haben keinen Einfluss auf die Frage, ob Biogas bei Mischlieferungen von der Erdgasabgabe erfasst wird.
- b. Soweit die Bw. auf EuGH 28.3.1996, [C-99/94](#) verweist ist ihr folgendes zu entgegnen:
Richtig ist, dass Tarifierungsvorschriften in einen Zusammenhang mit der Besteuerungsvorschrift zu bringen sind. Im EuGH-Fall stellte sich die Frage, ob die fraglichen Verordnungen nur vollständige (fertige) Motoren erfassen sollten oder auch unfertige Waren (Motorenteile). Der EuGH stellte sodann fest, dass die (etwaige) Einreichung eines Erzeugnisses unter eine Tarifnummer nicht ohne weiteres dazu führen muss, dass das Erzeugnis dem Antidumpingzoll unterliegt, weil der Antidumpingzoll auf bestimmte Motortypen und nicht Motorteile gerichtet ist.

Es hängt demgemäß von der Formulierung des Steuergesetzes ab, ob eine Besteuerung greift oder nicht.

Damit ist aber für den hier zu beurteilenden Fall nichts gewonnen, weil das ErdgAbG bei Lieferungen (und damit auch bei gemischten Lieferungen) gerade nicht auf Einzelbeurteilungen von Einzelstoffen abstellt, sondern lediglich auf die KN betreffend das Erdgas verweist und somit aufgrund der anzuwendenden Allgemeinen Vorschrift das Überwiegensprinzip greift.

7. Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen. Eine Nichtbesteuerung des Biogases wäre nur zu erreichen, wenn der Gesetzgeber eine Entlastungsregelung – ähnlich der deutschen Regelung im dEnergiesteuergesetz – schaffen würde. Der derzeitigen Regelung der ErdgAbGes ist eine solche Normierung nicht zu entnehmen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 3. Juli 2013