

TE Vwgh Erkenntnis 2012/9/25 2011/17/0096

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 25.09.2012

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/05 Verbrauchsteuern;

Norm

BAO §292;
B-VG Art131 Abs2;
EnergieabgabenvergütungsG 1996;
ErdgasabgabeG 1996 §3 Abs2 Z2 idF 1996/797;
ErdgasabgabeG 1996 §3 idF 1996/797;
MinStG 1995 §8 Abs2;
VwGG §28 Abs2;

1. BAO § 292 heute
2. BAO § 292 gültig ab 01.01.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
3. BAO § 292 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
4. BAO § 292 gültig von 01.01.1962 bis 25.06.2002
1. B-VG Art. 131 heute
2. B-VG Art. 131 gültig ab 27.02.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 5/2024
3. B-VG Art. 131 gültig von 01.02.2019 bis 26.02.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2019
4. B-VG Art. 131 gültig von 01.01.2019 bis 31.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
5. B-VG Art. 131 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
6. B-VG Art. 131 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
7. B-VG Art. 131 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
8. B-VG Art. 131 gültig von 01.01.2003 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2002
9. B-VG Art. 131 gültig von 04.09.1999 bis 31.12.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/1999
10. B-VG Art. 131 gültig von 01.01.1998 bis 03.09.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 87/1997
11. B-VG Art. 131 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
12. B-VG Art. 131 gültig von 28.04.1975 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 316/1975
13. B-VG Art. 131 gültig von 01.01.1975 bis 27.04.1975 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 444/1974
14. B-VG Art. 131 gültig von 18.07.1962 bis 31.12.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 215/1962
15. B-VG Art. 131 gültig von 25.12.1946 bis 17.07.1962 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 211/1946

16. B-VG Art. 131 gültig von 19.12.1945 bis 24.12.1946 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945

17. B-VG Art. 131 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. VwGG § 28 heute
2. VwGG § 28 gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
3. VwGG § 28 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2017
4. VwGG § 28 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
5. VwGG § 28 gültig von 01.07.2008 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
6. VwGG § 28 gültig von 01.08.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 89/2004
7. VwGG § 28 gültig von 01.01.1991 bis 31.07.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
8. VwGG § 28 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2008/17/0246 E 25. September 2012 2010/17/0173 E 25. September 2012

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pallitsch und die Hofräte Dr. Holeschofsky und Dr. Köhler, die Hofrätin Dr. Zehetner sowie den Hofrat Dr. Sutter als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pichler, über die Beschwerde des Finanzamtes Linz in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 24. Februar 2011, Zl. RV/1217-L/06, betreffend Erdgasabgabevergütung für die Jahre 1997 bis 1999 (mitbeteiligte Partei: L in L, vertreten durch Plan Treuhand GmbH, Kudlichstraße 41, 4020 Linz), zu Recht erkannt:

Spruch

Der Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

Begründung

1.1. Die mitbeteiligte Partei betreibt Anlagen, die durch Kraft-Wärme-Kopplung gleichzeitig elektrische Energie und Wärme erzeugen (im Folgenden: KWK-Anlagen).

1.2. Anlässlich einer im Jahr 2000 durchgeführten Betriebsprüfung wurde zur Erdgasabgabevergütung Folgendes festgestellt: Die Berechnung der Erdgasabgabevergütung stütze sich auf ein Gutachten, das von der mitbeteiligten Partei 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.

Dagegen wandte sich die Betriebsprüfung. 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. Bei der mitbeteiligten Partei 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.

1.3. Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen, die beantragte Erdgasabgabevergütung reduzierenden Vergütungsbescheide für (1-12) 1996, (1-12) 1997, (1-8) 1998 sowie 9/98-8/99 und 9-12/99 vom 8. Juni 2000 hat die mitbeteiligte Partei mit Schreiben vom 21. Juni 2000 Berufung eingelegt.

Die Berufung richte sich gegen die Nachforderung der Erdgasabgabevergütung aufgrund der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Berechnungsmethode (Aufteilung des Erdgaseinsatzes nach der Pauschalmethode des BMF-Erlasses). Beantragt werde die Aufhebung der bezeichneten Bescheide, die Anerkennung der von der mitbeteiligten Partei durchgeführten Berechnung und die Nichtversteuerung der den Transportverlusten im Fernwärmenetz zuordenbaren Erdgasmenge.

Gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG erfolge eine Steuerbefreiung im Wege einer Vergütung, soweit das Erdgas zur Erzeugung von elektrischer Energie verwendet werde. Die mitbeteiligte Partei habe dazu für alle Fernheizkraftwerke den exakten Nachweis als Ermittlungsverfahren gewählt. Das von ihr gewählte Verfahren bestehe darin, dass der Wärmeerzeugung der Brennstoffmehraufwand für die zusätzlich zur Stromerzeugung erzeugte Fernwärme zugerechnet werde. Dazu müssten 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. Gemäß Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG erfolge eine Steuerbefreiung im Wege einer Vergütung, soweit das Erdgas zur Erzeugung von elektrischer Energie verwendet werde. Die mitbeteiligte Partei habe dazu für alle Fernheizkraftwerke den exakten Nachweis als Ermittlungsverfahren gewählt. Das von ihr gewählte Verfahren bestehe darin, dass der Wärmeerzeugung der Brennstoffmehraufwand für die zusätzlich zur Stromerzeugung erzeugte Fernwärme zugerechnet werde. Dazu müssten 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 dagegen eine krasse Benachteiligung der Kraft-Wärme-Kopplung.

1.4. Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2006 wurde die Berufung betreffend Festsetzung der zu vergütenden Erdgasabgabe für (1-12) 1996, (1-12) 1997, (1-8) 1998 sowie 9/98-8/99 und 9/99- 12/99 als unbegründet abgewiesen.

Die von der mitbeteiligten Partei angewandte Berechnungsmethode sei von der Technischen Untersuchungsanstalt der Abgabenverwaltung des Bundes untersucht worden. Die verwendete Methode entspreche weder den gesetzlichen Vorgaben noch jenem Ergebnis, das sich bei einer Messung des Strom- und Wärmeoutputs des im Kraft-Wärme-Kopplungsverfahren betriebenen gegenständlichen Dampfkraftwerkes ergebe.

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.

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, was keineswegs sachlich ungerechtfertigt erscheine.

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, wobei in der Berufung nicht in Abrede gestellt worden sei, dass der von der Betriebsprüfung im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO angesetzte Wirkungsgrad von 44% den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahekomme. 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, wobei in der Berufung nicht in Abrede gestellt worden sei, dass der von der Betriebsprüfung im Schätzungsweg gemäß Paragraph 184, BAO angesetzte Wirkungsgrad von 44% den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahekomme.

1.5. Mit Schreiben vom 13. Juni 2006 wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung betreffend Erdgasabgabe bzw Vergütung für 1/1996 bis 12/1999 an die belangte Behörde gestellt. 1.5. Mit Schreiben vom 13. Juni 2006 wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung betreffend Erdgasabgabe bzw Vergütung für 1 aus 1996, bis 12 aus 1999, an die

belangte Behörde gestellt.

Im Gesetz werde weder eine Doppelbelastung eines Teiles des Brennstoffes noch die zwingende Notwendigkeit einer Besteuerung des eingesetzten Erdgases in allen Fällen der Wärmeerzeugung erwähnt. Eine Wärmemessung schreibe das Gesetz 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 im Erlass lediglich ein elektrischer Wirkungsgrad von 44% unterstellt. Bereits in der Berechnung der mitbeteiligten Partei sei im Gutachten ein anderer Wirkungsgrad nachgewiesen worden.

1.6. Nach Vorlage der Berufung und Abhaltung von drei Erörterungsterminen im Jahre 2008 versandte die belangte Behörde Anfang Februar 2011 einen Vorhalt an die mitbeteiligte Partei und an das Finanzamt, in welchem sie die Erdgasabgabevergütung 1997 bis 1999 nach der "Methode des tatsächlichen Wirkungsgrads" unter Zugrundelegung der vom Gutachter der mitbeteiligten Partei ermittelten durchschnittlichen tatsächlichen Wirkungsgrade der drei verfahrensgegenständlichen Anlagen (HW Süd 0,431; HW Mitte 0,316; Dampf 0,431) berechne.

1.7. In ihrer Stellungnahme vom 21. Februar 2011 führte die Betriebsprüfung dazu aus, im Prüfverfahren sei von der mitbeteiligten Partei angegeben worden, dass der Wärmeoutput nicht bekannt sei. Auf Grund dieser Mitteilung sei von der Betriebsprüfung die pauschale "44%-Methode" angewandt worden. Mittlerweile sei jedoch bekannt, dass der mitbeteiligten Partei der Wärmeoutput bekannt sein müsse. In einer Folge-Betriebsprüfung seien nämlich Daten bekannt gegeben worden, wonach die mitbeteiligte Partei Förderungen (Ökostromförderungen) beantragt habe, für deren Antragstellung der Wärmeoutput bekannt sein müsse. Zudem habe die mitbeteiligte Partei im Berufungsschreiben selbst den Antrag gestellt, die auf die Transportverluste im Fernwärmenetz entfallenden Gasmengen von der Besteuerung auszunehmen. Sei der Wärmeoutput jedoch bekannt, seien nach Ansicht der Finanzverwaltung die Voraussetzungen für die Anwendung der pauschalen Erlassmethode ("44%-Methode") nicht gegeben.

Auch das von der belangten Behörde zu Grunde gelegte Berechnungsmodell, das die Erlassmethode unter Heranziehung eines vom Unternehmen bekannt gegebenen tatsächlichen elektrischen Wirkungsgrades statt des pauschalen Wirkungsgrades von 44% gemäß dem BMF-Erlass anwende, werde abgelehnt.

Werde der Stromoutput durch den tatsächlichen elektrischen Wirkungsgrad dividiert, so ergebe sich unter Umständen wiederum eine 100%-ige Vergütung bzw. eine vollständige Zuordnung des Gaseinsatzes zur begünstigten Stromerzeugung. Dies sei immer dann der Fall, wenn nur Gasturbinen zum Einsatz kämen, weil es bei diesen Anlagen durch die Wärmenutzung zu keinem Stromverlust komme, während es bei Dampfturbinen durch die Dampfantnahme zu Stromverlusten komme und zusätzlicher Gaseinsatz benötigt werde, um den gleichen Stromoutput zu erhalten.

Eine Berechnungsmethode, die bei einem KWK-Betrieb der Wärme keinen oder nur einen sehr geringen Gaseinsatz (den auf den Stromverlust entfallenden Anteil) zuordne, widerspreche den technischen Grundgesetzen, wonach Energie nicht erzeugt, sondern nur umgewandelt werde.

Sowohl das von der mitbeteiligten Partei beantragte Berechnungsmodell als auch das Modell des tatsächlichen Wirkungsgrades der belangten Behörde gingen grundsätzlich von den gleichen Annahmen aus, nämlich dass Wärme ein Abfallprodukt sei. Dies möge bei reinen Stromkraftwerken stimmen, wo die sich ergebende Wärme an die Umwelt abgegeben werde. Bei KWK-Anlagen bestehe aber von vornherein die Absicht, Strom und Wärme zu erzeugen. Auch würden KWK-Anlagen vielfach zum Betrieb von Fernwärmenetzen betrieben, wo nicht vom Abfallprodukt Wärme gesprochen werden könne, sondern die Wärme das Haupt- und Strom das Neben- oder Abfallprodukt sei.

Aus dem Gesetzestext könne zwar geschlossen werden, dass der Stromoutput zu berücksichtigen sei, ein Hinweis auf einen elektrischen Wirkungsgrad bestehe jedoch nicht. Diese Größe, die in der Praxis nicht sehr leicht zu ermitteln sei, werde auch bei der "Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades" verwendet.

Schließlich bezweifelt die Betriebsprüfung die Umrechnungsformel des Erlasses, mit der die Energiemenge der Stromerzeugung in kWh in Normkubikmeter Erdgas umgerechnet wird, wobei ein Energiegehalt des Erdgases von 10 kWh/m³ unterstellt wird. Komme nicht der pauschale Wirkungsgrad von 44% zur Anwendung, könne auch für diese

Umrechnung kein pauschaler Wert herangezogen werden, sondern müsse der tatsächliche Energiegehalt ermittelt werden. Der Energiegehalt bei in Österreich gehandeltem Erdgas weise einen höheren Energiegehalt als 10 kWh/m³ auf.

1.8. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung betreffend Erdgasabgabevergütung 1/1997 bis 12/1999 als unbegründet abgewiesen und die angefochtenen Bescheide abgeändert, wobei die Erdgasabgabe (bzw. richtig: die zu vergütende Erdgasabgabe) jeweils erhöht wurde. Die Berufung betreffend Erdgasabgabevergütung 1-12/1996 (1996) wurde nach Zurückziehung der Berufung gemäß § 256 Abs. 3 BAO für gegenstandslos erklärt. 1.8. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung betreffend Erdgasabgabevergütung 1 aus 1997, bis 12 aus 1999, als unbegründet abgewiesen und die angefochtenen Bescheide abgeändert, wobei die Erdgasabgabe (bzw. richtig: die zu vergütende Erdgasabgabe) jeweils erhöht wurde. Die Berufung betreffend Erdgasabgabevergütung 1-12/1996 (1996) wurde nach Zurückziehung der Berufung gemäß Paragraph 256, Absatz 3, BAO für gegenstandslos erklärt.

Begründend führte die belangte Behörde aus, im Beschwerdefall sei die Art der Berechnungsmethode für die Erdgasabgabevergütung strittig.

Während die mitbeteiligte Partei von der "CENELEC-Methode" ausgehe, habe die Betriebsprüfung im Jahr 1999 (2000) zunächst eine Berechnung nach der pauschalen "44%-Methode" des BMF-Erlasses angestellt, wolle nunmehr aber nach der "Wärmeoutputmethode" (für die Jahre ab 1996) vorgehen. Demgegenüber gehe die belangte Behörde von der "Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades" aus.

Die vier strittigen Methoden stellten sich dabei folgendermaßen dar:

1. "Wärmeoutputmethode" (laut stellungnehmender Betriebsprüfung): Bei der "Methode des gewichteten Outputs" würden die Outputwerte Strom und Wärme (idR mit Werten zwischen 40% bzw 85%) eigens gewichtet, Strom meist mehr als doppelt so stark. Zur Berechnung müssten daher sowohl die Outputwerte Strom als auch die Outputwerte Wärme gemessen und zur Verfügung gestellt werden.

2. "Stromverlustmethode": Bei der Methode des Gutachtens der mitbeteiligten Partei sei zu unterscheiden:

- -Strichaufzählung
Bei Aggregaten, die nur der Wärmeerzeugung dienten (zB Sattedampfkessel) werde der Brennstoffeinsatz zur Gänze der erzeugten Wärme zugerechnet.
- -Strichaufzählung
Bei Dampfturbinen werde über den Stromverlust bei Entnahme von Dampf, weil durch die Entnahme weniger Dampf für die Erzeugung elektrischer Energie zur Verfügung stehe, die Brennstoffmenge ermittelt, die der ausgekoppelten Wärme zuzuordnen sei. Dazu sei auch die Kenntnis des elektrischen Wirkungsgrades notwendig.

Die Berechnung erfolge mit der Formel $f = (\beta \cdot q) : ? \text{ non-CHP, } p$, wobei f = die Brennstoffenergie, die der Wärme zuzuordnen ist (mittlere Frischdampfmenge in einer Periode); β = die Stromverlustkennzahl; q = die Wärme in kWh; ? non-CHP, p = elektrische Wirkungsgrad (thermodynamische Simulationsrechnung). Zusätzlich seien bei dieser Rechnung Netzverluste zu beachten (ca. 10% für Wärme, die nicht genutzt werde).

- -Strichaufzählung
Bei Gasturbinen finde keine Wärmeauskopplung statt, daher sei dieser Wärmenutzung ohne Stromverlust kein Brennstoffverbrauch zuzuordnen.

3. Im Rahmen der "44%-Methode" werde der Vergütungsbetrag aus dem Stromoutput ermittelt: Die erzeugte Strommenge in kWh (Netzabgabe und Eigenverbrauch; allenfalls umzurechnen aus MWh) werde durch den elektrischen Wirkungsgrad der Anlage dividiert. Die sich ergebenden kWh würden mit dem Faktor 10 in Normkubikmeter umgewandelt. Multipliziert mit dem gesetzlichen Abgabebetrag je m³ ermittle sich der Vergütungsbetrag. Die Differenz zur Erdgasabgabe aus den verwendeten Erdgasmengen ergebe den tatsächlich zu zahlenden Abgabebetrag.

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

Die Berechnung der Erdgasabgabevergütung sei in § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG geregelt. Nach dem Gesetzestext sei

das Erdgas insoweit steuerbefreit, als es zur Erzeugung elektrischer Energie verwendet werde. Der gesetzlichen Vorgabe sei somit Genüge getan, wenn - unter Miteinbeziehung des Stromoutputs - in nachvollziehbarer Weise die für die erzeugte Strommenge benötigte Erdgasmenge berechnet werde, zumal sich daraus unmittelbar der Vergütungsbetrag ergebe. Die Berechnung der Erdgasabgabevergütung sei in Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG geregelt. Nach dem Gesetzestext sei das Erdgas insoweit steuerbefreit, als es zur Erzeugung elektrischer Energie verwendet werde. Der gesetzlichen Vorgabe sei somit Genüge getan, wenn - unter Miteinbeziehung des Stromoutputs - in nachvollziehbarer Weise die für die erzeugte Strommenge benötigte Erdgasmenge berechnet werde, zumal sich daraus unmittelbar der Vergütungsbetrag ergebe.

Aus dem Gesetzestext selbst sei zwingend weder die Miteinbeziehung des Wärmeoutputs noch der Vorrang einer indirekten Berechnungsmethode oder die Nachrangigkeit einer "Pauschalierungsmethode" herauszulesen. Die belangte Behörde gehe 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 entspreche. Der Durchführungserlass der Finanzverwaltung könne im Hinblick auf die zu wählende Methode eine Hilfestellung bieten, sei jedoch nicht bindend.

Die "Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades" entspreche nach Ansicht der belangten Behörde 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 werde. Die bezeichnete Methode gleiche der "44%-Methode" hinsichtlich des verwendeten Berechnungsmodus, ersetze aber den im Erlass willkürlich angesetzten Wirkungsgrad durch den tatsächlichen Wirkungsgrad der Anlage. Aus den im jeweiligen Betrieb jedenfalls gegebenen Parametern lasse sich der Vergütungsbetrag direkt berechnen. Der Faktor 1000 (Umrechnung der MWh in kWh) stehe als technische Größe fest, der Abgabebetrag (0,6) sei gesetzlich geregelt. Die Strommenge (Stromoutput) werde in jeder KWK-Anlage automatisch gemessen und bedürfe keiner weiteren Erläuterung. Das gelte 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 könne. Der Umwandlungsfaktor für die Normkubikmeter sei mit dem Pauschalsatz von 10 zu bemessen (dabei handle es sich um den unteren Heizwert, weil in der KWK-Anlage nur bestimmte Temperaturen erreichbar seien, im Gegensatz zum oberen Heizwert, der bei Niedertemperaturheizungen der Kunden als Verrechnungsbasis diene). Alle für die Berechnung benötigten Faktoren stünden entweder fest oder könnten direkt den vorhandenen technischen Daten der KWK-Anlage entnommen werden.

Im Zeitraum 1/1997 bis 12/1999 sei daher die Erdgasabgabe unter Miteinbeziehung der geschätzten durchschnittlichen tatsächlichen Wirkungsgrade der Anlagen der mitbeteiligten Partei, nämlich HW Süd (0,431), HW Mitte (0,316), Dampf (0,431), festzusetzen. Im Zeitraum 1. aus 1997, bis 12. aus 1999, sei daher die Erdgasabgabe unter Miteinbeziehung der geschätzten durchschnittlichen tatsächlichen Wirkungsgrade der Anlagen der mitbeteiligten Partei, nämlich HW Süd (0,431), HW Mitte (0,316), Dampf (0,431), festzusetzen.

Die Vergütung betrage für 1-12/1997 (1997) gesamt 88.678.174,20 EUR (bezahlte Abgabe 91.565.862,00 EUR), für 1-8/1998 (1998) gesamt 56.011.846,57 EUR (bezahlte Abgabe 57.220.149,00 EUR), für 9/98 bis 8/99 gesamt 92.695.585,68 EUR (bezahlte Abgabe 95.471.830,00 EUR) und für 9/99 bis 12/99 gesamt 29.817.979,22 EUR (bezahlte Abgabe 32.945.864,00 EUR). Die Berechnung selbst sei von der Betriebsprüfung nicht beansprucht worden. Die Vergütung betrage für 1-12/1997 (1997) gesamt 88.678.174,20 EUR (bezahlte Abgabe 91.565.862,00 EUR), für 1-8 aus 1998, (1998) gesamt 56.011.846,57 EUR (bezahlte Abgabe 57.220.149,00 EUR), für 9/98 bis 8/99 gesamt 92.695.585,68 EUR (bezahlte Abgabe 95.471.830,00 EUR) und für 9/99 bis 12/99 gesamt 29.817.979,22 EUR (bezahlte Abgabe 32.945.864,00 EUR). Die Berechnung selbst sei von der Betriebsprüfung nicht beansprucht worden.

Die von der mitbeteiligten Partei angewandten Methoden führten dagegen nicht direkt zur Ermittlung des Vergütungsbetrages, sondern dienten der Berechnung der tatsächlich zu zahlenden Erdgasabgabe (Abgabebetrag abzüglich Vergütung), nämlich jener Abgabe, die auf die ausgekoppelte Wärme entfalle, während § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG die Ermittlung des Vergütungsbetrages (durch Ermittlung des auf die Stromerzeugung entfallenden Brennstoffanteils) regle. Für die Berechnung der mitbeteiligten Partei werde nicht nur der elektrische Wirkungsgrad und der Stromverlust, sondern auch der Wärmeoutput in kWh benötigt. Zudem müsse zwischen den einzelnen Turbinenarten unterschieden werden. Mit einzubeziehen seien auch die Leitungsverluste aus der Wärmelieferung, während diese Faktoren bei der "Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades" vernachlässigt werden könnten, weil nur auf die für den erzeugten Stromoutput benötigte Erdgasmenge abgestellt werde. Die von der mitbeteiligten Partei

angewandten Methoden führten dagegen nicht direkt zur Ermittlung des Vergütungsbetrages, sondern dienten der Berechnung der tatsächlich zu zahlenden Erdgasabgabe (Abgabebetrag abzüglich Vergütung), nämlich jener Abgabe, die auf die ausgekoppelte Wärme entfalle, während Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG die Ermittlung des Vergütungsbetrages (durch Ermittlung des auf die Stromerzeugung entfallenden Brennstoffanteils) regle. Für die Berechnung der mitbeteiligten Partei werde nicht nur der elektrische Wirkungsgrad und der Stromverlust, sondern auch der Wärmeoutput in kWh benötigt. Zudem müsse zwischen den einzelnen Turbinenarten unterschieden werden. Mit einzubeziehen seien auch die Leitungsverluste aus der Wärmelieferung, während diese Faktoren bei der "Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades" vernachlässigt werden könnten, weil nur auf die für den erzeugten Stromoutput benötigte Erdgasmenge abgestellt werde.

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

Zusammenfassend werde zu den verschiedenen Arten der Berechnung festgehalten, dass zur Durchführung der Methode der mitbeteiligten Partei und der Betriebsprüfung zusätzliche Faktoren erhoben werden müssten und über den Wärmeoutput die auf die Wärme entfallende Erdgasabgabe ermittelt werde. Im Fall von Gasturbinen werde angenommen, dass die Abwärme quasi automatisch entstehe und in diesem Fall der Nutzwärme gar kein Brennstoffeinsatz zugeordnet werden könne. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass diese Folgerung nicht dem Gesetz entspreche. Bei der Berechnung nach der Methode der mitbeteiligten Partei werde die Erdgasabgabe fast zur Gänze vergütet, was nur dadurch zustande kommen könne, dass - anders als in § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG vorgesehen - nicht auf den Erdgaseinsatz für die Stromerzeugung abgestellt werde. Um die Stromverlustrechnung durchführen zu können, bedürfe 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 beitrügen. Zusammenfassend werde zu den verschiedenen Arten der Berechnung festgehalten, dass zur Durchführung der Methode der mitbeteiligten Partei und der Betriebsprüfung zusätzliche Faktoren erhoben werden müssten und über den Wärmeoutput die auf die Wärme entfallende Erdgasabgabe ermittelt werde. Im Fall von Gasturbinen werde angenommen, dass die Abwärme quasi automatisch entstehe und in diesem Fall der Nutzwärme gar kein Brennstoffeinsatz zugeordnet werden könne. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass diese Folgerung nicht dem Gesetz entspreche. Bei der Berechnung nach der Methode der mitbeteiligten Partei werde die Erdgasabgabe fast zur Gänze vergütet, was nur dadurch zustande kommen könne, dass - anders als in Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG vorgesehen - nicht auf den Erdgaseinsatz für die Stromerzeugung abgestellt werde. Um die Stromverlustrechnung durchführen zu können, bedürfe 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 beitrügen.

Eine Berechnung nach dem Wärmeoutput (im Vergleich mit dem Stromoutput) im Sinne der Betriebsprüfung führe zu einer zu niedrigen Vergütung. Die Berechnung der Erdgasabgabe erfolge bei der "Outputmethode" über die Brennstoffzuordnung im Wärmebereich, die allerdings die spezifischen Wärmeerzeugungsprozesse in KWK-Anlagen nur ungenügend berücksichtige. Während dies bei der vom Gesetz vorgesehenen Vergütungsberechnung über den Stromoutput unproblematisch sei, weil Gaseinsatz und Stromoutput in ein (physikalisch) klar definiertes Verhältnis zueinander gesetzt werden könnten, sei die "Wärmeoutputmethode" von vornherein problematisch, weil eine direkte Brennstoffzuordnung zum Wärmebereich aufgrund der Kopplung mit der Stromerzeugung und der Unterschiedlichkeit der Anlagen nicht möglich sei. Sowohl die Methode der mitbeteiligten Partei als auch der Betriebsprüfung verkomplizierten die Berechnungen einerseits unnötig und entsprächen andererseits nicht dem Gesetz.

Allen von der mitbeteiligten Partei und der Betriebsprüfung angewandten Methoden sei gemeinsam, dass sie zu überproportional hohen (CENELEC) oder niedrigen (Betriebsprüfung) Vergütungen führten und Parameter benötigten, die das vergütungsberechtigte Unternehmen gar nicht zur Verfügung stellen könne und die vom Gesetzgeber auch nicht gefordert würden. Die Frage, wie und mit welchen Prozentsätzen die Gesamtverluste an Strom und Wärme beim Outputvergleich aufzuteilen seien, sei nur im Rahmen dieser Methoden strittig, während bei der "Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades" derartige Verteilungsprobleme gar nicht auftreten könnten.

Die "Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades" entspreche dagegen exakt der gesetzlichen Regelung in § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG (und bis auf den Wirkungsgrad der Erlassmethode), weil nur die auf die tatsächliche Stromerzeugung entfallende Gasmenge ermittelt und direkt der Vergütungsbetrag errechnet werde. Sie weise gegenüber der Erlassmethode den Vorteil auf, dass flexibel auf die jeweilige Anlage abgestellt werden könne. Die im Erlass des BMF verwendeten 44% Wirkungsgrad seien nur bei neuesten und technisch extrem hochgerüsteten Anlagen erreichbar. Die starre Anwendung einer Prozentgrenze würde KWK-Anlagen mit niedrigeren Wirkungsgraden Erdgas Mengen zuordnen, die tatsächlich nicht verbraucht würden. Dies würde nach Ansicht der belangten Behörde dem Gesetz widersprechen. Die "Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades" entspreche dagegen exakt der gesetzlichen Regelung in Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG (und bis auf den Wirkungsgrad der Erlassmethode), weil nur die auf die tatsächliche Stromerzeugung entfallende Gasmenge ermittelt und direkt der Vergütungsbetrag errechnet werde. Sie weise gegenüber der Erlassmethode den Vorteil auf, dass flexibel auf die jeweilige Anlage abgestellt werden könne. Die im Erlass des BMF verwendeten 44% Wirkungsgrad seien nur bei neuesten und technisch extrem hochgerüsteten Anlagen erreichbar. Die starre Anwendung einer Prozentgrenze würde KWK-Anlagen mit niedrigeren Wirkungsgraden Erdgas Mengen zuordnen, die tatsächlich nicht verbraucht würden. Dies würde nach Ansicht der belangten Behörde dem Gesetz widersprechen.

Die "Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades" sei daher am besten geeignet, dem Erfordernis einer raschen und genauen Ermittlung des Vergütungsbetrages Rechnung zu tragen. Da der jeweilige Stromoutput der Elektrizitätsabgabe unterliege, werde auch genau jene Erdgasmenge befreit, die bereits mit einer anderen Steuer belastet sei. Diesbezüglich dürfe hinzugefügt werden, dass diese Methode keineswegs zu einer vollen Rückvergütung der Erdgasabgabe führe, sondern mit steigender technischer Aufrüstung der KWK ein höherer Prozentsatz an Erdgasabgabe (eine niedrigere Vergütung) verbleibe.

Zum behaupteten höheren Energiegehalt des Erdgases habe die Betriebsprüfung außer unbewiesenen Behauptungen nichts anzubieten. Warum der Energiegehalt höher als 10 kWh/m³ sein solle, werde nicht dargelegt. Der Umwandlungsfaktor ergebe sich nicht nur aus dem Erlass, er sei auch realitätsbezogen, weil auf die in Heizkraftwerken herrschenden Temperaturen abgestellt werde. Im Internet ersichtliche höhere Werte bezögen sich auf Niedertemperaturwerte von Haushaltskunden in gänzlich anderen Zusammenhängen. Diese könnten im vorliegenden Fall gar nicht zur Anwendung kommen, weil die Gase in KWK-Anlagen nicht so weit abkühlbar seien, dass es zu entsprechender Kondensation komme. Der untere Heizwert sei daher mit 10 kWh/m³ anzusetzen.

1.9. Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde gemäß § 292 BAO, in der Rechtswidrigkeit des Inhalts des angefochtenen Bescheids sowie Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird. 1.9. Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde gemäß Paragraph 292, BAO, in der Rechtswidrigkeit des Inhalts des angefochtenen Bescheids sowie Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird.

Als Verletzung von Verfahrensvorschriften rügte das beschwerdeführende Finanzamt, dass die belangte Behörde seinen Anträgen nicht nachgekommen sei, die mitbeteiligte Partei zur Bekanntgabe von Wärmeoutputwerten aufzufordern. Als inhaltliche Rechtswidrigkeit rügt es ein falsches Verständnis der belangten Behörde von § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG, weil es die "Outputmethode" nicht anwandte. Als Verletzung von Verfahrensvorschriften rügte das beschwerdeführende Finanzamt, dass die belangte Behörde seinen Anträgen nicht nachgekommen sei, die mitbeteiligte Partei zur Bekanntgabe von Wärmeoutputwerten aufzufordern. Als inhaltliche Rechtswidrigkeit rügt es ein falsches Verständnis der belangten Behörde von Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG, weil es die "Outputmethode" nicht anwandte.

1.10. Die belangte Behörde legte die Akten vor und erstattete - ebenso wie die mitbeteiligte Partei - eine Gegenschrift, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

I. Das ErdgasabgabeG römisch eins. Das ErdgasabgabeG

2.1. Gemäß § 1 ErdgasabgabeG in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 797/1996 unterliegen der Erdgasabgabe die Lieferung von Erdgas im Steuergebiet, ausgenommen an Erdgasversorgungsunternehmen, und der Verbrauch von Erdgas durch Erdgasversorgungsunternehmen sowie der Verbrauch von selbst hergestelltem oder in das Steuergebiet verbrachtem Erdgas im Steuergebiet. 2.1. Gemäß Paragraph eins, ErdgasabgabeG in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 797 aus 1996, unterliegen der Erdgasabgabe die Lieferung von Erdgas im Steuergebiet, ausgenommen an Erdgasversorgungsunternehmen, und der Verbrauch von

Erdgas durch Erdgasversorgungsunternehmen sowie der Verbrauch von selbst hergestelltem oder in das Steuergebiet verbrachtem Erdgas im Steuergebiet.

2.2. § 3 ErdgasabgabeG hat bereits in der Stammfassung eine Abgabentlastung für die Verwendung von Erdgas zur Stromerzeugung vorgesehen, "soweit es zur Erzeugung von elektrischer Energie verwendet wird", wobei diese nach der Stammfassung noch im Wege einer Befreiung oder einer Vergütung erfolgen konnte. 2.2. Paragraph 3, ErdgasabgabeG hat bereits in der Stammfassung eine Abgabentlastung für die Verwendung von Erdgas zur Stromerzeugung vorgesehen, "soweit es zur Erzeugung von elektrischer Energie verwendet wird", wobei diese nach der Stammfassung noch im Wege einer Befreiung oder einer Vergütung erfolgen konnte.

Die Erläuterungen begründeten die Abgabentlastung folgendermaßen:

"Wird Erdgas für die Erzeugung von elektrischer Energie verwendet, dann ist die aus Erdgas erzeugte Energie elektrizitätsabgabepflichtig, das dazu aufgewendete Erdgas jedoch befreit. Damit wird der Energieinput entlastet und der Output besteuert.

Im Falle der nichtenergetischen Verwendung von Erdgas ist ein Vergütungssystem beim Empfänger vorgesehen. Dies ist deshalb notwendig, weil dem Lieferer nicht bekannt sein muß, in welchem Ausmaß der Empfänger des Erdgases dieses für energetische bzw. nichtenergetische Zwecke verwendet. Das Verfahren entspricht dem des Energieabgabenvergütungsgesetzes, jedoch ist die Vergütung auch innerhalb eines Jahres möglich, sobald ein entsprechender Nachweis erbracht ist" (ErlRV, 72 BlgNR XX. GP, Seite 285, Art. 61 zu § 3). Im Falle der nichtenergetischen Verwendung von Erdgas ist ein Vergütungssystem beim Empfänger vorgesehen. Dies ist deshalb notwendig, weil dem Lieferer nicht bekannt sein muß, in welchem Ausmaß der Empfänger des Erdgases dieses für energetische bzw. nichtenergetische Zwecke verwendet. Das Verfahren entspricht dem des Energieabgabenvergütungsgesetzes, jedoch ist die Vergütung auch innerhalb eines Jahres möglich, sobald ein entsprechender Nachweis erbracht ist" (ErlRV, 72 BlgNR römisch zwanzig. GP, Seite 285, Artikel 61, zu Paragraph 3.).

2.3. § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG lautet in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 797/1996: 2.3. Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG lautet in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 797/1996:

"Die Steuerbefreiung erfolgt im Wege einer Vergütung an denjenigen, der das Erdgas verwendet für ... 2. Erdgas, 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."

2.4. Ziel der Entlastung der Erdgasverwendung zur Stromerzeugung ist - wie schon die Erläuterungen zur Stammfassung zeigen - die Vermeidung einer Doppelbelastung mit Energieabgaben, weil der Verbrauch des erzeugten Stroms ohnedies der Elektrizitätsabgabe unterliegt.

Der Vergütungsweg wurde deswegen gewählt, weil der Lieferant von Erdgas, der nach § 4 Abs. 1 Z 1 ErdgasabgabeG Abgabenschuldner ist, nicht wissen kann, ob das von ihm gelieferte Erdgas letztlich für die Stromerzeugung (zB in einer Gasturbine) oder für andere Zwecke (zB für Wärmeerzeugung in einem ausschließlichen Fernwärme-Kraftwerk) verwendet wird. Daher wird zunächst dem Lieferanten die Erdgasabgabe vorgeschrieben, der sie seinerseits auf den Empfänger überwälzen kann. Im Falle einer Verwendung zur Stromerzeugung ist diesem allerdings ein korrespondierender Vergütungsanspruch eingeräumt, sodass die Steuerbelastung aus der Erdgasabgabe - vergleichbar dem Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuer - im Ergebnis neutralisiert wird. Allerdings unterliegt die Lieferung bzw. der Verbrauch elektrischer Energie schließlich der Elektrizitätsabgabe, die idR letztlich die Verbraucher als Steuerträger trifft. Der Vergütungsweg wurde deswegen gewählt, weil der Lieferant von Erdgas, der nach Paragraph 4, Absatz eins, Ziffer eins, ErdgasabgabeG Abgabenschuldner ist, nicht wissen kann, ob das von ihm gelieferte Erdgas letztlich für die Stromerzeugung (zB in einer Gasturbine) oder für andere Zwecke (zB für Wärmeerzeugung in einem ausschließlichen Fernwärme-Kraftwerk) verwendet wird. Daher wird zunächst dem Lieferanten die Erdgasabgabe vorgeschrieben, der sie seinerseits auf den Empfänger überwälzen kann. Im Falle einer Verwendung zur Stromerzeugung ist diesem allerdings ein korrespondierender Vergütungsanspruch eingeräumt, sodass die Steuerbelastung aus der Erdgasabgabe - vergleichbar dem Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuer - im Ergebnis neutralisiert wird. Allerdings unterliegt die Lieferung bzw. der Verbrauch elektrischer Energie schließlich der Elektrizitätsabgabe, die idR letztlich die Verbraucher als Steuerträger trifft.

Für das Vergütungsverfahren schreibt § 3 ErdgasabgabeG eine sinngemäße Anwendung der Bestimmungen des Energieabgabenvergütungsgesetzes (EAVG) vor. Dabei handelt es sich aber nur um die Verfahrensbestimmungen und nicht um die sachlichen Einschränkungen der Vergütung nach dem EAVG. Für das Vergütungsverfahren schreibt Paragraph 3, ErdgasabgabeG eine sinngemäße Anwendung der Bestimmungen des Energieabgabenvergütungsgesetzes (EAVG) vor. Dabei handelt es sich aber nur um die Verfahrensbestimmungen und nicht um die sachlichen Einschränkungen der Vergütung nach dem EAVG.

2.5. Im Beschwerdefall ist nun vor dem Hintergrund der gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme in KWK-Anlagen strittig, wie weit die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG reicht, wenn sie "Erdgas, soweit es zur Erzeugung von elektrischer Energie verwendet wird" entlastet. 2.5. Im Beschwerdefall ist nun vor dem Hintergrund der gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme in KWK-Anlagen strittig, wie weit die Befreiungsbestimmung des Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG reicht, wenn sie "Erdgas, soweit es zur Erzeugung von elektrischer Energie verwendet wird" entlastet.

2.6. Die Finanzverwaltung vertritt in ihrer Amtsbeschwerde dazu die Auffassung, dass grundsätzlich eine Aufteilung des Gaseinsatzes in KWK-Anlagen auf die beiden Energieprodukte Strom und Wärme und sodann eine Vergütung anteilig im Verhältnis der erzeugten Mengen erfolgen müsse.

Um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass Strom bei wirtschaftlicher Betrachtung wertvoller als Wärme, seine Erzeugung aufwändiger und der Absatzmarkt größer sei, spricht sich die Amtsbeschwerde für die Anwendung einer "Weiterentwicklung der reinen Outputmethode", nämlich der "Methode des gewichteten Outputs" aus. Der Unterschied in der Wertigkeit werde durch eine Gewichtung der Outputenergiemengen abgebildet. Konkret werde der Stromoutput "z.B. mit einem Faktor 2 multipliziert, der Wärmeoutput lediglich mit einem Faktor 1." Anschließend werde der Gaseinsatz im Verhältnis dieser gewichteten Outputs aufgeteilt (Amtsbeschwerde, Seite 7 f).

2.7. Die mitbeteiligte Partei dagegen vertritt im Verfahren die Ansicht, dass der für die Stromerzeugung verwendete Erdgaseinsatz nach der "Brennstoffmehraufwandsmethode" oder der "CENELEC-Methode" zu berechnen sei. Erstere ermittle gutachterlich, welcher Brennstoffmehraufwand (Gasmehraufwand) durch die Wärmeerzeugung (Wärmeauskopplung) verursacht werde. Indem dieser Mehraufwand vom gesamten Erdgaseinsatz abgezogen werde, erhalte man den für die Stromerzeugung verwendeten Erdgaseinsatz. Zum gleichen Ergebnis führe die "CENELEC-Methode" (= "Stromverlustmethode"). Sie ermittle gutachterlich, wie hoch bei konstantem Gaseinsatz der Stromverlust bei Wärmeauskopplung sei. Um den für die Stromerzeugung verwendeten Erdgaseinsatz zu erhalten, sei der auf den Stromverlust entfallende anteilige Erdgaseinsatz vom gesamten Erdgaseinsatz abzuziehen.

2.8. Die belangte Behörde vertritt im angefochtenen Bescheid demgegenüber die "Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades", die sich an der im Erlass des BMF beschriebenen Pauschalmethode orientiert und statt eines pauschalen vom tatsächlichen elektrischen Wirkungsgrad einer Anlage ausgeht.

Im Rahmen der Methode des BMF-Erlasses wird aus der konkreten Stromerzeugung einer KWK-Anlage unter Anwendung eines modellhaften elektrischen Wirkungsgrades von 44 % auf den für die Stromerzeugung verwendeten Erdgaseinsatz rückgerechnet. Die erzeugte Strommenge in kWh 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.

II. Die Berechnungsmethode der Amtsbeschwerde römisch zwei. Die Berechnungsmethode der Amtsbeschwerde

3.1. Die Auffassung der Amtsbeschwerde findet im Gesetz keine Deckung, weil sie von einer vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilten Prämisse im Verständnis des § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG ausgeht. 3.1. Die Auffassung der Amtsbeschwerde findet im Gesetz keine Deckung, weil sie von einer vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilten Prämisse im Verständnis des Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG ausgeht.

Schon der Wortlaut der Bestimmung des § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG macht deutlich, dass jenes Erdgas, das zur Erzeugung elektrischer Energie verwendet wird, von der Erdgasabgabe befreit sein soll. Das bedeutet im Umkehrschluss, dass nur der Teil nicht vergütungsfähig ist, der nicht zur Erzeugung elektrischer Energie verwendet wird. Schon der Wortlaut der Bestimmung des Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG macht deutlich, dass

jenes Erdgas, das zur Erzeugung elektrischer Energie verwendet wird, von der Erdgasabgabe befreit sein soll. Das bedeutet im Umkehrschluss, dass nur der Teil nicht vergütungsfähig ist, der nicht zur Erzeugung elektrischer Energie verwendet wird.

Dementsprechend halten auch die Erläuterungen zur Stammfassung des ErdgasabgabeG bereits fest, dass im Falle der Verwendung von Erdgas für die Erzeugung von elektrischer Energie "das dazu aufgewendete Erdgas" befreit sei, während die aus dem Erdgas erzeugte Energie elektrizitätsabgabepflichtig sei. Damit werde "der Energieinput entlastet und der Output besteuert".

Die belangte Behörde hat in diesem Zusammenhang im angefochtenen Bescheid auch bereits zutreffend auf das Ziel der Vermeidung einer Doppelbelastung mit Energieabgaben verwiesen, das § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG zugrundeliegt und in den Erläuterungen zur Stammfassung nochmals deutlich zum Ausdruck kommt. Da der mit dem Erdgas erzeugte Stromoutput der Elektrizitätsabgabe unterliegt, wird durch die Abgabenteilung jene Energie befreit, die letztlich - in veredelter Form - mit einer anderen Energiesteuer belastet ist. Die belangte Behörde hat in diesem Zusammenhang im angefochtenen Bescheid auch bereits zutreffend auf das Ziel der Vermeidung einer Doppelbelastung mit Energieabgaben verwiesen, das Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG zugrundeliegt und in den Erläuterungen zur Stammfassung nochmals deutlich zum Ausdruck kommt. Da der mit dem Erdgas erzeugte Stromoutput der Elektrizitätsabgabe unterliegt, wird durch die Abgabenteilung jene Energie befreit, die letztlich - in veredelter Form - mit einer anderen Energiesteuer belastet ist.

3.2. Wird Erdgas zur Stromerzeugung verwendet, ist es für die Anwendung des § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG unerheblich, ob eine bei der Stromerzeugung entstehende (Ab-)Wärme ungenutzt an die Umwelt abgegeben wird oder wirtschaftlich genutzt wird. Eine diesbezügliche Differenzierung enthält § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG nicht. Ist die Wärmenutzung daher mit keinem zusätzlichen Erdgasbedarf verbunden, schmälert sie die Erdgasabgabevergütung nicht. Insofern ist es - entgegen der Auffassung der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid - abhängig von der technischen Ausgestaltung keinesfalls ausgeschlossen, dass der Nutzwärme für Zwecke der Anwendung des § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG kein zusätzlich notwendiger Brennstoffeinsatz zugeordnet wird. 3.2. Wird Erdgas zur Stromerzeugung verwendet, ist es für die Anwendung des Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG unerheblich, ob eine bei der Stromerzeugung entstehende (Ab-)Wärme ungenutzt an die Umwelt abgegeben wird oder wirtschaftlich genutzt wird. Eine diesbezügliche Differenzierung enthält Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG nicht. Ist die Wärmenutzung daher mit keinem zusätzlichen Erdgasbedarf verbunden, schmälert sie die Erdgasabgabevergütung nicht. Insofern ist es - entgegen der Auffassung der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid - abhängig von der technischen Ausgestaltung keinesfalls ausgeschlossen, dass der Nutzwärme für Zwecke der Anwendung des Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG kein zusätzlich notwendiger Brennstoffeinsatz zugeordnet wird.

Voraussetzung ist allerdings stets, dass der Energieeinsatz auch tatsächlich in vollem Umfang für die Stromerzeugung genutzt wurde und es sich daher nur mehr um eine Nutzung der technisch unvermeidbaren Abwärme handelt. Es ist daher beispielsweise insofern nicht begünstigt, einer Anlage mehr Erdgas zuzuführen als die Anlage an Prozessenergie für die Stromerzeugung braucht, um durch die erhöhte Zuführung zwar nicht die produzierte Strommenge, aber die als Fernwärme wirtschaftlich nutzbare Abwärmemenge zu erhöhen, wenn eine Kausalität bzw. Finalität für die Stromerzeugung fehlt.

3.3. Anders als von der Amtsbeschwerde unterstellt, enthält § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG keine outputbezogene Betrachtung, die für die Bestimmung des Vergütungsbetrages auf eine anteilige Aufteilung nach den mit der eingesetzten Erdgasmenge hergestellten Energieprodukten zurückgreifen würde. 3.3. Anders als von der Amtsbeschwerde unterstellt, enthält Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG keine outputbezogene Betrachtung, die für die Bestimmung des Vergütungsbetrages auf eine anteilige Aufteilung nach den mit der eingesetzten Erdgasmenge hergestellten Energieprodukten zurückgreifen würde.

Wie schon die bereits zitierten Erläuterungen zur Stammfassung verdeutlichen, liegt § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG vielmehr eine inputbezogene, zweckorientierte Betrachtung zu Grunde, die im Falle der Stromerzeugung aus Erdgas "das dazu aufgewendete Erdgas" als solches steuerfrei stellt und damit den "Energieinput entlastet". Wie schon die

bereits zitierten Erläuterungen zur Stammfassung verdeutlichen, liegt Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG vielmehr eine inputbezogene, zweckorientierte Betrachtung zu Grunde, die im Falle der Stromerzeugung aus Erdgas "das dazu aufgewendete Erdgas" als solches steuerfrei stellt und damit den "Energieinput entlastet".

Nur wenn und insoweit die Mit-Erzeugung von Wärme bzw. deren Nutzung zu einem erhöhten Erdgasbedarf führt, findet eine Steuerneutralisierung nicht statt.

3.4. Wenn der Gesetzgeber nicht auf die Verwendung für die Stromerzeugung, sondern auf das Verhältnis des Strom- und Wärmeoutputs einer Energieerzeugungsanlage für die Abgabentlastung hätte abstellen wollen, hätte er dies auch normativ zum Ausdruck bringen müssen. Im ErdgasabgabeG gibt es darauf jedoch keinen Hinweis.

Zudem zeigt eine systematische Interpretation der Energiebesteuerung in Österreich, dass der Gesetzgeber im ErdgasabgabeG eine besondere Regelung hinsichtlich einer bloß anteiligen Vergütung für KWK-Anlagen unterlassen hat, obwohl bei Einführung des ErdgasabgabeG ein anderes Energieabgabegesetz, nämlich das rund zwei Jahre ältere Mineralölsteuergesetz, bereits eine entsprechende Sonderregelung kannte. So definiert § 8 Abs. 2 MinStG schon in seiner Stammfassung BGBl. 630/1994 "stationäre Anlagen zur gemeinsamen Erzeugung von elektrischer Energie und Wärme" als "begünstigte Anlagen" und räumt ihnen für den Antrieb ihrer Motoren mit Gasöl einen bestimmten festen Vergütungsbetrag je Liter von der darauf entfallenden Mineralölsteuer und damit im Ergebnis letztlich eine (hohe) anteilige Abgabentlastung ein (vgl. § 8 Abs. 1 iVm § 3 Abs. 1 Z 4 MinStG; vgl. ferner § 8 Abs. 1 und 24 Abs. 4 MinStG idgF). Zudem zeigt eine systematische Interpretation der Energiebesteuerung in Österreich, dass der Gesetzgeber im ErdgasabgabeG eine besondere Regelung hinsichtlich einer bloß anteiligen Vergütung für KWK-Anlagen unterlassen hat, obwohl bei Einführung des ErdgasabgabeG ein anderes Energieabgabegesetz, nämlich das rund zwei Jahre ältere Mineralölsteuergesetz, bereits eine entsprechende Sonderregelung kannte. So definiert Paragraph 8, Absatz 2, MinStG schon in seiner Stammfassung Bundesgesetzblatt 630 aus 1994, "stationäre Anlagen zur gemeinsamen Erzeugung von elektrischer Energie und Wärme" als "begünstigte Anlagen" und räumt ihnen für den Antrieb ihrer Motoren mit Gasöl einen bestimmten festen Vergütungsbetrag je Liter von der darauf entfallenden Mineralölsteuer und damit im Ergebnis letztlich eine (hohe) anteilige Abgabentlastung ein vergleiche , Paragraph 8, Absatz eins, in Verbindung mit Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 4, MinStG; vergleiche , ferner Paragraph 8, Absatz eins und 24 Absatz 4, MinStG idgF).

Diese Sonderregelung für eine (hohe) anteilige Abgabentlastung besteht - in veränderter Form - bis heute, während der Gesetzgeber des ErdgasabgabeG nach wie vor keine anteilige Abgabentlastung vorgesehen hat.

3.5. Ohne gesetzliche Grundlage für eine solche anteilige Abgabenvergütung ist aus dem ErdgasabgabeG für den Verwaltungsgerichtshof aber nicht ableitbar, dass eine KWK-Anlage gegenüber einer anderen Stromerzeugungsanlage mit gleichem Energieinput und Abgabe der Abwärme an die Umwelt nur deswegen höher besteuert werden sollte, weil sie - in ökologisch durchaus sinnvoller Weise - die bei der Stromerzeugung entstehende Abwärme wirtschaftlich nutzt.

3.6. Das Wort "soweit" in § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG trägt die Auffassung der Finanzverwaltung jedenfalls nicht. Es macht nur deutlich, dass dem Bezieher von Erdgas eine Abgabentlastung nur in dem Ausmaß zusteht, als er das bezogene Erdgas für die Stromerzeugung nutzt. Hat er also beispielsweise ein ausschließliches Stromerzeugungswerk und ein ausschließliches Fernwärmewerk, steht die Abgabentlastung nur insoweit oder in dem Ausmaß zu, als das bezogene Erdgas auch für die Stromerzeugung verwendet wird. Die Verwendung eines Teils des bezogenen Erdgases für andere Zwecke ist nicht vergütungsfähig. Gerade diese Unsicherheit über die tatsächliche Verwendung des Erdgases durch die Bezieher war auch der Grund dafür, die Abgabentlastung nicht durch eine Befreiung beim Lieferanten, sondern durch eine Vergütung beim Empfänger legislativ umzusetzen. Das Wort "soweit" bringt diesen Gedanken des Vergütungssystems und nicht eine outputbezogene Betrachtung zum Ausdruck. 3.6. Das Wort "soweit" in Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG trägt die Auffassung der Finanzverwaltung jedenfalls nicht. Es macht nur deutlich, dass dem Bezieher von Erdgas eine Abgabentlastung nur in dem Ausmaß zusteht, als er das bezogene Erdgas für die Stromerzeugung nutzt. Hat er also beispielsweise ein ausschließliches Stromerzeugungswerk und ein ausschließliches Fernwärmewerk, steht die Abgabentlastung nur insoweit oder in dem Ausmaß zu, als das bezogene Erdgas auch für die Stromerzeugung verwendet wird. Die Verwendung eines Teils des bezogenen Erdgases für andere Zwecke ist nicht vergütungsfähig. Gerade diese Unsicherheit über die tatsächliche Verwendung des Erdgases durch die Bezieher war auch der Grund dafür, die Abgabentlastung nicht durch eine Befreiung beim Lieferanten, sondern durch eine Vergütung beim Empfänger legislativ umzusetzen. Das Wort "soweit" bringt diesen Gedanken des Vergütungssystems und nicht eine outputbezogene Betrachtung zum Ausdruck.

3.7. Völlig unnachvollziehbar ist dem Verwaltungsgerichtshof schließlich, worin die gesetzliche Grundlage für die von der Betriebsprüfung vorgeschlagene Aufteilung nach einem "gewichteten" Output und der willkürlichen Multiplikation des Stromoutputs "z.B. mit einem Faktor 2" bestehen soll. Damit soll zusätzlich berücksichtigt werden, dass der Strom das im Wirtschaftsleben bei typisierender Betrachtungsweise wertvollere Produkt sei (Amtsbeschwerde, Seite 7 f). Derartige Überlegungen mögen von rechtspolitischem Interesse sein, rechtfertigen aber nicht eine Auslegung einer Abgabenvorschrift über ihren im Vorstehenden dargestellten Wortlaut und Sinnzusammenhang hinaus.

3.8. Eine vollständige Zuordnung des eingesetzten Erdgases zur Stromerzeugung ungeachtet einer zusätzlichen Wärmeerzeugung verletzt schließlich - entgegen der Auffassung der Amtsbeschwerde (Seite 12 f) - auch nicht das "thermodynamische Gesetz", wonach Energie niemals erzeugt, sondern nur von einer Energieform in eine andere Form umgewandelt werde (Erster Hauptsatz der Thermodynamik). Eine solche Verletzung sah die Amtsbeschwerde darin, dass diesfalls die zusätzlich erzeugte und gelieferte Wärme, technisch gesehen, "aus dem Nichts" komme, obwohl einer Wärmelieferung von beispielsweise 1.000 kWh zumindest ein Gaseinsatz von 1.000 kWh technisch zugeordnet werden müsse.

Damit übersieht die Amtsbeschwerde allerdings, dass es sich bei der Zuordnung gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG nicht um eine physikalische Zuordnung der eingesetzten Energie zu den entstehenden Umwandlungsprodukten, sondern um eine steuerliche Berechnungsformel zur Abgabentlastung der Energienutzung für die Stromerzeugung handelt. Würde man dieser das zitierte physikalische Gesetz zugrunde legen, dürfte auch bei einer ausschließlichen Stromerzeugungsanlage nur der Strom-Output vergütungsfähig sein und würde daher die in die Umwelt abgegebene Abwärme die Vergütung gleichermaßen kürzen müssen. Schließlich räumt auch die Amtsbeschwerde ein, dass auch ihr eigenes Berechnungsmodell nicht dem dargelegten physikalischen Gesetz entspricht (Seite 13). Damit übersieht die Amtsbeschwerde allerdings, dass es sich bei der Zuordnung gemäß Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG nicht um eine physikalische Zuordnung der eingesetzten Energie zu den entstehenden Umwandlungsprodukten, sondern um eine steuerliche Berechnungsformel zur Abgabentlastung der Energienutzung für die Stromerzeugung handelt. Würde man dieser das zitierte physikalische Gesetz zugrunde legen, dürfte auch bei einer ausschließlichen Stromerzeugungsanlage nur der Strom-Output vergütungsfähig sein und würde daher die in die Umwelt abgegebene Abwärme die Vergütung gleichermaßen kürzen müssen. Schließlich räumt auch die Amtsbeschwerde ein, dass auch ihr eigenes Berechnungsmodell nicht dem dargelegten physikalischen Gesetz entspricht (Seite 13).

3.9. Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen ist, dass für die Berechnung des Vergütungsbetrages die Miteinbeziehung des Wärmeoutputs aus § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG nicht ableitbar ist. 3.9. Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen ist, dass für die Berechnung des Vergütungsbetrages die Miteinbeziehung des Wärmeoutputs aus Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG nicht ableitbar ist.

Bei dem skizzierten Verständnis des § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG ist es bedeutungslos, ob der Wärmeoutput der streitgegenständlichen Anlagen der mitbeteiligten Partei bekannt war oder nicht. Der diesbezüglichen Verfahrensrüge der Amtsbeschwerde hinsichtlich einer unzureichenden Ermittlung der Wärmeoutputwerte durch die belangte Behörde muss daher schon deshalb der Erfolg versagt bleiben. Bei dem skizzierten Verständnis des Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG ist es bedeutungslos, ob der Wärmeoutput der streitgegenständlichen Anlagen der mitbeteiligten Partei bekannt war oder nicht. Der diesbezüglichen Verfahrensrüge der Amtsbeschwerde hinsichtlich einer unzureichenden Ermittlung der Wärmeoutputwerte durch die belangte Behörde muss daher schon deshalb der Erfolg versagt bleiben.

III. Die Berechnungsmethode der belangten Behörde römisch drei. Die Berechnungsmethode der belangten Behörde

4.1. Die belangte Behörde ist somit hinsichtlich der Verwerfung der "(gewichteten) Outputmethode" der Betriebsprüfung zunächst zwar von einer richtigen Auslegung des § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG ausgegangen. Indem sie bei ihrer eigenen Berechnung der Vergütung dann aber selbst eine nicht nachvollziehbare Methode zur Umsetzung gewählt hat und eine vollständige Abgabentlastung für ausgeschlossen hielt, hat sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. 4.1. Die belangte Behörde ist somit hinsichtlich der Verwerfung der "(gewichteten) Outputmethode" der Betriebsprüfung zunächst zwar von einer richtigen Auslegung des Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2,

ErdgasabgabeG ausgegangen. Indem sie bei ihrer eigenen Berechnung der Vergütung dann aber selbst eine nicht nachvollziehbare Methode zur Umsetzung gewählt hat und eine vollständige Abgabentlastung für ausgeschlossen hielt, hat sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

4.2. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid nicht nachvollziehbar dargelegt, wie der von ihr zugrunde gelegte tatsächliche elektrische Wirkungsgrad der Anlagen ermittelt wurde, welche Parameter zu seiner Bestimmung herangezogen würden und inwieweit er die oben beschriebene und § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG zugrundeliegende Zuordnung der Energie nach ihrer Verwendung zur Stromerzeugung umsetzt. Auch die Unterschiede in den Prämissen zu der von der mitbeteiligten Partei vertretenen Berechnungsmethode sind nicht nachvollziehbar dargelegt worden.

4.2. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid nicht nachvollziehbar dargelegt, wie der von ihr zugrunde gelegte tatsächliche elektrische Wirkungsgrad der Anlagen ermittelt wurde, welche Parameter zu seiner Bestimmung herangezogen würden und inwieweit er die oben beschriebene und Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG zugrundeliegende Zuordnung der Energie nach ihrer Verwendung zur Stromerzeugung umsetzt. Auch die Unterschiede in den Prämissen zu der von der mitbeteiligten Partei vertretenen Berechnungsmethode sind nicht nachvollziehbar dargelegt worden.

Die belangte Behörde hat lediglich darauf verwiesen, dass der elektrische Wirkungsgrad der verfahrensgegenständlichen Anlagen auf Angaben des Gutachters der mitbeteiligten Partei beruhe und diese Zahlen (nicht ihre gutachterliche Ermittlungsweise) dem beschwerdeführenden Finanzamt mit Schreiben vom 9. Februar 2011 mitgeteilt worden seien.

4.2. Darüber hinaus hegt der Verwaltungsgerichtshof das Bedenken, dass die belangte Behörde in ihrer Berechnungsmethode einem Zirkelschluss unterliegt, wenn sie "aus dem Stromoutput auf die begünstigte Erdgasmenge rückrechnet". Wenn sich der tatsächliche elektrische Wirkungsgrad einer Anlage outputbezogen als Division der erzeugten Strommenge durch die eingesetzte Erdgasmenge berechnet (so die Amtsbeschwerde, Seite 8) und die belangte Behörde zur Berechnung der Erdgasnutzung für die Stromerzeugung die tatsächlich erzeugte Strommenge sodann wiederum durch diesen tatsächlichen elektrischen Wirkungsgrad dividiert, erhält sie nämlich erneut die gesamte eingesetzte Erdgasmenge. Demnach wäre nach dem Ansatz der belangten Behörde immer und bei allen Formen von Energieanlagen (mit und ohne Energieverluste durch die Wärmeerzeugung) die gesamte Erdgasmenge vergütungsfähig (ebenso Amtsbeschwerde, Seite 11).

Der Umstand, dass in der Berechnung der belangten Behörde für die einzelnen Jahre dennoch stets eine gewisse Abgabenvorschreibung unvergütet geblieben ist, kann sich dabei schon daraus erklären, dass der ermittelte tatsächliche Wirkungsgrad einer Anlage nur ein Durchschnittswert ist, der im tatsächlichen Betrieb Schwankungen unterworfen ist, und dass - worauf insbesondere auch die Amtsbeschwerde hinweist - die Umrechnung des Energiewertes eines Normkubikmeters Erdgas ebenfalls ergebnisrelevante Ungenauigkeiten zeitigt (vgl. Heinrich, SWK 2006, S 514). Der Umstand, dass in der Berechnung der belangten Behörde für die einzelnen Jahre dennoch stets eine gewisse Abgabenvorschreibung unvergütet geblieben ist, kann sich dabei schon daraus erklären, dass der ermittelte tatsächliche Wirkungsgrad einer Anlage nur ein Durchschnittswert ist, der im tatsächlichen Betrieb Schwankungen unterworfen ist, und dass - worauf insbesondere auch die Amtsbeschwerde hinweist - die Umrechnung des Energiewertes eines Normkubikmeters Erdgas ebenfalls ergebnisrelevante Ungenauigkeiten zeitigt vergleiche , Heinrich, SWK 2006, S 514).

4.3. Wie die Amtsbeschwerde (Seite 11) richtig aufzeigt, ist vor diesem Hintergrund auch die Begründung des angefochtenen Bescheides widersprüchlich bzw. für den Verwaltungsgerichtshof nicht nachvollziehbar, wenn die belangte Behörde mit Hinweis auf eine mögliche vollständige Vergütung die Berechnungsmethode der mitbeteiligten Partei ablehnt, die eigene Berechnungsmethode aber für richtig hält. So weist der angefochtene Bescheid darauf hin, dass die Berechnungsmethode der mitbeteiligten Partei deswegen nicht dem Gesetz entspreche, weil sie im Fall von Gasturbinen ein automatisches Entstehen der Abwärme annehme und der Nutzwärme gar keinen Brennstoffeinsatz zuordne. Er zeigt aber nicht auf, inwieweit dieses Ergebnis von der eigenen Berechnungsmethode vermieden wird (vgl. demgegenüber vielmehr oben Pkt. 3.2, 4.2 sowie Amtsbeschwerde Seite 10 f) bzw. warum es der von der belangten Behörde vertretenen und vom Verwaltungsgerichtshof geteilten Rechtsauslegung zu § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG überhaupt widersprechen sollte. 4.3. Wie die Amtsbeschwerde (Seite 11) richtig aufzeigt, ist vor diesem Hintergrund auch die Begründung des angefochtenen Bescheides widersprüchlich bzw. für den Verwaltungsgerichtshof nicht nachvollziehbar, wenn die belangte Behörde mit Hinweis auf eine mögliche vollständige

Vergütung die Berechnungsmethode der mitbeteiligten Partei ablehnt, die eigene Berechnungsmethode aber für richtig hält. So weist der angefochtene Bescheid darauf hin, dass die Berechnungsmethode der mitbeteiligten Partei deswegen nicht dem Gesetz entspreche, weil sie im Fall von Gasturbinen ein automatisches Entstehen der Abwärme annehme und der Nutzwärme gar keinen Brennstoffeinsatz zuordne. Er zeigt aber nicht auf, inwieweit dieses Ergebnis von der eigenen Berechnungsmethode vermieden wird vergleiche , demgegenüber vielmehr oben Pkt. 3.2, 4.2 sowie Amtsbeschwerde Seite 10 f) bzw. warum es der von der belangten Behörde vertretenen und vom Verwaltungsgerichtshof geteilten Rechtsauslegung zu Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG überhaupt widersprechen sollte.

4.4. Der angefochtene Bescheid vermochte auch nicht nachvollziehbar darzustellen, warum die von der mitbeteiligten Partei vorgeschlagene und ihrem Vergütungsantrag zu Grunde gelegte Berechnungsmethode § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG nicht gerecht werden sollte. 4.4. Der angefochtene Bescheid vermochte auch nicht nachvollziehbar darzustellen, warum die von der mitbeteiligten Partei vorgeschlagene und ihrem Vergütungsantrag zu Grunde gelegte Berechnungsmethode Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG nicht gerecht werden sollte.

Dem Verwaltungsgerichtshof erscheint demgegenüber die Berechnungsmethode der mitbeteiligten Partei nach dem "Brennstoffmehraufwand" bzw. dem "Stromverlust" (vgl. dazu oben Pkt. 2.7.) vom Ansatz her durchaus geeignet, dem Gesetzeswortlaut bei Zugrundelegung der dargestellten und offenbar auch von der belangten Behörde zugrunde gelegten Auslegung des § 3 Abs. 2 Z 2 ErdgasabgabeG Rechnung zu tragen (ebenso die Amtsbeschwerde, Seite 12; das Gutachten selbst liegt in den Verwaltungsakten nicht ein). Dem Verwaltungsgerichtshof erscheint demgegenüber die Berechnungsmethode der mitbeteiligten Partei nach dem "Brennstoffmehraufwand" bzw. dem "Stromverlust" vergleiche , dazu oben Pkt. 2.7.) vom Ansatz her durchaus geeignet, dem Gesetzeswortlaut bei Zugrundelegung der dargestellten und offenbar auch von der belangten Behörde zugrunde gelegten Auslegung des Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, ErdgasabgabeG Rechnung zu tragen (ebenso die Amtsbeschwerde, Seite 12; das Gutachten selbst liegt in den Verwaltungsakten nicht ein).

5. Amtsbeschwerden setzen die Verletzung eines subjektiven Rechts der beschwerdeführenden Partei nicht voraus (vgl. § 28 Abs. 2 VwGG). Bei einer Amtsbeschwerde handelt es sich vielmehr um ein Instrument zur Sicherung der Einheit und Gesetzmäßigkeit der Vollziehung, mit welchem als so genannte objektive Beschwerde losgelöst vom individuellen Parteiinteresse die objektive Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend gemacht wird (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 30. März 2006, Zl. 2004/15/0032 oder vom 15. September 2004, Zl. 2003/09/0010). 5. Amtsbeschwerden setzen die Verletzung eines subjektiven Rechts der beschwerdeführenden Partei nicht voraus vergleiche , Paragraph 28, Absatz 2, VwGG). Bei einer Amtsbeschwerde handelt es sich vielmehr um ein Instrument zur Sicherung der Einheit und Gesetzmäßigkeit der Vollziehung, mit welchem als so genannte objektive Beschwerde losgelöst vom individuellen Parteiinteresse die objektive Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend gemacht wird vergleiche , z.B. die hg. Erkenntnisse vom 30. März 2006, Zl. 2004/15/0032 oder vom 15. September 2004, Zl. 2003/09/0010).

Der angefochtene Bescheid war daher - ungeachtet des Nichtdurchdringens der Argumentation der Amtsbeschwerde - im Ergebnis zu Gunsten der mitbeteiligten Partei gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher - ungeachtet des Nichtdurchdringens der Argumentation der Amtsbeschwerde - im Ergebnis zu Gunsten der mitbeteiligten Partei gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

6. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 47 ff, insbesondere auf § 47 Abs. 3 iVm Abs. 2 Z 2 VwGG. 6. Die Kostenentscheidung beruht auf Paragraphen 47, ff, insbesondere auf Paragraph 47, Absatz 3, in Verbindung mit Absatz 2, Ziffer 2, VwGG.

Wien, am 25. September 2012

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2011170096.X00

Im RIS seit

17.10.2012

Zuletzt aktualisiert am

08.01.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at