



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Wegenstein & Partner Wirtschaftstreuhandgesellschaft OEG, Steuerberater, 1010 Wien, Canovagasse 7, vom 21. August 2000 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 7. Juli 2000, Zl. 100/50368/2000, betreffend Mineralölsteuer nach der am 17. März 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1.) Der Beschwerde wird insofern teilweise stattgegeben, als die Festsetzung der Mineralölsteuer für das Produkt 1 entfällt. Daraus ergibt sich folgende Neufestsetzung der Mineralölsteuer laut beiliegendem Berechnungsblatt (Angabe in Schilling):

Festgesetzt wurde	Festzusetzen war
543.679,00	307.271,00

Der sich daraus im Vergleich zu ursprünglichen Vorschreibung ergebende Differenzbetrag wird Ihrem Abgabenkonto gutgeschrieben.

2.) Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

#### I.

Mit dem an die Bf. , (Bf.) gerichteten Sammelbescheid vom 21. Oktober 1999, Zl. 100/07791/99, setzte das Hauptzollamt Wien erstens für den Bezug von insgesamt

143.650 Litern Mineralöl gemäß § 201 BAO in Verbindung mit § 41 Abs. 1 Mineralsölsteuergesetz (MinStG) Mineralölsteuer in der Höhe von S 543.679,00 (€ 39.510,69) fest; setzte zweitens wegen verspäteter Entrichtung der Mineralölsteuer gemäß §§ 217ff BAO einen 2%igen Säumniszuschlag in der Höhe von S 9.019,00 (€ 655,44) fest und wies drittens den Antrag der Bf. vom 8. August 1998 auf Erlassung eines Bescheides nach § 24 Abs. 3 ZollR-DG als unzulässig zurück.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. mit Schreiben vom 3. Dezember 1999 den Rechtsbehelf der Berufung, welche sich allerdings ausdrücklich nur gegen die Festsetzung der Mineralölsteuer richtete.

Das Hauptzollamt Wien wies diese Berufung mit Bescheid vom 7. Juli 2000, Zl. 100/50368/2000, als unbegründet ab.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 21. August 2000, in welcher die Bf. im Wesentlichen vorbringt, dass einerseits das Mineralölsteuergesetz im Widerspruch zur Mineralölstrukturlinie stehe und andererseits die von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommene Einreihung der verfahrensgegenständlichen Waren in die Kombinierte Nomenklatur verfehlt sei.

In der am 17. März 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte die Bf. ergänzend aus, dass Kohlenwasserstoffe in die Kapitel 29 bzw. 34 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen seien.

## ***II.***

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Die wesentlichen gesetzlichen Grundlagen in der für den entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung lauten:

Artikel 20 Zollkodex (ZK) bestimmt u.a.:

- (1) Die bei Entstehen einer Zollschuld gesetzlich geschuldeten Abgaben stützen sich auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften.
- (2) Die sonstigen durch besondere Gemeinschaftsvorschriften erlassenen Maßnahmen im Warenverkehr werden gegebenenfalls auf der Grundlage der zolltariflichen Einreihung der betreffenden Waren angewendet.
- (3) Der Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften umfasst:
  - a) die Kombinierte Nomenklatur;

b) jede andere Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur – gegebenenfalls auch mit weiteren Unterteilungen – beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist;

c) die Regelzollsätze und die anderen Abgaben, die für die in der Kombinierten Nomenklatur erfassten Waren gelten, und zwar

- die Zölle und

- die Abschöpfungen und sonstigen bei der Einfuhr erhobenen Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik oder aufgrund der für bestimmte landwirtschaftliche Verarbeitungserzeugnisse geltenden Sonderregelungen eingeführt worden sind;

d) die Zollpräferenzmaßnahmen aufgrund von Abkommen zwischen der Gemeinschaft und bestimmten Ländern oder Ländergruppen, in denen eine Zollpräferenzbehandlung vorgesehen ist;

e) die Zollpräferenzmaßnahmen, die von der Gemeinschaft einseitig zugunsten bestimmter Länder, Ländergruppen oder Gebiete erlassen worden sind;

f) die autonomen Aussetzungsmaßnahmen, mit denen die bei der Einfuhr bestimmter Waren geltenden Zollsätze herabgesetzt oder ausgesetzt werden;

g) die sonstigen in anderen Gemeinschaftsregelungen vorgesehenen zolltariflichen Maßnahmen.

(6) Die zolltarifliche Einreihung einer Ware ist die nach dem geltenden Recht getroffene Feststellung der für die betreffende Ware maßgeblichen

a) Unterposition der Kombinierten Nomenklatur oder Unterposition einer andern Nomenklatur im Sinne des Absatzes 3 Buchstabe b) oder

b) Unterposition jeder anderen Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur – gegebenenfalls auch mit weiteren Unterteilungen – beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung anderer als zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist.

Nach den Bestimmungen des Artikels 1 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif wird von der Kommission eine Warennomenklatur – nachstehend „Kombinierte Nomenklatur“ oder abgekürzt „KN“ genannt – eingeführt, die den Erfordernissen sowohl des Gemeinsamen Zolltarifs, der Statistik des Außenhandels der Gemeinschaft sowie anderer Gemeinschaftspolitiken auf dem Gebiet der Wareneinfuhr oder –ausfuhr genügt.

Jede Unterposition KN hat gemäß Artikel 3 Absatz 1 der vorzitierten Verordnung eine achtstellige Codenummer:

- a) die ersten sechs Stellen sind die Codenummern der Positionen und Unterpositionen des Harmonisierten Systems;
- b) die siebte und die achte Stelle kennzeichnen die Unterpositionen KN. Ist eine Position oder Unterposition des Harmonisierten Systems nicht für Gemeinschaftszwecke weiter unterteilt, so sind die siebte und achte Stelle 00.

Die Unterpositionen des TARIC (Tarif intégré des Communautés Européennes – integrierter Tarif der Europäischen Gemeinschaften) werden gemäß Artikel 3 Absatz 2 der vorzitierten Verordnung durch eine neunte und zehnte Stelle gekennzeichnet, die zusammen mit den in Absatz 1 genannten Codenummern die TARIC-Codenummern bilden. Sind keine gemeinschaftlichen Unterteilungen vorhanden, so sind die neunte und zehnte Stelle 00.

Für die Einreihung von Waren in die KN gelten nach den Einführenden Vorschriften der KN, Titel I, Buchstabe A, folgende Grundsätze:

1. Die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel sind nur Hinweise. Maßgebend für die Einreihung sind der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und - soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nichts anderes bestimmt ist - die nachstehenden Allgemeinen Vorschriften.
2. a) Jede Anführung einer Ware in einer Position gilt auch für die unvollständige oder unfertige Ware, wenn sie im vorliegenden Zustand die wesentlichen Beschaffenheitsmerkmale der vollständigen oder fertigen Ware hat. Sie gilt auch für eine vollständige oder fertige oder nach den vorstehenden Bestimmungen dieser Vorschrift als solche geltende Ware, wenn diese zerlegt oder noch nicht zusammengesetzt gestellt wird.  
b) Jede Anführung eines Stoffes in einer Position gilt für diesen Stoff sowohl in reinem Zustand als auch gemischt oder in Verbindung mit anderen Stoffen. Jede Anführung von Waren aus einem bestimmten Stoff gilt für Waren, die ganz oder teilweise aus diesem Stoff bestehen. Solche Mischungen oder aus mehr als einem Stoff bestehende Waren werden nach den Grundsätzen der Allgemeinen Vorschrift 3 eingereiht.
3. Kommen für die Einreihung von Waren bei Anwendung der Allgemeinen Vorschrift 2 b) oder in irgendeinem anderen Fall zwei oder mehr Positionen in Betracht, so wird wie folgt verfahren:  
a) Die Position mit der genaueren Warenbezeichnung geht den Positionen mit allgemeiner Warenbezeichnung vor. Zwei oder mehr Positionen, von denen sich jede nur auf einen Teil der in einer gemischten oder zusammengesetzten Ware enthaltenen Stoffe oder nur auf einen

oder mehrere Bestandteile einer für den Einzelverkauf aufgemachten Wareneinzelstellung bezieht, werden im Hinblick auf diese Waren als gleich genau betrachtet, selbst wenn eine von ihnen eine genauere oder vollständigere Warenbezeichnung enthält.

b) Mischungen, Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen, und für den Einzelverkauf aufgemachte Wareneinzelstellungen, die nach der Allgemeinen Vorschrift 3 a) nicht eingereiht werden können, werden nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann.

c) Ist die Einreihung nach den Allgemeinen Vorschriften 3 a) und 3 b) nicht möglich, wird die Ware der von den gleichermaßen in Betracht kommenden Positionen in dieser Nomenklatur zuletzt genannten Position zugewiesen.

4. Waren, die nach den vorstehenden Allgemeinen Vorschriften nicht eingereiht werden können, werden in die Position der Waren eingereiht, denen sie am ähnlichsten sind.

5. Zusätzlich zu den vorstehenden Allgemeinen Vorschriften gilt für die nachstehend aufgeführten Waren Folgendes:

a) Behälter für Fotoapparate, Musikinstrumente, Waffen, Zeichengeräte, Schmuck und ähnliche Behälter, die zur Aufnahme einer bestimmten Ware oder Wareneinzelstellung besonders gestaltet oder hergerichtet und zum dauernden Gebrauch geeignet sind, werden wie die Waren eingereiht, für die sie bestimmt sind, wenn sie mit diesen Waren gestellt und üblicherweise zusammen mit ihnen verkauft werden. Diese Allgemeine Vorschrift wird nicht angewendet auf Behälter, die dem Ganzen seinen wesentlichen Charakter verleihen.

b) Vorbehaltlich der vorstehenden Allgemeinen Vorschrift 5 a) werden Verpackungen wie die darin enthaltenen Waren eingereiht, wenn sie zur Verpackung dieser Waren üblich sind. Diese Allgemeine Vorschrift gilt nicht verbindlich für Verpackungen, die eindeutig zur mehrfachen Verwendung geeignet sind.

6. Maßgebend für die Einreihung von Waren in die Unterpositionen einer Position sind der Wortlaut dieser Unterpositionen, die Anmerkungen zu den Unterpositionen und - sinngemäß - die vorstehenden Allgemeinen Vorschriften. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe. Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten bei Anwendung dieser Allgemeinen Vorschrift auch die Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln.

Anmerkung 2 zu Kapitel 27 der KN:

Unter der Bezeichnung "Erdöl und Öl aus bituminösen Mineralien" in der Position 2710 sind neben Erdöl und Öl aus bituminösen Mineralien auch ähnliche Öle sowie vorwiegend aus Mischungen ungesättigter Kohlenwasserstoffe bestehende Öle ohne Rücksicht auf das Herstell-

lungsverfahren zu verstehen, in denen die nichtaromatischen Bestandteile im Gewicht gegenüber den aromatischen Bestandteilen überwiegen.

Zusätzliche Anmerkung 1 d zu Kapitel 27 der KN in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 3115/94 vom 20. Dezember 1994, bzw. Verordnung (EG) Nr. 3009/95 vom 22. Dezember 1995 bzw. Verordnung (EG) Nr. 1734 vom 9. September 1996 (gültig vom 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997):

"mittelschwere Öle" (Unterpositionen 2710 00 41 bis 2710 00 59) die Öle und Zubereitungen, bei deren Destillation nach ASTM D 86 bis 210 Grad Celsius einschließlich der Destillationsverluste weniger als 90 RHT und bis 250 Grad Celsius mindestens 65 RHT übergehen.

Zusätzliche Anmerkung 1 e zu Kapitel 27 der KN in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 3115/94 vom 20. Dezember 1994, bzw. Verordnung (EG) Nr. 3009/95 vom 22. Dezember 1995 bzw. Verordnung (EG) Nr. 1734 vom 9. September 1996 (gültig vom 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997):

"Schweröle" (Unterpositionen 2710 00 61 bis 2710 00 98) die Öle und Zubereitungen, bei deren Destillation nach ASTM D 86 bis 250 Grad Celsius einschließlich der Destillationsverluste weniger als 65 RHT übergehen oder bei denen der Hundertsatz der Destillation bei 250 Grad Celsius nach dieser Methode nicht ermittelt werden kann.

Zusätzliche Anmerkung 1 f zu Kapitel 27 der KN in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 3115/94 bzw. der Verordnung (EG) Nr. 3009/95 vom 22. Dezember 1995 (gültig vom 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1996):

"Gasöl" (Unterpositionen 2710 00 61 bis 2710 00 69) die Schweröle nach Buchstabe e), bei deren Destillation nach ASTM D 86 bis 350 Grad Celsius einschließlich der Destillationsverluste mindestens 85 RHT übergehen;

Zusätzliche Anmerkung 1 f zu Kapitel 27 der KN in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1734 vom 9. September 1996 (gültig vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1997):

"Gasöl" (Unterpositionen 2710 00 61 bis 2710 00 68) die Schweröle nach Buchstabe e), bei deren Destillation nach ASTM D 86 bis 350 Grad Celsius einschließlich der Destillationsverluste mindestens 85 RHT übergehen.

Anmerkung 1 zu Kapitel 29 lautet u.a.:

Zu Kapitel 29 gehören, soweit nicht anderes bestimmt ist

b) Isomerengemische der gleichen organischen Verbindung (auch wenn sie Verunreinigungen enthalten), ausgenommen Isomerengemische (andere Stereoisomere) gesättigter oder ungesättigter acyclischer Kohlenwasserstoffe (Kapitel 27).

#### § 41 Abs. 1 MinStG:

Wird Mineralöl aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass der Bezieher

1. das Mineralöl im Steuergebiet in Empfang nimmt oder
2. das außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommene Mineralöl in das Steuergebiet verbringt oder verbringen lässt.

Steuerschuldner ist der Bezieher. Der Bezug durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts steht dem Bezug zu gewerblichen Zwecken gleich.

Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (Mineralölstrukturrichtlinie):

Über die allgemeinen Vorschriften über die steuerbefreite Verwendung verbrauchssteuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und –vermeidung oder Missbrauch festlegen, die nachstehenden Erzeugnisse von der harmonisierten Verbrauchsteuer:

- a) nicht als Kraftstoff für Motoren oder zu Heizzwecken verwendete Mineralöle.

§ 2 Abs. 8 MinStG in der ab 1. September 1996 geltenden Fassung des BGBl. Nr. 427/1996 lautet (auszugsweise):

Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, finden die Mineralöl betreffenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes nur auf die unter Z 1 bis 4 angeführten und diesen nach Abs. 9 gleichgestellten Waren Anwendung. Auf anders Mineralöl sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes über Kraftstoffe und Heizstoffe anzuwenden. Mineralöle im Sinne des ersten Satzes sind:

1. die Waren der Unterpositionen 2707 10, 2707 20, 2707 30 und 2707 50 der Kombinierten Nomenklatur;
2. die Waren der Unterpositionen 2710 00 11 bis 2710 00 78, ausgenommen Waren der Unterpositionen 2710 00 21, 2710 00 25 und 2710 00 59 der Kombinierten Nomenklatur, wenn diese in Gebinden abgefüllt sind;

§ 3 Absatz 1 MinStG in der Fassung des BGBl. Nr. 630/1994 (gültig bis 30. April 1995) lautet: Die Mineralölsteuer beträgt:

1. für 1.000 l Benzin der Unterpositionen 2710 00 27, 2710 00 29 und 2710 00 32 der Kombinierten Nomenklatur 4.510 S;

2. für 1.000 l Benzin der Unterpositionen 2710 00 26, 2710 00 34 und 2710 00 36 der Kombinierten Nomenklatur 5.500 S;
3. für 1.000 l mittelschwere Öle der Unterpositionen 2710 00 51 und 2710 00 55 der Kombinierten Nomenklatur 3.290 S;
4. für 1.000 l Gasöle der Unterposition 2710 00 69 und ihnen im Siedeverhalten entsprechende Mineralöle der Unterposition 2707 91 00 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen gekennzeichnetes Gasöl, 3.290 S;
5. für 1.000 l gekennzeichnetes Gasöl (§ 9) 650 S;
6. für 1.000 kg gasförmige Kohlenwasserstoffe nach § 2 Abs. 1 Z 5, die als Treibstoff verwendet werden, 2.600 S;
7. für 1.000 kg Heizöle der Unterpositionen 2710 00 74, 2710 00 76, 2710 00 77 und 2710 00 78 der Kombinierten Nomenklatur, die zum Verheizen verwendet werden, 200 S;
8. für 1.000 kg Flüssiggase, die als Treibstoff verwendet werden, 2.600 S;
9. andere als die in Z 1 bis 8 angeführten Mineralöle unterliegen demselben Steuersatz wie jene Mineralöle, denen sie nach ihrer Beschaffenheit und ihrem Verwendungszweck am nächsten stehen.

§ 3 Absatz 1 MinStG in der Fassung des BGBl. Nr. 297/1995 (gültig ab 1. Mai 1995) lautet:  
Die Mineralölsteuer beträgt:

1. für 1.000 l Benzin der Unterpositionen 2710 00 27, 2710 00 29 und 2710 00 32 der Kombinierten Nomenklatur 5.610 S;
2. für 1.000 l Benzin der Unterpositionen 2710 00 26, 2710 00 34 und 2710 00 36 der Kombinierten Nomenklatur 6.600 S;
3. für 1.000 l mittelschwere Öle der Unterpositionen 2710 00 51 und 2710 00 55 der Kombinierten Nomenklatur 3.890 S;
4. für 1.000 l Gasöle der Unterposition 2710 00 69 und ihnen im Siedeverhalten entsprechende Mineralöle der Unterposition 2707 91 00 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen gekennzeichnetes Gasöl, 3.890 S;
5. für 1.000 l gekennzeichnetes Gasöl (§ 9) 950 S;
6. für 1.000 kg gasförmige Kohlenwasserstoffe nach § 2 Abs. 1 Z 5, die als Treibstoff verwendet werden, 3.600 S;
7. für 1.000 kg Heizöle der Unterpositionen 2710 00 74, 2710 00 76, 2710 00 77 und 2710 00 78 der Kombinierten Nomenklatur, wenn sie zum Verheizen oder zum Betrieb einer Gesamtenergieanlage (§ 8 Abs. 2) verwendet werden, 500 S, ansonsten für 1.000 l 3.890 S;

8. für 1.000 kg Flüssiggase, wenn sie als Treibstoff verwendet werden, 3.600 S, ansonsten 600 S;

9. andere als die in Z 1 bis 8 angeführten Mineralöle unterliegen demselben Steuersatz wie jene Mineralöle, denen sie nach ihrer Beschaffenheit und ihrem Verwendungszweck am nächsten stehen.

§ 4 Abs. 1 Z 9 und 10 MinStG lauten:

Von der Mineralölsteuer sind befreit:

9. Mineralöl der im § 3 Abs. 1 Z 1 bis 4 und Z 6 bezeichneten Art, das zu anderen Zwecken als zur Verwendung als Treibstoff oder zur Herstellung von Treibstoffen oder zum Verheizen oder zur Herstellung eines Mineralöls zum Verheizen verwendet werden soll, wenn es auf Grund eines Freischeines (§ 12 Abs. 1) eingeführt, abgegeben oder in einem Steuerlager zu einem solchen Zweck verwendet wird;

10. andere als die im § 3 Abs. 1 Z 1 bis 8 angeführten Mineralöle, die nicht als Treibstoff oder zur Herstellung von Treibstoffen oder zum Verheizen verwendet werden sollen;

Die hier relevanten Unterpositionen der KN in der vom 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1995 gültigen Fassung des Anhangs I der Verordnung (EG) Nr. 3115/94 vom 20. Dezember 1994 bzw. in der vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1996 gültigen Fassung des Anhangs I der Verordnung (EG) Nr. 3009/95 vom 22. Dezember 1995 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif lauten auszugsweise:

	- mittelschwere Öle
2710 00 41	- - zur Bearbeitung in begünstigten Verfahren
2710 00 45	- - zur chemischen Umwandlung, ausgenommen Verfahren der Unterposition 2710 00 41
	- - zu anderer Verwendung
	- - - Leuchtöl (Kerosin):
2710 00 51	- - - - Flugturbinenkraftstoff
2710 00 55	- - - - anderes
2710 00 59	- - - andere
	- Schweröle:

	- - Gasöl:
2710 00 61	- - - zur Bearbeitung in begünstigten Verfahren
2710 00 65	- - - zur chemischen Umwandlung, ausgenommen Verfahren der Unterposition 2710 00 61
	- - - zu anderer Verwendung
2710 00 69	- - - - mit einem Schwefelgehalt von 0,20 GHT oder weniger
	...
	- - Schmieröle
	...
2710 00 96	- - - - Elektroisolieröle

Die hier relevanten Unterpositionen der KN in der vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1997 gültigen Fassung des Anhanges I der Verordnung (EG) Nr. 1734/96 vom 9. September 1996 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif lauten auszugsweise:

	- mittelschwere Öle
2710 00 41	- - zur Bearbeitung in begünstigten Verfahren
2710 00 45	- - zur chemischen Umwandlung, ausgenommen Verfahren der Unterposition 2710 00 41
	- - zu anderer Verwendung
	- - - Leuchtöl (Kerosin):
2710 00 51	- - - - Flugturbinenkraftstoff
2710 00 55	- - - - anderes
2710 00 59	- - - andere
	- Schweröle:
	- - Gasöl:
2710 00 61	- - - zur Bearbeitung in begünstigten Verfahren

2710 00 65	- - - zur chemischen Umwandlung, ausgenommen Verfahren der Unterposition 2710 00 61
	- - - zu anderer Verwendung
2710 00 66	- - - - mit einem Schwefelgehalt von 0,05 GHT oder weniger
	...
	- - Schmieröle
	...
2710 00 96	- - - - Elektroisolieröle

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Bf. bezog im Zeitraum zwischen 16. Jänner 1995 und 10. Juli 1997 von einem in Deutschland ansässigen Lieferanten eine Menge von insgesamt 143.650 Liter der Produkte mit den Bezeichnungen 2 bzw. 1 . Dabei handelt es sich nach den Angaben der Bf. jeweils um ein Dielektrikum, das ist ein im Wesentlichen aus synthetischen aliphatischen Kohlenwasserstoffen bestehendes Produkt, welches zum Senkerodieren (Bearbeiten von Werkstücken mittels elektrischen Funkens) verwendet wird.

Das Hauptzollamt Wien vertrat die Ansicht, dass es sich bei diesen Produkten um mineralölsteuerpflichtige Waren handelt und setzte daher die Mineralölsteuer fest.

Dass die Bf. die erwähnten Mengen zu den angeführten Zeiträumen aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen hat, steht außer Streit. Ihre Beschwerde richtet sich einerseits gegen die seitens der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommene Einreihung der Waren in die KN und stützt sich andererseits auf das Vorbringen, wonach die Festsetzung der Mineralölsteuer der ratio legis der verbrauchsteuerrechtlichen Bestimmungen widerspreche und außerdem gemeinschaftsrechtswidrig sei.

Zur Feststellung der Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung ist zunächst die Einreihung in die KN zu prüfen. Die Bf. änderte im Zuge des Verfahrens ihre diesbezügliche Argumentation grundlegend. Während sie sowohl in der Berufungs- als auch in der Beschwerdeschrift noch eine Tarifierung als Elektroisolieröl unter die Position 2710 00 96 zu erreichen versuchte, begehrte sie in der mündlichen Verhandlung die Einreihung der Waren in die Kapitel 29 bzw. 34 der KN. Mit der Eingabe vom 28. April 2005 kam die Bf. hinsichtlich der strittigen Tarifierung auf ihr ursprüngliches Beschwerdevorbringen zurück und beantragte neuerlich eine Einreihung unter die Position 2710 00 96 als "Elektroisolieröl".

Gemäß AV 1 sind für die Einreihung von Waren in die KN der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln maßgeblich. Unter der Bezeichnung "Erdöl und Öl aus bituminösen Mineralien" im Sinne der Position 2710 sind gemäß Anmerkung 2 zu Kapitel 27 der KN zu verstehen:

- Erdöl
- Öl aus bituminösen Mineralien
- ähnliche Öle
- aus Mischungen ungesättigter Kohlenwasserstoffe bestehende Öle ohne Rücksicht auf das Herstellungsverfahren, in denen die nichtaromatischen Bestandteile im Gewicht gegenüber den aromatischen Bestandteilen überwiegen.

Das Kapitel 27 umfasst somit nicht nur – wie von der Bf. in der mündlichen Verhandlung offensichtlich vermeint – rohes Erdöl und daraus gewonnene Erzeugnisse, sondern auch ähnliche (z.B. synthetische) Öle. Ihrem im Rahmen der Verhandlung erhobenen Einwand, wonach die Einreihung der verfahrensgegenständlichen Waren ins Kapitel 27 nicht in Betracht käme, weil es sich zweifellos nicht um Erdöle sondern um synthetische Kohlenwasserstoffe handle, kann daher nicht gefolgt werden.

Der Senat stützt sich bei dieser Auslegung nicht nur auf die erwähnte Anmerkung sondern auch auf die Erläuterungen zum Harmonisierten System (HS).

Diesen kommen zwar keine normative Kraft zu, sie stellen aber nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH vom 14. Mai 1992, Zl. 91/16/0026) dennoch ein wichtiges Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen dar. Auch in Einreihungsverordnungen werden sie zur Begründung der Entscheidungsfindung herangezogen (siehe als Beispiel für viele z.B. Verordnung (EG) Nr. 1017/2002 vom 13. Juni 2002 zur Einreihung von bestimmten Waren in die Kombinierte Nomenklatur). Selbst der EuGH bezeichnet die von der Kommission erstellten Erläuterungen zur KN und die im Rahmen der Weltzollorganisation ausgearbeiteten Erläuterungen zum HS zur Bezeichnung und Kodierung der Waren als wichtiges, wenn auch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen (vgl. EuGH vom 4. März 2004, Rechtssache C130/02, Krings, Randnummer 28). Bezogen auf den Anlassfall stehen sie im Widerspruch zum Vorbringen der Bf., indem sie zu Kapitel 27 u.a. ausführen:

Erläuterungen zum HS, Allgemeines, erster und zweiter Satz:

"Zu diesem Kapitel gehören Kohle und andere natürliche mineralische Brennstoffe, Erdöle und Öle aus bituminösen Mineralien, Erzeugnisse ihrer Destillation, ähnliche, durch ein beliebiges Verfahren gewonnene Erzeugnisse, Mineralwaxe und natürliche bituminöse Stoffe. Alle diese Erzeugnisse können unbearbeitet oder bearbeitet sein."

Erläuterungen zum HS zu Position 2710:

"Zu dieser Position gehören Erzeugnisse, die anderes bearbeitet worden sind, als dies in den Erläuterungen zu Position 2709 zugelassen ist. Dies sind:

A) Erdöle oder Öle aus bituminösen Mineralien, denen durch Toppen bestimmte leichte Fraktionen entzogen worden sind, ferner die durch fraktionierte Destillation oder durch Raffination aus rohem Erdöl oder Öl aus bituminösen Mineralien gewonnene Leichtöle, mittelschwere Öle und Schweröle. Diese Öle sind flüssig bis halbfest; sie bestehen hauptsächlich aus nicht-aromatischen Kohlenwasserstoffen (paraffinischen, naphtenischen usw.).

B) Den vorstehend genannten Waren ähnliche Öle, in denen die nichtaromatischen Bestandteile im Gewicht gegenüber den aromatischen überwiegen. Sie können aus der Schwelung von Steinkohlen, aus der Hydrierung oder irgendeinem anderen Verfahren (Krackverfahren, Reformingverfahren usw.) stammen."

Bei den von der Bf. als synthetische Kohlenwasserstoffe bezeichneten verfahrensgegenständlichen Waren handelt es sich laut vorliegender Produktbeschreibung des Erzeugers um aus mehrfach fraktionierten Ausgangsmaterialien katalytisch hergestellte Syntheseprodukte.

Das katalytische Verfahren gehört zu den Krackverfahren (siehe Zusätzliche Anmerkung 4c) der Erläuterungen zur KN in der damals geltenden Fassung). Aus dem Krackverfahren stammende Erzeugnisse werden nach den vorstehenden Erläuterungen zu Position 2710 Buchstabe B vom Kapitel 27 der KN erfasst.

Für den Senat steht somit zweifellos fest, dass die verfahrensgegenständlichen Waren in das Kapitel 27 der KN einzureihen sind. Es ist daher in der Folge zu prüfen, welche genaue Unterposition für die beiden Produkte jeweils in Betracht kommt.

Die oben erwähnten Zusätzlichen Anmerkungen 1d, 1e und 1f zu Kapitel 27 ordnen die betreffenden Waren abhängig vom jeweiligen Destillationsverhalten bestimmten Unterpositionen zu. Die seitens der TUA im Hinblick auf die entscheidungsmaßgeblichen technischen Kriterien festgestellten und von der Bf. nicht bestrittenen Untersuchungsergebnisse ermöglichen an Hand dieser Zusätzlichen Anmerkungen eine eindeutige Einreihung in den Zolltarif.

Das Produkt 1 weist folgendes Destillationsverhalten nach ASTM D 86 auf:

bei 206,6 Grad Celsius: Destillationsbeginn

bis 210 Grad Celsius: 1,2 RHT

bis 250 Grad Celsius: 86,9 RHT

Es gehen somit bis 210 Grad Celsius weniger als 90 RHT und bis 250 Grad Celsius mehr als 65 RHT über. Damit steht fest, dass diese Ware die in der Zusätzlichen Anmerkung 1 d zu Kapitel

27 der KN festgelegten Kriterien erfüllt und demnach als mittelschweres Öl (Unterposition 2710 00 41 bis 2710 00 59) einzureihen ist.

Bei der Frage, welche dieser Unterpositionen für diese Ware zutreffend ist, ist die oben erwähnte AV 6 zu beachten. Maßgebend für die Einreihung von Waren in die Unterpositionen einer Position sind demnach der Wortlaut dieser Unterpositionen, die Anmerkungen zu den Unterpositionen und - sinngemäß - die vorstehenden Allgemeinen Vorschriften. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe. Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten bei Anwendung dieser Allgemeinen Vorschrift auch die Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln.

Die erwähnte Ware wird nach der Aktenlage weder zur Bearbeitung in begünstigten Verfahren noch zur chemischen Umwandlung verwendet. Innerhalb der somit verbleibenden Unterpositionen ist daher die Frage zu klären, ob es sich um ein Leuchtöl (Kerosin) oder um ein anderes mittelschweres Öl handelt. Das Hauptzollamt Wien ist (offensichtlich ausgehend von einem diesbezüglichen Vorschlag der TUA) von einer Einreihung als Leuchtöl ausgegangen. Dieser Auslegung vermag sich der Senat nicht anzuschließen, zumal diese Ware auf Grund der Beimengung spezifischer Zusätze (Additive) zweifellos zur Verwendung als Metallbearbeitungsöl und nicht als Leuchtöl bestimmt ist. Der Senat erachtet daher hinsichtlich des Produktes 1 die Unterposition 271000 59 als zutreffend.

Das Produkt 2 weist folgendes Destillationsverhalten nach ASTM D 86 auf:

bei 226,9 Grad Celsius: Destillationsbeginn

bis 250 Grad Celsius: 60,3 RHT

bei 273,6 Grad Celsius: Destillationsende

Beim Produkt 2 gehen im Gegensatz zum Produkt 1 somit bis 250 Grad Celsius weniger als 65 RHT über. Damit steht fest, dass die Ware die in der Zusätzlichen Anmerkung 1 e zu Kapitel 27 der KN festgelegten Kriterien erfüllt und demnach als Schweröl (Unterposition 2710 00 61 bis 2710 00 98) einzureihen ist.

Das Destillationsende wurde unbestritten bei 273,6 Grad Celsius erreicht, sodass bei dieser Temperatur die Ware zur Gänze übergegangen ist. Daraus folgt, dass auch die in der Zusätzlichen Anmerkung 1 f zu Kapitel 27 der KN festgelegten Kriterien erfüllt werden (es sind bis 350 Grad Celsius mehr als 85 RHT übergegangen) und die Ware daher als Gasöl einzureihen ist.

Da die Ware laut Untersuchungsbefund einen Schwefelgehalt von 0,05 GHT oder weniger aufweist, wird sie vom KN-Code 2710 00 69 (bis 31. Dezember 1996) bzw. vom KN-Code 2710 00 66 (ab 1. Jänner 1997) erfasst.

Der von der Bf. begehrten Einreihung der beiden verfahrensgegenständlichen Produkte in die Unterposition 271090 96 stehen die erwähnten Zusätzlichen Anmerkungen und die Erläuterungen entgegen, welche in der damals gültigen Fassung zu den Unterpositionen 2710 00 81 bis 2710 00 98 u.a. lauten:

"Hierher gehören die Schweröle im Sinne der Zusätzlichen Anmerkung 1 e zu Kapitel 27, sofern sie nicht die Bedingungen der Zusätzlichen Anmerkung 1 f (Gasöl) oder 1 g (Heizöl) zu Kapitel 27 erfüllen. Hierunter fallen somit Schweröle, bei deren Destillation nach ASTM D 86-67 (Reapproved 1972) bis 350 Grad Celsius, einschließlich Destillationsverluste, weniger als 85 RHT übergehen"

Beide Produkte erfüllen nach dem außer Streit stehenden Untersuchungsergebnis betreffend das Destillationsverhalten dieses Kriterium nicht.

Das Hauptzollamt Wien hat dem von der Bf. ins Treffen geführten Schreiben des Statistischen Bundesamtes in Wiesbaden, wonach die Waren als Elektroisolieröl unter der Warennummer 2710 00 96 zur Außenhandelsstatistik anzumelden sind, nach Ansicht des Senates insofern zu Recht keine entscheidende Bedeutung bei der strittigen Einreihung der Ware beigemessen, als die erwähnte (rechtlich unverbindliche) Auskunft offensichtlich bloß auf den Angaben der Herstellers beruht und es nicht erwiesen ist, ob diese Behörde überhaupt von dem für die Einreihung maßgeblichen Destillationsverhalten Kenntnis hatte.

Zum Einwand der Bf., im Rahmen der Einreihung der Waren habe zu Unrecht der Verwendungszweck keine Berücksichtigung gefunden, wird zunächst darauf hingewiesen, dass nach ständiger Rechtsprechung im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren grundsätzlich in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen ist, wie sie im Wortlaut der Tarifposition des Gemeinsamen Zolltarifs und der Abschnitt- oder Kapitelvorschriften festgelegt sind (EuGH vom 17. Juni 1997, Rs C-105/96). Die Zweckbestimmung einer Ware ist daher nur erheblich, wenn die Tarifierung nicht schon anhand ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften vorgenommen werden kann (siehe Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 10. Juli 1997, Rs C-338/95).

Der Verwendungszweck ist daher nur ausnahmsweise entscheidend für die Einreihung einer Ware in den Zolltarif ist (siehe Witte, Artikel 20 ZK, Rz. 39).

Im vorliegenden Fall kommt es alleine auf Grund der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Waren laut Untersuchungsbefund der Technischen Untersuchungsanstalt und dem darin beschriebenen Destillationsverhalten unter Bedachtnahme auf den Wortlaut der Unterpositionen der KN "Schweröle" bzw. "Schmieröle, andere Öle" sowie unter Berücksichtigung der

oben erwähnten Zusätzlichen Anmerkungen zu Kapitel 27 der KN zu einer eindeutigen Einreihung in den Zolltarif. Für eine Einreihung nach dem Verwendungszweck bleibt schon deshalb kein Raum.

Folgte man der Rechtsansicht der Bf., ergäbe sich daraus, dass jede Zubereitung, die als Elektroisolieröl verwendet werden kann, als solche in die KN-Position 2710 00 96 einzureihen wäre, wofür angesichts der eindeutigen Bestimmungen der zitierten Zusätzlichen Anmerkungen allerdings kein Raum besteht. Die vorzitierten Erläuterungen bestätigen vielmehr, dass der Anwendungsbereich der Unterpositionen 2710 00 81 bis 2710 00 98 durch die Zusätzlichen Anmerkungen eine für die Einreihung der verfahrensgegenständlichen Waren entscheidende Einschränkung erfährt.

Dass die von der Bf. in der Beschwerdeschrift offensichtlich vertretene Rechtsansicht, wonach die Waren ausschließlich entsprechend ihrem Verwendungszweck als Elektroisolieröl zu tarifieren sind, keine Deckung in den maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen findet, ergibt sich u.a. auch aus der Verordnung (EG) Nr. 231/2004 vom 10. Februar 2004 gemäß Artikel 9 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. L 256, S. 1), mit welcher die Kommission bestimmt hat, dass ein bestimmtes Erzeugnis mit einem genau definierten Destillationsverhalten unbeschadet der Tatsache, dass diese Zubereitung wie Schmieröl verwendet werden kann, als Gasöl einzureihen ist.

Hinsichtlich des Einwandes der Bf., wonach zwischen den österreichischen und den deutschen Behörden Meinungsverschiedenheiten betreffend die Einreihung der verfahrensgegenständlichen Waren bestehen, ist auf die von der Zolltechnischen Prüfungs- und Lehranstalt Hamburg am 24. Oktober 2002 erteilte verbindliche Zolltarifauskunft, VZTA-Nummer DEHH/1093/02-1, zu verweisen.

Mit dieser Entscheidung hat die erwähnte Behörde gemäß Artikel 12 Abs. 1 ZK verbindlich festgestellt, dass eine Ware, die aus synthetisch hergestellten iso-Paraffinen und hochraffiniertem Mineralöl mit einem geringfügigen Zusatz eines Anthrachinonderivats besteht, in die Unterposition 271019 29 der KN einzureihen ist. Bei dieser Ware handelt es sich genau so wie bei den verfahrensgegenständlichen Produkten um ein Dielektrikum zur Metallbearbeitung durch Funkenerosion. Das Destillationsverhalten ist identisch mit jenem des Produktes mit der Bezeichnung 1.

Der vom Hauptzollamt Wien gezogene Schluss, dass eine Ware, die auf Grund ihres Destillationsverhaltens die Kriterien bestimmter Zusätzlicher Anmerkungen zu Kapitel 27 erfüllt, gemäß dem Wortlaut dieser Zusätzlichen Anmerkung entsprechend in den Tarif einzureihen ist, findet somit ihre Deckung in der erwähnten Entscheidung der genannten deutschen Behörde.

Unter Bedachtnahme auf diese Feststellungen sowie unter Berücksichtigung der Allgemeinen Vorschriften 1 und 6 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur, den Zusätzlichen Anmerkungen 1d), 1e) und 1f) zu Kapitel 27 und dem Wortlaut der KN-Codes 271000, 27100059, 27100066, 27100069 kommt der Senat daher zum Schluss, dass die Ware mit der Bezeichnung 1 vom KN-Code 2710 00 59 und die Ware mit der Bezeichnung 2 vom KN-Code 2710 00 69 (bis 31. Dezember 1996) bzw. vom KN-Code 2710 00 66 (ab 1. Jänner 1997) erfasst wird.

In das Kapitel 29 der KN gehören vorbehaltlich der Anmerkungen 1 zu diesem Kapitel nur isolierte chemisch einheitliche Verbindungen. Da es sich bei den verfahrensgegenständlichen Waren um Zubereitungen, also nicht um chemisch einheitliche Verbindungen handelt und die Waren auch nicht die in Anmerkung 1 zu Kapitel 29 der KN normierten Voraussetzungen erfüllen, kommt eine Einreihung in dieses Kapitel nicht in Betracht. Wenn sogar Isomerengemische ungesättigter acyclischer Kohlenwasserstoffe dem Kapitel 27 zugewiesen werden (siehe Anmerkung 1 zu Kapitel 29 der KN) dann gilt dies umso mehr für die streitgegenständlichen Waren, bei denen es sich laut Herstellererklärung um eine Kombination hochreiner Syntheseprodukte handelt.

Hinsichtlich des im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Einwandes, die Waren seien in das Kapitel 34 der KN einzureihen, wird darauf hingewiesen, dass nach dem Wortlaut der einzelnen Positionen dieses Kapitels einzig eine Einreihung in die Position 3403 denkbar wäre. Von dieser Position sind allerdings solche Waren ausgenommen, die als charakterbestimmenden Bestandteil 70 GHT oder mehr an Erdöl oder Öl aus bituminösen Mineralien enthalten. "Erdöl und Öl aus bituminösen Mineralien" im Sinne dieser Position sind gemäß Anmerkung 4 zu Position 3403 die in der Anmerkung 2 zu Kapitel 27 beschriebenen Erzeugnisse.

Bei den streitgegenständlichen Waren handelt es sich laut Angaben des Erzeugers um aus mehrfach fraktionierten Ausgangsmaterialien katalytisch hergestellte Syntheseprodukte auf der Basis gesättigter aliphatischer Kohlenwasserstoffe mit einem Anteil an aromatischen Kohlenwasserstoffen kleiner als ein Gewichtsprozent. Dass ein anderer Bestandteil als die erwähnten Kohlenwasserstoffe charakterbestimmend für die Waren sei, vermag nicht einmal die Bf. zu behaupten. Angesichts dieser Warenbeschreibung und unter Berücksichtigung der oben näher beschriebenen Untersuchungsergebnisse der Technischen Untersuchungsanstalt liegt somit ein Erzeugnis vor, das als charakterbestimmenden Bestandteil hauptsächlich ein Öl enthält, das einem Erdöl oder Öl aus bituminösen Mineralien ähnlich ist und damit in die Position 2710 einzureihen ist.

Die Bf. begründet ihre Ansicht, dass das österreichische MinStG im Widerspruch zur Mineralölstrukturrichtlinie stehe damit, dass es hier zur Erlangung der Steuerbefreiung der Inanspruchnahme des Freischeinverfahrens bedürfe, welches geradezu das Gegenteil einer "einfachen Anwendung" einer Befreiung darstelle.

Mit der von der Bf. angesprochenen Richtlinie wurden die Mitgliedstaaten ermächtigt, nationale Bestimmungen betreffend die Befreiung von der Mineralölsteuer zu schaffen. Angesichts der Tatsache, dass nach dem Wortlaut dieser Norm dabei nicht nur auf eine einfache sondern auch auf eine korrekte Anwendung der Befreiung sowie auf die Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung oder Missbrauch Bedacht zu nehmen ist, kommt der Senat zum Schluss, dass der Gesetzgeber bei der nationalen Umsetzung der Richtlinie nicht gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen hat. Die von der Bf. behauptete Gemeinschaftsrechtswidrigkeit vermag der Senat weder aus dem Gesetzestext noch aus dem von ihr behaupteten Verwaltungsaufwand zur Erlangung dieser Begünstigung zu entnehmen.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass auch die entsprechenden nationalen Regelungen anderer Mitgliedstaaten (vergleiche etwa § 12 des Mineralölsteuergesetzes in Deutschland) die Mineralölsteuerbefreiung von der Inanspruchnahme eines Verfahrens zur Sicherstellung einer korrekten Anwendung abhängig machen.

Eine allfällige Umsetzung der von der Bf. offensichtlich geforderten völlig formlosen generellen Steuerbefreiung würde nach Ansicht des Senates jedenfalls die Gefahr in sich bergen, das in der Richtlinie ebenfalls normierte Kriterium der Sicherung der korrekten Anwendung und Verhinderung von Missbrauch nicht zu erfüllen.

Ursächlich für die Entstehung der Steuerschuld war darüber hinaus im vorliegenden Fall nicht die von der Bf. nun ins Treffen geführte Aufwendigkeit des Verfahrens sondern vielmehr die Tatsache, dass sie sich nicht bewusst war, dass es sich bei den von ihr bezogenen Produkten nach den Feststellungen des Hauptzollamtes Wien um mineralölsteuerpflichtige Waren handelte. Nicht die Komplexität des genannten Verfahrens oder der von ihr geschilderte damit in Verbindung stehende Verwaltungsaufwand haben also dazu geführt, dass das Freischeinverfahren nicht zur Anwendung gelangte, sondern schlicht die offenkundige Rechtsunsicherheit der Bf. über die mineralölsteuerrechtliche Relevanz der verfahrensgegenständlichen Lieferungen.

Hinsichtlich der mineralölsteuerrechtlichen Behandlung der streitgegenständlichen Waren ergibt sich insofern eine unterschiedliche Betrachtung, als die Steuerpflicht einerseits von der Einreihung in die KN und andererseits vom Wortlaut der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum jeweils anzuwendenden Norm abhängig ist:

Rechtslage bis zum 31. August 1996:

Bei Mineralölen der Unterposition 2710 00 59 handelte es sich um im § 3 Abs. 1 Z 1 bis 8 MinStG nicht angeführte Mineralöle. Das Produkt 1, welches wie oben ausgeführt, in diese Unterposition einzureihen war und welches nicht zur Verwendung als Treibstoff oder zur Herstellung von Treibstoffen oder zum Verheizen bestimmt war, war daher gemäß § 4 Abs. 1 Z 10 MinStG von der Mineralölsteuer befreit, ohne dass es dazu eines Freischeines bedurfte.

Mineralöle der Unterposition 2710 00 69 sind hingegen im § 3 Abs. 1 Z 4 MinStG genannt. Das Produkt 2, welches wie oben ausgeführt, in diese Unterposition einzureihen war, erfüllt daher im Gegensatz zum erstgenannten Erzeugnis die Kriterien für die erwähnte Steuerbefreiung nicht.

Für dieses Produkt wäre unter Berücksichtigung des von der Bf. geltend gemachten Verwendungszweckes zwar ebenfalls eine Steuerbefreiung denkbar gewesen, dazu hätte es allerdings gemäß § 4 Abs. 1 Z 9 MinStG der Inanspruchnahme des Freischeinverfahrens bedurft, welches zu beantragen nach der Aktenlage allerdings unterlassen worden ist. Die Bf. kann daher mit ihrem Vorbringen, dass der Verwendungszweck anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung außer Streit gestellt wurde, nichts gewinnen.

Rechtslage ab 1. September 1996:

Bei in Gebinden abgefüllten Mineralölen der Unterposition 2710 00 59 handelte es sich gemäß § 2 Abs. 8 Z 2 um keine Mineralöle im Sinne des MinStG. Die Festsetzung der Mineralölsteuer gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 MinStG für das Produkt 1, welches nach den Feststellungen des Hauptzollamtes Wien in Fässern zu je 200 Litern bezogen wurde und welches wie oben ausgeführt in diese Unterposition einzureihen war, erweist sich somit als verfehlt.

Bei Waren der Unterpositionen 2710 00 11 bis 2710 00 78 handelt es sich dagegen gemäß § 2 Abs. 8 Z 2 um Mineralöle im Sinne des MinStG. Hinsichtlich des Produktes 2, welches unter 2710 00 69 bzw. (ab 1. Jänner 1997) unter 2710 00 66 einzureihen war, kam es daher zu Recht zur Festsetzung der Mineralölsteuer. Hinsichtlich der Abgabenbefreiung gemäß § 4 Abs. 1 Z 9 MinStG gilt das oben gesagte.

Im Zusammenhang mit der erwähnten ab 1. Jänner 1997 geänderten Änderung der KN wird zur Klarstellung darauf hingewiesen, dass sich gemäß Artikel 2 Abs. 4 der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchssteuern auf Mineralöle, ABl. Nr. L 316 vom 31. Oktober 1992 in der damals geltenden Fassung die in dieser Richtlinie enthaltenen Codes der KN auf die am 1. Oktober 1994 geltende Fassung der KN beziehen. Durch diese Bestimmung, national umgesetzt durch § 2 Abs. 6 MinStG ist für den Mineralölsteuerbereich auf eine historische Fassung der KN abzustellen. In dieser Gesetzesstelle wird auf die Fassung der KN in der Fassung des Anhangs der Verordnung (EWG) Nr. 2551/93 der Kommission vom 10. August 1993, bzw. (in der ab 1. September

1996 geltenden Fassung des MinStG laut BGBl. Nr. 427/1996) auf die Fassung der KN in der Fassung des Anhangs der Verordnung (EG) Nr. 3009/95 der Kommission vom 22. Dezember 1995 verwiesen. In den genannten Verordnungen war Gasöl der verfahrensgegenständlichen Art in der Unterposition 271000 69 genannt.

Werden den Steuergegenstand bestimmende Untergliederungen der Kombinierten Nomenklatur geändert, ohne dass dies Auswirkungen auf den Steuergegenstand hat, beispielsweise durch Einführung zusätzlicher Untergliederung, so hat der Bundesminister für Finanzen gemäß § 2 Abs. 7 MinStG die dadurch bewirkten Änderungen der Bezeichnung des Steuergegenstandes durch Aufnahme in den Gebrauchszolltarif (§ 45 Abs. 1 ZollR-DG) in Wirksamkeit zu setzen. Der Gebrauchszolltarif ist insoweit verbindlich.

Die o.a. ab 1. Jänner 1997 rechtswirksame Änderung der KN mit welcher die Unterposition 271000 69 durch die Unterpositionen 2710 00 66, 2710 00 67 und 2710 00 68 abgelöst wurde, ist ein typischer Anwendungsfall dieser Bestimmung, die in der 8. Ergänzung zum Österreichischen Gebrauchszolltarif (Stand 1. Jänner 1997) ihren Niederschlag gefunden hat.

Bei ungekennzeichnetem Gasöl, für welches die Steuerschuld zwischen 1. Jänner 1995 und 31. Dezember 1997 entstanden ist, handelt es sich demnach unbeschadet der am 1. Jänner 1997 erfolgten Änderung der KN um ein im § 3 Abs. 1 Z 4 MinStG angeführtes Mineralöl. Dem Einwand der Bf. in ihrer Eingabe vom 28. April 2005, dass Waren der Unterposition 27100096 nicht im § 3 Abs. 1 genannt sind, ist zwar zuzustimmen; sie kann damit allerdings insofern nichts gewinnen, als das Produkt 2 eben nicht in diese Position einzureihen ist, sondern es sich dabei – wie oben ausführlich dargestellt – um nicht gekennzeichnetes Gasöl der Unterposition 271000 69 bzw. 271000 66 handelt, welches (teilweise in Verbindung mit § 2 Abs. 7 MinStG) von den Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Ziffer 4 MinStG umfasst wird.

Dem Vorbringen, die Festsetzung der Mineralölsteuer verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben ist zu entgegnen, dass es die Bf. offensichtlich unterlassen hat, sich bei der Abgabenbehörde hinsichtlich der mineralölsteuerrechtlichen Relevanz im Zusammenhang mit dem Bezug der streitgegenständlichen Waren zu informieren. Mit der unzutreffenden Auskunft einer für die Einhebung der Mineralölsteuer nicht zuständigen Behörde (dem Statistischen Bundesamt in Wiesbaden bzw. der Statistik Austria), die noch dazu womöglich auf unvollständige Angaben beruht (es nicht erwiesen, dass in der betreffende Anfrage das für die Einreihung in die KN entscheidungsmaßgebliche Destillationsverhalten beschrieben worden ist), lässt sich jedenfalls der nun erhobenen Vorwurf nicht erfolgreich begründen.

Wie oben ausgeführt ist nach den Bestimmungen des MinStG die abgabenrechtliche Behandlung von nicht zur Verwendung als Treibstoff oder zur Herstellung von Treibstoffen oder zum Verheizen bestimmten Mineralölen u.a. abhängig von der jeweils zutreffenden Einreihung

in die KN und es werden in dieser Norm dementsprechend auch unterschiedliche Voraussetzungen für die Gewährung von Steuerbefreiungen festgelegt, ohne deren Erfüllung es zur Entstehung eines Abgabenanspruches kommt. Dem Einwand, die Abgabenfestsetzung widerspreche der ratio legis des MinStG kann daher nicht gefolgt werden.

Die Bf. hat somit mit dem Produkt 2 ein Mineralöl aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates bezogen und im Steuergebiet in Empfang genommen, sodass für sie gemäß § 41 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG die Steuerschuld entstanden ist. Hinsichtlich des Produktes 1 erweist sich die Abgabenfestsetzung hingegen aus den dargelegten Gründen als rechtswidrig. Der Beschwerde war daher insofern teilweise stattzugeben.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 6. Juni 2005