

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Haslinger / Nagele & Partner, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Zollamtes Linz vom 5. Mai 2005, Zl. 500/17607/4/99-62/SA, betreffend Verbrauchsteuer, gemäß § 85c ZollR-DG entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 13.1. 1999 brachte die rechtsfreundlich vertretene Bf. beim Zollamt (ZA, vormals: Hauptzollamt) Linz einen Antrag auf Ausstellung eines Freischeins (Bewilligung der

steuerfreien Verwendung von Mineralöl) gemäß §§ 12 ff Mineralölsteuergesetz (MinStG) 1995 ein. Der Antrag wurde vom ZA Linz zuständigkeitshalber an das ZA Wels abgetreten.

Mit Bescheid vom 12.5. 1999 wies das ZA Wels den Antrag ab mit der Begründung, dass gemäß § 4 Abs.1 Z.9 lit.a MinStG 1995 Mineralöl von der Mineralölsteuer nur dann befreit sei, wenn es zu anderen Zwecken als zur Verwendung als Treibstoff oder zur Herstellung von Treibstoffen oder zum Verheizen oder zur Herstellung eines Mineralöls zum Verheizen verwendet wird, wozu noch die ausdrücklichen gesetzlichen Befreiungstatbestände beim Einsatz von Mineralölen in Hochöfen und bei der Erzeugung elektrischer Energie kommen. Hingegen wäre die Erzeugung von Zementklinker unter Mineralöleinsatz in einem Drehrohrofen unter keinen gesetzlichen Befreiungstatbestand subsumierbar.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. durch ihre Rechtsvertreter am 17.6. 1999 Berufung, die mit Berufungsvorentscheidung des ZA Wels vom 25.6. 1999 abgewiesen wurde. Dagegen erhob die Bf. am 28.7. 1999 (Postaufgabe) Beschwerde an die Abgabenbehörde 2. Instanz.

Mit Berufungsentscheidung GZ. ZRV/16-W1/99 vom 31.3. 2000 hob der Berufungssenat I der Region Wien bei der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die Berufungsvorentscheidung vom 25.6. 1999 auf, da das ZA Wels aufgrund der abgabenorganisationsrechtlichen Bestimmungen für die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung nicht zuständig war.

Das zuständige ZA Linz erließ am 5.5. 2000 unter Beibehaltung der bisherigen zollbehördlichen Argumentationen eine abweisende Berufungsvorentscheidung unter ZI. 500/17607/4/99-62/SA, gegen die die Bf. durch ihre Rechtsvertreter fristgerecht den Rechtsbehelf der Beschwerde an die Abgabenbehörde 2. Instanz erhob.

Darin wird die bekämpfte Entscheidung ihrem ganzen Inhalt nach angefochten aus den Gründen der unrichtigen rechtlichen Beurteilung und Mängelhaftigkeit des Verfahrens mit unrichtiger und unvollständiger Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung. Es müsse die Bewilligung zur steuerfreien Verwendung von Mineralöl erteilt und ein entsprechender Freischein ausgestellt werden.

Zur unrichtigen rechtlichen Beurteilung wurde unter Pkt.1 ausgeführt, dass die Verwendung von Mineralöl im Zementwerk der Bf. nicht zum "Verheizen", sondern "zu anderen Zwecken" im Sinn von § 4 Abs.1 Z.9 MinStG, nämlich zur Auslösung bestimmter verfahrenstechnischer Prozesse bei der Klinkerherstellung eingesetzt wird. Abgelehnt, weil Wortlaut, Systematik, Telos und europarechtlichem Hintergrund widersprechend, wird die Rechtsansicht des Zollamtes Linz, wonach es beim Begriff "Verheizen" darauf ankäme, ob durch die Verbrennung

von Mineralöl Wärme gewonnen werde und von einer Gewinnung von Wärme auch dann gesprochen werden muss, wenn die durch die Verbrennung entstehende Wärme ganz oder nur zum Teil genutzt wird, was beim Sinterprozess zweifelsfrei der Fall wäre, weil die entstehende Wärme nicht nur zur Ingangsetzung chemischer Vorgänge genutzt werde und es überhaupt genüge, wenn eine gewisse Wärmeerzeugung als Nebeneffekt zustande käme. Denn nach Meinung der Bf. verlangt der Gesetzestext des § 4 Abs.1 Z.9 MinStG für die Steuerbelastung unmissverständlich eine Verwendung "zum Zweck" des Verheizens und Art.2 Abs.2 der Richtlinie (RL) 92/81/EWG des Rates vom 19.10.1992 spricht von einer Verwendung "zum Verbrauch als Heizstoff" bzw. Art.8 Abs.1 lit.a dieser RL von der Verbrauchsteuerbefreiung bei "nicht...zu Heizzwecken verwendeten Mineralölen". In diesen Formulierungen sei eindeutig auf die Zweckrichtung des Mineralöleinsatzes abgestellt, während das ZA den Verwendungszweck völlig ausblendet und schon Nebeneffekte und Nebenerscheinungen für die Erfüllung des Steuertatbestandes genügen lässt. Letzterem wird auch eine von der deutschen Bundesfinanzverwaltung in einem Erlass vom 15.10. 1996 vertretene Rechtsauffassung entgegengehalten, dass von einem "Verheizen" nur dann die Rede sein könne, wenn die Erzeugung und Übertragung von Wärme neben anderen Zwecken nicht nur untergeordnete Bedeutung habe. Kein "Verheizen" liege daher dann vor, wenn Mineralöl gezielt zur (chemisch-verfahrenstechnischen) Veränderung einer oder mehrerer Substanzen eingesetzt wird und diese Veränderung nicht auf Wärmegewinnung zum Zweck einer Wärmeverwertung abzielt und auch dann nicht, wenn die Wärmeenergie aus dem Mineralöl untrennbar mit der begünstigten Verwendung verbunden ist. Dabei sei es auch unschädlich, dass die angestrebte stoffliche Umwandlung ohne Verbrennung des Mineralöls nicht erreicht werden kann. Im vorliegenden Fall sei es unstrittig, dass der Mineralöleinsatz zur Auslösung chemischer Reaktionen und metallurgischer, keramischer und mineralogischer Prozesse bei der Klinkerherstellung, somit einem gänzlich anderen Zweck als dem Verheizen diene und weder vom nationalen noch vom Gemeinschaftsgesetzgeber einer Besteuerung unterworfen wurde. Unter Pkt.2 der Beschwerdeschrift gelangt die Bf. zu einer anderen Rechtsansicht betreffend die Befreiungsbestimmung des § 4 Abs.1 Z.9 lit.b, wonach der Mineralöleinsatz im Reduktionsverfahren des Hochofenprozesses steuerbefreit bleibt. Nach Meinung der Bf. sei hier zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen in den EU-Mitgliedstaaten eine Spezialregelung für den Einsatz von Mineralöl zusätzlich zur Kohle als Hauptbrennstoff getroffen worden, ohne dass dadurch der allgemeine Befreiungstatbestand – Verwendung von Mineralöl zu anderen Zwecken als zum Verheizen – eingeschränkt werden sollte. Die Rechtsauffassung der Zollbehörde liefe aber gerade auf solche

Wettbewerbsverzerrungen wiederum hinaus, weil durch die sach- und gleichheitswidrige Differenzierung zwischen Stahl- und Zementindustrie letztere benachteiligt werde. Zitiert wird aus dem VfGH-Beschluss vom 29.11. 1999, B 2511/97-12, in dem der VfGH gleichheitswidrige Bedenken verneint hatte mit der Begründung, dass sich die Befreiungsvorschrift des § 4 Abs.1 Z.9 lit.b MinStG nur auf Verfahren bezieht, in denen Mineralöl als Zusatz zu einem anderen Hauptbrennstoff eingesetzt wird. Dies zeige, dass der Verfassungsgerichtshof den Charakter des § 4 Abs.1 Z.9 lit.b als Sonder- und Zusatznorm für bestimmte Verwendungszusammenhänge im Hochofenprozess anerkennt, aber die allgemeine Befreiungsbestimmung des § 4 Abs.1 Z.9 lit.a MinStG unberührt lässt, aus der sich keine Diskriminierung anderer Industrien bzw. die rechtliche Würdigung, dass in der Zementindustrie für chemische Prozesse eingesetztes Mineralöl der Steuerbefreiung des § 4 Abs.1 Z.9 lit.a MinStG nicht teilhaftig werden könnte, ableiten ließe. In Pkt. 3 der Beschwerdeschrift wird der in der Begründung der Berufungsvorentscheidung gezogene Vergleich mit der Nichtsteuerbefreiung von Mineralöl, das direkt zur Raumheizung verwendet wird, als nicht tragfähig abgelehnt, denn gerade ein solcher Heizzweck fehlt eben im Fall des Mineralöleinsatzes im Zementwerk. In Pkt. 4 der Beschwerdeschrift wurde als wesentlicher Verfahrensmangel gerügt, dass die Vorinstanzen in der Sachverhaltsdarstellung nur ungenügend herausgearbeitet haben,

- dass die Verwendung von Mineralöl im Zementherstellungsprozess ausschließlich dazu dient, bei der Klinkerherstellung das sog. "Ofenmehl" (Kalkstein, Tonmineral) der mit Mineralöl erzeugten Brennstoffflamme zuzuführen und damit eine chemische Stoffumwandlung auszulösen. Hauptzweck dieses Prozesses ist nicht die Übertragung von Wärme von einem auf den anderen Stoff, sondern die stoffliche Umwandlung von Rohgestein in Zementklinker; und
- dass der Mineralöleinsatz im Zementerzeugungsprozess daher nicht isoliert als Maßnahme zur Wärmeerzeugung umgedeutet werden kann, sondern mit der Umwandlung des Brennguts in einem einheitlichen Vorgang zusammenfällt. Ausdrücklich abgelehnt wird die nicht den Tatsachen entsprechende Feststellung in der Berufungsvorentscheidung, dass die beim Sinterprozess entstehende Wärme zweifelsfrei noch einer anderen Nutzung als der Ingangsetzung des genannten Prozesses zugeführt wird, sodass im vorliegenden Fall eindeutig vom Verheizen gesprochen werden müsse.

Aus diesen Erwägungen hätte die Zollbehörde nach Meinung Bf. zur Bewilligung der steuerfreien Mineralölverwendung bzw. zur Ausstellung eines Freischeins gelangen müssen.

Die Zuständigkeit zur Berufungsentscheidung ging am 1.1. 2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat über.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt mit sich daraus entwickelnder rechtlichen Diskussion zugrunde:

Die Bf. betreibt in der KG P. eine Zementerzeugungsanlage, in der durch Brennen von zerkleinertem Rohmaterial, sog. Rohmehl, Zementklinker hergestellt wird. Das Rohmehl wird in einem Drehrohrofen stofflich umgewandelt, wobei die für die Klinkerbildung wesentlichen Vorgänge in der Sinterzone des Ofens ablaufen, wo sich in Gegenwart der Schmelze bei einer Temperatur von 1450°C Kalk und Ton zu Zementklinker verbinden. Dabei wird das Rohmehl im leicht geneigten, sich drehenden Ofenrohr aufgrund der Drehbewegung im Gegenstrom zur Brennstoffflamme durch den Ofenraum transportiert. Die Wärmeenergie, die zur Bildung der Schmelze sowie zur Deckung der Reaktionsenthalpie notwendig ist, wird dem Drehrohrofen durch das Verbrennen von Mineralöl und Erdgas in einer vorgemischten Diffusionsflamme zugeführt. Nach dem Austritt aus dem Brennermund vergrößert sich die Flamme, bis sie nach 8 bis 15 Metern den gesamten Ofenquerschnitt ausfüllt. Die Flamme steht dabei in unmittelbarem Kontakt mit dem zu verarbeitenden Stoff, dem Brenngut, das durch die Wärmezufuhr seine stoffliche Beschaffenheit ändert, d.h., aus dem zugeführten Rohmehl wird Zementklinker. Die Lagerung des Heizöls schwer (Tarifpositionen 27100011 bis 27100078 der Kombinierten Nomenklatur) erfolgt in 2 Tanks mit Inhalt 800 bzw. 5000 m³.

Die Anlage der Bf. ist somit ein Verwendungsbetrieb im Sinn von § 12 Abs.2 MinStG und sie konnte gemäß Abs.1 und Abs.4 dieser Bestimmung einen Antrag auf Ausstellung eines Freischeins stellen. Das ist am 13.1. 1999 erfolgt mit der Begründung, dass die geschilderte Verwendung des Mineralöls kein "Verheizen", sondern ein "anderer Zweck" im Sinn von § 4 Abs.1 Z.9 lit.a sei. Als gemeinschaftsrechtlicher Hintergrund wurde auch zitiert Art.2 Abs.2 und Art. 8 Abs.1 lit.a der RL 92/81/EWG des Rates vom 19.10.1992.

Im Antrag wurde der Begriff "Verheizen" näher interpretiert: zunächst wurde darauf hingewiesen, dass hierbei nicht nur das von den jeweiligen nationalen Rechtsordnungen geprägte inhaltliche Verständnis heranzuziehen sei, sondern sondern das den EU-Richtlinien zugrundeliegende Verständnis, was schon aus der Gesetzesüberschrift des MinStG als "Bundesgesetz, mit dem die Mineralölsteuer an das Gemeinschaftsrecht angepasst wird" zum Ausdruck kommt. Dabei sei der teleologischen Auslegung nach dem Sinn und Zweck des

Gesetzes das größte Gewicht beizumessen. Hingewiesen wurde dabei auf eine Ausführung der Kommission in ABI. Nr. 10139 vom 6.5. 1997, dass der Einsatz von Energieerzeugnissen, die im Wesentlichen zur chemischen Reduktion sowie in metallurgischen und elektrolytischen Prozessen verwendet werden, nicht als Verwendung zu Heizzwecken betrachtet wird. Daher sei solcher Mineralöleinsatz steuerfrei, bei dem zwar Wärmeenergie entsteht, der Einsatz aber zur Auslösung bestimmter chemischer und metallurgischer Prozesse dient. Für dieses im Vergleich zum MinStG 1959 neuere und differenziertere Verständnis des Begriffes "Verheizen" wird auf die Judikatur des BFH hingewiesen. Dieser verstehe unter dem Begriff "Verheizen" die gewollte Ausnutzung des Heizwertes eines Stoffes, d.h., Verbrennen zur Erzeugung von Wärme, die auf einen anderen Stoff übertragen wird, wobei die Wärmeerzeugung und – Übertragung nicht nur untergeordnete Bedeutung haben darf, dass also die Wärmeübertragung auf einen Stoff erfolgen muss, der im Rahmen der Wärmegewinnung lediglich als Energieträger fungiert (BFH 25.10.1994, VII R 96/93). Hingegen liege nach Auffassung des BFH kein Verheizen von Mineralöl vor, wenn der die Wärmeenergie aufnehmende Stoff selbst als Objekt zur Herstellung eines bestimmten, anders beschaffenen Produkts ausgesetzt ist und dabei seiner stofflichen Beschaffenheit verlustig geht. Es fällt die Verbrennung des Mineralöls mit der Umwandlung bzw. Vernichtung des die Wärmeenergie aufnehmenden Stoffes in einem einheitlichen Vorgang zusammen, sodass eine Weiterleitung der aufgenommenen Energie oder Übertragung auf einen anderen Stoff nicht möglich ist und sich daher eine Aufteilung des Vorganges in 2 Abschnitte, nämlich die zeitlich vorgelagerte Mineralölverwendung und die nachfolgende stoffliche Veränderung oder Vernichtung des erhitzten Stoffes nicht vornehmen lässt (BFH 30.9. 1997, VII R 114/96). Die Bf. sehe keinen Grund für eine andere Beurteilung durch österreichische Abgabenbehörden, zumal der VwGH die BFH-Judikatur im Fall gleichlautender Bestimmungen als Auslegungshilfe erachtet hat (VwGH 11.6.1965, 1881/64). Es sei vom Harmonisierungsgesichtspunkt bedenklich und kein berechtigter Einwand, dass einzelne Branchen begünstigt werden, wie das in der Gesetzeslage für die Steuerbefreiung beim Hochofenprozess und bei der Gewinnung elektrischer Energie der Fall ist. Die in § 4 Abs.1 Z.9 lit.b) angeführte Steuerbefreiung sei vielmehr durch die Zusatzregel betreffend Kohle als Spezialregelung für diesen Industriesektor ausgewiesen. Für alle anderen Industriesektoren müsse die Privilegierung der lit. a) gelten, weil eine unterschiedliche Behandlung gleichartiger chemischer Verwertungsprozesse sachlich nicht rechtfertigbar und daher gleichheitswidrig wäre. Im Zementherstellungsprozess diene die unter Verwendung des Mineralöls erzeugte Brennstoffflamme dazu, das zugeführte Ofenmehl einer Stoffumwandlung zuzuführen. Dabei ist das Brenngut der Wärme selbst als Objekt zur

Herstellung eines anders beschaffenen Stoffes ausgesetzt und es könnte diese Stoffumwandlung ohne Verbrennung von Mineralöl nicht erreicht werden. Hauptzweck sei nicht die Übertragung von Wärme auf einen anderen Stoff, sondern die Umwandlung von Rohgestein in Zementklinkermineralien. Im Antrag wurde weiters geltend gemacht, dass kein Ausschließungsgrund im Sinn des § 12 Abs.3 MinStG für die Erteilung eines Freischeins vorläge.

In den Rechtsmitteln gegen den Bescheid vom 12.5.1999 und die Berufungsvereentscheidung vom 5.5.2000 behielt die Bf. diesen Rechtsstandpunkt, dass die zur Diskussion stehende Mineralölverwendung nicht als "Verheizen", sondern als "Verwendung zu anderen Zwecken" zu qualifizieren sei, bei und hält den Standpunkt des Zollamtes, dass es sich dabei durchaus um ein "Verheizen" handle bzw. kein gesetzlicher Befreiungstatbestand vorhanden sei, für verfehlt. Eine entsprechend deutlich durchgearbeitete Sachverhaltsfeststellung hätte erkennen lassen, dass sich die isolierte Annahme eines Heizprozesses verbiete.

In abgabenrechtlicher Hinsicht ist dazu auszuführen:

Die relevanten Bestimmungen des MinStG (idF 1999) lauten:

§ 4 Abs.1 : Von der Mineralölsteuer sind befreit:

Z.9 lit.a) Mineralöl der in § 2 Abs.8 Z.1 bis 4 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, oder

b) das im Rahmen von chemischen Reduktionsverfahren in Hochöfen eingeblasen und als Zusatz zu dem als Hauptbrennstoff verwendeten Koks eingesetzt werden soll,

c) der in § 2 Abs.5 und im § 3 Abs.1 Z.7 bezeichneten Art, das zur Erzeugung elektrischer Energie verwendet werden soll,

wenn es ...in einem Verwendungsbetrieb (§ 12 Abs.2) zu dem bewilligten Zweck verwendet wird.

Aus den Richtlinien, die aufgrund des aus Art. 5 EG-Vertrag abzuleitendem Gebot bei der Interpretation innerstaatlichen Rechts heranzuziehen sind (vgl. VfGH 12.12.1995, V 136/94 und dort zitierte EuGH-Judikatur), sind zu zitieren:

RL 92/81/EWG des Rates vom 19.10.1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle:

Präambel: ... Es müssen bestimmte obligatorische Befreiungen auf Gemeinschaftsebene festgelegt werden. Es sollte den Mitgliedstaaten jedoch die Möglichkeit eingeräumt werden, fakultativ bestimmte andere Befreiungen oder Ermäßigungen in ihrem Hoheitsgebiet anzuwenden, sofern dies nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt...

Art.2 Abs.2: Die Mineralöle unterliegen...der Verbrauchsteuer, falls sie zum Verbrauch als Heiz- oder Kraftstoff bestimmt sind oder als solcher zum Verkauf angeboten bzw. verwendet werden...

Art.8 Abs.1: Über die allgemeinen Vorschriften über die steuerbefreite Verwendung verbrauchsteuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der RL 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;...

Abs.2: Unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften können die Mitgliedstaaten uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuersatzermäßigungen für Mineralöle gewähren, welche unter Steueraufsicht verwendet werden:

a) bei der Elektrizitätserzeugung und in Anlagen der Kraft-Wärme-Kopplung;...

Die RL 92/12/EWG des Rates vom 25.2.1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren sieht vereinzelte, hier nicht näher interessierende Verbrauchsteuerbefreiungen vor, etwa Verlust oder Schwund im Steuerlager und bei der Beförderung oder Herstellung (Art.14) oder im Bereich diplomatischer Beziehungen, internationaler Einrichtungen oder von Streitkräften (Art. 23). Ebenso die neben die RL vom 92/81/EWG tretende RL 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, etwa in Art. 21 Abs.3 die Steuerbefreiung von Eigenverbrauch in einem Herstellungsbetrieb.

In der Präambel der RL 94/74/EG des Rates vom 22.12.1994 zur Änderung der RL 92/12/EWG, 92/81/EWG und 92/82/EWG heißt es:

"Für zum Zweck der chemischen Reduktion in Hochöfen eingeblasene Mineralöle sind verbindliche Steuerbefreiungen auf Gemeinschaftsebene zu gewähren, um

Wettbewerbsverzerrungen aufgrund unterschiedlicher Besteuerungspraktiken in den Mitgliedstaaten zu verhindern.“ (Vgl. in Art.8 Abs.1 92/81/EWG eingefügte lit.d).

In Anwendung der Verbrauchsteuer-RL, die den Mitgliedstaaten der EU auch Freiräume belassen in Form häufiger "kann"-Bestimmungen, hat Österreich in § 4 MinStG eine Reihe von Mineralölsteuerbefreiungen normiert. Eine Definition des Begriffes "Verheizen" findet sich weder in den RL noch im MinStG.

Einige für das vorliegende Verfahren nicht relevante Verbrauchsteuerbefreiungen befinden sich im ZollR-DG und in der Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung BGBl. 3/1995.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt die Rechtsmeinung der Bf., dass beim Verbrennen von Mineralöl ein rechtlicher Unterschied zu machen sei, ob die Wärme selbst durch Übertragung auf einen anderen Stoff bzw. anschließendem Weitertransport genutzt wird oder eine unmittelbare stoffliche Umwandlung ausgelöst wird, nicht. Eine solche Unterscheidung ist in den o.a. Bestimmungen nicht enthalten bzw. auch auf interpretativem Weg nicht herleitbar. Die aus dem Energieträger Heizöl schwer beim Verbrennen freigesetzte bzw. umgewandelte Energie kann in verschiedenster Form genutzt werden. Das kann z.B. die Erwärmung der unmittelbar umgebenden Raumluft sein oder aber – man denke etwa an das Fernwärmennetz – die Wärmeenergie wird an ein "Medium", nämlich das die Wärme transportierende Wasser und von diesem erst an die Endabnehmer abgegeben oder, wie im zu beurteilenden Sachverhalt, es wird mit Mineralöl eine Flamme entfacht, der das Rohmehl zugeführt und in Zementklinker umgewandelt wird. In allen Fällen ist die aus dem Energieträger Mineralöl gewonnene Energie umgesetzt und in anderer Form gespeichert oder verwendet worden: als Wärmeenergie durch die erhöhte Lufttemperatur oder im Wärmeabnahmegerät des Fernwärmebeziehers oder als chemische Energie in einem neuproduzierten Stoff (der seinerseits, z.B. als Bindemittel zur Nutzung der gespeicherten Energie geeignet ist). Man wird in jedem der 3 Fälle davon sprechen müssen, dass Mineralöl verheizt und die in ihm enthaltene Energie umgewandelt wurde, ohne dabei eine Veranlassung zu haben, einen Unterschied zu machen, wie "unmittelbar" oder in gedachten Abschnitten diese Energieumwandlung und –nutzung erfolgt ist. Für eine solche Unterscheidung gibt es weder im Interpretationsweg eine naheliegende Begründung und schon gar nicht ist sie durch ausdrückliche gemeinschaftsrechtliche oder einzelstaatliche rechtliche Regelungen vorgegeben. Es ist dabei auch das vom Zollamt gebrachte Argument nicht stichhaltig, dass die beim Sinterprozess entstehende Wärme auch noch einer anderen Nutzung als der Ingangsetzung des genannten Prozesses zugeführt wurde – es fehlt dabei auch ein Hinweis, welche "andere Nutzung" das wäre – sondern es genügt für die Auslösung der Steuerpflicht,

dass unter Einsatz der durch Verbrennung von Heizöl schwer erzeugten Flamme eine Energieumsetzung erfolgt ist.

In § 4 Abs.1 Z.9 lit.a) MinStG sind "andere Zwecke" angesprochen, bei denen die Mineralölverwendung steuerfrei bleibt. Man wird dabei an Zwecke wie die Verwendung als Schmiermittel oder die bloße Vermischung mit anderen Stoffen zu denken haben. Zu vermerken ist, dass bei der von der Bf. vermeinten Steuerbefreiung sehr viele industrielle Nutzungen von Mineralöl steuerfrei bleiben müssten, was offensichtlich nicht die Intention des Gesetzgebers ist, der – in Anlehnung an EU-Vorgaben in den Richtlinien – nur die beiden industriellen Nutzungen im Hochofenprozess und bei der Stromerzeugung steuerfrei gestellt hat. Aus der Textierung von lit. b) ist auch zu entnehmen, dass Mineralöleinsatz im Rahmen von chemischen Reduktionsverfahren grundsätzlich steuerbelastet sein soll. Zu dem von der Bf. vorgebrachten Argument, dass diese Privilegierung gleichheitswidrig wäre, ist zu vermerken, dass es nicht Sache einer abgabenrechtlichen Berufungsentscheidung ist, die Verfassungskonformität in Kraft stehender gesetzlicher Bestimmungen zu überprüfen.

Die Bf. hat sich in ihrer Argumentation auf 2 Entscheidungen des Bundesfinanzhofes gestützt, in denen eine vom Gerichtshof entwickelte differenzierte Rechtsmeinung zum Begriff "Verheizen von Mineralöl" ersichtlich ist, der in der Folge auch die deutsche Bundesfinanzverwaltung gefolgt ist. Danach ist nicht jedes Verbrennen von Mineralölen als ein Verheizen einzustufen, sondern es ist dabei auf den nachfolgenden Vorgang abzustellen.

In der Entscheidung VII R 96/93 gelangt der BFH bei der Verwendung von Erdgas zum thermischen Cracken zwecks Herstellung von technischen Rußen zum Ergebnis, dass dies kein die Steuerfreiheit ausschließendes Verheizen darstellt, weil dabei nicht die Wärmegewinnung im Sinne einer Wärmeübertragung auf einen anderen Stoff, sondern die Änderung vorhandener Molekülstrukturen das Ziel sei. Hingegen gelangte der Gerichtshof in VII R 114/96 im Zusammenhang mit der durch Erdgasverbrennung erfolgten Aufheizung von Rauchgas, das bei Müllverbrennung entsteht und dann katalytisch entstickt wird – die Klägerin nahm in diesem Fall dieselbe rechtliche Betrachtungsweise wie im vorgenannten Fall an – zum Ergebnis, dass hier steuerbelastete Mineralölverwendung vorliegt, denn die Verwendung des Erdgases sei mit dessen Verbrennung und der dadurch bewirkten Aufheizung des Rauchgases ungeachtet der nachfolgenden Entstickung abgeschlossen.

In der Judikatur des BFH wurde für die Frage, ob ein Verheizen vorliegt, somit unterschieden, ob eine Wärmeübertragung auf einen Wärmeträger oder aber eine sofortige Umwandlung bzw. Vernichtung des die Wärmeenergie aufnehmenden Stoffes erfolgt.

Zu dieser Judikatur und Verwaltungspraxis ist festzuhalten, dass der UFS an die BFH-Judikatur nicht gebunden ist und auch der Rechtsinterpretation deutscher Verwaltungsbehörden nicht folgen muss, schon aus dem Grund, dass dabei deutsche und nicht österreichische Verbrauchsteuernormen vollzogen werden. Auch die als gemeinsame Grundlage vorhandenen EU-Richtlinien lassen in ihren Freiräumen unterschiedliche Regelungen bzw. Interpretationen zu. Diese in Deutschland in obigem Sinn praktizierte Besteuerung der Mineralölverbrennung stieß auf Kritik der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die mit Mahnschreiben an die Bundesrepublik Deutschland vom 26.5.1999 gemäß Art. 226 EG mitteilte, dass die im Erlassweg vorgegebene Auslegung des Verbrauchs der Mineralöle als Heizstoff ihrer Ansicht nach nicht mit Art. 2 Abs. 2 Satz 1 der RL 92/81 vereinbar sei. Schließlich brachte die Kommission am 21.6.2001 Klage gegen die Bundesrepublik Deutschland beim Europäischen Gerichtshof ein, der diese Rechtssache C - 240/01 mit Urteil vom 29.4.2004 zugunsten der Kommission entschied. Der EuGH gelangte in der rechtlichen Würdigung zum Ergebnis, dass der in Art. 2 Abs. 2 Satz 1 verwendete Begriff "Verbrauch als Heizstoff" sich auf alle Fälle bezieht, in denen Mineralöle verbrannt werden und die so erzeugte thermische Energie zum Heizen genutzt wird, und zwar unabhängig vom Zweck des Heizens, der auch die Umwandlung oder Vernichtung des Stoffes umfassen kann, auf den diese thermische Energie bei einem chemischen oder industriellen Prozess übertragen wird. In allen diesen Fällen werden die Mineralöle verbraucht und müssen daher besteuert werden (vgl. insbes. die Randnummern 20, 52 und 56 dieses Urteils).

Zur Thematik "Verheizen von Mineralöl" sei auf die Entscheidung des VwGH vom 25.6. 2002, 2000/17/0188 hingewiesen, wo in einem gleichgelagerten Fall die Steuerfreiheit von Heizöl schwer geltend gemacht war, das zur Erzeugung von Baugips verwendet wurde. Der Verwaltungsgerichtshof gelangte zum Ergebnis, dass bei Wärmegewinnung durch Verbrennen von Mineralöl ein "Verheizen" erfolgt, ungeachtet dessen, ob die gewonnene Wärme zur Erwärmung der Raumtemperatur oder zur Produktherstellung verwendet wird.

Aus diesen Gründen war die Beschwerde spruchgemäß abzuweisen.

Wien, 31. Oktober 2005

Der Referent:

Hofrat Dr. MMag. Roland Schönauer