

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***SenV***, den Richter ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***V***, ***V-Adr***, über die Beschwerde vom 5. Oktober 2017 gegen den Bescheid des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt (nunmehr Zollamt Österreich) vom 3. Oktober 2017, Zahl: ***1***, betreffend Ausstellung eines Freischeines nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22. März 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 31. August 2017 stellte der Beschwerdeführer, ein in das Vereinsregister eingetragener Verein, den Antrag auf Ausstellung eines eingeschränkten Freischeines inklusive Betankungsscheine. Der Antrag wurde wie folgt begründet:

„Gewerbliche Luftfahrt im Sinne der EU-Verordnung umfasst ausnahmslos alle Flüge, die eine verrechenbare Dienstleistung umfassen. Es können daher nicht nur Gewerbebetriebe, sondern auch z.B. gemeinnützige Vereine (auch wenn keine Gewinnerzielung z.B. im Rahmen der Pilotenausbildung erfolgt) Dienstleistungen im Sinne der EU-Verordnung erbringen, ohne ein Gewerbebetrieb im steuerrechtlichen Sinne zu sein.

- Wann der steuerbegünstigte Treibstoff verwendet wird ist leicht überprüfbar, zweifelsfrei und rechtsverbindlich aus den Aufzeichnungen der jeweiligen Bordbücher (siehe z.B. österreichische Bordbücher (...) Art und Zweck des Fluges) und allenfalls parallel vorhandener elektronischer Datenverarbeitung zu entnehmen.

- In unserem Fall erfolgt der Nachweis sehr leicht überprüfbar durch vorhandene Bordbücher und parallel gerne auch durch Ausdrücke von unserem flugschulbezogenen elektronischen

Flugaufzeichnungssystem (...).

- In der Praxis kann zur Berechnung der steuerbegünstigten Treibstoffmenge nur von einem durchschnittlichen aliquoten (Jahres-) Treibstoff-Verbrauch/Stunde des Luftfahrzeuges ausgegangen werden, da dieser von der gewählten Geschwindigkeit, Flughöhe, Windverhältnissen, zugewiesenen Flugstrecke durch die Flugsicherung vom Luftfahrtunternehmen abhängt und vom Luftfahrtunternehmen nicht beeinflussbar ist. Die Voraussetzungen für die Ausstellung des Freischeines Luftfahrt wurden hiermit nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht.

Wir stehen gerne für weitere allfällige Auskünfte zur Verfügung und ersuchen um fristgerechte Ausstellung des Freischeins inkl. der zugehörigen Betankungsscheine.“

In dem, dem Antrag beigelegten Formblatt „Antrag ‚Eingeschränkter Freischein‘ inkl. Betankungsschein(e)“ wurde unter dem Punkt „Unternehmenszweck/Darlegung der unmittelbaren entgeltlichen LuftfahrtDienstleistung“ vom Beschwerdeführer „Flugschule – Flugausbildung“ angegeben.

Mit Bescheid vom 3. Oktober 2017 hat die belangte Behörde den Antrag auf Ausstellung eines eingeschränkten Freischeines inklusive Betankungsscheine abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) bedürfe einer Bewilligung (Freischein), wer Mineralöl der in § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG bezeichneten Art steuerfrei verwenden wolle. Gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG sei Mineralöl von der Mineralölsteuer befreit, das als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen aus Steuerlagern oder Zolllagern abgegeben werde und unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen diene; als Luftfahrt-Dienstleistungen gälten die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen und sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges unmittelbar an den Kunden des Luftfahrtunternehmens erbracht würden. § 4 Abs. 3 MinStG besage, dass Gewerbsmäßigkeit im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 vorliege, wenn die mit Luft- oder Wasserfahrzeugen gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werde und der Unternehmer auf eigenes Risiko und eigene Verantwortung handle. Der Beschwerdeführer sei nach den vorgelegten Unterlagen ein Verein und als solcher im Zentralen Vereinsregister eingetragen. In § 2 der Statuten sei unter anderem festgehalten, dass der Verein überparteilich, gemeinnützig und nicht auf Gewinn ausgerichtet sei. Da Voraussetzung für die Steuerbefreiung von Luftfahrtbetriebsstoffen die Gewerbsmäßigkeit und somit auch die Gewinnerzielungsabsicht sei, sei der Antrag wegen Nichterfüllung der Voraussetzungen abzuweisen gewesen.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 5. Oktober 2017. Der Beschwerdeführer, vertreten durch (die damalige) ***V1***, brachte Folgendes vor (auszugsweise):

„Als Begründung dürfen wir anführen, dass die Abgabenbehörde selbst § 4 Abs. 3 des geltenden Mineralölsteuergesetzes zitiert, wonach Gewerbsmäßigkeit dann vorliegt, wenn das Luft- oder Wasserfahrzeug gegen Entgelt mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird.

Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin ein gemeinnütziger Verein ist und er

statutengemäß nicht auf Gewinn gerichtet ist.

Ebenso unstrittig ist, dass die (...) im Rahmen ihres Schulbetriebes Luftfahrzeuge einsetzt und hierbei entsprechende - minutenweise abgerechnete - Rechnungen an die Flugschüler für den Einsatz der Luftfahrzeuge verrechnet.

Weiters ist unstrittig, dass die (...) gemäß Bescheid der (...) eine gemäß EU-Verordnung 1178/2011 zugelassene Ausbildungsorganisation ("Approved Training Organisation") ist und daher eine auf Europarecht basierende Ausbildungsorganisation für Piloten darstellt.

Gemäß Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003, zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und Strom, ist geregelt, unter welchen Voraussetzungen die Mitgliedsstaaten Verbrauchssteuer auf Mineralöle bzw. elektrischen Strom und Energieerzeugnisse erlassen dürfen.

Artikel 14 der genannten Richtlinie schreibt im Abs. 1 lit b folgende Befreiung vor:

(...)

Unstrittig ist, dass eine Richtlinie der EU, insbesondere die genannte Richtlinie von den Mitgliedsstaaten für die Besteuerung von Energieerzeugnissen zu beachten ist, dh. dass die Vorgaben dieser Richtlinie in den jeweiligen nationalen Energiesteuergesetzen umzusetzen sind und der Vorgaben der Richtlinie zu folgen ist. Im Falle von Auslegungsfragen hat die gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung Vorrang.

Bereits im Urteil vom 21.12.2011, C-250/10 – (...) - führt der EuGH aus, dass die Mitgliedsstaaten verpflichtet sind, Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung von Kraftstoff für die Luftfahrt, mit Ausnahme der privaten nicht gewerblich Luftfahrt, nicht zu besteuern. Weiters führt der EuGH aus, dass im Rahmen der Miete oder Charterung eines Luftfahrzeuges, einschließlich des Kraftstoffes, wie eben im Fall (...), die Befreiung davon abhängt, in welcher Weise das Luftfahrzeug vom Mieter oder Charterer genutzt wird, also davon, ob es zu gewerblichen Zwecken oder für die private nicht gewerbliche Luftfahrt genutzt wird.

Im genannten Judikat des EuGHs, wird das Luftfahrzeug durch ihre Gesellschafter oder durch andere Unternehmen für deren eigenen betrieblichen Zwecke genutzt; und hat der EuGH in diesem Fall die Steuerfreiheit daher bejaht.

Des Weiteren wurde bereits vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof unter der Geschäftszahl RO 2015/16/0007 vom 22.04.2015, im gleichartigen Sachverhalt die Revision des Zollamtes Salzburg als unbegründet abgewiesen und hierbei wörtlich Folgendes ausgeführt:

„Im Revisionsfall traf das Gericht die - von der Amtsrevision nicht in Zweifel gezogenen - Feststellungen, dass die (...) ihre Luftfahrt-Dienstleistungen im Rahmen eines mit der Muttergesellschaft (...) abgeschlossenen Dienstleistungsrahmenvertrages erbracht habe. (...) setze das von ihr betriebene (am Flughafen D stationierte) Flugzeug ausschließlich für die entgeltliche Beförderung von Personen, die (...) Konzerngesellschaften angehörten, im Rahmen von Geschäftsreisen ein. Die Leistungen würden gegen Kostenerstattung mit Gewinnaufschlag (...) in Rechnung gestellt, die diese Beträge ihrerseits mit den Konzerngesellschaften weiter verrechne. Aufgrund des vom Gericht angenommenen Sachverhalts (§ 41 VwGG) und in

Ansehung der vom EuGH in seinen zitierten Urteilen erzielten Auslegung erfüllt die Abgabe des verfahrensgegenständlichen Luftfahrtbetriebsstoffs an (...) die Befreiungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z. 1 MinStG: Im Revisionsfall erbrachte die (...) die Beförderung von Personen anderer Gesellschaften des (...) Konzerns gegen Entgelt mittels Luftfahrzeugen. Unter Bedachtnahme auf die Ausführungen des EuGH in seinem Urteil (...) unter Randnr. 22, wonach die Gewährung oder Versagung der Befreiung davon abhängt, in welcher Weise das Luftfahrzeug von Letzterem, nämlich vom Mieter oder Charterer genutzt werde, also davon, ob es zu gewerblichen Zwecken oder für die private nichtgewerbliche Luftfahrt genutzt werde, stehen auch die weiteren Sachverhaltsfeststellungen des Gerichts der Annahme des Befreiungstatbestandes nicht entgegen, sprechen diese doch ausdrücklich davon, dass die im Rahmen des Dienstleistungsrahmenvertrages beförderten Personen anderer Konzerngesellschaften im Rahmen von Geschäftsreisen befördert werden, sohin zu gewerblichen und nicht zu privaten nichtgewerblichen Zwecken. Bedenken der Revisionswerberin, wonach durch die Konstruktion von konzerninternen Geschäftsmodellen und Verrechnungen die Anwendung der gegenständlichen Richtlinie zu einer allgemeinen Steuerbefreiung führen könne, welche einem Steuerpflichtigen, der die Möglichkeit zur Gründung von entsprechenden Tochtergesellschaften nicht habe, versagt bleibe, sind im Hinblick auf die Ausführungen des EuGH in seinem Urteil (...), wonach schon die Kommission in ihrem Richtlinienentwurf bei der Steuerbefreiung für Kraftstoff, der für die Luftfahrt verwendet werde, lediglich zwischen kommerzieller und privater Luftfahrt unterschieden habe, nicht von Belang.“

In allen den genannten Erkenntnissen des EuGHs, sowie auch des Verwaltungsgerichtshofes war letztlich nicht die Gewinnerzielung das Wesentliche, sondern die nicht private Nutzung des Luftfahrzeuges gegen Entgelt. Nur dies ist somit relevant und hat die Abgabenbehörde selbst keinerlei Zweifel an dem entgeltlichen Einsatz der Luftfahrzeuge der Beschwerdeführerin. Gemäß § 262 Abs. 2 BAO beantragen wir von der Beschwerde vor Entscheidung Abstand zu nehmen und die Beschwerde unverzüglich an das Bundesfinanzgericht vorzulegen. Dies insbesondere deshalb, da entweder wie von der Behörde zitierte Rechtsstelle im Mineralölsteuergesetz EU-widrig ist, oder die diesbezügliche Auslegung der Abgabenbehörde der Verbrauchssteuerrichtlinie selbst widerspricht. Demzufolge besteht keine Notwendigkeit einer Beschwerde vor Entscheidung und soll der Beschwerdeführerin der direkte Zugang zum Bundesfinanzgericht und nötigenfalls zum Verwaltungsgericht zügig offen stehen. Gemäß § 274 Abs. 1 Ziffer 1 lit a BAO wird die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung begehrt.

Ergänzend erlauben wir uns noch anzumerken, dass nunmehr eine Mehrzahl an Flugschulen bzw. Ausbildungsorganisationen in der Luftfahrt Beschwerden einbringen werden und daher eine zügige Erledigung des Rechtsmittelverfahrens im Sinne der Verwaltungsökonomie geboten ist, weshalb wir um direkte Vorlage der Beschwerde ersuchen.“

Mit der Beschwerdeentscheidung vom 16. Oktober 2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte die belangte Behörde nach Wiedergabe des Verfahrensverlaufs und von Rechtsvorschriften aus, gemäß § 45 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) seien die Regelungen des § 262 Abs. 2 bis 4 BAO nicht anzuwenden. Die Regelung des Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 2003/96/EG bezwecke die Einhaltung internationaler Verpflichtungen und den Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen in der Europäischen Union. Zu den Verpflichtungen zählten internationale Abkommen, die Wettbewerbsfähigkeit stelle auf die Luftfahrtgesellschaften der Union gegenüber den von Drittstaaten ab. Denn die Besteuerung von Kraftstoff, der für die von den europäischen Luftfahrtgesellschaften durchgeführten innergemeinschaftlichen und internationalen Flüge verwendet werde, verringere die Wettbewerbsfähigkeit dieser Unternehmen gegenüber Luftfahrtgesellschaften von Drittstaaten erheblich. Für den Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit reiche es entgegen den Ausführungen in der Beschwerde nicht aus, dass der Verein seine Leistungen auf dem freien Markt anbiete. Er müsse vielmehr auch denselben Bedingungen und Regelungen wie am freien Markt tätige Unternehmen unterworfen sein, um von einem Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit sprechen zu können. Daran fehle es bei gemeinnützigen Vereinen, die von steuerlichen Begünstigungen profitierten, welche andere, auf dem freien Markt tätige Luftfahrtgesellschaften nicht in Anspruch nehmen könnten. Aus den Vereinsstatuten gehe hervor, keine Gewinne zu versteuern, weil die erwirtschafteten Überschüsse für Vereinszwecke verwendet würden; auch in dieser Hinsicht könne von einer Teilnahme am freien Markt oder von einer gewerblichen Luftfahrt nicht gesprochen werden. Es könne der Beschwerdeführer nicht einerseits Ausnahmeregelungen für sich beanspruchen und somit sich aus dem allgemeinen Wettbewerb herausnehmen, für Zwecke der Mineralölsteuer sich aber sehr wohl als Luftfahrtunternehmen ansehen, das dem allgemeinen Wettbewerb unterliege. Da der Beschwerdeführer Begünstigungen erfahre, die Unternehmen im kommerziellen Bereich nicht hätten, falle der Beschwerdeführer weder unter den Begriff Luftfahrtunternehmen im Sinne des § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG, noch verwende er den Kraftstoff für kommerzielle Zwecke im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 2003/96/EG. Es könne nur derjenige von einer Regelung zum Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit profitieren, der auch am allgemeinen Wettbewerb teilnehme und den diesbezüglich geltenden generellen Regelungen für Unternehmen unterworfen sei. Alles andere würde in Richtung einer generellen Steuerbefreiung hinauslaufen, was nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union nicht bezweckt werde. Das vom Beschwerdeführer in der Beschwerde genannte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vermöge daran nichts zu ändern, da sich dieses Erkenntnis auf eine juristische Person beziehe, zu deren Geschäftszweck die Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen gehöre. Hier handle es sich um einen gemeinnützigen Verein, das Erkenntnis sei somit nicht anwendbar. Der Begriff „kommerziell“ sei gleichzusetzen mit „Gewinnabsicht“, „nicht kommerziell“ schließe eine Gewinnerzielung aus. Der Beschwerdeführer sei aufgrund der Statuten im nichtkommerziellen Bereich tätig und könne daher nicht unter Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 2003/96/EG subsumiert werden.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 3. November 2017. Der Beschwerdeführer brachte vor, der Antrag auf Ausstellung eines Freischeines einschließlich Betankungsschein werde aufrechterhalten. Es dürfe nochmals darauf hingewiesen werden, dass Art. 14 Abs. 1b der Richtlinie 2003/96/EG den Mitgliedstaaten eine klare und genaue Verpflichtung auferlege, Kraftstoff, der für die Luftfahrt – mit Ausnahme der privaten nicht gewerblichen Luftfahrt – verwendet werde, nicht der Verbrauchsteuer zu unterwerfen. Unter gewerblicher Luftfahrt sei die Erbringung einer entgeltlichen Luftfahrt-Dienstleistung zu verstehen. Dies sei bereits in zahlreichen höchstgerichtlichen Erkenntnissen bestätigt. Der Beschwerdeführer erbringe entgeltliche Luftfahrt-Dienstleistungen, indem Personen gegen Entgelt befördert würden. Für die Begünstigung sei entscheidend, dass mittels eines Luftfahrzeuges, welches allenfalls auch angemietet sein könne, entgeltliche Dienstleistungen erbracht würden. Der Begriff „gewerbliche Luftfahrt“ im Sinne der Richtlinie 2003/96/EG könne nicht mit dem Begriff der „gewerblichen Luftfahrt“ im Sinne des Ertragssteuerrechts vermengt werden. Abschließend beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2020 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer, die in der Beschwerde angesprochenen Rechnungen an die Flugschüler für den Zeitraum 1. Jänner 2017 bis 30. Juni 2017 vorzulegen.

Mit Schreiben vom 19. Februar 2020 teilte der Beschwerdeführer, nunmehr vertreten durch die ***V***, Folgendes mit:

„Sie finden anbei den sogenannten "Betriebsbericht Zivilluftfahrerschule" für das Jahr 2017, welcher an die österreichische Luftfahrtbehörde AustroControl übermittelt werden muss bzw. musste. Aus diesem sind die für den Zeitraum 1.1.-30.06.2017 in Ausbildung stehenden Flugschüler ersichtlich (Debitoren-Liste). Aus datenschutzrechtlichen Gründen sind nur die ersten zwei Buchstaben des Namens ersichtlich.

Ebenfalls anbei finden Sie beispielhaft einige Ausgangsrechnungen mit dem zugehörigen Detail. Das Detail ist ein Auszug aus dem Buchhaltungs- bzw. Flugaufzeichnungssystem AERONOTE, welches von der AustroControl auditert und anerkannt wurde. Darauf ersichtlich ist das jeweilige "Kundenkonto" pro Flugschüler, auf dem die seitens der Flugschule erbrachten Leistungen, nämlich die entsprechenden Flüge (Flugdatum und Dauer des Fluges), sowie der Rechnungsbetrag und das Zahlungseingangsdatum zu sehen sind. Farblich markiert sind jene Positionen, welche die entsprechende beiliegende Ausgangsrechnung betreffen.

Auf diesen Konten ist sowohl die Belastung als auch die Zahlung zu sehen. Der offene Rechnungsbetrag wird drei Tage nach der Rechnungsausstellung vom Bankkonto der Flugschüler eingezogen. Dadurch hat die Flugschule keine Außenstände. Nur in seltenen Fällen erfolgt die Zahlung mittels Überweisung.

Wir dürfen Sie bitten, diese detaillierten Debitorenkonten als Rechnungersatz zu akzeptieren, da eine Übermittlung aller Rechnungen mit erheblichem Verwaltungsaufwand verbunden wäre. Gerne nehmen wir aber natürlich die ungeschwärzten Unterlagen zur mündlichen Verhandlung

mit.

Die (...) setzt im Rahmen ihres Schulbetriebes also Luftfahrzeuge ein und verrechnet die angefallenen Leistungen (mit entsprechend minutenweise abgerechneten Rechnungen) an die Flugschüler. Das belegen die übermittelten Unterlagen zweifelsfrei.“

In der mündlichen Verhandlung bestätigte die beschwerdeführende Partei, die Ausstellung des Freischeines nur für den Unternehmenszweck Flugschule – Flugausbildung beantragt zu haben und die Luftfahrzeuge für den Schulbetrieb und für andere Zwecke zu nutzen. Die Luftfahrzeuge dürften nur Vereinspiloten und Vereinsmitglieder benutzen; die Flugschüler stellten bei den Schulungsflügen im Rahmen ihrer Vereinsmitgliedschaft die Luftfahrzeuge zur Verfügung, indem sie beim Verein das Luftfahrzeug mieteten. Nur Vereinsmitglieder dürften ausgebildet werden und nur Vereinsmitglieder dürften Luftfahrzeuge mieten. Nach der Koordination mit dem Fluglehrer buche der Flugschüler das Luftfahrzeug, dieses werde minutiös abgerechnet, einschließlich der Kosten des Lehrers. Die beschwerdeführende Partei biete die theoretische Ausbildung an, stelle den Fluglehrer zur Verfügung und vermittele deren Abrechnung und stelle die Luftfahrzeuge zur Verfügung. Zu den Abrechnungsmodalitäten befragt teilte die beschwerdeführende Partei mit, bei den Nutzungen der Luftfahrzeuge für Schulungsflüge und für andere (private) Zwecke werde spätestens zum Jahresende eine genaue Ermittlung durchzuführen sein, welche Mengen an Treibstoff steuerfrei verwendet worden seien. Mit der minutenweisen Feststellung des Einsatzes der Luftfahrzeuge lasse sich der Anteil für den Schulungsbetrieb genau berechnen. Die belangte Behörde hingegen vertrat den Standpunkt, dass dies nahezu unmöglich sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323b Abs. 1 BAO tritt das Zollamt Österreich am 1. Jänner 2021 an die Stelle der am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Zollämter.

Der Beschwerdeführer, ein im Jahr 1996 gegründeter Verein, ist Halter von Luftfahrzeugen; diese sind in Österreich und Deutschland in das Luftfahrzeugregister eingetragen. Diese Luftfahrzeuge werden von den Vereinsmitgliedern nicht nur für Schulungsflüge, sondern auch für andere Flüge (Reiseflüge, etc.) verwendet. Der Beschwerdeführer verfügt über eine Zulassung zur Ausbildungsorganisation, die ihn zur Durchführung von Teil-FCL (Flight Crew Licensing)-Ausbildungslehrgängen, einschließlich der Verwendung von FSTD (Flight Simulation Training Device) berechtigt. Der Verein bietet die theoretische Ausbildung (Skripten, Lehrsäle, Onlinesysteme, Lehrer) an, stellt die Fluglehrer zur Verfügung, vermittelt deren Abrechnung mit dem Flugschüler und vermietet den Flugschülern das Luftfahrzeug; bei den Schulungsflügen stellen die Personen, die die Schulungsflüge zu absolvieren haben, das Luftfahrzeug im Rahmen ihrer Vereinsmitgliedschaft zur Verfügung; sie mieten das Luftfahrzeug vom Verein. Die Gebühren für die Benützung der Vereinsflugzeuge rechnet der Beschwerdeführer mit den die Schulungsflüge absolvierenden Personen ab; Berechnungsbasis

sind die jeweiligen Flugminuten. Die Fluglehrer sind beim Beschwerdeführer nicht angestellt, die Leistungen am Fluggerät werden von den Fluglehrern direkt erbracht, diese sind keine Leistungen des Beschwerdeführers.

Gemäß dem im Abgabungsverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Der vom Bundesfinanzgericht als erwiesen erachtete Sachverhalt stand aufgrund der vom Beschwerdeführer gemachten Angaben, der im Verwaltungsverfahren und im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgelegten Unterlagen und aufgrund der Angaben des Beschwerdeführers auf seiner Homepage fest. Der Beschwerdeführer hat im Formblatt zum Antrag die Flugschule bzw. die Flugausbildung als die unmittelbare entgeltliche Luftfahrt-Dienstleistung bezeichnet. Wer im Rahmen von Schulungsflügen das Luftfahrzeug zur Verfügung stellt oder wer die Lehrtätigkeit erbringt, stand aufgrund der Angaben in einem vom Beschwerdeführer im Internet veröffentlichten Merkblatt und aufgrund der dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen unstrittig fest, und wurde durch die Ausführungen des Beschwerdeführers in der Beschwerde, wonach das Luftfahrzeug (minutenweise) mit dem Flugschüler abgerechnet werde, und durch die Angaben in der mündlichen Verhandlung untermauert. Die Angabe des Beschwerdeführers im Vorlageantrag, Personen gegen Entgelt zu befördern, vermochte nicht vom Gegenteil zu überzeugen. Dies widerspricht nicht nur den ursprünglichen Angaben, sondern es ließen sich keine Anhaltspunkte für die Richtigkeit dieser Behauptung feststellen. Vielmehr bestätigte die beschwerdeführende Partei in der mündlichen Verhandlung den vom Bundesfinanzgericht angenommenen Sachverhalt. Die Angaben des Beschwerdeführers auf seiner Homepage lassen eine überwiegende entgeltliche Beförderung von Personen gegen Entgelt ausschließen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 MinStG bedarf einer Bewilligung (Freischein), wer Mineralöl der im § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG bezeichneten Art verwenden will.

Der Antrag auf Ausstellung eines Freischeins muss gemäß § 12 Abs. 4 MinStG alle Angaben über die für die Ausstellung des Freischeins erforderlichen Voraussetzungen enthalten; beizufügen sind die Unterlagen für den Nachweis oder die Glaubhaftmachung der Angaben, eine Beschreibung der gewerbsmäßigen Luftfahrt-Dienstleistung im Sinne des § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG.

Von der Mineralölsteuer befreit ist gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG Mineralöl, das als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen aus Steuerlagern oder Zolllagern abgegeben wird und unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dient; als

Luftfahrt-Dienstleistungen gelten die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen und sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges unmittelbar an den Kunden des Luftfahrtunternehmens erbracht werden.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 5 MinStG wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, durch Verordnung die steuerfreie Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen nach Abs. 1 Z 1 sowie die Vergütung der Mineralölsteuer nach § 5 Abs. 3a zu regeln und die dazu notwendigen Verfahrensvorschriften zu erlassen.

Auf Grundlage dieser Verordnungsermächtigung hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung zur näheren Regelung der steuerbegünstigten Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen (Luftfahrtbegünstigungsverordnung), BGBl. II Nr. 185/2017, erlassen.

Gemäß § 1 Z 5 Luftfahrtbegünstigungsverordnung ist ein „Freischein Luftfahrt“ die Bewilligung zur steuerfreien Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen nach § 12 Abs. 1 Z 1 MinStG für nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG begünstigte Luftfahrtunternehmen. Je nach Bewilligungsumfang ist dieser nach § 2 Abs. 2 dieser Verordnung als globaler, eingeschränkter oder Einzelfreischein auszustellen. Im Falle von § 2 Abs. 2 Z 1 (globaler Freischein) und Z 3 (Einzelfreischein) ist der Freischein als solcher auch Betankungsschein. Im Falle von § 2 Abs. 2 Z 2 (eingeschränkter Freischein) ist für nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG begünstigte Luftfahrzeuge jeweils ein gesonderter Betankungsschein auszustellen (§ 2 Abs. 3).

§ 2 Abs. 2 Z 2 Luftfahrtbegünstigungsverordnung definiert den Begriff „Eingeschränkter Freischein“ wie folgt: *„Mit einem eingeschränkten Freischein wird einem Luftfahrtunternehmen die steuerfreie Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen im Bedarfsflugverkehr bewilligt. Die Bewilligung umfasst nur jene Luftfahrzeuge, deren ausschließliche Nutzung in der gewerbsmäßigen Luftfahrt nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden kann. Das Zollamt kann in berücksichtigungswürdigen Einzelfällen Ausnahmen von der ausschließlichen gewerbsmäßigen Nutzung gewähren, wenn durch die Ausnahme Steuerbelange nicht beeinträchtigt werden, insbesondere die bestimmungsgemäße Verwendung der Luftfahrtbetriebsstoffe sichergestellt werden kann.“*

Gemäß § 3 Abs. 1 Luftfahrtbegünstigungsverordnung hat der Antragsteller die Voraussetzungen für die Ausstellung des Freischeines Luftfahrt einschließlich Betankungsschein darzulegen und nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Jedenfalls ist die gewerbsmäßige Luftfahrt-Dienstleistung zu beschreiben und anzugeben welche Art Freischein Luftfahrt beantragt wird.

Zur Erlangung eines eingeschränkten Freischeines sind gemäß § 3 Abs. 3 Luftfahrtbegünstigungsverordnung insbesondere die Umstände dar- und offenzulegen, die die gewerbsmäßige Luftfahrt belegen (z.B. Geschäftsmodelle). Weiters sind die begünstigt eingesetzten Luftfahrzeuge und die Dauer ihres geplanten begünstigten Einsatzes anzugeben

sowie ihre ausschließliche Nutzung in der gewerbsmäßigen Luftfahrt nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Der Beschwerdeführer hat mit Antrag vom 31. August 2017 den eingeschränkten Freischein für die „Flugschule – Flugausbildung“ beantragt.

Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom bestimmt (auszugsweise) Folgendes:

"(1) Über die allgemeinen Vorschriften für die steuerbefreite Verwendung steuerpflichtiger 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 zu Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen, die nachstehenden Erzeugnisse von der Steuer:

a) ...

b) Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt.

Im Sinne dieser Richtlinie ist unter der "privaten nichtgewerblichen Luftfahrt" zu verstehen, dass das Luftfahrzeug von seinem Eigentümer oder der durch Anmietung oder aus sonstigen Gründen nutzungsberechtigten natürlichen oder juristischen Person für andere als kommerzielle Zwecke und insbesondere nicht für die entgeltliche Beförderung von Passagieren oder Waren oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen oder für behördliche Zwecke genutzt wird.

Die Mitgliedstaaten können die Steuerbefreiung auf Lieferungen von Flugturbinenkraftstoff (KN-Code 2710 1921) beschränken."

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind die in der Richtlinie 2003/96 vorgesehenen Bestimmungen über die Befreiungen unter Berücksichtigung ihres Wortlauts und der mit der genannten Richtlinie verfolgten Ziele autonom auszulegen (EuGH 13.7.2017, C-151/16). Divergierende Auslegungen würden das Ziel der Harmonisierung der unionsrechtlichen Regelung und die der Rechtssicherheit beeinträchtigen und brächten auch die Gefahr der Ungleichbehandlung der Wirtschaftsteilnehmer (vgl. EuGH 21.12.2011, C-250/10).

Nach der Rechtsprechung des EuGH kann sich der einzelne in Ermangelung von fristgemäß erlassenen Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen innerstaatlichen, nicht richtlinienkonformen Vorschriften berufen, soweit sie Rechte festlegen, die dem Staat gegenüber geltend gemacht werden können (EuGH 10.6.1999, C-346/97).

Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 2003/96 erlegt den Mitgliedstaaten eine klare und genaue Verpflichtung auf, Kraftstoff, der für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt verwendet wird, nicht der Verbrauchsteuer zu unterwerfen. Der den Mitgliedstaaten in Art. 14 Abs. 1 erster Satz eingeräumte Gestaltungsspielraum, wonach die Befreiungen von den 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"* gewährt werden, kann nicht die Unbedingtheit der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befreiungsverpflichtung in Frage stellen.

Daher ist die Verpflichtung, Kraftstoff, der für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt verwendet wird, von der harmonisierten Verbrauchsteuer zu befreien, so klar, genau und unbedingt, dass sie dem Einzelnen das Recht verleiht, sich vor den nationalen Gerichten auf sie zu berufen, um sich einer mit ihr unvereinbaren Regelung zu widersetzen (vgl. EuGH 10.6.1999, C-346/97 zu der gleichlautenden Vorgängerbestimmung des Art. 8 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 92/81; EuGH 17.7.2008, C-226/07).

Nach der Richtlinienbestimmung sind alle Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt befreit und davon ausgenommen sind nur die Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für die private nichtgewerbliche Luftfahrt (vgl. VwGH 26.1.2006, 2005/16/0172).

Die in der genannten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung ist nicht allein Luftfahrtunternehmen vorbehalten, sie ist aber nur anwendbar, wenn das Luftfahrzeug unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dient (EuGH 1.12.2011, C-79/10). Dabei ist entscheidend, in welcher Weise das Luftfahrzeug von seinem Eigentümer oder von der durch Anmietung oder aus sonstigen Gründen nutzungsberechtigten natürlichen oder juristischen Person genutzt wird, also davon, ob es zu gewerblichen Zwecken oder für die private nichtgewerbliche Luftfahrt genutzt wird. Daher kann nicht angenommen werden, dass die Vermietung (Vercharterung) eines Luftfahrzeuges einschließlich Kraftstoff oder die Nutzung eines Luftfahrzeuges durch ein Vereinsmitglied, das vom Verein das Luftfahrzeug anmietet, als gewerbliche Tätigkeit zur Steuerbefreiung unabhängig davon führt, in welcher Weise das Luftfahrzeug vom Mieter oder vom Vereinsmitglied genutzt wird (EuGH 21.12.2011, C-250/10).

Der Begriff "Luftfahrt" in Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 2003/96 verlangt somit, dass die entgeltliche Dienstleistung unmittelbar mit dem Flug des Luftfahrzeuges zusammenhängt (EuGH 1.12.2011, C-79/10).

Im verfahrensgegenständlichen Fall war aufgrund des festgestellten Sachverhaltes auszuschließen, dass der Beschwerdeführer im Rahmen von Schulungsflügen bzw. im Rahmen der Flugschule mit den Luftfahrzeugen unmittelbare entgeltliche Luftfahrt-Dienstleistungen

Dienstleistungen erbringt. Nicht der Beschwerdeführer als zugelassene Ausbildungsorganisation verwendet im Rahmen seiner Berechtigung die Luftfahrzeuge, sondern die Personen, die die Schulungsflüge zu absolvieren haben, mieten die Luftfahrzeuge vom Verein an und stellen diese für die Schulungsflüge im Rahmen ihrer Mitgliedschaft zur Verfügung. Die Mieter oder Nutzer der Luftfahrzeuge, also die Personen, die die Schulungsflüge zu absolvieren haben, erbringen mit dem Luftfahrzeug keine unmittelbare entgeltliche Luftfahrt-Dienstleistung. Diese benutzten das Luftfahrzeug lediglich für die den Erwerb oder für die die Verlängerung ihrer Zivilluftfahrt-Scheine erforderlichen Schulungsflüge. Der Beschwerdeführer konnte somit nicht nachweisen oder glaubhaft machen, dass die Luftfahrzeuge von den Mietern/Nutzern unmittelbar für die entgeltliche Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen verwendet werden.

Da schon allein nach den einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 2003/96 und somit selbst bei einer Berufung auf die Richtlinie bei der gegenständlichen Verwendung der Luftfahrzeuge für „*Flugschule – Flugausbildung*“ die Voraussetzungen für die Befreiung von der Mineralölsteuer nicht gegeben waren, bedurfte es keiner Erwägungen, ob der nationale Gesetzgeber die Richtlinie ordnungsgemäß umgesetzt hat, und ob die in § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG normierte Voraussetzung der „gewerbsmäßigen Beförderung“ über die Voraussetzungen der Richtlinie hinausgeht. Da die Luftfahrzeuge des Beschwerdeführers im Rahmen der Verwendung durch die Flugschüler nicht unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dienen, kommt eine Befreiung des bei den Schulungsflügen verwendeten Mineralöls von der Mineralölsteuer nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG nicht in Betracht. Schon mangels einer solchen war dem Antrag des Beschwerdeführers auf Ausstellung eines eingeschränkten Freischeines nicht stattzugeben. Ebenso war daher von Erwägungen, ob die Regelungen der Luftfahrtbegünstigungsverordnung (wie zum Beispiel die ausschließliche Nutzung des Luftfahrzeuges in der gewerbsmäßigen Luftfahrt) solche zur *Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch* im Sinne der Richtlinie 2003/96 darstellen oder ob die in § 4 Abs. 3 MinStG genannte Voraussetzung der einschlägigen Bestimmung widerspricht, abzusehen.

Die in der Beschwerdeschrift und im Vorlageantrag genannte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes betrifft einen gänzlich anderen Sachverhalt, nämlich einen Fall wo der Nutzer des Luftfahrzeuges mit diesem unmittelbare entgeltliche Luftfahrt-Dienstleistungen erbracht hat. Das ist gegenständlich nicht der Fall.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt

oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht stützt die Entscheidung auf den klaren und eindeutigen Wortlaut einschlägigen Vorschriften und auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union und auf die des Verwaltungsgerichtshofes. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. März 2021