

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CENTURION Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Hegelgasse 8, 1010 Wien, über die Beschwerden gegen die Bescheide des Zollamtes Österreich (vormals Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien)

- 1) vom 7. Februar 2018, Zl: ***1***, betreffend Festsetzung der Mineralölsteuer für Jänner 2010 und Festsetzung des Säumniszuschlages
- 2) vom 16. Februar 2018, Zl: ***2***, betreffend Festsetzung der Mineralölsteuer für Februar 2010 und des Säumniszuschlages
- 3) vom 23. Februar 2018, Zl: ***3***, betreffend Festsetzung der Mineralölsteuer für März 2010 und des Säumniszuschlages
- 4) vom 5. März 2018, Zl: ***4***, betreffend Festsetzung der Mineralölsteuer für April 2010 und des Säumniszuschlages
- 5) vom 9. März 2018, Zl: ***5***, betreffend Festsetzung der Mineralölsteuer für Mai 2010 und des Säumniszuschlages
- 6) vom 19. März 2018, Zl: ***6***, betreffend Festsetzung der Mineralölsteuer für Juni 2010 und des Säumniszuschlages
- 7) vom 22. März 2018, Zl: ***7***, betreffend Festsetzung der Mineralölsteuer für Juli 2010 und des Säumniszuschlages
- 8) vom 29. März 2018, Zl: ***8***, betreffend Festsetzung der Mineralölsteuer für August 2010 und des Säumniszuschlages
- 9) vom 6. April 2018, Zl: ***9***, betreffend Festsetzung der Mineralölsteuer für September 2010 und des Säumniszuschlages

10) vom 20. April 2018, Zl: ***10***, betreffend Festsetzung der Mineralölsteuer für Oktober 2010 und des Säumniszuschlages

11) vom 24. April 2018, Zl: ***11***, betreffend Festsetzung der Mineralölsteuer für November 2010 und des Säumniszuschlages

12) vom 25. April 2018, Zl: ***12***, betreffend Festsetzung der Mineralölsteuer für Dezember 2010 und des Säumniszuschlages zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, (Bf.), ist Inhaberin eines Steuerlagers für Mineralöl. Aufgrund der Prüfungsaufträge der belangten Behörde vom 29.05.2013, Zl: ***13*** und vom 30.01.2015 Zl: ***14*** wurde bei der Bf. eine Betriebsprüfung gemäß § 147 Bundesabgabenordnung, (BAO), iVm § 25 ZollR-DG durchgeführt. Gegenstand dieser Prüfung bildete die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Gewährung der Steuerfreiheit gemäß § 4 Abs.1 Z 1 MinStG 1995 bei der, aus dem Steuerlager der Bf., über die VAH, (VAH), durchgeführte, Abgabe von Treibstoff für das Jahr 2010. Als Ergebnis dieser Betriebsprüfung wurde im Wesentlichen festgestellt, dass die Voraussetzungen für eine steuerfreie Abgabe von Luftfahrtbetriebsstoff nicht bei allen Betankungen im Jahr 2010 nachgewiesen werden konnte. Die, von der belangten Behörde, mit Vorhalt vom 15.05.2016 geforderte, kumulative Vorlage, eines, zum Zeitpunkt des jeweiligen Fluges, gültigen Air Operator Certificates, (AOC), einer unveränderten Rechnung, sowie eines Auszuges aus dem Tech-Log, aus dem die Anzahl der Passagiere klar hervorgehen müsse, sei nur teilweise nachgekommen worden.

In der Folge wurde der Bf., mit den, im Spruch dieses Erkenntnisses, angeführten Bescheiden die Mineralölsteuer für die Monate Jänner 2010 bis Dezember 2010, sowie pro Bescheid ein Säumniszuschlag gemäß § 217 Abs.1 und Abs.2 BAO, laut den, diesen Bescheiden beiliegenden, Berechnungsblättern vorgeschrieben. Als Grundlage dieser Vorschriften wurde die Niederschrift des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 09.05.2017, Zl: ***14***, betreffend das Ergebnis der o.a. Betriebsprüfung, die Niederschrift des Zollamtes Wien vom 17.03.2015, Zl: ***15***, betreffend das Ergebnis der Betriebsprüfung bei der B. Gesellschaft m.b.H, (fortan B Gesellschaft m.b.H) und die Niederschrift des Zollamtes Krems, St. Pölten Wiener Neustadt v.27.09.2016, Zl. ***16***, betreffend das Ergebnis der Betriebsprüfung bei der J. GmbH (fortan J. GmbH) genannt. In den Bescheiden für Juni 2010 und August 2010 wurde zusätzlich das Ergebnis der Betriebsprüfung der A. AG (fortan A AG) vom 03.08.2017, Zl: ***15*** angeführt.

Die, gegen diese Bescheide, durch die rechtliche Vertretung der Bf., fristgerecht erhobenen Beschwerden, betreffend die Festsetzung der Mineralölsteuer für die Monate die Monate Jänner 2010 bis Mai 2010, und August 2010, sowie Oktober 2010 bis Dezember 2010, wies die belangte Behörde mit Beschwerdevereentscheidungen als unbegründet ab. Den Beschwerden gegen die Vorschriften der Mineralölsteuer für die Monate Juni, Juli und September 2010 gab die belangte Behörde, aufgrund der, am 19.04.2018 erfolgten, Vorlage von Tech-Logs der M G.m.b.H, (M G.m.b.H.) teilweise statt.

In der Folge brachte die Bf., durch ihre steuerliche Vertretung, fristgerecht einen Vorlageantrag gemäß § 264 BAO an das Bundesfinanzgericht, (BFG), ein. Der Senat möge, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, über diese Beschwerden entscheiden. Den Antrag auf Befassung des Senates zog die Bf., mit Schreiben vom 09.12.2019, zurück.

Die Bf. brachte im erstinstanzlichen Verfahren im Wesentlichen vor:

Es sei unergründlich, warum dem Zollamt plötzlich- abweichend von seinen bisherigen Gepflogenheiten- die Vorlage der AOCs und der gewerblichen Flugpläne zum Beweis der gewerblichen Luftfahrt, nicht mehr ausreiche. Diese Beweismittel würden geradezu das Vorliegen einer gewerblichen Luftfahrleistung implizieren. Nach der Judikatur des BFG sowie nach der EuGH-Judikatur, komme es für die Gewährung der Mineralölsteuerbefreiung nach § 4 Abs.1 Z 1 MinStG, nur auf eine entgeltliche Beförderung oder eine entgeltliche Dienstleistung an. Es komme sohin nicht auf die Eigentümerstellung und, im Grunde auch nicht, auf das Vorliegen eines AOCs an.

Die Forderung des Zollamtes- über die vorstehend genannten Beweismittel hinaus- Ausgangsrechnungen, Passagierdaten oder ähnliches aufbewahren zu müssen ergäbe sich weder aus dem Mineralölsteuergesetz noch aus der bisherigen Judikatur. Die acht Jahre später geforderte Vorlage von Ausgangsrechnungen, insbesondere von internationalen Luftfahrtunternehmen, könne nur als überbordende, der Bf. nicht zumutbare Negativbeweismittel angesehen werden. Die Mitwirkungspflicht einer Partei bestehe insofern nicht, als die Partei nicht in der Lage ist, diese zu erfüllen. Die Forderung der Zollbehörde, sich nachträglich Dokumentationen der Durchführung des gewerblichen Lufttransportes bei ausländischen Operatoren zu beschaffen, schließe faktisch die Betankung ausländischer Operatoren aus. Die behördliche Vorgangsweise, ohne Vorankündigung Nachweise zu verlangen, die in früheren gleichgelagerten Fällen, nicht verlangt worden seien, widerspräche dem Grundsatz von Treu und Glauben, und stelle, aufgrund des Umstandes, dass einige der involvierten Luftfahrtunternehmen rechtlich nicht mehr existieren, einen Fall von Behördenwillkür dar. Diese, ohne ersichtlichen Grund, geänderte Verwaltungspraxis bewirke bei der Bf. eine steuerliche Mehrbelastung, die durch keine besonderen Umstände gerechtfertigt sei, und verstoße sohin gegen das Gleichheitsgebot.

Zu beachten sei auch, dass die Abgabenbehörde nach Inkrafttreten des geänderten Mineralölsteuergesetzes, gerade jenen Unternehmen, bei welchem sie die Zulässigkeit der steuerrechtlichen Betankung verneint, Freischeine ausgestellt habe. Das bedeute, dass sie der Bf. mehr Dokumentations- und Nachweisregeln auferlegt habe, als sie für sich in Anspruch nehme.

Die Abgabenbehörde habe bei diversen Luftfahrtunternehmen (insbesondere bei der A AG bei der A.M GmbH Als Rechtsvorgängerin der L. GmbH, sowie der I GmbH) Nachschauen gepflogen; dabei wurden keine Unregelmäßigkeit festgestellt. Dennoch seien diese Unternehmen in die, nunmehr bekämpften Steuervorschreibungen, miteinbezogen worden. Dagegen seien andere Operatoren überhaupt nicht geprüft worden. Bei einem Operator (L. GmbH) sei die Betriebsprüfung im Zeitpunkt der Vorschreibung der Mineralölsteuer überhaupt noch nicht abgeschlossen gewesen. Diese Vorgangsweise verstoße gegen § 115 Abs.1 BAO.

Die, in den bekämpften Bescheiden angeführten, Niederschriften seien ihr unbekannt. Daher habe sie vor der Erlassung der Mineralölsteuerbescheide dazu auch nicht Stellung nehmen können. Diese Vorgangsweise des Zollamtes verstoße gegen § 115 Abs.2 BAO.

Zudem sei der Abgabenbehörde bereits am 25.09.2015 von der VAH ein Datenstick mit allen aufbewahrten AOCs aus der Vergangenheit übergeben worden. Laut der VAH könne auch heute noch ein Großteil der angeblich fehlenden AOCs konstruiert werden. Eine erste Auswertung der VAH habe ergeben, dass so gut wie alle angeblich fehlenden AOCs gespeichert seien.

Bereits im erstinstanzlichen Beschwerdeverfahren seien von der G. GmbH, (fortan G GmbH) der V GmbH (fortan V GmbH) sowie der M G.m.b.H., Nachweise für das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 4 Abs.1 Z 1 MinStG, bei von ihnen durchgeführten Flügen, beigebracht worden, die aber in den Beschwerdevorentscheidungen keinen Einfluss gefunden hätten.

Vorgelegt zu den Beschwerden, gegen die Vorschreibungen Juni und Juli 2010, wurden von der Bf. im Vorlageverfahren Ausgangsrechnungen und Auszüge aus dem Tech Log der S. GmbH. (S GmbH)

Die belangte Behörde führte im erstinstanzlichen Beschwerdeverfahren im Wesentlichen folgendes aus:

Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach § 4 Abs.1 Z 1 MinStG sei, dass es sich um eine Beförderung von Personen oder Sachen oder sonstige Dienstleistungen handelt, die mittels eines Luftfahrzeuges, unmittelbar an den Kunden des Luftfahrtunternehmens erbracht werden

Die Bf., sei, als Inhaber eines Mineralölsteuerlagers, Steuerschuldner und somit für die Prüfung der gesetzlichen Voraussetzungen für eine steuerfreie Abgabe von Mineralölsteuer verantwortlich. Sie sei gemäß § 78 BAO Partei im Abgabeverfahren. Im Gegensatz dazu hätten

die Luftfahrtunternehmen keine Parteistellung gegenüber der Abgabenbehörde. Die Bf. habe als Steuerlagerinhaberin bei den Luftfahrtunternehmen die gesetzlichen Voraussetzungen für die Vornahme einer steuerfreien Betankung zu prüfen, und der Behörde das Vorhandensein dieser Voraussetzungen durch Unterlagen der Luftfahrtunternehmen nachzuweisen. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Behörde nach § 115 Abs.1 BAO ändere nichts an der, den Steuerpflichtigen treffende, Mitwirkungs- und Offenlegungsverpflichtung. Dazu gehöre auch, der Behörde- auf Verlangen- die Richtigkeit von Sachverhalten nachzuweisen. Gerade bei steuerlich bedeutsamen Sachverhalten, deren Wurzeln im Ausland liegen, habe der Steuerpflichtige eine erhöhte Beweismittelbeschaffung und Vorsorgepflicht. Sohin habe die Bf. die Verpflichtung gehabt, mögliche Beweismittel für die Rechtmäßigkeit der steuerfreien Betankung zu sammeln und für eine entsprechende Dokumentation zu sorgen.

Dagegen sei die Behörde nicht verpflichtet gewesen, bei den Luftfahrtunternehmen Ermittlungen durchzuführen.; wenngleich solche Ermittlungen bei einigen Luftfahrtunternehmen erfolgt seien. Es sei unrichtig, dass die belangte Behörde bei den, in den Beschwerden angeführten, Luftfahrtunternehmen, das Vorliegen der Voraussetzungen für die steuerfreie Betankung festgestellt habe, aber diese Betankungen dennoch in die Steuerbemessungsgrundlagen einfließen habe lassen. Eine noch offene Steuerprüfung könne, auf Grund der verschiedenen Zuständigkeiten von Finanz- und Zollamt, nichts über die rechtmäßige Inanspruchnahme einer Mineralölsteuerbefreiung aussagen.

Im Zuge der Betriebsprüfung der Bf. sei bereits in einem frühen Stadium das Fehlen von Nachweisen beanstandet worden, und es sei von der Bf. bzw. deren rechtlichen Vertretung auf die Problematik der Beschaffung der fehlenden Nachweise hingewiesen worden. Nach Ansicht der Bf., sei es die Aufgabe der Mineralölkonzerne gewesen, entsprechende Nachweise zu erbringen. Schließlich sei in einer Besprechung, die auf Initiative der belangten Behörde, am 15.05.2016, in Gegenwart der rechtlichen Vertretung der Bf. und ihres Betriebsleiters, sowie des Vertreters der Betankungsfirma, und Vertretern der führenden, an der Bf. beteiligten, Mineralölsteuerfirmen, stattgefunden hat, eine vereinfachte Nachweispflicht, durch die Vorlage eines, zum Zeitpunkt des Fluges gültigen AOC, einer nicht veränderten Rechnung und eines Auszuges aus dem Tech Log, aus dem die Anzahl der Passagiere klar hervorgeht, vereinbart worden. Wie aus den Anlagen I-IV der Niederschrift über das Ergebnis dieser Betriebsprüfung hervorgehe, sei dieser Nachweis der Bf. nur teilweise gelungen. Der Umstand des teilweisen Fehlens solcher Nachweise sei in der Niederschrift über das Ergebnis der Betriebsprüfung der Bf. bereits festgehalten worden, und widerspruchsfrei in der Schlussbesprechung am 09.05.2017 von der Bf. unterschrieben worden. Dazu komme, dass es während der Betriebsprüfung wiederholt Gespräche zwischen den Organen der Betriebsprüfung und der Bf. gegeben habe. Die Anschuldigung der Bf., ihr sei das Ergebnis der, bei ihr durchgeführten, Betriebsprüfung vorenthalten worden, müsse daher entschieden zurückgewiesen werden. Sämtliche von den involvierten Luftfahrtunternehmen erbrachten Nachweise seien gewürdigt worden. Aus der Anlagen I-II zur Niederschrift sei für die Partei

ersichtlich gewesen, welche Unterlagen fehlen, und sie habe die Möglichkeit gehabt, diese nachzureichen. Anlage I enthalte alle Flüge für die kein Nachweis der Rechtmäßigkeit einer steuerfreien Betankung vorgelegt worden ist, Anhang II enthalte die Flüge, bei welchen die vereinbarten Nachweise nicht vollständig vorliegen und die Begründung, warum dieses von der Zollbehörde so gesehen werde. Bei den in den Anlagen III und IV angeführten Flügen sei eine steuerfreie Betankung zu Recht vorgenommen worden. Die, in den bekämpften Bescheiden angeführten Niederschriften und Prüfberichte, betreffend die J GmbH und die B Gesellschaft m.b.H samt Anlagen seien der Bf. mit Schreiben vom 11.04.2018 übermittelt worden. Ebenso seien der Bf. mit diesem Schreiben die Niederschrift und der Prüfbericht samt Anlagen, betreffend die A AG zugekommen, welche die belangte Behörde in den Bescheiden, betreffend die Festsetzung der Mineralölsteuer für Juni und August 2010, als Luftfahrtunternehmen erwähnt hatte. Die, bei der A AG durchgeführten, Ermittlungen hätten keinen Einfluss in die bekämpften Bescheide gefunden.

In den Jahren 2013-2018 seien Überprüfungen bei diversen Luftfahrtunternehmen, betreffend die Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Abs.1 Z 1 MinStG durchgeführt worden; deren Ermittlungsergebnis den Parteien bekannt gegeben worden seien. Die, bei der J GmbH und der B Gesellschaft m.b.H. ermittelten, Unregelmäßigkeiten seien in den angefochtenen Bescheiden-wie in deren Begründungen angeführt- berücksichtigt worden. Der Bf. seien, als Steuerlagerinhaberin, alle überprüften Betankungen aus ihrem Steuerlager bekannt gewesen.

Der, ins Treffen geführte, Datenstick, AOCs beinhaltend, sei der belangten Behörde im Zuge der Betriebsprüfung von der VAH überreicht worden. Darauf hätten sich aber auch ungültige d.h. bereits abgelaufene, aufgrund von Namensänderungen nicht mehr eindeutig zuordenbare, und unvollständige, nur aus dem Deckblatt bestehende, AOCs befunden. Aus dem Datenträger sei dann das entsprechende AOC herausgesucht worden, wenn den Prüfern zumindest noch einer der vereinbarten Nachweise vorgelegen ist.

Im Übrigen gelinge mit der Vorlage eines AOCs nur der Nachweis, dass das Luftfahrtunternehmen mit den, im AOC angeführten Luftfahrzeugen, nach luftfahrtrechtlichen Entscheidungskriterien die Voraussetzung für die Erteilung einer Betriebsgenehmigung für den gewerblichen Luftverkehr erbringt. Es könne aufgrund des Vorhandensein eines AOC nicht davon ausgegangen werden, dass mit diesen Flugzeugen ausschließlich gewerbliche Flüge oder Dienstleistungen erbracht werden. Die tatsächliche Endnutzung des Flugzeuges müsse folglich in jedem Einzelfall geprüft werden

Relevant für die vorliegenden, nunmehr bekämpften, Entscheidungen seien die Ausführungen des BFG vom 29.05.2015, RV/4200169/2012, mit denen die Steuerfreiheit nach § 4 Abs.1 Z 1 MinStG aufgrund der Vorlage von Nutzungsverträgen, Leistungsverzeichnissen, Rechnungen, Tickets, anerkannt worden ist.

Der ins Treffen geführte Verstoß gegen Treu und Glauben bzw. gegen das Gleichheitsgebot könne daher nicht erkannt werden.

Da erst mit Schreiben vom 19.04.2018 die erforderlichen Tech Logs der M G.m.b.H. vorgelegt worden sind, sei dieser Umstand in den Vorschreibungen Jänner bis Mai 2020 nicht berücksichtigt worden.

Die von der V GmbH und der G GmbH vorgelegten Beweismittel seien unzulänglich, da es sich dabei nur um Rechnungen und nicht auch um Auszüge aus dem Tech Logs gehandelt habe.

Mit Schreiben vom 30.09.2020 ersuchte das BFG die belangte Behörde, im Hinblick auf die, den Beschwerden zur Mineralölsteuer Juni/Juli 2010 beigelegten Rechnungen und Auszügen aus dem Tech Log der S GmbH um allfällige Neuberechnung der Mineralölsteuer sowie um Neuberechnung der Mineralölsteuer, im Hinblick auf die, im Vorlageverfahren vollständig vorgelegten, Tech Logs der M G. m.b.H.

Diesem Ersuchen ist die belangte Behörde mit den, ihrem Schreiben vom 05.10.2020, angeschlossenen Berechnungsblättern nachgekommen, die der der Bf. vom BFG mit Schreiben vom 13.10.2020 übermittelt worden sind. Die vorgelegten Nachweise (Rechnungen, Auszüge aus dem Tech Log) wirken sich auf jeden Monat steuermindernd aus.

Mit Schreiben vom 05.10.2010 legte die rechtliche Vertretung der Bf. dem BFG die Arbeitsrichtlinie vom 1.Juli 2002, BMF-010220/0212-IV/9/2007 VS-1130 mit dem Titel „Arbeitsrichtlinie Mineralölsteuer-Steuerbegünstigungen und ihre Geltendmachung“ vor. Sie habe die, nach Erlasspunkt 1.1.2.5, erforderlich Aufzeichnungen, zur Erlangung der Steuerfreiheit nach § 4 Abs.1 Z 1 MinStG, vorgenommen. Die belangte Behörde habe in diese Aufzeichnungen Einsicht hätte nehmen können. Es sei völlig unerklärlich, warum die Abgabenbehörde- ohne dass dieser Erlass geändert worden sei- acht Jahre später von der Methodik nach Erlasspunkt 1.1.2.5 abweichen möchte, obwohl dieser Erlass in der Findok des BMF abrufbar sei und bis dato dazu keine Änderung erfolgt sei.

Bei dem, in das gegenständliche Verfahren involvierte, Flugzeug ***19*** habe das Zollamt ***17*** mit- mittlerweile rechtskräftigen- Beschwerdeentscheidung vom 26.02.2016, Zahl: ***18***, auf das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 4 Abs.1 Z 1 MinStG erkannt.

Da es nicht möglich sei, bei sämtlichen Luftfahrzeugen und deren Halter, die die im gegenständlichen Verfahren beanstandet worden sind, zu überprüfen, ob nicht mittlerweile, dieser BVE gleichgelagerte, Entscheidungen der Zollverwaltung existieren, sehe sich die rechtliche Vertretung der Bf. außer Stande, ein geordnetes Beschwerdeverfahren durchzuführen, vor allem, weil ihr manche „Nachschauen“ der Zollverwaltung nicht zur Verfügung stehen würden.

Die genannte Beschwerdevorentscheidung, (BVE), und die, ihr zugrundeliegende, Beschwerde wurde dem BFG vorgelegt. Aus der BVE geht hervor, dass die Stattgabe der Beschwerde der Fa. SA GmbH, als Steuerlagerinhaberin, gegen die Versagung der Steuerfreiheit nach § 4 Abs.1 Z 1 MinStG, betreffend eine Betankung des o.a. Flugzeuges für einen Flug vom 30.09.2012. deshalb erfolgt ist, weil durch den Halter, der, der Beschwerde beigetreten ist, eine Flugkostenabrechnung vom 08.07.2012 vorgelegt worden ist.

Darauf replizierte die belangte Behörde mit Schriftsatz vom 16.10.2020 folgendes:

Der, von der Bf. zitierte, Punkt 1.1.2.5 der Arbeitsrichtlinie VS-1130 beziehe sich ausschließlich auf Aufzeichnungen, betreffend die Abgabe von Luftfahrtbetriebsstoffen, außerhalb eines Steuerlagers und finde daher auf die verfahrensgegenständlichen Betankungen keine Anwendung. Außerdem werde in der Findok des BMF darauf hingewiesen, dass diese Arbeitsrichtlinie gerade einer Überarbeitung unterworfen ist, und daher nur eingeschränkt aktuell ist.

Aus der vorgelegten BVE könne für den zu beurteilenden Fall nichts gewonnen werden. Die Feststellung der Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Abs.1 Z 1 MinStG erfolgte in diesem Fall deshalb, weil ein entsprechender Nachweis, in Form einer Flugkostenabrechnung, nachträglich beigebracht worden ist. Der Nachweis der tatsächlichen Endnutzung eines Luftfahrzeuges müsse in jedem Einzelfall geprüft und erbracht werden. Für die, im Steuerlager der Bf., im Zeitraum Jänner 2010 bis Dezember 2010, durchgeführten Betankungen des Flugzeug OE-FET seien keine entsprechenden Nachweise erbracht worden.

Gegenstand diverser Betriebsprüfungen des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien sei die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Gewährung der Steuerbefreiung gemäß § 4 Abs.1 Z 1 MinStG bei der Abgabe von Treibstoff an verschiedene Luftfahrtunternehmen aus diversen Steuerlagern gewesen, deren, von den Prüfern niederschriftlich festgehaltene, Ergebnisse seien den Parteien dieser Betriebsprüfungen bekannt gegeben worden. Eine teilweise Einsicht in die, darauf bezogenen, Niederschriften, auf dem Wege des Ersuchens um Akteneinsicht nach § 90 BAO, wäre nur dann gerechtfertigt gewesen, wenn der Bf. die Steuerfreiheit aus anderen Gründen, als in den bekämpften Bescheiden angeführt, versagt worden wäre.

Diese Niederschriften würden personenbezogene und sensible Daten beinhalten (Halterschaftsverträge mit Angaben über Eigentumsverhältnisse, Verrechnungsmodalitäten) deren uneingeschränkte Weitergabe gemäß Artikel 20 Abs.3 B-VG und Rücksprache mit Datenschutzexperten unmöglich sei. Zumal die rechtliche Vertretung der Bf. auf die Vertretung von Luftfahrtunternehmen spezialisiert sei, und der Einblick in sensible Daten dieser einen Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen Vertretern von Flugunternehmen bringen könnte.

Wäre die Bf. der vereinbarten, vereinfachten Nachweispflicht nachgekommen, so wäre ihr die Steuerfreiheit nach § 4 Abs.1 Z 1 MinStG sicher zuerkannt worden.

Im Rahmen der, bei der Bf. durchgeführten, Betriebsprüfung seien Betriebsprüfer von diversen Luftfahrtunternehmen kontaktiert worden, welche Unterlagen denn für die Erwirkung der in Rede stehenden Mineralölsteuerbefreiung erforderlich seien. Nach entsprechender behördlicher Auskunft seien in manchen Fällen Nachweise an das Zollamt direkt von den Luftfahrtunternehmen gesandt worden, mit den dringlichen Ersuchen, diese keineswegs an die Beschwerdeführerin weiterzuleiten.

Beigelegt wurde von der Amtspartei der sogenannte „Hubschraubererlass“ GZ: Min-420/5-III/1 1/95 vom 14.Juli 1995.(Mineralölsteuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe im Falle der Betankung des Luftfahrzeuges an einem anderen Ort als dem des Steuer-oder Zolllagers)

Nach Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung gab das BFG mit Erkenntnis vom 07.12.2020, GZ RV/7200031/2018 den Beschwerden teilweise statt und änderte die Mineralölsteuer für das Jahr 2010, aufgrund der von der Bf. beigebrachten Tech Logs der M GmbH und der S GmbH, gemäß den, von der belangten Behörde am 05.10.2021 übermittelten Berechnungsblättern, ab.

Dagegen erhob die Bf. außerordentliche Revision an den VwGH.

Der VwGH erklärte die Revision als zulässig und begründet und hob mit Erkenntnis vom 24.06.2021 Zl. Ra 2021/16/0014-10 das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

In der Begründung dazu führte er im Wesentlichen folgendes an:

Für den Normadressaten muss berechenbar, vorhersehbar, sein, wozu er verpflichtet ist (VwGH 21.3.1979, 1957/78 = Slg 5363/F, mwN; vgl. auch die in Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger, Bundesverfassungsrecht¹¹, unter Rz. 165 referierte Rechtsprechung); für den Abgabepflichtigen muss folglich vorhersehbar sein, ob und in welcher Art und Weise und in welchem Umfang ihn in einem - unter Umständen Jahre später geführten - Abgabenverfahren eine Mitwirkungspflicht an der Stoffsammlung treffen kann.

Zunächst kann nicht gesagt werden, dass die Betankung von Luftfahrzeugen im Inland mit einem allfälligen Zielflughafen im Ausland einen Auslandssachverhalt im Sinn des § 115 Abs. 1 zweiter Satz BAO verwirklichte, der eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Revisionswerberin bedingte.

Für die Revisionswerberin ergaben sich während der gegenständlichen Abgabenzeiträume im Jahr 2010 aus Gesetz oder Verordnung keine näheren Anhaltspunkte dafür, anhand welcher Kriterien sie das Vorliegen der Voraussetzungen der Befreiungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG zu überprüfen und - für den Fall eines späteren Abgabenverfahrens - festzuhalten hatte.

Wohl sieht das Mineralölsteuergesetz 1995 in § 51 für den Inhaber eines Steuerlagers die zeitnahe Anzeige jeder Wegbringung von Mineralöl und für den Inhaber eines Mineralöllagers nach § 53 leg. cit. Aufzeichnungspflichten vor, deren Erfüllung im Zuge des Abgabenverfahrens aber nicht in Frage standen. Soweit die Revisionswerberin den Ausführungen der Revisionsbeantwortung zufolge dem „nur bedingt nachgekommen“ sei, legt die Revisionsbeantwortung auch nicht näher dar, worin eine Einschränkung der Erfüllung der Aufzeichnungspflichten gelegen sein sollte.

Lediglich der Wiedergabe des Vorbringens im angefochtenen Erkenntnis ist zu entnehmen, dass die Revisionswerberin - bisherigen Gepflogenheiten folgend - zum Nachweis der Voraussetzungen der Befreiungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG „AOCs“ und gewerbliche Flugpläne vorgelegt habe, die nun zum Nachweis nicht mehr ausreichten. Dagegen trifft das angefochtene Erkenntnis keine Aussage darüber, welche (zeitnahen) Aufzeichnungen die Revisionswerberin, sei es in Erfüllung des § 53 MinStG, sei es darüber hinausgehend vornahm, sammelte und diese den Abgabenbehörden im Rahmen des Verfahrens als Beweismittel zur Verfügung stellte.

Die letztlich vom Verwaltungsgericht vermissten Beweise, nämlich die Vorlage gültiger Air Operator Certificates, sohin von Bewilligungen Dritter, weiters von „nicht veränderten/verfälschten“ Rechnungen (offenbar gemeint von Ausgangsrechnungen Dritter, die nicht in die Buchhaltung der Revisionswerberin Eingang gefunden hatten) sowie von Aufzeichnungen (offenbar von Luftfahrtunternehmen) über die Zahl der Passagiere der jeweiligen Flüge, betreffen allesamt Beweismittel in der Sphäre außenstehender Dritter, deren nachträgliche lückenlose Beschaffung Jahre später Hürden faktischer Natur begegnen kann - so seien dem unwiderlegten Vorbringen der Revisionswerberin zufolge von 115 Kunden in den Jahren 2010 bis 2018 41 in Konkurs gegangen -, aber auch solcher rechtlicher, etwa datenschutzrechtlicher Natur, die das Verwaltungsgericht nicht in Erwägungen über die Möglichkeit und Zumutbarkeit einer Mitwirkung der Revisionswerberin im Verfahren einfließen ließ.

Schließlich leitete das Verwaltungsgericht aus der Anmeldepflicht nach § 23 Abs. 1 und 3 MinStG die allgemeine Verpflichtung der Revisionswerberin ab, von den belieferten Luftfahrtunternehmen Nachweise dafür abzuverlangen, dass die aus dem Steuerlager abgenommenen Mengen an Luftfahrtbetriebsstoffen unmittelbar der gewerblichen Erbringung von Luftfahrtdienstleistungen gedient hätten.

Die Frage der Möglichkeit und Zumutbarkeit einer Mitwirkung der Revisionswerberin im revisionsgegenständlichen Abgabenverfahren bestimmt sich jedoch danach, ob bzw. inwiefern für die Revisionswerberin während der verfahrensgegenständlichen Abgabenzeiträume im Jahr 2010 ex ante vorhersehbar war, welche konkreten Nachweise sie für den Fall ihrer späteren Mitwirkung in einem Abgabenverfahren, in dem die Voraussetzungen für die

Mineralölsteuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG Beweisthema sein könnten, dokumentieren oder von anderen abverlangen und sicherstellen sollte. Dass sich dies für die letztlich vom Verwaltungsgericht vermissten Unterlagen bereits im Jahr 2010 konkret aus Gesetz oder Verordnung oder aus Bescheiden (z.B. Bewilligungen, Auflagen) für die Revisionswerberin ergeben hätte, ist nach dem Gesagten nicht der Fall.

Damit kann der Revisionswerberin auch keine für die Frage ihrer Mitwirkung im Verfahren relevante Verletzung ihrer Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach der BAO angelastet werden.

Der Verwaltungsgerichtshof kann daher beim derzeitigen Stand des Verfahrens die Beurteilung des Verwaltungsgerichtes nicht teilen, dass die Revisionswerberin eine Mitwirkungspflicht im Verfahren zur Ermittlung des Vorliegens von Mineralölsteuer befreiender Sachverhalte verletzt hätte.

Das BFG hat hiezu erwogen:

Gemäß § 4 Abs.1 Z 1 MinStG ist Mineralöl, das als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßigen Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht werden, aus Steuerlagern oder Zolllagern abgegeben wird, von der Mineralölsteuer befreit.

Im fortgesetzten Verfahren ist, zur Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme der Mineralölsteuerbefreiung gemäß § 4 Abs.1 Z 1 MinStG, in den Abgabezeiträumen Jänner 2010 bis Dezember 2010, nach Durchführung eines-den o.a. höchstgerichtlichen Feststellungen entsprechenden- Ermittlungsverfahrens, folgendes festzustellen:

Von der belangten Behörde ist am 23.11.2010 die Steueranmeldung der Bf. Mineralölsteuer Jänner 2010; am 02.12.2010 die Steueranmeldung der Bf. Mineralölsteuer Juli 2010; am 06.12.2010 die Steueranmeldung der Bf. Mineralölsteuer August 2010 und am 17.12.2010 die Steueranmeldung der Bf. Mineralölsteuer September 2010 überprüft worden. Dabei sind-im Hinblick auf die Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Abs.1 Z 1 MinStG, stichprobenweise Unterlagen der Betankungsfirma (VAH), nämlich Lieferscheine und AOCs abgeglichen worden.

Diese Kontrollen ergaben keine Beanstandungen im Zusammenhalt mit der Inanspruchnahme der genannten Mineralölsteuerbefreiung. Zusätzliche Beweismittel, als die vorstehend angeführten, sind der Bf. von der belangten Behörde bei diesen Überprüfungen weder abverlangt worden, noch ergab sich die zwingende Vorlage konkreter zusätzlicher Beweismittel aus den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (§115 BAO), des Mineralölsteuergesetzes (§§§ 51,53,23 Abs.1 und Abs.3 MinStG) oder aus entsprechenden Bewilligungen und/oder

Auflagen. Seitens des Zollamtes sind im gesamten Abgabenz Zeitraum 2010 die, von der Bf. vorgelegten, Beweismittel für die in Rede stehende Mineralölsteuerbefreiung für ausreichend erachtet worden.

Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zu Zahl C-79/10 vom 01.12.2011 und zu Zahl C-250/10 vom 21.12.2011, die für eine abgabepflichtige Partei, die Beibringung zusätzlicher Beweismittel für die Inanspruchnahme der genannten Befreiung indizieren mag, war zu den Abgabenzzeiträumen Jänner 2010 bis Dezember 2010 noch nicht existent.

Es war für die Bf. im Jahr 2010 somit nicht vorhersehbar, dass sie, im Falle einer Jahre später stattfindenden behördlichen Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme der Mineralölsteuerbefreiung gemäß § 4 Abs.1 Z 1 MinStG in den Abgabenzzeiträume Jänner 2010 bis Dezember 2010, konkrete Nachweise bereithalten musste, die über die, dazu bereits im Jahr 2010 vorgelegten, Beweismittel hinausgehen, um auf diese Weise einer Mitwirkungspflicht nachkommen zu können, die sie bei der, Jahre späteren Ermittlung zur Überprüfung des Vorliegens von Sachverhalten mit mineralölsteuerbefreiender Wirkung in den genannten Abgabenzzeiträumen, treffen könnte.

Die Beschaffung der, von der belangten Behörde, erst anlässlich einer Besprechung am 15.05.2016, geforderten zusätzlichen Beweismittel, die zudem allesamt die Sphäre Außenstehender betreffen, war der Bf. daher nicht zumutbar und wegen der, im Verfahren vor dem BFG aufgezeigten Hindernisse rechtlicher und faktischer Natur, teilweise unmöglich.

Aus den aufgezeigten Gründen ist der Bf. im Prüfungszeitraum 2013-2018 nicht anzulasten, einer Mitwirkungspflicht, zur Ermittlung des Vorliegens von Mineralölsteuer befreienden Sachverhalten, betreffend die Abgabenzzeiträume Jänner 2010 bis Dezember 2010, nicht nachgekommen zu sein.

Bezogen auf den Zeitraum Jänner 2010 bis Dezember 2010 sind nachträglich keine Umstände hervorgekommen, die die Inanspruchnahme der Mineralölsteuerbefreiung gemäß § 4 Abs.1 Z 1 MinStG als rechtswidrig erscheinen lassen. Die Bf. hat die, dafür im Zeitraum Jänner 2010 bis Dezember 2010 ausreichenden, Nachweise gesammelt und der belangten Behörde vorgelegt. Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass diese Beweismittel einer späteren Überprüfung, der in Rede stehenden Steuerbefreiung durch die Abgabenbehörde, nicht standhalten können, lagen nicht vor.

Die bekämpften Festsetzungen an Mineralölsteuer gemäß § 201 Abs.2 Z 3 BAO sowie an Säumniszuschlägen gemäß § 217 Abs,1 und 2 BAO, als Folge einer nicht zeitgerechten Entrichtung der Mineralölsteuer, erfolgten sohin zu Unrecht.

Aus den aufgezeigten Gründen war den Beschwerden Folge zu geben.

Zulässigkeit der Revision

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.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das BFG stützt dieses Erkenntnis auf die o.a. Rechtsprechung des VwGH. Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Wien, am 15. März 2022