

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***R1***, den Richter***R2*** als Berichterstatter sowie die fachkundigen Laienrichter ***R3*** und ***R4*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***V***, ***V-Adr***, über die Beschwerde vom 2. Juli 2019 gegen den Bescheid des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien (nunmehr Zollamt Österreich) vom 17. Juni 2019, Zahl: ***320000/000000/2019***, betreffend Mineralölsteuer nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. November 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin ***A*** zu Recht erkannt:

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

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird dahingehend geändert, dass dem Antrag auf Steuervergütung gemäß § 5 Abs 3a Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) vom 9. April 2019 stattgegeben wird und folgende Beträge erstattet werden:

Zeitraum	Menge (L)	Steuersatz	Erstattungsbetrag (€)
Juli 2018	3286	€ 587/1000 L	1.928,88
August 2018	1503	€ 587/1000 L	882,26
September 2018	315	€ 587/1000 L	184,90
Oktober 2018	990	€ 587/1000 L	581,13
November 2018	309	€ 587/1000 L	181,38
Dezember 2018	574	€ 587/1000 L	336,94

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

Entscheidungsgründe

Am 9. April 2019 hat die ***Bf*** (nachstehend mit „Bf“ bezeichnet) einen Antrag an das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien gestellt und um Erstattung der Mineralölsteuer für die Betankung ihrer Flugzeuge ***OE1***, ***OE2*** und ***OE3*** im Rahmen von Schul- und Rundflügen für den Zeitraum Juli bis Dezember 2018 ersucht.

Beigelegt sind dem Schreiben die Auflistung der Schul- und Rundflüge im angegebenen Zeitraum inklusive Durchschnittsverbrauch der Flugzeuge sowie Rechnungen der ***GmbH*** inklusive Mineralölsteuer als Nachweis für die Betankung.

Mit Bescheid vom 17. Juni 2019, Zahl: ***320000/000000/2019***, wurde der Antrag auf Steuervergütung gemäß § 5 Abs 3a MinStG abgewiesen. Begründend führt die Abgabenbehörde im Wesentlichen aus, dass der Lieferant zwar registrierter Empfänger sei, nicht jedoch Inhaber eines Steuer- oder Zolllagers. Die Abgabe der Luftfahrtbetriebsstoffe aus Steuer- oder Zolllagern sei jedoch gemäß § 4 Abs 1 Z 1 MinStG Voraussetzung für eine Befreiung bzw Vergütung.

Mit Schreiben vom 1. Juli 2019 hat die Bf durch ihren Vertreter Beschwerde gegen die Abweisung ihres Antrages erhoben und beantragt, dem Vergütungsantrag stattzugeben. Es sei für die Rückerstattung unbeachtlich, ob die ***GmbH*** über ein Steuerlager verfüge, da § 5 Abs 3a MinStG Folgendes regle:

"Wurde für Mineralöle, die nach § 4 Abs. 1 Ziffer 1 steuerfrei sind, die Mineralölsteuer entrichtet, so ist sie auf Antrag des Verwenders zu vergüten."

Unbestritten sei, dass der Bf seitens des Lieferanten Mineralölsteuer verrechnet wurde und diese auch entsprechend entrichtet worden sei.

Ebenso unstrittig sei, dass die Bf steuerbefreite Luftfahrtdienstleistung im Sinn des § 4 Abs 1 Z 1 MinStG erbringe.

Es sei im § 5 Abs 3a MinStG keinerlei Einschränkung über die Art des Bezuges, die Art der Abgabe oder die Frage, ob ein steuerfreies Lager oder eine Erbringung durch registrierte Empfänger vorliegt, Voraussetzung. Alle diese Voraussetzungen seien von der Behörde ohne gesetzlicher Grundlage angenommen worden, was jedenfalls so auch vom MinStG nicht abgeleitet werden könne.

Die Luftfahrtbegünstigungsverordnung ,BGBl. II., Nr. 185/2017, sehe die Vorgehensweise bei Ausstellung von Freischeinen im Detail vor. § 5 dieser Verordnung laute wie folgt:

"Zur Geltendmachung einer Vergütung nach § 5 Abs. 3a Mineralölsteuergesetz hat der Verwender der Luftfahrtbetriebsstoffe das Vorliegen der im § 4 Abs. 1 Ziffer 1 Mineralölsteuergesetz genannten Voraussetzungen, sowie die bereits erfolgte Entrichtung der

Mineralölsteuer für die Luftfahrtbetriebsstoffe nachzuweisen, oder zumindest glaubhaft zu machen."

Absatz 2 des § 5 der Luftfahrtbegünstigungsverordnung ermögliche, für Luftfahrtbetriebsstoffe, bei welchen aus tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen die unmittelbare Abgabe der Luftfahrtbetriebsstoffe in das Luftfahrzeug ausgeschlossen ist, ebenfalls eine Vergütung offen zu halten. Rein vorsorglich stelle man daher zusätzlich den Antrag nach § 5 Abs 2 der Verordnung, vom Erfordernis der unmittelbaren Abgabe des Luftfahrtbetriebsstoffes aus einem Steuer- oder Zolllager absehen zu wollen.

Dies alles erfolge unter Zugrundelegung der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischen Strom.

Die genannte Richtlinie befreie gemäß Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe b) die Lieferung von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt, mit Ausnahme der privaten, nicht gewerblichen Luftfahrt. Die nähere Definition der "privaten, nicht gewerblichen Luftfahrt" sei hier nicht näher zu behandeln, da unstrittig eine gewerbliche Flugschule und deren Kraftstoffverbrauch keinesfalls unter privater, nicht gewerblicher Luftfahrt zu subsumieren sei. Derartiges wäre bisher - auch in Österreich - noch nicht von der Abgabenbehörde vorgetragen worden.

Gemäß Artikel 6 der genannten Richtlinie, stehe es den Mitgliedsstaaten frei, die in der Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen direkt, in einem gestaffelten Steuersatz, oder durch Erstattung der entrichteten Steuer vorzusehen.

Es steht daher Österreich frei, im Rahmen des Mineralölsteuergesetzes Verfahren zur Rückerstattung oder Befreiungen im Rahmen der in der Richtlinie dargelegten Befreiungstatbestände vorzusehen; unzulässig sei es jedoch, im Wege der Verwaltungsvorschriften die in der Richtlinie vorgesehenen Befreiungstatbestände einzuschränken oder zu verweigern. Es sei nicht näher auszuführen, dass EU-Recht nationales Recht bricht und berufe man sich jedenfalls auf die Richtlinie wie oben angeführt, welche jedenfalls Grundlage der Entscheidung der Abgabenbehörde bzw des Verwaltungsgerichtes werden müsse.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 5. August 2019, Zahl: ***320000/000000/2019a***, hat das Zollamt die Bescheidbeschwerde als unbegründet abgewiesen.

Es sei dem Zollamt nicht möglich, von dem Erfordernis nach § 4 Abs 1 Z 1 MinStG, nämlich der Abgabe der in Rede stehenden Luftfahrtbetriebsstoffe aus einem Steuer- oder Zolllager, abzusehen.

Mit Schreiben vom 12. August 2019 hat die Bf durch ihren Vertreter beantragt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen, weiters die Befassung des gesamten Senates gemäß § 272 Abs 2 Z 1 lit a BAO und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO.

Die beantragte mündliche Verhandlung ist am 15. November 2022 am Sitz des Bundesfinanzgerichtes durchgeführt worden.

Seitens der Bf wurde dabei ergänzend zusammenfassend vorgebracht, dass Europarecht Anwendungsvorrang habe und es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nach der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes verbiete, gleichartige und infolgedessen miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen unterschiedlich zu behandeln (siehe zB Urteil des EuGH vom 19. Juli 2012, C-33/11, A Oy). Die Bf habe keine andere Möglichkeit, als am Flugplatz ***X*** zu tanken und führe eine missbräuchliche Praxis seitens der Zollbehörde daher zu einer groben Benachteiligung der Bf gegenüber anderen Flugschulen, an deren Standort sich ein Steuer- oder Zolllager befindet. Die Reichweite der eingesetzten Flugzeuge würden eine Vorratsbewirtschaftung durch Betankung auf Flughäfen mit Steuerlager nicht zulassen.

Zum Einwand des Zollamtes, die Bf könne ja selbst ein Steuerlager am Flugplatz ***X*** betreiben, verweist die Bf auf den damit verbundenen enormen Aufwand und wendet ein, es scheitere schon daran, dass man nicht Betreiberin des Flugplatzes sei.

Das Zollamt bestätigt auf Nachfrage, dass dem Erstattungsantrag der Bf aufgrund der vorgelegten Unterlagen vollinhaltlich stattgegeben worden wäre, wenn die Abgabe des Treibstoffes unmittelbar aus einem Steuer- oder Zolllager erfolgt wäre. Bei Abgabe von Treibstoff durch einen registrierten Empfänger, der nicht verpflichtet sei, die gelieferten Mengen und Namen der Kunden aufzuzeichnen und in Österreich nicht einmal seinen Sitz haben müsse, sei eine Überwachung im Zollsystem nicht möglich und könne daher nicht ausgeschlossen werden, dass eine Erstattung für die abgegebenen Luftfahrtbetriebsstoffe mehrfach beantragt wird.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 5 Abs 3a MinStG idmF bestimmt:

„Wurde für Mineralöle, die nach § 4 Abs. 1 Z 1 steuerfrei sind, die Mineralölsteuer entrichtet, so ist sie auf Antrag des Verwenders zu vergüten.“

Von der Mineralölsteuer ist nach § 4 Abs 1 Z 1 leg cit befreit:

„1. 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;“

§ 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur näheren Regelung der steuerbegünstigten Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen (Luftfahrtbegünstigungsverordnung) idmF lautet:

„(1) Zur Geltendmachung einer Vergütung nach § 5 Abs. 3a MinStG hat der Verwender der Luftfahrtbetriebsstoffe das Vorliegen der in § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG genannten Voraussetzungen sowie die bereits erfolgte Entrichtung der Mineralölsteuer für die Luftfahrtbetriebsstoffe nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

(2) In besonders berücksichtigungswürdigen Einzelfällen, in denen eine unmittelbare Abgabe des Luftfahrtbetriebsstoffs in das Luftfahrzeug aus tatsächlichen und wirtschaftlichen Gründen nicht in Betracht kommt, die bestimmungsgemäße Verwendung aber insbesondere anhand von Aufzeichnungen lückenlos dargelegt und Missbrauch ausgeschlossen werden kann, kann das Zollamt auf Antrag des Verwenders von dem Erfordernis der unmittelbaren Abgabe der Luftfahrtbetriebsstoffe in das Luftfahrzeug aus einem Steuer- oder Zolllager absehen.“

Eine Voraussetzung für die Steuerfreiheit gemäß § 4 Abs 1 Z 1 MinStG ist ua, dass das Mineralöl als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen aus Steuerlagern oder Zolllagern abgegeben wird.

Laut Aktenlage ist unbestritten, dass die Bf ein Luftfahrtunternehmen ist und das betreffende Mineralöl als Luftfahrtbetriebsstoff verwendet worden ist. Die Abgabe des Mineralöls an die Bf erfolgte allerdings durch die ***GmbH***, die registrierter Empfänger im Sinne von § 32 MinStG ist, jedoch kein Steuerlager (§ 25 Abs 2 MinStG) oder Zolllager betreibt. Es fehlt somit an einer der zwingenden Voraussetzungen, an die der österreichische Gesetzgeber die Steuerfreiheit knüpft. Aus den genannten Gründen kann auch § 5 Abs 2 der Luftfahrtbegünstigungsverordnung nicht zur Anwendung kommen, der lediglich Ausnahmen von der unmittelbaren Abgabe des Luftfahrtbetriebsstoffs in das Luftfahrzeug vorsieht, nicht aber von der Abgabe aus einem Steuer- oder Zolllager.

Soweit sich die Bf auf Steuerfreiheit nach europäischem Recht beruft wird ausgeführt:

Nach Artikel 288 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union nehmen die Organe in Ausübung der Zuständigkeiten der Europäischen Union Verordnungen, Richtlinien, Beschlüsse, Empfehlungen und Stellungnahmen an. Richtlinien der Organe der Europäischen Union sind für jeden Mitgliedstaat, an den diese gerichtet werden, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, sie überlassen jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel.

Der EuGH führt dazu in seinem Urteil vom 5. Februar 1963, C-26/62, *Van Gend & Loos*, aus, dass einer Richtlinie unmittelbare Wirkung dann zukommt, wenn die Richtlinienvorschrift inhaltlich unbedingt und hinreichend genau ist. Darüber hinaus muss die Umsetzungsfrist

abgelaufen sein und der Mitgliedstaat diese Umsetzungsfrist versäumt haben bzw eine unzureichende Umsetzung veranlasst haben.

Die zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union gültige StrukturRL 92/81/EWG im Bereich Mineralöl war ein Teil des gemeinschaftlichen Besitzstands und daher in nationales Recht zu übernehmen.

Grundlage des europäischen Verbrauchsteuerrechts sind die Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (SystemRL), die mit Wirkung vom 1. April 2010 die SystemRL 92/12/EWG ersetzt hat, die Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (EnStRL) und eine Vielzahl an Struktur- und Steuersatzrichtlinien und Verordnungen.

Die SystemRL legt fest, dass die Mitgliedstaaten Verbrauchsteuern unter gewissen Voraussetzungen erlassen oder erlassen können. *„Eine solche Erstattung oder ein solcher Erlass darf aber nicht zu anderen Steuerbefreiungen führen als denen, die in Artikel 12 SystemRL oder einer der in Artikel 1 SystemRL genannten Richtlinien vorgesehen sind.“* Die Steuerbefreiungen sind demzufolge grundsätzlich in Artikel 12 SystemRL geregelt bzw in den jeweiligen Regelungen der Richtlinien des Artikels 1 SystemRL, so zB in der EnStRL, festgeschrieben.

„Den Mitgliedstaaten wurde nach Erwägungen der Kommission die Möglichkeit eingeräumt, bestimmte Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen anzuwenden, sofern dies nicht das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes beeinträchtigt oder zu Wettbewerbsverzerrungen führt.“

Es war dabei auf das Bestehen von internationalen Verpflichtungen sowie den Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen in der Gemeinschaft Rücksicht zu nehmen. Die zum Zeitpunkt des Entstehens der EnStRL gültigen Steuerbefreiungen für Energieprodukte zur Verwendung in der Luft- und Schifffahrt — außer in der Luft- und Schifffahrt zu privaten Vergnügungszwecken — wurde daher beibehalten. Die Mitgliedstaaten sollten aber die Möglichkeit haben, diese Steuerbefreiungen einzuschränken.

Unter der Voraussetzung, dass sie die korrekte und einfache Anwendung der Steuerbefreiung sicherstellen bzw Missbrauch und Steuerhinterziehung vermeiden, befreien sie gewisse Erzeugnisse von der Steuer:

- bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse bzw verwendeter elektrischer Strom sowie elektrischer Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird.
- Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt

- Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt in Meeresgewässern der Gemeinschaft (einschließlich des Fischfangs), mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Schifffahrt, und an Bord von Schiffen erzeugter elektrischer Strom.

Zusätzlich und unbeschadet anderer Unionsvorschriften können die Mitgliedstaaten unter Steueraufsicht uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen gewähren in weiteren in der EnStRL angeführten Fällen. Die Mitgliedstaaten übermitteln der Kommission dazu alle zwölf Monate eine Aufstellung der gewährten Steuerermäßigungen oder -befreiungen. Die Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen können direkt über einen gestaffelten Steuersatz, oder in der Form der vollständigen oder teilweisen Erstattung der entrichteten Steuern, gewährt werden.

Artikel 14 Absatz 1 EnStRL bestimmt Folgendes:

"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.

c) ..."

Die nationale Bestimmung zur Steuerbefreiung nach Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe b) EnStRL findet sich in § 4 Abs 1 Z 1 MinStG. Der österreichische Gesetzgeber hat bei der Umsetzung des EU-Rechts auf bereits vorhandenes nationales Recht zurückgegriffen und dieses angepasst. Als unbedingtes Erfordernis für die Gewährung der Steuerbefreiung gilt dabei eine ordnungsgemäße und nachvollziehbare Dokumentation bezüglich der Abgabe des Mineralöls und bezüglich des Vorliegens der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im Zeitpunkt der Abgabe aus dem Steuerlager. Auf diesen Umstand ist auch die Autorisation des Steuerlagerinhabers zur Geltendmachung der Steuerbefreiung zurückzuführen, da dieser in

einem engeren Naheverhältnis zur Steuerbefreiung steht als die begünstigten Luftfahrtunternehmen. Für die österreichische Zollverwaltung ist die Abgabe des Mineralöls aus einem bewilligten Steuerlager ein elementarer Anknüpfungspunkt für die Steuerbefreiung. Der Steuerlagerinhaber wird diesbezüglich zur begünstigten Person und zum Übernehmer der damit verbundenen Pflichten, wie zum Beispiel der Dokumentations- oder Nachweispflicht (siehe *Christian Pirkelbauer*, Mineralölsteuerbefreiung in der Luftfahrt).

Für die Geltendmachung der Steuerbefreiung sind zwei Systeme vorgesehen. Auf der einen Seite kann eine Geltendmachung im Rahmen der Selbstberechnung in der Steueranmeldung gemäß § 23 Abs 2 MinStG erfolgen. In einem zweiten Verfahren besteht laut § 5 MinStG unter gewissen Voraussetzungen die Möglichkeit für eine bereits entrichtete Mineralölsteuer eine Steuererstattung oder –vergütung zu bewirken.

Die klassische Steuererstattung gemäß § 5 MinStG kommt zur Anwendung für nachweislich im Steuergesetz bereits versteuerte Mineralöle.

Die unmittelbare Anwendbarkeit der StrukturRL, also der VorgängerRL der EnStRL, wurde in der Rechtssache *Braathens Sverige AB gegen Riksskatteverket* (schwedische Reichssteuerbehörde) behandelt. Der EuGH hatte dabei unter anderem in seiner Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 8 Absatz 1 der StrukturRL zu urteilen: Die schwedische Steuerbehörde verlangte von der *Braathens Sverige AB* aufgrund verschiedener Steuerbescheide die Zahlung einer nach Maßgabe des Kraftstoffverbrauchs und der Kohlenwasserstoff- und Stickstoffmonoxidemissionen berechneten Umweltschutzabgabe auf den Inlandsflugverkehr. Die *Braathens Sverige AB* legte gegen diese Steuerbescheide Einspruch ein und begehrte die Anwendung der Steuerbefreiungsregelung des Artikels 8 Absatz 1 StrukturRL. Diesbezüglich wurde vom vorlegenden Gericht in seiner zweiten Vorlagefrage die Unmittelbarkeit dieser Regelung in Frage gestellt.

Der EuGH kam in seiner Beantwortung zum Schluss, dass „*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 ist, dass sie dem Einzelnen das Recht verleiht, sich vor den nationalen Gerichten auf sie zu berufen, um sich einer mit ihr unvereinbaren nationalen Regelung zu widersetzen*“ (EuGH 10. Juni 1999, C-346/97).

Aus der Rechtssache *Braathens Sverige AB* kann daher der Schluss gezogen werden, dass die Regelungen des Artikels 8 Absatz 1 StrukturRL und damit auch der Nachfolgeregelungen des Artikels 14 Absatz 1 Buchstabe b) EnStRL so hinreichend genau und unmittelbar bestimmt sind, dass sie dem Einzelnen das Recht geben, sich auf sie zu berufen.

Sollten daher Fälle eintreten bei denen eine Unvereinbarkeit des § 4 Abs 1 Z 1 MinStG mit dem Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe b) EnStRL festgestellt wird, oder bei denen österreichische Behörden die Steuerbefreiung des Artikels 14 Absatz 1 Buchstabe b) EnStRL nicht umfassend anwenden, kann sich der in seinen Rechten Verletzte direkt auf diese Bestimmungen stützen.

Die Bestimmungen sind in einem darauf gerichteten Verwaltungs-/Rechtsbehelfsverfahren unmittelbar anzuwenden (siehe *Pirkelbauer*).

Auch der unabhängige Finanzsenat (UFS) hat bereits festgestellt, dass sich der Einzelne unmittelbar auf die einschlägige Befreiungsbestimmung berufen kann, wenn der Umfang der Befreiungsregelungen im Sinne der EnStRL weiter ist als der, der nationalen Bestimmung des § 4 Abs 1 Z 1 MinStG (UFS 29.10.2012, ZRV/0070-Z3K/09).

In seiner Entscheidung vom 9. April 2013, ZRV/0136-Z3K/10, legt der UFS klar, dass Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe b) EnStRL den Mitgliedstaaten eine klare und genaue Verpflichtung auferlegt, 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.“

Aufgrund der bisher ergangenen Rechtsprechung folgert der UFS, dass die Mineralölsteuerbefreiung in keinem Abhängigkeitsverhältnis zu einer unmittelbaren Abgabeverpflichtung eines Steuerlagers oder Zolllagers stehen dürfe. Das Mineralöl müsse lediglich für die unmittelbare Erbringung von Luftfahrtdienstleistungen in Luftfahrzeugen eingesetzt werden. *„Das Erfordernis der unmittelbaren Abgabe aus Steuerlagern oder Zolllagern sehe die Richtlinie nicht vor.“*

Begründend wird in der Entscheidung auch der Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit für Unternehmen angeführt, und dass es zwischen den Wirtschaftsteilnehmern zu keinen Ungleichbehandlungen kommen dürfe. Wirtschaftliche und tatsächliche Gründe können es daher notwendig machen, dass Luftfahrzeuge nicht am Standort des Steuerlagers betankt werden und ein Tankwagen zwischengeschaltet werden müsse. *„Auch wenn es nach der Richtlinie den Mitgliedstaaten frei stehe, Voraussetzungen für die Steuerfreiheit festzulegen, so stelle dies keine Ermächtigung für die Mitgliedstaaten dar, eine unsachliche Differenzierung anzuordnen. Eine solche läge vor, wenn es betreffend die Erstattung der Mineralölsteuer zu unterschiedlichen Behandlungen von Wirtschaftsteilnehmern kommen würde, und zwar abhängig davon, wo das jeweilige Luftfahrzeug stationiert ist, oder ob sich am Standort eines Luftfahrzeuges ein Steuerlager oder Zolllager befindet. Es würde der Gleichbehandlung und somit auch der Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen widersprechen, wenn auf nationaler Ebene die Steuerbefreiung davon abhängig gemacht werden würde, an welchen Orten der jeweilige Mineralölanbieter ein Steuerlager oder Zolllager betreibt.“*

Die direkte Abgabe aus Steuerlagern ist demnach nicht notwendig zur Erlangung der Steuerfreiheit. Die bis dato gültige Textierung des § 4 Abs 1 Z 1 MinStG erscheint unter diesem Aspekt zumindest fragwürdig. Eine diesbezügliche Korrektur wurde -vielleicht wegen fehlender Anlassfälle - bisher jedenfalls unterlassen (*Pirkelbauer*).

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. Jänner 2006, 2005/16/0172).

Das Zollamt selbst führt in der Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 5. August 2019, Zahl: ***320000/000000/2019a***, aus:

„Dass die Bf ein gewerbliches Luftfahrtunternehmen ist, steht auch für das ZA außer Zweifel. Durch die Austro Control GmbH ist auch bescheinigt, dass sie ein anerkanntes Ausbildungs- und Rundflugunternehmen ist. Unbestritten ist weiters, dass der an die Bf gelieferte Luftfahrtbetriebsstoff versteuert war und die Steuer auch entrichtet worden ist sowie, dass die Bf entgeltliche Luftfahrtdienstleistungen erbracht hat. Nicht völlig auszuschließen ist jedoch, dass der versteuerte gelieferte Luftfahrtbetriebsstoff auch für andere, nicht mineralölsteuerlich begünstigte Flüge eingesetzt wurde.“

Dazu ist festzustellen, dass laut Aktenlage sämtliche Betankungsvorgänge durch die Bf unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrtdienstleistungen dienten. Hinweise auf private nichtgewerbliche Luftfahrt liegen nicht vor. Die Flugzeiten der durch die Bf durchgeführten Schulungs- und Rundflüge sind in den vorliegenden Bordbüchern minutengenau dokumentiert. Jeder Pilot muss verlässliche detaillierte Aufzeichnungen über alle durchgeführten Flüge in der Form und Weise führen, die von der Austro Control GmbH als zuständige Behörde festgelegt werden.

Das Zollamt führt ins Treffen die Bf habe zwar Tankrechnungen vorgelegt sowie eine Liste mit begünstigten Flügen samt Angaben zum Durchschnittsverbrauch der betreffenden Luftfahrzeuge, der Zusammenhang zwischen Tankrechnungen, Versteuerung und begünstigter Luftfahrtdienstleistung sei aber nicht zwingend.

Die Anzahl der (mineralölsteuerlich begünstigten) Flüge in Österreich schließe eine Überwachung der einzelnen (unversteuerten) Betankung durch das Zollamt aus. Auch eine konkrete Prüfung, ob die Voraussetzungen der Begünstigung erfüllt waren, sei für jeweils einzelne Flüge im Nachhinein schwierig. Daher seien gewisse Verfahren zur Gewährung der Mineralölsteuerbegünstigung erforderlich.

Wenn das Zollamt bei Abgabe des Mineralöls durch registrierte Empfänger die Gefahr von Mehrfacherstattungen sieht, ist allerdings darauf hinzuweisen, dass diese Gefahr auch bei der

unmittelbaren Abgabe aus einem Steuer- oder Zolllager besteht. Dies wurde von der belangten Behörde bei der mündlichen Verhandlung auch eingeräumt.

Tatsache ist, dass der Bf die Mineralölsteuer von der ***GmbH*** (nun ***GmbHneu***) beim Kauf der Luftfahrtbetriebsstoffe in Rechnung gestellt und auch entrichtet worden ist. Die genannte GmbH hat ihren Sitz in Österreich und verfügt über eine verbrauchssteuerrechtliche Bewilligung als registrierter Empfänger gemäß § 32 Abs 1 MinStG. Die Bewilligung gemäß § 32 Abs 1 Z 1 MinStG (nicht nur gelegentlicher Bezug) wird auf Antrag Personen oder Personenvereinigungen erteilt, die ordnungsgemäß kaufmännische Bücher führen, rechtzeitig Jahresabschlüsse aufstellen und gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen. Auch nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung ist das Unternehmen zur Führung von Büchern verpflichtet.

Die vom Zollamt vorgebrachten Argumente, die Erstattung müsse auf Fälle der Abgabe aus Steuer- oder Zolllagern beschränkt werden, um sicherzustellen, dass es zu keiner Steuerhinterziehung- und vermeidung oder zu Missbrauch kommt, vermögen nicht zu überzeugen.

Gemäß den Aufzeichnungspflichten gemäß §§ 52 und 53 MinStG hat der Steuerlagerinhaber ua aufzuzeichnen, von wem das Mineralöl stammt (Name oder die Firma und die Anschrift des Lieferanten) und von wem das aus dem Betrieb weggebrachte Mineralöl abgenommen wurde. Wofür der Abnehmer das Mineralöl nach dem Wegbringen aus dem Lager verwendet, geht jedoch auch aus den genannten Aufzeichnungen nicht hervor.

Bei der Abgabe des Mineralöls an die Bf wurde die Steuer im vorliegenden Fall entrichtet und die weitere Verwendung durch den Abnehmer ist – anders als bei Abgabe aus einem Steuerlager – durch die dem Erstattungsantrag beigelegten Unterlagen dokumentiert. Die unmittelbare Abgabe des verfahrensgegenständlichen Mineralöls aus einem Steuer- oder Zolllager hätte somit aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes zu keiner besseren Kontrolle oder Überwachung geführt.

Allfällige Mängel oder Lücken im Kontrollsystem der Zollverwaltung und die theoretische Gefahr von Mehrfacherstattungen dürfen nicht zur Folge haben, dass einem Wirtschaftsteilnehmer ohne ein konkretes Risiko einer Steuerhinterziehung- und vermeidung oder eines Missbrauchs die Möglichkeit zur Erstattung genommen wird, wenn – abgesehen von der unmittelbaren Abgabe aus einem Steuer- oder Zolllager - alle sonstigen Voraussetzungen für eine Befreiung erfüllt sind.

Abgesehen von der Abgabe aus Steuerlagern oder Zolllagern hat die Bf das Vorliegen der in § 4 Abs 1 Z 1 MinStG genannten Voraussetzungen sowie die bereits erfolgte Entrichtung der Mineralölsteuer für die Luftfahrtbetriebsstoffe nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht und erfüllt damit die Voraussetzungen für

die Geltendmachung einer Vergütung. Dass die Bf das versteuerte Mineralöl von einem registrierten Empfänger bezogen hat, steht der Erstattung aus den genannten Gründen nicht entgegen.

Den Antrag auf Erstattung der Mineralölsteuer abzuweisen, würde im gegenständlichen Fall gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßen und eine ungerechtfertigte Differenzierung darstellen. Da die Bf keine Möglichkeit hat, das Benzin für ihre Flugzeuge aus einem Steuer- oder Zolllager zu beziehen, wäre sie gegenüber Mitbewerbern diskriminiert, an deren Standort sich ein Steuer- oder Zolllager befindet, und mit denen sie konkurriert. Gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Leistungen würden damit hinsichtlich der Mineralölsteuer unterschiedlich behandelt werden.

Gemäß § 3 Abs 1 Z 2 MinStG beträgt die Mineralölsteuer für 1000 l Benzin der Unterpositionen 2710 12 31, 2710 12 51 und 2710 12 59 der Kombinierten Nomenklatur

a) mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 46 l und einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg, sofern jeweils gleichmäßig verteilt, 554 Euro;

b) ansonsten 587 Euro.

Laut den vorliegenden Unterlagen handelt es sich bei dem Mineralöl, für welches eine Erstattung beantragt wird, um Benzin der Unterposition 2710 12 31 der Kombinierten Nomenklatur und wurde dafür Mineralölsteuer in Höhe von 587 Euro für 1000 Liter entrichtet.

Von der Bf wird für die Monate Juli bis Dezember 2019 die Erstattung für insgesamt 6977 Liter Benzin beantragt, was einen Erstattungsbetrag von EUR 4.095,49 ergibt.

Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Da zur Frage, ob § 5 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur näheren Regelung der steuerbegünstigten Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen (Luftfahrtbegünstigungsverordnung), konkret das Erfordernis der Abgabe aus Steuerlagern oder Zolllagern, mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität vereinbar ist bzw zu Wettbewerbsverzerrungen führt, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, wird die Revision zugelassen.

Innsbruck, am 14. Dezember 2022