

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CENTURION Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Hegelgasse 8 Tür 14, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 15. September 2021 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 7. September 2021 ; Zl. 320000/206455/004/2021; betreffend Mineralölsteuer zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Es wird nachfolgender Betankungsschein ausgestellt:

Über Antrag vom 10. Juni 2021 wird der ***Bf1*** als Inhaberin des eingeschränkten Freischeines Nr. ***1*** gemäß § 12 Abs.1 Z.1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) iVm § 2 Abs.3 Luftfahrtbegünstigungsverordnung (LfbV) die Bewilligung zum unversteuerten Bezug von Luftfahrtbetriebsstoffen aus einem österreichischen Steuerlager und die steuerfreie Verwendung zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen für das Luftfahrzeug des Herstellers ***2***, Type ***3***, Seriennummer ***4***, Eintragungskennzeichen ***5***, erteilt. Der Luftfahrtbetriebsstoff ist in direkter Abfolge an das Luftfahrzeug abzugeben. Es ist nicht gestattet, ihn nach Abgabe aus dem Steuerlager und vor der Nutzung als Luftfahrtbetriebsstoff in irgendeiner Form „zwischenzulagern“.

Die Bewilligung gilt drei Jahre ab Zustellung dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid des Zollamtes Österreich vom 7. September 2021, Zl. 320000/206455/004/2021, wurde der Antrag der Beschwerdeführerin (Bf) auf Bewilligung eines Betankungsscheines für

das Luftfahrzeug der Type ***2***, Seriennummer ***4***, Eintragungskennzeichen ***5***, gemäß § 12 Abs.1 Z.1 MinStG iVm § 3 Abs.5 LfbV als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass aus den vorgelegten Unterlagen (Halterschaftsvertrag, Rechnungen und Gutschriften der Monate Juni und Juli 2021 nicht zweifelsfrei ersichtlich sei, dass für das in Rede stehende Luftfahrzeug die ausschließliche Nutzung in der gewerbsmäßigen Luftfahrt gegeben ist. Die Verfügungsmacht des Halters (Operators) sei nur insoweit gegeben, als es aus technischen Gründen oder zur Erfüllung behördlicher Vorgaben erforderlich sei. Anfallende Kosten würden vom Operator vorfinanziert und monatlich mit dem Eigentümer gegengerechnet. Im geprüften Zeitraum seien ausschließlich Flüge des Eigentümers oder nach Veranlassung durch den Eigentümer erfolgt. Entgeltliche Luftfahrtdienstleistungen, die der Bf als Halterin zu Gute gekommen wären, seien nicht erbracht worden.

Gegen diesen Bescheid hat die Bf mit Eingabe vom 15. September 2021 in offener Frist Beschwerde erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass das Luftfahrzeug auf dem Air Operator Certificate der Bf eingetragen ist und die ausschließliche und luftfahrtrechtliche Verantwortung beim Halter liege. Es gebe Halterschaftsverträge, nach welchen für alle Flugbewegungen – einschließlich der Flugbewegungen, die durch die Eigentümer veranlasst seien - entsprechende Beförderungsrechnungen ausgestellt werden. Darüber hinaus erhalte die Bf den Betrag von EUR ***11*** pro Monat als Halterschaftsgebühr. Insbesondere wurde auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 21. März 2019, GZ. RV/7200050/2018, in einem gleichartigen Fall verwiesen.

Mit Beschwerdeverentscheidung des Zollamtes Österreich vom 3. Februar 2022, Zl. 320000/206455/006/2021, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bf über eine Betriebsgenehmigung für den gewerblichen Luftverkehr verfüge, für die Erlangung eines Betankungsscheines sei aber die ausschließliche Nutzung des Luftfahrzeuges in der gewerbsmäßigen Luftfahrt nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Gegenständlich würden von der Bf alle monatlich entstehenden Kosten der Eigentümerin des Luftfahrzeuges verrechnet, die Überschüsse aus den erbrachten Flugleistungen würden auch der Eigentümerin gutgeschrieben. Die Erlöse aus Flugleistungen würden so wieder an den Eigentümer in einem Kreisgeschäft zurückgehen, weshalb es am Faktor „Entgelt“ mangle. Beim Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes RV/7200050/2018 handle es sich um eine rechtswidrige Einzelfallentscheidung.

Mit Eingabe vom 7. Februar 2022 stellte die Bf gemäß § 264 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag). Die Bf beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

Mit Eingabe vom 5. Dezember 2022 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist im Besitz eines gültigen Luftverkehrsbetreiberzeugnisses (AOC) für den gewerblichen Luftverkehr samt der notwendigen Betriebsgenehmigung, auch das verfahrensgegenständliche Luftfahrzeug ist für den gewerblichen Flugbetrieb zugelassen.

Die Bf hat mit der Eigentümerin des Luftfahrzeuges, der ***6*** mit Sitz ***7*** einen Halterschaftsvertrag („Offer of Aircraft Management and Operation Agreement“) über ein Flugzeug des Herstellers ***2***, Seriennummer ***4***, Eintragungskennzeichen ***5***, abgeschlossen. Nach diesem Vertrag ist die Bf als Operator für den wirtschaftlichen Betrieb und Transportdienstleistungen an Dritte verantwortlich und erbringt die Beförderungsleistungen im eigenen Namen. Eine permanente Crew ist von der Bf oder vom Eigentümer anzustellen. Die Bf hat rund um die Uhr für Flug- und Buchungswünsche des Eigentümers und von Drittkunden zur Verfügung zu stehen.

Gemäß Punkte 6.1. und 6.2 des Halterschaftsvertrages gebührt dem Operator eine monatliche Management-Gebühr in Höhe von EUR ***11***. Zusätzlich hat die Eigentümerin alle Auslagen nach Punkt 6.4 des Vertrages zu erstatten und eine Kautions von EUR 100.000,00 zu erlegen. Im Punkt 6.3 ist festgelegt, dass der Operator eine von den Chartereinnahmen anhängige Verkaufsprovision in Höhe von ***10*** des in Rechnung gestellten Bruttobetrag erhält. Der Operator ist verpflichtet, vor jedem Abschluss eines Chartervertrages mit einem Drittkunden die Zustimmung des Eigentümers einzuholen. Wenn der Charterpreis vom Eigentümer festgesetzt wird, kann der Operator eine Gewinnmarge nach eigenem Ermessen hinzufügen.

Gemäß Punkt 6.4 sind der Bf u.a. folgende Kosten zu erstatten: Personalkosten und damit zusammenhängende Kosten, Landegebühren, Cateringkosten, Security- und Transportgebühren, Wartungskosten und Ersatzteile, sonstige Kosten im Zusammenhang mit dem Betrieb des Flugzeuges wie Reinigungskosten oder Kosten des Hangars.

Der Operator stellt gemäß Punkt 7.2. der Eigentümerin innerhalb von drei Wochen nach Ende eines jeden Kalendermonats eine Liste der Flugzeiten während dieses Kalendermonats sowie der Kosten und Auslagen, die der Eigentümer zu tragen hat, zur Verfügung. Darüber hinaus stellt der „Operator“ gemäß Punkt 7.3. dem Eigentümer innerhalb von drei Wochen nach Ablauf eines Kalendermonats eine Rechnung mit folgenden Inhalten aus: Die monatliche Management-Gebühr und die Verkaufsprovisionen (falls zutreffend); eine Berechnung der Differenz zwischen den vom „Operator“ an die Kunden in Rechnung gestellten Einnahmen und der von Lieferanten in Rechnung gestellten Kosten.

Mit Bescheid des Zollamtes ***9*** vom 16. Dezember 2020, Zl. 320000/210905/001/2020, wurde der Bf gemäß § 12 Abs.1 Z.1 MinStG iVm § 2 Abs.2 Z.2 LfbV als Luftfahrtunternehmen die Bewilligung nach § 4 Abs.1 Z.1 MinStG zur steuerfreien Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen (eingeschränkter Freischein) erteilt. Die Bewilligung umfasst jene Luftfahrzeuge, deren ausschließliche Nutzung in der gewerbsmäßigen Luftfahrt nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wurde. Für den un versteuerten Bezug von Luftfahrtbetriebsstoffen ist je begünstigtem Luftfahrzeug ein auf der Grundlage dieses Freischeins ausgestelltter gesonderter Betankungsschein nach § 2 Abs.3 iVm Abs.5 LfbV erforderlich.

Am 10. Juni 2021, eingelangt beim Zollamt Österreich am 14. Juni 2021, stellte die Bf den Antrag auf Bewilligung eines Betankungsscheins für das oben genannte Luftfahrzeug zur mineralölsteuerfreien Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen für die Dauer von 36 Monaten.

Im Beobachtungszeitraum Juni und Juli 2021 wurden 24 Flüge durchgeführt, die von der Bf im Juni 2021 (12 Flüge) mit EUR ***12*** und im Juli 2021 (12 Flüge) mit EUR ***13*** abgerechnet wurden. In den einzelnen Rechnungen sind das Datum, die Flugroute, Abfahrts- und Ankunftszeit, die Flugdauer und die Anzahl der Passagiere getrennt ausgewiesen. Die Verrechnung erfolgt pro Flugminute mit einem Gesamtbetrag pro Kalendermonat.

Die Einnahmen aus diesen Flügen wurden den getätigten Ausgaben gegenübergestellt und für Juni 2021 mittels RechnungsNr. ***14*** vom 30. Juni 2021 mit einem Gewinn von EUR ***15*** für den Eigentümer, für Juli 2021 mittels RechnungsNr. ***16*** vom 31. Juli 2021 mit einem Gewinn für den Eigentümer von EUR ***17*** abgerechnet.

Der Bf verblieb in den jeweiligen Monaten die Management-Gebühr in Höhe von EUR ***11*** monatlich. Verkaufsprovision wurde keine verrechnet.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs.2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Das Bundesfinanzgericht gründet den festgestellten Sachverhalt auf den Inhalt der vom Zollamt Österreich vorgelegten Verwaltungsakten.

Als Nachweise für die entgeltliche Erbringung von LuftfahrtDienstleistungen wurden neben dem Halterschaftsvertrag im Akt einliegende Rechnungen und Abrechnungen über die getätigten Flugbewegungen vorgelegt.

Der festgestellte Sachverhalt ist unbestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß Artikel 14 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 befreien die Mitgliedstaaten 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.

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

Gemäß § 4 Abs.1 Z.1 ist von der Mineralölsteuer Mineralöl befreit, das als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen aus Steuerlagern oder Zollagern abgegeben wird und unmittelbar der Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dient; als Luftfahrt-Dienstleistung 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 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 von Mineralölsteuer nach § 5 Abs.3a zu regeln und die dazu notwendigen Verfahrensvorschriften zu erlassen.

Gemäß § 1 Z.6 der Luftfahrtbegünstigungsverordnung (LfbV) ist ein „Betankungsschein“ (§ 2 Abs.3) die Bewilligung zur steuerfreien Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen nach § 12 Abs.1 Z.1 MinStG für nach § 4 Abs.1 Z.1 MinStG begünstigte Luftfahrzeuge.

Gemäß § 2 Abs.2 Z.2 LfbV wird mit einem eingeschränkten Freischein einem Luftfahrtunternehmen die steuerfreie Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen bewilligt. Die

Bewilligung umfasst nur jene Luftfahrzeuge, deren ausschließliche Nutzung in der gewerbsmäßigen Luftfahrt nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden kann. ...

Gemäß § 2 Abs.3 LfbV wird mit einem Betankungsschein dem Inhaber eines Freischeines Luftfahrt nach Abs.2 der unversteuerte Bezug von Luftfahrtbetriebsstoffen für das betreffende Luftfahrzeug sowie deren steuerfreie Verwendung bewilligt. ... Im Falle von Abs.2 Z.2 (eingeschränkter Freischein) ist auf Grundlage des Freischeins Luftfahrt für jedes einzelne Luftfahrzeug der unversteuerte Bezug und die steuerfreie Verwendung durch einen gesonderten Betankungsschein zu bewilligen. Solche gesondert ausgestellten Betankungsscheine sind zu befristen (Höchstdauer 3 Jahre). ...

Art. 14 Abs.1 Buchstabe b der RL 2003/96/EG bezieht sich auf eine bestimmte Art der Nutzung eines Luftfahrzeuges, und zwar auf die Nutzung für die Luftfahrt, mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt.

Gemäß § 13 Luftfahrtgesetz (LFG) ist Halter eines Zivilflugzeuges, wer das Zivilflugzeug auf eigene Rechnung betreibt und jene Verfügungsmacht darüber besitzt, die ein solcher Betrieb voraussetzt. Halterin des verfahrensgegenständlichen Flugzeuges ist die Bf, die dadurch über die ausschließliche zivil- und luftfahrtrechtliche Verantwortung verfügt.

Nutzungsberechtigte juristische Person des Luftfahrzeuges im Sinne des Art. 14 Abs.1 Buchstabe b der Richtlinie 2003/96/EG ist daher die Bf, die gemäß dem Halterschaftsvertrag die Flugleistungen als Operator im eigenen Namen erbringt und die Beförderung von Personen (Waren) im eigenen Namen durchführt. Der Operator hat die Beförderungsleistung zu bewirken, stellt den Kunden jede erbrachte Flugminute in Rechnung und erbringt damit eine entgeltliche Luftfahrtdienstleistung. Dass die Bf vor Abschluss eines Chartervertrages mit einem Drittkunden im Innenverhältnis die Zustimmung des Eigentümers einzuholen hat, ändert nichts an der ausschließlichen Nutzungsberechtigung (VwGH 1.9.2022, Ra 2019/16/0104).

Der Umstand, dass die Bf nicht das Risiko für den wirtschaftlichen Betrieb des Luftfahrzeuges trägt, vermag an der Qualifikation der an die Kunden erbrachten Leistungen als entgeltliche Luftfahrtdienstleistungen nichts zu ändern. Entgeltliche Luftfahrtdienstleistungen liegen auch dann vor, wenn Flugleistungen zwischen Konzerngesellschaften gegen Kostenerstattung verrechnet werden und damit der Erbringer der Luftfahrtdienstleistung kein finanzielles Risiko trägt (VwGH 22.4.2015, Ro 2015/16/0007, 1.9.2022, Ra 2019/16/0104).

Der Begriff „Luftfahrt“ verlangt, dass die entgeltliche Dienstleistung unmittelbar mit dem Flug des Luftfahrzeuges zusammenhängt (EuGH 1.12.2011, C-79/10, Helmholz Rz. 21). Die Durchführung der Flüge für den Eigentümer stellen wie die Beförderung etwaiger anderer Kunden eine entgeltliche Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen durch die Bf dar, die den Kunden von der Bf für jede erbrachte Flugminute in Rechnung gestellt wird. Von den in Rechnung gestellten Beträgen für erbrachte Flugleistungen behält sich die Bf für ihre

Leistungen ein pauschales Entgelt von EUR ***11*** monatlich. Der Restbetrag wird abzüglich der entstandenen Kosten an den Eigentümer des Luftfahrzeuges überwiesen.

Ob die Kunden des Operators und die Eigentümerin des Luftfahrzeuges direkt oder indirekt derselben natürlichen oder juristischen Person zuzuordnen sind, ist ebenfalls ohne Belang.

Es steht grundsätzlich jedermann frei, innerhalb der gesetzlichen Grenzen seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten, dass eine möglichst geringe Abgabenbelastung erreicht wird. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen vom 22. April 2015, Ro 2015/16/0007 und 1. September 2022, Ra 2019/16/0104 dem Argument, wonach durch die Konstruktion von Geschäftsmodellen und Verrechnungen die Anwendung der Richtlinie 2003/16/0007 zu einer allgemeinen Steuerbefreiung führen könne, die anderen Steuerpflichtigen, die nicht die Möglichkeit der Zwischenschaltung einer Gesellschaft hätten, versagt bleibe, eine Absage erteilt und auf die Ausführungen des EuGH in seinem Urteil Systeme Helmholtz GmbH verwiesen, wonach bei der Steuerbefreiung für Kraftstoff, der für die Luftfahrt verwendet wird, lediglich zwischen kommerzieller und privater Luftfahrt zu unterscheiden sei.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hat die Bf als nutzungsberechtigte juristische Person die Luftfahrt Dienstleistung des Entgelts wegen betrieben, somit eine entgeltliche Beförderung von Passagieren und eine entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durchgeführt und das Luftfahrzeug für kommerzielle Zwecke genutzt. Da das verfahrensgegenständliche Luftfahrzeug somit ausschließlich in der gewerbsmäßigen Luftfahrt genutzt wurde, ist dieses vom eingeschränkten Freischein Nr. ***1*** des Zollamtes ***9*** vom 16. Dezember 2020 umfasst und war daher auf Grundlage des Freischeins Luftfahrt ein gesonderter Betankungsschein auszustellen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 im gegenständlichen Beschwerdeverfahren aufgeworfenen Rechtsfragen gleichen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht jenen, die der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnissen vom 1. September 2022, Ra 2019/16/0104 und Ra 2021/16/0018, entschieden hat. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 4. Jänner 2023