

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, vertreten durch ***V.***, über die Beschwerde vom 15. April 2019 gegen den Bescheid des damaligen Zollamtes ***ZA1*** (nunmehr Zollamt Österreich) vom 27. März 2019, Zahl: ***000***, betreffend Rückvergütung von Mineralölsteuer zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) dahingehend abgeändert, dass dem Antrag vom 19. September 2018 Folge gegeben wird und die für Luftfahrtbetriebsstoffe entrichtete Mineralölsteuer in der Höhe von € 45.359,70 für die Zeiträume Oktober 2017 bis März 2018 gemäß §§ 5 Abs. 3a und 4 Abs. 1 Z. 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG 1995) iVm § 5 Abs. 1 Luftfahrtbegünstigungsverordnung (LfbV) vergütet wird.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind der den Entscheidungsgründen folgenden Berechnung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches 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 dem angefochtenen Bescheid des damaligen Zollamtes ***ZA1*** (nunmehr Zollamt Österreich) vom 27. März 2019, Zahl: ***000***, wurde dem Antrag der Bf. vom 19. September 2018 auf Vergütung entrichteter Mineralölsteuer nach § 5 Abs. 3a MinStG hinsichtlich der Zeiträume Oktober 2017 bis März 2018 teilweise stattgegeben und Mineralölsteuer in der Höhe von 44.188,60 Euro vergütet.

Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Zur Geltendmachung einer Vergütung nach § 5 Abs. 3a MinStG habe 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.

Gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG sei Mineralöl von der Mineralölsteuer befreit, wenn das Mineralöl, dass als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen aus Steuerlagern oder Zolllagern abgegeben werde und unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen diene; als Luftfahrt-Dienstleistungen würden die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen und sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen gelten, die mittels eines Luftfahrzeuges unmittelbar an den Kunden des Luftfahrtunternehmens erbracht würden. Im Zuge der Überprüfung der dem Vergütungsantrag beigelegten Unterlagen sei Folgendes festgestellt worden:

Am Flugfahrzeug ***Flzg*** (*****) sei eine Miteigentümerschaft der ***X-AG***, gegeben. Im betreffenden Halterschaftsvertrag mit der Bf. seien Vereinbarungen und Regelungen betreffend Nutzung und Nutzungsentgelt durch den Miteigentümer fixiert worden. Bei den beiden Flügen, welche auf Veranlassung des Miteigentümers im November 2017 und März 2018 durchgeführt worden seien, sei es zu keiner Verrechnung einer unmittelbaren Beförderungsleistung gekommen. Es seien lediglich, die mit der Haltung und dem Betrieb des Luftfahrzeuges zusammenhängenden Kosten ohne Aufschläge weiterverrechnet worden. Diese Feststellungen seien durch Einsichtnahme in die nachfolgend angeführten Tankrechnungen samt Lieferscheinen, Flight & Technical Logs, ausgestellten Tickets und Ausgangsrechnungen getroffen worden:

Tankrechnung/Lieferschein	Flugdatum	Log. Nr.	Ticket Nr.	RE Nr.
1	***Dat1***	*****1	***T1***	***Re1***
2	***Dat2***	*****2	***T2***	***Re2***

Die Überprüfung hinsichtlich der Steuerfreiheit des verwendeten Luftfahrtbetriebsstoffes gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG im Sinne des oben angeführten Sachverhaltes habe ergeben, dass nachfolgend angeführte Mengen an Flugtreibstoff von der Bf. für andere als kommerzielle Zwecke insbesondere nicht für die entgeltliche Beförderung von Passagieren und Waren oder für die entgeltliche Erbringung von Luftfahrtleistungen verwendet worden sei.

Monat/Jahr	Menge Liter/15°C
11/2017	606,000
03/2018	2.343,880

Für insgesamt 2.949,88 Liter Flugtreibstoff Jet A-1 bestehe daher kein Vergütungsanspruch gemäß § 5 Abs. 3a MinStG.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 15. April 2019, in der beantragt wurde, die Mineralölsteuer zur Gänze und nicht nur teilweise zu vergüten.

Das Zollamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 15. Oktober 2019, Zahl: ***111***, als unbegründet ab.

Zur Begründung führte die Behörde an (auszugsweise):

„...“

*Die Beschwerdeführerin bringt zusammengefasst vor, dass zwischen der Beschwerdeführerin und der Eigentümergeinschaft des Luftfahrzeug ***Flzg*** ein Halterschaftsvertrag abgeschlossen wurde, in dem die Nutzungsdetails wie folgt geregelt sind:*

- ****Bf.*** verrechnet für Flüge einen marktüblichen Stundensatz von 1.770,00 Euro bis 2.067,60 Euro (abhängig vom Spritpreis), welcher auch bei Flugbewegungen des Miteigentümers verrechnet wird;*
- *Pro Einsatztag 800,00 Euro für die Crew zuzüglich allfälliger Übernachtungskosten;*
- *Getrennte Verrechnung von Handling, Lande- und Streckengebühren;*
- ****Bf.*** trägt alle Kosten, die mit dem Jet (Unterhalt, Unterbringung, Reparatur, Wartung, Instandhaltung, Servicerung, Gebühren, Abgaben, Versicherung, etc.) alleine und damit das volle wirtschaftliche Risiko;*
- *Jede Verbesserung oder Erneuerungen, die den Verkehrswert des Jets beeinflussen, werden zwischen ***X-AG*** (Miteigentümer) und ***Bf.*** aufgeteilt.*

Laut der Beschwerdeführerin sei somit unstrittig, dass sie ein wesentliches wirtschaftliches Risiko am Betrieb des Luftfahrzeuges tragen würde; alle laufenden Kosten von ihr zu tragen wären und der Miteigentümer nur im Falle einer Charterung desselbigen die Stundensätze zuzüglich Lande-, Handling und Streckgebühr und Crew-Kosten zu tragen habe.

Weiters wies die Beschwerdeführerin auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 21.03.2019, GZ. RV/7200050/2018, hin, in dem faktisch einem identisch agierenden Operator der begehrte Betankungsschein mit eingeschränktem Freischein zugestanden wurde.

...

*Laut den dem Zollamt ***ZA1*** vorliegenden Vereinbarungen hält die ***X1-AG*** (Gesamtrechtsnachfolgerin der ***X-GmbH***), ***Adr.***, (nachfolgend Miteigentümerin genannt) einen Miteigentumsanteil von 17,19 % am gegenständlichen Luftfahrzeug der Marke ***M***, Staatszugehörigkeits- und Eintragungszeichen beim Luftfahrzeugregister der Republik Österreich: ***Flzg***. Zwischen der Beschwerdeführerin und der Miteigentümerin des Luftfahrzeuges ***Flzg*** wurde ein Halterschaftsvertrag abgeschlossen. Die Erstattung der Mineralölsteuer betreffend die Nutzungen am ***Dat1*** und am ***Dat2*** wurde aus folgenden Gründen verwehrt:*

*Für die beiden Nutzungen stellte die Beschwerdeführerin als Halterin des Luftfahrzeuges ***Flzg*** der Miteigentümerin die variablen Kosten des jeweiligen Fluges (Treibstoff, Nutzungsentgelt pro Flugminute, Start- und Ladegebühren, Crew-Kosten etc.), das sogenannte Benützungsentgelt, in Rechnung. Es wurden somit lediglich die mit der Haltung und dem Betrieb des Luftfahrzeuges zusammenhängenden Kosten weiterverrechnet. Es kam zu keiner*

Verrechnung einer unmittelbaren gewerbsmäßigen Beförderungsleistung. Die Beschwerdeführerin fungierte als „Cost Center“, die die anfallenden Kosten vorfinanzierte und diese vereinbarungsgemäß in Form eines Benützungsentgelts von der Miteigentümerin refundiert bekam.

Es wurden somit keine unmittelbaren entgeltlichen Luftfahrtdienstleistungen erbracht, da die Flüge dem Halterunternehmen nicht zugutegekommen sind, (siehe dazu EuGH 01.12.2011, Rs. C-79/10, Systeme Helmholtz GmbH).

Die Beförderung der Miteigentümerin erfolgte durch das vertraglich vereinbarte Nutzungsrecht am Eigentum.

*Gemäß Punkt 2.1. des Halterschaftsvertrages kann die Nutzung des Luftfahrzeuges ***Flzg*** grundsätzlich im Einvernehmen mit der Miteigentümerin erfolgen. Die Miteigentümerin ist gegenüber Drittnutzungen vorrangig zu behandeln (Punkt 2.3.). Nach Punkt 3.3 ist die Miteigentümerin über eine allfällige Kostensteigerung des Nutzungsentgeltes schriftlich unter Bekanntgabe der ausschlaggebenden Gründe zu informieren. Die Miteigentümerin hat das Recht jederzeit Einsicht in die Kostenrechnung der Beschwerdeführerin zu nehmen, um die Rechtmäßigkeit der Kostensteigerungen zu überprüfen. Weiteres wird in Punkt 2.4. der Halterschaftvereinbarung festgehalten, dass die ***Bf.*** (Beschwerdeführerin) verpflichtet ist, sämtliche Start-, Überflug- und Landegenehmigungen einzuholen und die erforderliche Crew zu organisieren hat.*

Diese Vorgaben legen klar, dass bei Flügen nach Veranlassung des Miteigentümers die wirtschaftliche Verfügungsmacht beim Miteigentümer liegt. Die Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin als Halterin war nur insoweit gegeben, als dies aus technischen Gründen oder zur Erfüllung gesetzlicher Vorgaben erforderlich war.

Eine vertragliche Festschreibung der Kriterien insbesondere hinsichtlich der Nutzung und des dafür zu entrichtenden Entgeltes wäre obsolet, wenn die Miteigentümerin „Drittkunden“ gleichgestellt wäre und der Halterin die volle, uneingeschränkte wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Fluggerät besitzen würde.

Es wurden keine unmittelbaren Beförderungsleistungen also das Bewirken von Ortsveränderungen in Rechnung gestellt und geschuldet, sondern es wurden Kosten und Ausgaben vereinbarungsgemäß weiterverrechnet.

Entscheidend ist, dass die Steuerbefreiung nur dann anwendbar ist, wenn das Luftfahrzeug unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrtdienstleistungen dient (vgl. EuGH 21.11.2011, Rs. C-250/10).

Dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 21.03.2019, GZ. RV/7200050/2018, kann nicht gefolgt werden, da das Mineralölsteuergesetz keine Legaldefinition zum Begriff „sonstige

gewerbsmäßige Dienstleistungen" enthält und somit die genannte Entscheidung lediglich eine Einzelfallbeurteilung darstellt. Eine höchstgerichtliche Entscheidung liegt dazu nicht vor."

Mit Eingabe vom 16. Oktober 2019 beantragte die Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Mit Vorlagebericht vom 7. November 2019 legte das Zollamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht zog die Bf. die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im hier maßgeblichen Zeitraum waren die ***U-GmbH&CoKG*** mit Sitz in ***W.***, zu 82,81 % und die ***X-GmbH*** (ab 23. Jänner 2018: ***X1-AG***), mit Sitz in ***A.***, zu 17,19 % Miteigentümer am Luftfahrzeug der Marke ***M***, Staatszugehörigkeits- und Eintragungszeichen beim Luftfahrzeugregister der Republik Österreich: ***Flzg***.

Die Bf. verfügte über ein Luftverkehrsbetreiberzeugnis (Air Operator Certificate, AOC) für den Flugbetrieb des genannten Luftfahrzeuges.

Zwischen der Bf. und der ***U-GmbH&CoKG*** (nachfolgend „EIGENTÜMER“) wurde im Juni 2013 ein Halterschaftsvertrag abgeschlossen. Darin heißt es (auszugsweise):

„...“

Präambel

A. Der EIGENTÜMER ist im Besitz eines Anteils von 82,81% des Flugzeuges:

*Type: ***M****

Seriennummer: ...

...

*(im Folgenden kurz „FLUGZEUG“ genannt), des Flugzeugherstellers ***H.*** (im Folgenden kurz „HERSTELLER“ genannt).*

*B. Der EIGENTÜMER ist berechtigt, mit ***Bf.*** für das FLUGZEUG Nutzungsrechte und sonstige Rechte und Pflichten im Rahmen der nachfolgenden Bedingungen zu vereinbaren.*

C. *****Bf.***** ist daran interessiert, im Rahmen der nachfolgenden Bedingungen für das FLUGZEUG Nutzungsrechte eingeräumt zu erhalten und sonstige Rechte und Pflichten zu übernehmen.

Die Vertragsparteien schließen sohin nachfolgende Vereinbarung:

1. Vertragsgegenstand

1.1 Der EIGENTÜMER räumt hiermit *****Bf.***** Nutzungsrechte am FLUGZEUG, komplett mit den Triebwerken und der sonstigen Ausstattung, Instrumenten, Funkanlagen und Zubehör, (gemäß Anlage 1), die darin oder darauf installiert sind, sowie allen Dokumenten für das FLUGZEUG (einschließlich Manuals, technische Berichte, etc.) zu den In diesem Vertrag geregelten Bedingungen ein.

1.2 *****Bf.***** übernimmt während der Vertragsdauer die Halterschaft (§ 13 Abs. 2 Luftfahrtgesetz) für das FLUGZEUG und wird hierfür die Beibringung aller behördlich geforderten Erklärungen und Zertifikate veranlassen. Der EIGENTÜMER verpflichtet sich, *****Bf.***** hierbei bestmöglich zu unterstützen und Unterschriften durch ihre vertretungsbefugten Organe zu leisten.

1.3 *****Bf.***** stellt während der Geltung dieses Vertrages sicher, dass sie alle Verpflichtungen und Auflagen des EIGENTÜMERS im Hinblick auf das FLUGZEUG und auf den Betrieb des FLUGZEUGES befolgt, sofern diese Vereinbarungen vom EIGENTÜMER an *****Bf.***** übergeben wurden und der EIGENTÜMER alle seine Verpflichtungen, insbesondere finanzielle Verpflichtungen, einhält.

...

4. Nutzungsentgelt

4.1 Das von *****Bf.***** an den EIGENTÜMER zu bezahlende Nutzungsentgelt stellt die vollständige Abgeltung für eine vertragskonforme Nutzung des FLUGZEUGES durch *****Bf.***** dar und beträgt:

4.1.1 EUR 1.250,00 (in Worten Euro zweitausendzweihundertfünfzig) pro Netto-Flugstunde, zuzüglich, soweit anwendbar, der gesetzlichen Umsatzsteuer.

4.1.2 Als Netto-Flugstunde gilt jede Flugstunde, die von *****Bf.***** im Rahmen von entgeltlichen Charterflügen für Dritte oder dem EIGENTÜMER geflogen wird. Eine Netto-Flugstunde wird definiert ab Abheben des Flugzeuges von der Flughafen-Startbahn bis zum Aufsetzen am Zielflughafen.

4.1.3 Die Höhe des Nutzungsentgelts gemäß 4.1.1 orientiert sich an den Markt- und Wettbewerbsverhältnissen. Es steht den Vertragsparteien frei, die Höhe des

Nutzungsentgelts durch einvernehmliche Vereinbarung an jeweilige Marktverhältnisse anzupassen, ohne dass sonstige Bestimmungen dieses Vertrages davon berührt würden. Die Höhe des Nutzungsentgelts kann von dem Betrag nach 4.1.1 abweichen, sofern die Höhe des verminderten Charterpreises mit dem EIGENTÜMER abgestimmt ist.

- 4.1.4 Nicht zu Netto-Flugstunden zählen Flüge außerhalb bezahlter Charterflüge, insbesondere Flüge im Rahmen von Instandhaltungsmaßnahmen, Abnahme- und Überprüfungsflüge.*
- 4.2 Das vereinbarte Nutzungsentgelt wird monatlich im Nachhinein abgerechnet. Zur Berechnung des Nutzungsentgelts übermittelt ***Bf.*** Im Folgemonat an den EIGENTÜMER eine Aufstellung über die mit dem FLUGZEUG geflogenen Netto-Flugstunden des jeweils letzten Kalendermonats (Abrechnungsmonat). Das sich aus der Flugstundenaufstellung errechnende Nutzungsentgelt bezahlt ***Bf.*** in EUR binnen 14 Tagen nach Erhalt einer hierüber vom EIGENTÜMER ordnungsgemäß ausgestellten Monatsrechnung, auf ein vom EIGENTÜMER bekannt zu gebendes Bankkonto eines in Österreich zugelassenen Kreditinstituts.*
- 4.3 Der EIGENTÜMER bezahlt ***Bf.*** als Abgeltung für sämtliche Leistungen als Halter des FLUGZEUGES (Punkt 1.2) monatlich EUR 2.000,00 (in Worten Euro zweitausend) zuzüglich allfälliger gesetzlicher Umsatzsteuer. Der Betrag ist auf ein von ***Bf.*** bekannt zu gebendes Bankkonto eines in Österreich zugelassenen Kreditinstituts zu bezahlen und ist vom EIGENTÜMER binnen 14 Tagen nach Erhalt der Rechnung zu bezahlen.*
- 4.4 ***Bf.*** trägt den Aufwand für Marketing und Verkauf von Charteraufträgen für das FLUGZEUG. Dieser wird durch einen variablen Aufschlag auf den Charterpreis abgegolten.*

...

5. Verwendung, Instandhaltung und Kostentragung des FLUGZEUGES

- 5.1 ***Bf.*** wird das FLUGZEUG ausschließlich im Rahmen ihres AOC gewerblich betreiben und für Charterflüge einsetzen.*
- 5.2 ***Bf.*** übernimmt für das FLUGZEUG die Verpflichtung, alle erforderlichen Wartungs- Überprüfungs- und Instandhaltungsarbeiten zu planen und bei einem zugelassenen einvernehmlich ausgewählten JAR 145-Betrieb durchführen zu lassen. Soweit Kosten für Wartung, Reparaturen, Ersatzteile, loaner units, Inspektionen, Nachprüfungen, udgl. nicht von einem etwaigen Programm (ProParts, JSSI, ...) erstattet werden, wird der EIGENTÜMER solche Kosten tragen, bzw. ***Bf.*** alle Kosten erstatten, die ***Bf.*** verauslagt hat.*

5.3 ****Bf.*** wird das FLUGZEUG unter Einhaltung des vom HERSTELLER genehmigten Flughandbuchs und der zwingenden Anweisungen, Modifikationen und Richtlinien über die Flugfähigkeit, die während der Dauer des Vertrages gelten bzw. in Geltung gesetzt werden, benutzen.*

...

5.6 *Sofern in diesem Vertrag nicht anders geregelt, trägt der EIGENTÜMER alle Kosten und Aufwendungen, die für die Haltung, Nutzung und den Betrieb des FLUGZEUGES und aller damit einhergehenden Maßnahmen anfallen, insbesondere für Versicherungen, Hangar, Wartung, Instandhaltung; aircraft general servicing and refurbishment, Reinigung. Soweit solche Kosten zunächst von ***Bf.*** verauslagt wurden, wird ***Bf.*** diese mittels monatlicher Rechnung mit Einzelkostenaufstellung an den KUNDEN weiterverrechnen. Der Punkt 4.2 findet Anwendung. Der EIGENTÜMER hält ***Bf.*** bezüglich dieser Kosten schad- und klaglos.*

5.7 *Treibstoffkosten, Lande- und An/Abfluggebühren, Catering, Handling-Gebühren, sonstige Flughafenengebühren sowie Crew Übernachtungskosten für entgeltliche Charterflüge (Punkt 4.1.2) werden von ***Bf.***, soweit möglich und praktikabel, direkt aus entsprechenden Charterzusatzerlösen gedeckt und werden insoweit nicht an den EIGENTÜMER weiterverrechnet.*

5.8 *Der EIGENTÜMER wird an ***Bf.*** eine unverzinsliche Kautions für alle von ***Bf.*** im Rahmen dieses Vertragsverhältnisses verauslagten Kosten in Höhe von € 50.000,00 (in Worten Euro fünfzigtausend) leisten und diese Kautions für die Dauer der Halterschaft (Punkt 3.1) aufrechterhalten. Musste ***Bf.*** die Kautions aus berechtigten Gründen in Anspruch nehmen, ist der EIGENTÜMER verpflichtet, unverzüglich nach schriftlicher Aufforderung der ***Bf.*** den Fehlbetrag auf die vereinbarte Kautions nachzuzahlen. Ein diesbezüglicher Zahlungsverzug des EIGENTÜMERS bedeutet eine grobe Vertragspflichtenverletzung gemäß Punkt 8.1.*

...“

Dem Vergütungsantrag der Bf. liegen Kundenrechnungen und Mastertickets zu den getätigten Flugbewegungen, Rechnungen über die Betankungsvorgänge sowie Bestätigungen über die Berechnung und Abführung der Mineralölsteuer zugrunde.

Die Bf. verrechnete für die zwei hier strittigen - für die Minderheitseigentümerin des Luftfahrzeuges durchgeführten - Flugleistungen mit den Rechnungen Nr. ***Re1*** vom ***Dat1*** (Rechnungsbetrag: 3.910,49 Euro) und Nr. ***Re2*** vom ***Dat2*** (Rechnungsbetrag: 8.550,21 Euro) 14,08 Euro pro Flugminute, die Kosten für die Crew sowie die Landegebühren.

Die Bf. bezog für diese Flugleistungen im November 2017 606 Liter und im März 2018 2.343,88 Liter versteuerten Luftfahrtbetriebsstoff.

2. Beweiswürdigung

Der angeführte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Zollamt vorgelegten Verwaltungsakten sowie aus den Angaben und Vorbringen der beschwerdeführenden Partei. Ausgehend von den Ermittlungsergebnissen sieht das Bundesfinanzgericht den maßgeblichen Sachverhalt als ausreichend geklärt an. Es liegen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht keine begründeten Zweifel vor, die durch weitere Ermittlungen zu verfolgen wären, zumal auch die Verfahrensparteien keine solchen begründeten Zweifel darlegten, dass weitere Erhebungen erforderlich und zweckmäßig erscheinen.

3. Rechtslage

Die für den Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des Mineralölsteuergesetzes 1995 (BGBl. Nr. 630/1994 idF BGBl. I. Nr. 117/2016; MinStG 1995) lauten auszugsweise wie folgt:

„Steuerbefreiungen

§ 4. (1) Von der Mineralölsteuer sind 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;

(2) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung

...

5. 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.

(3) Gewerbsmäßigkeit im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 liegt vor, wenn die mit Luft- oder Wasserfahrzeugen gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird und der Unternehmer auf eigenes Risiko und eigene Verantwortung handelt.“

„Steuererstattung oder Steuervergütung im Steuergebiet

§ 5. (1) ...

(2) ...

(3) ...

(3a) Wurde für Mineralöle, die nach § 4 Abs. 1 Z 1 steuerfrei sind, die Mineralölsteuer entrichtet, so ist sie auf Antrag des Verwenders zu vergüten.“

§ 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur näheren Regelung der steuerbegünstigten Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen - Luftfahrtbegünstigungsverordnung (BGBl. II Nr. 185/2017, LfbV) lautet:

„§ 5. (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.“

Art. 14 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl. L 283 vom 31. Oktober 2003, - Energiesteuerrichtlinie - lautet:

„(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 zur 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.

...“

4. Rechtliche Beurteilung

Das MinStG 1995 (§ 4 Abs. 1 Z 1 und Abs. 3) sieht für Luftfahrtbetriebsstoffe eine Befreiung vor, wenn diese unmittelbar zur entgeltlichen Erbringung von LuftfahrtDienstleistungen (insb. Beförderung von Personen und Waren) verwendet werden. Erfüllt ein Luftfahrtunternehmen die Begünstigungsvoraussetzungen, hat die Luftfahrtbetriebsstoffe aber versteuert bezogen, kann es im Vergütungsweg von der Mineralölsteuer entlastet werden (§ 5 Abs. 3a MinStG 1995). Die bei der Inanspruchnahme dieser Begünstigungen anzuwendenden Verfahren regelt die Luftfahrtbegünstigungsverordnung.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat mit Erkenntnis vom 1. September 2022, Ra 2019/16/0104, klargestellt, dass hinsichtlich der in § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995 geregelten Befreiung von der Mineralölsteuer die Art der Nutzung des Luftfahrzeugs maßgebend ist. Diesbezüglich ist das Vorhandensein einer gewerblichen Luftfahrt Dienstleistung iSd Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Energiesteuerrichtlinie erforderlich, (andere) aus einem Halterschaftsvertrag resultierende Verpflichtungen vermögen daran nichts zu ändern.

In gegenständlicher Sache wies das Zollamt einen Antrag auf Ausstellung eines Betankungsscheins für ein Luftfahrzeug gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 MinStG 1995 iVm § 3 Abs. 5 LfbV ab, weil eine ausschließliche Nutzung des betreffenden Luftfahrzeugs in der gewerbsmäßigen Luftfahrt nicht vorgelegen sei. In der Begründung führte das Zollamt aus, der relevante Halterschaftsvertrag beinhalte, dass die Verfügungsmacht des Halters (Operator) über das Luftfahrzeug nur insoweit gegeben sei, als dies aus technischen Gründen oder zur Erfüllung der behördlichen Vorgaben erforderlich sei. Die eigentliche Verfügungsmacht verbleibe beim Eigentümer. Der Operator fungiere nach dem vorgelegten Vertrag bei der Nutzung der Flugzeuge als eine Art „Cost Center“, das anfallende Kosten vorfinanziere und diese monatlich mit dem Eigentümer gegenrechne.

In der dagegen erhobenen Beschwerde brachte die Mitbeteiligte (Halter des Luftfahrzeugs) zusammengefasst vor, nach dem Halterschaftsvertrag sei die Mitbeteiligte allein und ausschließlich für den Flugbetrieb, den Abschluss von Beförderungsverträgen und die damit verbundene Auslastung des Flugzeugs durch Erbringung von Beförderungsleistungen, sowie für die Verwaltung des Flugzeugs zuständig und erbringe alle diese Leistungen im eigenen Namen. Die Vermutung der Abgabenbehörde, dass die Verfügungsmacht des Operators nur insoweit gegeben sei, als dies aus technischen Gründen und zur Erfüllung behördlicher Auflagen erforderlich sei, widerspreche dem Halterschaftsvertrag sowie den Luftfahrtregeln. Da das Luftfahrzeug auf dem „Air Operator Certificate“ der Mitbeteiligten eingetragen sei, liege die ausschließliche zivil- und luftfahrtrechtliche Verantwortung beim Halter, der Mitbeteiligten. Die Flüge seien regelmäßig und den Usancen im Luftfahrtgeschäft entsprechend abgerechnet und von den Kunden bezahlt worden. Es sei zwar richtig, dass die Einnahmen aus dem Flugbetrieb und die daraus entstandenen Kosten einschließlich der Halterschaftsgebühr monatlich mit dem Eigentümer abgerechnet worden seien, aber auch dies sei der branchenübliche Vorgang, sei der Operator doch verpflichtet, das Flugzeug für den Eigentümer bestmöglich einzusetzen. Auch für die vom (indirekten) Eigentümer bezogenen Flugleistungen seien die jeweiligen Flugkosten bezahlt worden. Die Beförderung des Eigentümers sei als entgeltliche Beförderung und somit als gewerblicher Luftfahrtflug zulässig.

Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde der Mitbeteiligten Folge und sprach aus, dass ein entsprechender Betankungsschein (für eine steuerbefreite Betankung) ausgestellt werde.

Das Zollamt erhob dagegen eine außerordentliche Revision, die insbesondere klären sollte, was unter „sonstigen gewerbsmäßigen Dienstleistungen“ iSd § 4 Abs. 1 Z. 1 MinStG 1995 und unter dem Begriff „kommerziell“ iSd Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Energiesteuerrichtlinie zu verstehen sei. Im revisionsgegenständlichen Fall lägen keine unmittelbar mit dem Flug des Luftfahrzeugs

zusammenhängenden entgeltlichen Dienstleistungen vor, schulde die Mitbeteiligte doch nicht als Operator in eigener Verantwortung die Beförderung von Passagieren, sondern erbringe sie lediglich mit der Haltung und dem Betrieb von Luftfahrzeugen (mehrere andere) zusammenhängende Dienstleistungen.

Der VwGH stellte dazu fest, dass im Revisionsfall die Art der Nutzung des Luftfahrzeugs durch die Mitbeteiligte maßgebend ist. Aufgrund des abgeschlossenen Halterschaftsvertrags und der im Revisionsfall zu beurteilenden Dienstleistungen ist die Mitbeteiligte die „aus sonstigen Gründen“ nutzungsberechtigte juristische Person iSd Art. 14 Abs. 1 Buchst. b

Energiesteuerrichtlinie, welche das Luftfahrzeug zu gewerblichen LuftfahrtDienstleistungen iSd Art. 14 Abs. 1 Buchst. b leg. cit. genutzt hat. Daran vermögen auch (andere) aus dem Halterschaftsvertrag resultierende Verpflichtungen der Mitbeteiligten nichts ändern, auch nicht die vor einem Abschluss eines Beförderungsvertrags mit einem Dritten einzuholende Zustimmung des Eigentümers. Da die Mitbeteiligte für den Flugbetrieb, den Abschluss von Beförderungsverträgen und die Erbringung von Transportdienstleistungen an Dritte zuständig ist; überdies trägt sie als Halterin des Luftfahrzeugs iSd LuftfahrtG die zivil- und luftfahrtrechtliche Verantwortung. Relevant für das Vorhandensein einer gewerblichen LuftfahrtDienstleistung iSd Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Energiesteuerrichtlinie ist somit lediglich diese Dienstleistung selbst. Sie kann auch nicht überlagert werden durch Leistungen oder Handlungen, die in einer nachgelagerten Handlungsstufe erfolgen (zB: Gegenrechnung von Managementgebühren, Wartung des Luftfahrzeugs, technische Wartungsarbeiten).

Dem Argument des Zollamtes, dass die Mitbeteiligte keine entgeltliche Leistungserbringung durchführe, weil sie kein finanzielles Risiko trage, sondern alle Aufwendungen (abzüglich der erzielten Einnahmen) an die Eigentümerin des Luftfahrzeugs weiterverrechnen könne, und sie ihr Geschäft lediglich auf die Managementgebühr aufbaue, konnte der VwGH nicht folgen. Der VwGH bestätigte dahingehend die Aussagen des Bundesfinanzgerichts und stellte fest, dass dieses mangelnde Risiko an der Qualifikation der von der Mitbeteiligten an die Kunden erbrachten Leistungen als entgeltliche LuftfahrtDienstleistungen nichts ändere. Er verwies dabei auf seine Entscheidung VwGH 22.4.2015, Ro 2015/16/0007, in der er festgestellt hatte, dass auch dann eine entgeltliche LuftfahrtDienstleistung vorliegen kann, wenn Flugleistungen zwischen Konzerngesellschaften gegen Kostenerstattung mit Gewinnaufschlag verrechnet werden (und damit der Erbringer der LuftfahrtDienstleistung kein finanzielles Risiko trägt). Hinderlich für die Steuerbefreiung wären lediglich das Fehlen eines Entgelts oder ein zu geringes Entgelt. Dies sei aber in der Revision nicht behauptet worden.

Hinsichtlich des „Dazwischenschaltens“ eines Halters bzw. Operators und dem damit einhergehenden Steuervorteil eines Luftfahrzeugeigentümers, den dieser nicht erlangen könnte, würde er das Luftfahrzeug selbst betreiben, betonte der VwGH, dass es grundsätzlich jedermann freistehe, innerhalb der gesetzlichen Grenzen seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten, dass eine möglichst geringe Abgabenbelastung erreicht werde (vgl. etwa VwGH 6.11.1991, 89/13/0093). Die Revision des Zollamtes wurde daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abgewiesen.

Im vorliegenden Beschwerdefall ist die beschwerdeführende Gesellschaft die Halterin des Luftfahrzeugs iSd § 13 Luftfahrtgesetz und trägt damit die zivil - und luftfahrtrechtliche Verantwortung für das verfahrensgegenständliche Luftfahrzeug. Sie ist aufgrund des oben unter Punkt 1. zitierten Halterschaftsvertrages für den Flugbetrieb, den Abschluss von Beförderungsverträgen und die Erbringung von Flugdienstleistungen an Dritte zuständig.

Nach der Rechtsprechung des EuGH folgt aus dem Ausdruck „nicht für die entgeltliche Beförderung von Passagieren oder Waren oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen“ in Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Energiesteuerrichtlinie, dass bei der Luftfahrt, die unter die Befreiung fällt, der Kraftstoff für ein Luftfahrzeug verwendet wird, das unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrtleistungen dient. Der Begriff „Luftfahrt“ verlangt somit, dass die entgeltliche Dienstleistung unmittelbar mit dem Flug des Luftfahrzeugs zusammenhängt (VwGH 1.9.2022, Ra 2019/16/0104, Rn. 32, bezugnehmend auf EuGH C-79/10, Systeme Helmholtz GmbH, Rn. 21).

Die Durchführung der hier strittigen Flüge ist der Miteigentümerin des Luftfahrzeuges für jede erbrachte Flugminute zuzüglich der Kosten für die Crew und der Landegebühren in Rechnung gestellt worden.

Auch im vorliegenden Beschwerdefall behauptet das Zollamt nicht, dass die Bf. die nach Flugminuten abgerechneten Flugleistungen nicht oder gegen ein zu geringes Entgelt erbracht hätte.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung des VwGH ist daher auch hinsichtlich der gegenständlichen von der Miteigentümerin bezogenen Flugleistungen die Annahme gerechtfertigt, dass die Bf. das Luftfahrzeug als nutzungsberechtigte juristische Person unmittelbar für die entgeltliche Erbringung von Luftfahrtleistungen im eigenen Namen verwendete.

Aus den angeführten Gründen war daher der Beschwerde Folge zu geben.

Berechnung:

Mittelschwere Öle, Zeitraum: 3/2018			
Zeitraum der seinerzeitigen Versteuerung	Menge	Steuersatz	Betrag
3/2018	13.567,85 Liter bei 15 Grad Celsius	397,00 € / 1000 Liter bei 15 Grad Celsius	5.386,44 €

Mittelschwere Öle, Zeitraum: 2/2018			
Zeitraum der seinerzeitigen Versteuerung	Menge	Steuersatz	Betrag
2/2018	13.916,420 Liter bei 15 Grad Celsius	397,00 € / 1000 Liter bei 15 Grad Celsius	5.524,82 €

Mittelschwere Öle, Zeitraum: 1/2018			
Zeitraum der seinerzeitigen Versteuerung	Menge	Steuersatz	Betrag
1/2018	14.023,870 Liter bei 15 Grad Celsius	397,00 € / 1000 Liter bei 15 Grad Celsius	5.567,48 €

Mittelschwere Öle, Zeitraum: 12/2017			
Zeitraum der seinerzeitigen Versteuerung	Menge	Steuersatz	Betrag
12/2017	31.231,000 Liter bei 15 Grad Celsius	397,00 € / 1000 Liter bei 15 Grad Celsius	12.398,71 €

Mittelschwere Öle, Zeitraum: 11/2017			
Zeitraum der seinerzeitigen Versteuerung	Menge	Steuersatz	Betrag
11/2017	18.306,000 Liter bei 15 Grad Celsius	397,00 € / 1000 Liter bei 15 Grad Celsius	7.267,48 €

Mittelschwere Öle, Zeitraum: 10/2017			
--------------------------------------	--	--	--

Zeitraum der seinerzeitigen Versteuerung	Menge	Steuersatz	Betrag
10/2017	23.211,000 Liter bei 15 Grad Celsius	397,00 € / 1000 Liter bei 15 Grad Celsius	9.214,77 €

Summe Erstattungsbetrag: 45.359,70 €

5. Zulässigkeit einer 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.

Die vorliegende Entscheidung stützt sich auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 5. Juni 2023