

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die (nunmehrige) ***Vt***, ***Vt-Adr***, über die Beschwerde vom 8. März 2021 gegen die (Sammel)Bescheide des Zollamtes Österreich vom 15. Februar 2021, Zahlen: ***1*** und ***2***, betreffend Mineralölsteuer und Säumniszuschlag zu Recht erkannt:

A: (Sammel)Bescheid, Zahl: *1***:**

I. Die Beschwerde gegen Bescheid I wird als unbegründet abgewiesen.

II. Der Bescheid II wird aufgehoben.

III. Der Bescheid III wird aufgehoben.

B: (Sammel)Bescheid, Zahl: *2***:**

I. Der Bescheid I wird dahingehend abgeändert, dass Mineralölsteuer in der Höhe von insgesamt 16.953,52 Euro erstattet wird.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der zu erstattenden Mineralölsteuer sind den Entscheidungsgründen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Der Bescheid II wird aufgehoben.

III. Der Bescheid III wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit „*Bescheid I*“ des Bescheides vom 15. Februar 2021, Zahl ***1***, gab das Zollamt Österreich dem Antrag der Beschwerdeführerin vom 30. Dezember 2014 teilweise statt und erstattete Mineralölsteuer in der Höhe von 662,20 Euro.

Mit „*Bescheid II*“ des genannten Bescheides setzte das Zollamt für die Beschwerdeführerin gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 und § 21 Abs. 1 Z 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) in Verbindung mit § 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z 3 zweiter Fall Bundesabgabenordnung (BAO) für das in den Zeiträumen Jänner bis Dezember 2013 aus dem Steuerlager verbrauchsteuerfrei abgegebene Mineralöl (Kerosin JET-A1) im Ausmaß von 5.788.406 Liter die Mineralölsteuer in der Höhe von 2.297.997,18 Euro fest.

Mit „*Bescheid III*“ wurde ein Säumniszuschlag in der Höhe von 45.959,94 Euro festgesetzt.

Mit „*Bescheid I*“ des Bescheides vom 15. Februar 2021, Zahl ***2***, wies das Zollamt Österreich den Antrag der Beschwerdeführerin vom 30. Dezember 2015 auf Erstattung von Mineralölsteuer in der Höhe von 19.965,17 Euro Euro als unbegründet ab.

Mit „*Bescheid II*“ des zuletzt genannten Bescheides setzte das Zollamt für die Beschwerdeführerin gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 und § 21 Abs. 1 Z 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) in Verbindung mit § 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z 3 zweiter Fall Bundesabgabenordnung (BAO) für das in den Zeiträumen Jänner bis Dezember 2014 aus dem Steuerlager verbrauchsteuerfrei abgegebene Mineralöl (Kerosin JET-A1) im Ausmaß von 5.685.433 Liter die Mineralölsteuer in der Höhe von 2.257.116,90 Euro fest.

Mit „*Bescheid III*“ wurde ein Säumniszuschlag in der Höhe von 45.142,34 Euro festgesetzt.

In den Bescheidbegründungen zu den „Bescheiden I“ wurde ausgeführt, dem jeweiligen Antrag auf Erstattung der Mineralölsteuer habe nur teilweise bzw. nicht stattgegeben werden können, weil für von den Anträgen betroffene Unternehmen Nachweise (Rechnungen) und Tech-Logs über die entgeltliche Erbringung von Luftfahrtdienstleistungen trotz Aufforderung durch die belangte Behörde nicht vorgelegt worden seien. Es sei daher nicht zweifelsfrei ersichtlich, dass die Luftfahrtbetriebsstoffe an Luftfahrzeuge abgegeben worden seien, die ausschließlich in der gewerbsmäßigen Luftfahrt genutzt worden seien.

In den gleichlautenden Begründungen zu den „Bescheiden II“ wurde ausgeführt, bei der Beschwerdeführerin sei eine Betriebsprüfung/Zoll durchgeführt worden. Gegenstand sei die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Gewährung der Steuerfreiheit gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG betreffend Abgabe von Treibstoff an Luftfahrtunternehmen aus dem Steuerlager gewesen. Die Beschwerdeführerin habe im Abgabenverfahren ausreichend Zeit gehabt, die geforderten Nachweise beizubringen. Zu dem Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffend

die Arbeitsrichtlinie Mineralölsteuer wies die belangte Behörde darauf hin, dass näher genannte Punkte dieser Arbeitsrichtlinie mangels Einschlägigkeit nicht zur Anwendung gelangten. Eine der Beschwerdeführerin erteilte Bewilligung zur Führung eines Mineralölsteuerlagers werde nur erteilt, wenn ordnungsgemäß kaufmännische Bücher geführt würden und gegen die steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestünden. Die Aufbewahrung der für den Nachweis der Steuerfreiheit des abgegebenen Mineralöls erforderlichen Unterlagen erscheine daher ohne dezidierte Anordnung im Eigeninteresse eines pflichtbewussten Kaufmannes als gegeben. Das Zollamt sei demnach vom Vorliegen dementsprechender Unterlagen im Steuerlager ausgegangen.

Am 22. Jänner 2016 habe eine Besprechung zwischen Vertretern der Beschwerdeführerin und der Behörden stattgefunden; im Zuge dieser sei vereinbart worden, dass ausschließlich für die Fälle der laufenden Prüfungsverfahren eine vereinfachte Nachweispflicht gelten solle und gültige Luftverkehrsbetreiberzeugnisse (Air Operator Certificate – AOC), unveränderte Rechnungen und Auszüge aus den Tech-Logs, aus denen die Anzahl der Passagiere klar hervorgehen müsse, kumulativ vorliegen müssten. Die Vertreter der Mineralölfirmen seien in den Entscheidungsprozess betreffend diese Vereinbarung eingebunden gewesen. Die Vorlage der genannten Unterlagen habe auch das Bundesministerium mit Schreiben vom 26. April 2016 verfügt.

Die Beschwerdeführerin habe als Lagerinhaberin das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für eine steuerfreie Abgabe des Mineralöls zu prüfen gehabt. Dies könne ausschließlich durch Vorlage entsprechender Nachweise erfolgen. Nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung seien die für die Abgabenerhebung bedeutsamen Geschäftspapiere sieben Jahre aufzubewahren. Es sei daher zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung davon auszugehen gewesen, dass die Vorlage der entsprechenden Nachweise ohne überbordenden Verwaltungsaufwand möglich sei. Wenn – wie von der Beschwerdeführerin behauptet – die Vorlage von Rechnungen an die Endkunden aus Datenschutzgründen nicht möglich gewesen sei, dann stelle sich die Frage, ob das Steuerlager die rechtlichen Voraussetzungen für die steuerfreie Abgabe von Luftfahrtbetriebsstoffen überhaupt habe prüfen können. Wenn dies dem Steuerlager bewusst gewesen sei, warum sei dies dem Zollamt nicht umgehend mitgeteilt worden? Entscheidend sei die (End)Nutzung der Luftfahrzeuge. Die Behörde habe daher jeden Einzelfall auf Einhaltung der erforderlichen Voraussetzungen zu prüfen. Für die vom Bescheid erfassten Mengen seien die Nachweise der Rechtmäßigkeit der steuerfreien Abgabe im Sinne des § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG nicht oder nicht vollständig erbracht worden. Die Abgabenfestsetzung sei unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung und der durchgeführten Ermittlungen erfolgt und diene dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Zu den „Bescheiden III“ wurde begründend ausgeführt, werde eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so seien nach Maßgabe der Bestimmungen des § 217 Abs. 1 BAO Säumniszuschläge zu entrichten.

Gegen diese Bescheide richtete sich die Beschwerde vom 8. März 2021. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch die ***Vtalt***, brachte vor, nach der Judikatur stehe eine Rückerstattung zu, es liege eine gewerbliche Luftfahrt vor.

Betreffend die Bescheide I wurde ausgeführt, für Betankungen der ***10***, der ***4*** und der ***5*** sei die Mineralölsteuer zu erstatten; die gewerbliche Luftfahrt beim zuletzt genannten Unternehmen sei unstrittig. Bei den beiden anderen Unternehmen seien ebenfalls die Flugbewegungen durch gewerbliche Ausgangsrechnungen weiterverrechnet worden.

Zu den Bescheiden II wurde vorgebracht, die Abgabenbehörde sehe offensichtlich ihre eigenen Richtlinien nicht mehr als ausreichende Arbeitsgrundlage an, obgleich diese Richtlinien (hier die Richtlinie VS-1130) auch heute noch auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen abrufbar seien. Die Richtlinie 2003/96/EG sei Teil des Rechtsbestandes der Europäischen Union und unterliege somit den Vollziehungsregeln der Europäischen Union. Die allgemeinen unionsrechtlich geregelten Prinzipien des abgabenrechtlichen Ermittlungsverfahrens seien zu beachten. Durch die Übernahme der Grundrechtscharta müsse sichergestellt werden, dass das nationale Recht immer unionsrechtskonform interpretiert und angewendet werde. Wesentliche Grundsätze seien demnach der Grundsatz der Rechtssicherheit, der Grundsatz des Vertrauensschutzes, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und der Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht. Nach dem Grundsatz der Rechtssicherheit müssten Rechtsvorschriften klar und bestimmt sein und ihre Anwendung für den Einzelnen vorhersehbar sein. Steuerpflichtige müssten ihre steuerlichen Verpflichtungen schon während eines Geschäftsabschlusses klar erkennen können; im Besonderen gelte dies für die Auferlegung abgabenrechtlicher Mitwirkungs- oder Dokumentationspflichten. Bei Übertragung der Judikatur des Gerichtshofes der Europäischen Union auf den gegenständlichen Beschwerdefall sei eine korrekte und einfache Anwendung der in der genannten Richtlinie geforderten Anwendung der Befreiung nicht gewährleistet, wenn der Steuerpflichtige in einer Situation, in der es offenbar keinen stichhaltigen Beweis dafür gebe, dass die Abgabe von steuerbefreitem Kraftstoff für den privaten, nicht gewerblichen Flug vorliege und die Beschwerdeführerin daher verpflichtet werden könne, einen solchen Beweis rückwirkend zu erbringen. Durch die rückwirkende Anwendung geänderter Dokumentationsvoraussetzungen sei für den Steuerpflichtigen eine Ungewissheit gegeben, ob eine Steuerbefreiung vorgelegen habe oder nicht. Einen Hinweis auf Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch habe weder die Finanzverwaltung noch das Bundesfinanzgericht erkennen können.

Auch hinsichtlich der rückwirkenden Festlegung von strengen Dokumentationserfordernissen habe der Gerichtshof ebenfalls bereits abgesprochen; im Nachhinein dürfe das Recht auf Steuerfreiheit nicht versagt werden, wenn die Steuerverwaltung vorgelegte Nachweise akzeptiert habe. Darüber hinaus habe nach der Judikatur die Mitwirkungspflicht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu folgen, wonach der Steuerpflichtige nicht verpflichtet sei, Umstände zu verifizieren, die außerhalb seiner Sphäre gelegen seien.

Es sei daher eindeutig unzulässig, zunächst Unterlagen für eine Abgabenbefreiung im Rahmen

eines Erlasses (Arbeitsrichtlinie VS-1130) festzulegen und im Nachhinein die Einhaltung anderer Voraussetzungen zu fordern. Darüber hinaus habe die belangte Behörde über Jahrzehnte die Abgabenbefreiung von gewerblichen Luftfahrtunternehmen unter Vorlage des AOC und des Lieferscheines (mit weiteren Angaben) akzeptiert und würde somit ebenfalls rückwirkend eine langjährige Verwaltungspraxis abändern, was ebenfalls als unzulässig zu qualifizieren sei.

Im Ergebnis verletzen die bekämpften Entscheidungen sowohl den Grundsatz der Rechtssicherheit als auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und den Grundsatz des Vertrauensschutzes als Vertrauensregeln, die im europarechtlich garantierten Grundrechtskatalog vorgesehen und daher entsprechend anzuwenden seien. Durch die bekämpften Entscheidungen werde das Prinzip einer guten Verwaltung klar verletzt, was diese ebenfalls inhaltlich rechtswidrig mache.

Die Beschwerdeführerin beantragte betreffend die Bescheide I den Erstattungsanträgen stattzugeben, betreffend die Bescheide II und III deren Aufhebung. Die Beschwerdeführerin stellte die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit den Beschwerdeentscheidungen vom 19. November 2021, Zahlen ***6*** und ***7***; wurde die Beschwerde zu den „Bescheiden I“ als unbegründet abgewiesen, die Bescheide II und III wurden abgeändert. Für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2013 wurde für 5.391.586 Liter Mineralöl die Mineralölsteuer in der Höhe von 2.140.459,64 Euro festgesetzt, der Säumniszuschlag wurde in der Höhe von 42.809,19 Euro festgesetzt. Für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2014 wurden Mineralölsteuer in der Höhe von 2.075.571,98 Euro (für 5.228.141 Liter Mineralöl) und Säumniszuschlag in der Höhe von 41.511,44 Euro festgesetzt.

In den gleichlautenden Begründungen wurde ausgeführt, betreffend die Erstattungsanträge seien die fehlenden Nachweise nicht beigebracht worden. Somit lägen keine ausreichenden Beweismittel für die Erfüllung eines steuerbefreienden Tatbestandes vor.

Die Arbeitsrichtlinie sei vollinhaltlich beachtet worden. Die Vorschreibung der Mineralölsteuer sei aufgrund des Fehlens von Nachweisen vorgeschrieben worden. Die Abgabe sei in allen Fällen unmittelbar aus dem Steuerlager der Beschwerdeführerin erfolgt. Die Steuerbefreiung habe nicht vom Luftfahrtunternehmen, sondern nur vom Lieferanten (Steuer- oder Zolllager) geltend gemacht werden können, dieser habe sich vom Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung selbst überzeugen müssen. Dies sei unter Punkt 1.1.2.2. dezidiert festgehalten. Die Punkte 1.1.2.3. bis 1.1.2.11. der Arbeitsrichtlinie bezögen sich ausschließlich auf die Abgabe von Luftfahrttreibstoffen außerhalb eines Steuerlagers und fänden für die geprüften Betankungen keine Anwendung. Es könne daher nicht erkannt werden, warum die Beschwerdeführerin die Annahme vertrete, die Arbeitsrichtlinie sei „nicht mehr als ausreichende Arbeitsrichtlinie angesehen“ worden. Die Prüfung der Rechtmäßigkeit der in

Anspruch genommenen Steuerfreiheit erfolge grundsätzlich im Rahmen der Prüfung der monatlichen Verbrauchsteueranmeldungen, die im Rahmen der Selbstberechnung durch den Steuerlagerinhaber erfolge. Die von der Beschwerdeführerin zitierte Arbeitsrichtlinie sei für die Ermittlung der Steuerfreiheit weitgehend irrelevant und daher im angefochtenen Bescheid nicht zitiert worden.

Die Behörde sei zur Verhinderung von Missbrauch der Befreiungsbestimmung angehalten; das Ziel der Richtlinie 2003/96/EG bestehe in erster Linie in der Besteuerung von Energieerzeugnissen. Befreiungen bildeten die Ausnahme und deren Einhaltung müsse vom Begünstigten belegt werden. *„Die Beschwerdeführerin als abgabenrechtlich verantwortliche juristische Person hätte lediglich vor der Abgabe der Luftfahrtbetriebsstoffe das Vorliegen der Voraussetzungen für die steuerfreie Abgabe des Kerosins prüfen und sich an die im § 132 Abs. 1 BAO festgeschriebenen Aufbewahrungspflichten für Belege halten müssen.“* Dies seien übliche Handlungsweisen. Der Ermittlungspflicht der Behörde stehe die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Steuerpflichtigen gegenüber. Habe der Sachverhalt seine Wurzeln im Ausland, dann bestehe eine erhöhte Mitwirkungspflicht und die amtswegige Ermittlungspflicht trete zurück. Für den Nachweis der steuerfreien Abgabe von Luftfahrtbetriebsstoffen sei es im Sinne einer funktionierenden Mitwirkungspflicht geboten gewesen, für eine entsprechende Dokumentation des Geschehens zu sorgen.

Die Beschwerdeführerin habe die gesetzlichen Voraussetzungen für die steuerfreie Abgabe des Treibstoffes nur bei Vorliegen entsprechender Nachweise prüfen können. Solche Nachweise seien über sieben Jahre aufzubewahren. So wäre die Beschwerdeführerin in der Lage gewesen, die Angaben über die Steuerfreiheit der in der Steueranmeldung gemachten Angaben nachzuweisen. Die einschlägigen Bestimmungen führten nicht explizit an, welche Belege als Nachweise aufzubewahren seien. Das System der Selbstbemessung der Abgaben im Zusammenhang mit Steuerbefreiungen sehe grundsätzlich vor, dass der Abgabepflichtige Befreiungsregeln in Anspruch nehme und die entsprechenden Beträge bei der Selbstbemessung abziehen könne. Das alles impliziere die Nachweispflicht.

Der Beschwerdeführerin sei die Führung eines Mineralölsteuerlagers bewilligt worden; dieser seien die Dokumentations- und Nachweispflichten geschuldet. Eine solche Betriebsbewilligung werde nur bei ordnungsgemäßer Führung der kaufmännischen Bücher und bei steuerlicher Zuverlässigkeit erteilt.

Es sei jahrelange Praxis gewesen, dass die Vorlage eines Luftverkehrsbetreiberzeugnisses und eines Lieferscheines für die mineralölsteuerfreie Abgabe von Luftfahrtbetriebsstoffen ausreichend gewesen sei. Nach Urteilen des Gerichtshofs der Europäischen Union sei es zu einer Anpassung der Verwaltungspraxis gekommen. Die ausschließliche Vorlage eines Luftverkehrsbetreiberzeugnisses und eines Lieferscheines seien für die mineralölsteuerfreie Abgabe von Mineralölen aus einem Steuer- oder Zolllager nicht mehr ausreichend. Nach dieser Rechtsprechung sei es grundsätzlich unerheblich, ob das Luftfahrzeug von einem Luftfahrtunternehmen mit Luftverkehrsbetreiberzeugnis betrieben werde oder nicht. Am 29. Mai 2013 habe die Betriebsprüfung mit den Erhebungen zur Überprüfung der

Rechtmäßigkeit der Gewährung der Steuerfreiheit begonnen. Die Beschwerdeführerin sei über den Grund der Prüfung und dem daraus resultierenden Fokus der Überprüfung, nämlich die Prüfung der Nachweise, in Kenntnis gesetzt worden. Insbesondere auch über den Umstand, dass die bisher geübte Praxis der Nachweisführung für die Gewährung der Steuerfreiheit aufgrund der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union nicht als ausreichend anzusehen sei. Der Beschwerdeführerin müsste also spätestens ab diesem Zeitpunkt klar gewesen sein, welche Nachweise zur rechtmäßigen Mineralölsteuerbefreiung erforderlich seien.

Dagegen richteten sich die Vorlageanträge vom 1. Dezember 2021. In diesen verwies die Beschwerdeführerin auf die Ausführungen in der Beschwerde und beantragte die vollinhaltliche Rückerstattung gemäß den Erstattungsanträgen und die ersatzlose Aufhebung der Mineralölsteuervorschreibung und der Säumniszuschläge. Weiters beantragte die Beschwerdeführerin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und eine Entscheidung durch den Senat.

Mit den Vorhalten des Bundesfinanzgerichtes vom 21. August 2024 und vom 9. September 2024 wurde der belangten Behörde die Beibringung weiterer Unterlagen (Prüfungsaufträge, Bewilligungsbescheide, Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen, Feststellungen über Überprüfung der Steueranmeldungen) aufgetragen. Mit den Schreiben vom 23. August 2024, 4. September 2024 und 10. September 2024 hat die belangte Behörde die geforderten Unterlagen vorgelegt.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2024 zog die Beschwerdeführerin ihre Anträge „*auf Verhandlung durch den gesamten Senat*“ zurück.

Mit Schreiben vom 13. Jänner 2025 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 13. Jänner 2025 wurde die für 16. Jänner 2025 angesetzte mündliche Verhandlung abberaumt.

Das Bundesfinanzgericht teilte mit Schreiben vom 15. Jänner 2025 der belangten Behörde mit, dass eine mündliche Verhandlung nicht stattfinden werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Beschwerdeführerin, eine offene Gesellschaft, wurde eine Bewilligung zur Führung eines Mineralöllagers erteilt. Die Beschwerdeführerin übernimmt und lagert von den Gesellschaftern (Mineralölfirmen) und auch von Drittdurchsetzern angelieferten Flugkraftstoff (Kerosin JET-A1); der angelieferte und von der Beschwerdeführerin gelagerte Flugkraftstoff ist im (Mit)Eigentum der Gesellschafter und Drittdurchsetzer. Der gelagerte Flugkraftstoff wird zu den Abgabestellen verpumpt, die Betankungen der Luftfahrzeuge wurden im verfahrensgegenständlichen Zeitraum von drei Unternehmen durchgeführt. Die

Betankungsfirmen melden der Beschwerdeführerin täglich die aus dem Hydrantensystem der Beschwerdeführerin entnommenen Mengen. Diese Tagesmeldungen (gegliedert nach den einzelnen Mineralölfirmen und versteuerte oder unversteuerte Abgabe) sind Basis für die Steueranmeldungen.

Bei der Beschwerdeführerin wurde für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume eine Betriebsprüfung/Zoll durchgeführt. Die Prüfung erfolgte aufgrund der Prüfungsaufträge vom 29. Jänner 2015; Prüfungsbeginn war der 30. Jänner 2015. Gegenstand der Betriebsprüfung war die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Gewährung der Steuerfreiheit gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG bei der Abgabe von Flugkraftstoff aus dem Mineralöllager an Luftfahrtunternehmen. Verfahrensgegenständlich waren die von der ***8*** (**8kurz**) durchgeführten Abgaben von Mineralöl.

Die ***8kurz*** fertigte ausschließlich Bedarfsflüge ab. Vor einer Betankung wurde von der ***8kurz*** die Hinterlegung des jeweiligen Luftfahrtunternehmens im System der ***8kurz*** und die Möglichkeit der steuerfreien Betankung kontrolliert. Nicht im System der ***8kurz*** erfasste Unternehmen hatten ein Luftverkehrsbetreiberzeugnis vorzulegen. Anlässlich der Betankungen wurden das Datum der Betankung, die Registrierung des Luftfahrzeuges, der Kundenname, die Tankfirma, das Produkt, die Produktmenge aufgezeichnet sowie angegeben, ob es sich um eine versteuerte oder unversteuerte Abgabe handelte.

Mit Erstattungsantrag vom 30. Dezember 2014 beantragte die Beschwerdeführerin für insgesamt 4.728 Liter Mineralöl die Erstattung der Mineralölsteuer in der Höhe von 1.877,02 Euro. Die belangte Behörde erstattete Mineralölsteuer in der Höhe von 662,20 Euro. Für zwei vom Antrag betroffene Unternehmen (**9*** und **4***) wurde die Mineralölsteuer nicht erstattet.

Mit Erstattungsantrag vom 30. Dezember 2015 wurde die Erstattung von Mineralölsteuer in der Höhe von 19.965,17 Euro beantragt; dieser Antrag, der Betankungen der ***10***, der ***4*** und der ***5*** betroffen hat, wurde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen.

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

Der vom Bundesfinanzgericht als erwiesen erachtete Sachverhalt stand aufgrund der von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsunterlagen und aufgrund der von der belangten Behörde auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vorgelegten Unterlagen fest. Das

Bundesfinanzgericht erachtete es als erwiesen, dass die ***8kurz*** Betankungen von Luftfahrzeugen von Luftfahrtunternehmen vorgenommen hat. Denn aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung und aus den angefochtenen Bescheiden lässt sich klar und deutlich ableiten, dass die Abgabe von Treibstoff an Luftfahrtunternehmen, also an Unternehmen, die im gewerblichen Luftverkehr Fluggäste, Post und/oder Fracht befördern, Gegenstand der Betriebsprüfung war. Auch für das Bundesfinanzgericht ergaben sich bei Durchsicht der von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen keine gegenteiligen Hinweise. Im Gegenteil, die Liste der begünstigten Luftverkehrsunternehmer (nach § 9 Abs. 1 Z 1 UStG) und das vom Bundesministerium für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie veröffentlichte Verzeichnis der Luftfahrtunternehmen lassen – soweit für das Bundesfinanzgericht überprüfbar – vielmehr den Schluss zu, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Kunden der ***8kurz*** um Luftfahrtunternehmen gehandelt hat.

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

§ 4 Abs. 1 Z 1 MinStG ist unionsrechtskonform im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom auszulegen (VwGH 1.9.2022, Ra 2019/16/0104).

Wurde für Mineralöle, Kraftstoffe oder Heizstoffe, die nach § 4 Abs. 1 Z 1 bis 9 steuerfrei sind, die Mineralölsteuer entrichtet, so ist sie gemäß § 5 Abs. 3 MinStG, außer in den Fällen des § 4 Abs. 1 Z 5, 7 und 9, auf Antrag des Steuerschuldners zu erstatten.

Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96/EG bestimmt (auszugsweise) Folgendes:

"(1) Über die allgemeinen Vorschriften für die steuerbefreite Verwendung steuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zu Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen, die nachstehenden Erzeugnisse von der Steuer:

a) ...

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

Im Sinne dieser Richtlinie ist unter der "privaten nichtgewerblichen Luftfahrt" zu verstehen, dass

das Luftfahrzeug von seinem Eigentümer oder der durch Anmietung oder aus sonstigen Gründen nutzungsberechtigten natürlichen oder juristischen Person für andere als kommerzielle Zwecke und insbesondere nicht für die entgeltliche Beförderung von Passagieren oder Waren oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen oder für behördliche Zwecke genutzt wird.

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

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

Nach der Richtlinienbestimmung sind alle Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt befreit und davon ausgenommen sind nur die Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für die private nichtgewerbliche Luftfahrt (vgl. VwGH 26.1.2006, 2005/16/0172); Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie bezieht sich somit auf eine bestimmte Art der Nutzung eines Luftfahrzeuges (VwGH 1.9.2022, Ra 2019/16/0104).

Die in der genannten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung ist nicht allein Luftfahrtunternehmen vorbehalten, sie ist aber nur anwendbar, wenn das Luftfahrzeug unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dient (EuGH 1.12.2011, C-79/10). Dabei ist entscheidend, in welcher Weise das Luftfahrzeug von seinem Eigentümer oder von der durch Anmietung oder aus sonstigen Gründen nutzungsberechtigten natürlichen oder juristischen Person genutzt wird, also davon, ob es zu gewerblichen Zwecken oder für die private nichtgewerbliche Luftfahrt genutzt wird.

Der Begriff "Luftfahrt" in Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 2003/96 verlangt somit, dass die entgeltliche Dienstleistung unmittelbar mit dem Flug des Luftfahrzeuges zusammenhängt (EuGH 1.12.2011, C-79/10; VwGH 1.9.2022, Ra 2019/16/0104).

In den verfahrensgegenständlichen Beschwerdefällen war betreffend die Spruchpunkte II strittig, ob die Festsetzung der Mineralölsteuer, im Wesentlichen mit der Begründung, die Voraussetzungen für die Befreiung von der Mineralölsteuer seien nicht ordnungsgemäß nachgewiesen worden, zu Recht erfolgt ist.

In einem die Beschwerdeführerin betreffenden, vergleichbaren Fall (für andere Abgabenzeiträume) hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. Juni 2021, Ra 2021/16/0014, ausgeführt (auszugsweise):

„10 Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei bestimmten Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

11 Einerseits trifft die Abgabenbehörde, sohin auch das Verwaltungsgericht, die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung, andererseits die Partei die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Beide Pflichten bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen zur Offenlegung und Mitwirkung verletzt, doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist, oder eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. Inwieweit eine solche Wechselwirkung besteht, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles. Grenzen der Mitwirkungspflicht der Partei sind die Notwendigkeit (Erforderlichkeit), Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit der Mitwirkung (vgl. etwa die in Ritz, BAO⁶, unter Rz 8 ff zu § 115 BAO wiedergegebene Rechtsprechung).

12 (...)

13 Überträgt man diese Erwägungen auf den vorliegenden Revisionsfall, folgt daraus:

14 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.

15 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.“

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt bei Begünstigungstatbeständen (zum Beispiel Befreiungen) die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund (VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025). Es liegt also an der Partei, die entsprechenden Umstände dazulegen. Dies bedeutet aber nicht, dass die Abgabenbehörde von ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht völlig entbunden ist. Werden zum Beispiel zweck- und sachdienliche Angaben gemacht, die nicht ohne einen Plausibilitätswert sind und nicht von

vornherein für jedermann unreal erscheinen müssen, kann sich die Abgabenbehörde darüber nicht hinwegsetzen, auch wenn die Angaben zunächst nicht oder nicht bis ins Letzte bewiesen sind. Erachtet die Abgabenbehörde die Anspruchsminderungen mit sich bringenden Sachverhaltsbehauptungen als nicht ausreichend erwiesen, kann sie nicht vom Nichtzutreffen des behaupteten Sachverhaltes ausgehen, sondern muss in Erfüllung der amtswegigen Ermittlungspflicht selbst entsprechende Erhebungen vornehmen oder die Partei zu weiterer Beweisführung oder Glaubhaftmachung anhalten; die hat jedenfalls die Grundsätze der freien Beweiswürdigung zu beachten und darf nicht etwa eine Formalentscheidung der Abweisung bei Nichterbringung des vollen Beweises treffen. Auch in den Fällen, in denen die Partei versagt, also ihrer in zumutbarer Weise abverlangten Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, müssen die sachverhaltsbezogenen Folgerungen der Behörde schlüssig sein und dürfen nicht gegen die Denkgesetze verstoßen, sondern müssen mit den allgemeinen Lebenserfahrungen im Einklang stehen (*Stoll*, BAO Kommentar, 1274 f).

Die Beschwerdeführerin war in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen Inhaberin einer Bewilligung zur Lagerung und Bearbeitung von Mineralölen unter Steueraussetzung (Bewilligungen vom 23. März 2011 bzw. vom 1. Oktober 2014). Weder diese Bewilligungen noch Gesetze oder Verordnungen sahen nähere Anhaltspunkte dafür vor, anhand welcher Kriterien das Vorliegen der Voraussetzungen der Befreiungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG zu überprüfen und – für den Fall eines späteren Abgabenverfahrens – festzuhalten sind (VwGH 24.6.2021, Ra 2021/16/0014).

Bei der Beschwerdeführerin haben nach der von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht übermittelten Aufstellung im Juni und Juli 2013 Kontrollen stattgefunden; dabei wurden Aufzeichnungspflichten, Ablaufbeschreibung/Betriebsbeschreibung, Steueranmeldungen und die bestimmungsgemäße Verwendung kontrolliert. Bei all diesen Kontrollen wurden nach den Angaben in der von der belangten Behörde übermittelten Aufstellung keine Unregelmäßigkeiten festgestellt. Dass es im Rahmen der in der Beschwerdevorentscheidung angesprochenen Prüfung der monatlichen Verbrauchsteueranmeldungen betreffend die Rechtmäßigkeit der in Anspruch genommenen Steuerfreiheit zu Beanstandungen gekommen sei, lässt sich weder aus den vorgelegten Verwaltungsakten entnehmen, noch wurde dies von der belangten Behörde behauptet. Aus den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung, die Vorlage eines Luftverkehrsbetreiberzeugnisses sei jahrelang als Nachweis ausreichend gewesen, lässt sich ableiten, dass selbst die belangte Behörde während der verfahrensgegenständlichen Zeiträume keine Zweifel an der Rechtmäßigkeit der in Anspruch genommenen Steuerbefreiung hatte.

Aufgrund der Ausführungen der belangten Behörde stand fest, dass es am 22. Jänner 2016 eine Besprechung zwischen Vertretern der Mineralölwirtschaft und der Verwaltung gegeben hat; in dieser sei die Problematik der Nachweisführung Thema gewesen. Ergebnis dieser Besprechung war eine Empfehlung des Bundesministeriums für Finanzen, ausschließlich für die Erledigung

bereits laufender Prüfungsverfahren die Vorlage eines gültigen Luftverkehrsbetreiberzeugnisses, einer unveränderten (ungeschwärzten) Rechnung, und eines Auszuges aus dem Tech-Log (mit Anzahl der Passagiere) für den Nachweis der Voraussetzungen für die Gewährung der Befreiung von der Mineralölsteuer zu verlangen.

Die Betriebsprüfungen für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume (Prüfungsaufträge vom 29. Jänner 2015) haben am 30. Jänner 2015 begonnen. Da die genannte Besprechung erst am 22. Jänner 2016 stattgefunden hat und die genannte Empfehlung des Bundesministeriums für Finanzen erst danach erfolgt ist, gab es weder in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen noch zum Zeitpunkt des Prüfungsbeginns Vorgaben betreffend Art und Umfang der Nachweisführung; erst rund ein Jahr nach Prüfungsbeginn stand fest, welche Unterlagen für die Nachweisführung als geeignet erachtet werden. Auch aus der Anforderung von Unterlagen vom 10. März 2015 betreffend die im Jänner 2015 von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Betankungen lassen sich für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume bekannte Vorgaben nicht ableiten. In bzw. während der gegenständlichen Zeiträume gab es somit weder aus Gesetz oder Verordnung, noch aus sonstigen Anordnungen nähere Anhaltspunkte dafür, anhand welcher Kriterien die Beschwerdeführerin das Vorliegen der Voraussetzungen der Befreiungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG festzustellen gehabt hätte bzw. welche Unterlagen zu sichern gewesen wären.

Daran vermochte auch der Hinweis der belangten Behörde auf die am 29. Mai 2013 begonnene Betriebsprüfung nichts zu ändern. Gegenstand dieser Betriebsprüfung waren zum einen nicht die verfahrensgegenständlichen Abgabenzeiträume; zum anderen geht aus den diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung nicht hervor, welche Unterlagen die belangte Behörde als erforderlich erachtete. Im Gegenteil, aus dem über das Eröffnungsgespräch am 29. Mai 2013 angelegten Aktenvermerk der Prüferin wird betreffend die Aufzeichnungen auf die Arbeitsrichtlinie Mineralölsteuer verwiesen, wonach sich der Betreiber des Steuer- oder Zolllagers vom Vorliegen der Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung zu überzeugen habe und zu diesem Zweck die luftfahrtrechtlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen des Luftfahrtunternehmens über die Bezeichnung des Flugs, die Flugnummer, die Flugdauer und Flugzeit, den Zweck des Flugs, den Ort und Zeitpunkt der Betankung und die Art und Menge des aufgenommenen Treibstoffs zu kontrollieren habe, um sicherzugehen, dass das Luftfahrtunternehmen den abgegebenen Treibstoff für den steuerbegünstigten Zweck verwende. Die kontrollierten Aufzeichnungen seien in Kopie aufzubewahren. Unbeschadet die Frage, ob diese Unterlagen von der Beschwerdeführerin kontrolliert und von ihr oder den Betankungsfirmen aufbewahrt worden sind, lässt sich aus diesem Aktenvermerk kein Hinweis auf die von der belangten Behörde für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume geforderten Unterlagen (Luftverkehrsbetreiberzeugnis, unveränderte Rechnung, Auszug aus dem Tech-Log) entnehmen.

Mit der (wie in den Beschwerdevorentscheidungen behauptet) Kenntnissetzung der Beschwerdeführerin durch die belangte Behörde, die bisher geübte Praxis der

Nachweisführung sei als nicht ausreichend anzusehen, ist nicht festgelegt worden, welche Unterlagen für die Nachweisführung als geeignet angesehen werden.

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde ließ sich auch aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs nicht ableiten, welche Unterlagen für die Nachweisführung erforderlich sind. Mit der Entscheidung des Gerichtshofs, dass die vorgesehene Steuerbefreiung nicht allein Luftfahrtunternehmen vorbehalten ist, sie aber nur anwendbar ist, wenn das Luftfahrzeug unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dient, wurde zwar der Umfang der Steuerbefreiung ausgelegt, jedoch keine Aussage darüber getroffen, welche Unterlagen vorzulegen bzw. aufzubewahren sind. Dies stand offenbar auch für die belangte Behörde nicht fest, denn ansonsten hätte es bei den genannten Überprüfungen im Jahr 2013 zu Beanstandungen kommen müssen; auch die nach Ergehen der angesprochenen Rechtsprechung erteilten Steuerlagerbewilligungen enthielten keine Hinweise über Art und Umfang der Nachweisführung. Für die Beschwerdeführerin war daher nicht vorhersehbar, welche Unterlagen für den Nachweis der in Anspruch genommenen Steuerbefreiung erforderlich waren.

Da für die Beschwerdeführerin während der verfahrensgegenständlichen Abgabenzeiträume in den Jahren 2013 und 2014 nicht 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, kann der Beschwerdeführerin auch keine für die Frage ihrer Mitwirkung im Verfahren relevante Verletzung ihrer Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten angelastet werden (VwGH 24.6.2021, Ra 2021/16/0014).

Darüber hinaus handelt es sich bei den (nachträglich) geforderten Unterlagen um solche, die nicht von der Beschwerdeführerin, sondern von Dritten erstellt werden. So wird zum Beispiel die im Verfahren abverlangte unveränderte Rechnung nicht von der Beschwerdeführerin ausgestellt, sondern vom Luftfahrtunternehmen, dessen Luftfahrzeug betankt worden ist. Wie eine solche Rechnung an Kunden des jeweiligen Luftfahrtunternehmens, die zwangsweise erst nach Inanspruchnahme der Leistung ausgestellt werden kann, bereits anlässlich der Betankung vorliegen und von der Beschwerdeführerin zu ihren Aufzeichnungen genommen werden soll, lässt sich für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehen.

Stichprobenweise vom Bundesfinanzgericht durchgeführte Firmenbuchabfragen haben – soweit es sich um Unternehmen mit Sitz im Inland gehandelt hat – bestätigt, dass von den Kunden in der Zwischenzeit einige nicht mehr existent sind. Auch in solchen Fällen war der Beschwerdeführerin die nachträgliche Beischaffung der geforderten Unterlagen nicht zumutbar. Aus den vorgelegten Verwaltungsunterlagen lässt sich ableiten, dass die Beschwerdeführerin sehr wohl bemüht war, die im Rahmen der Betriebsprüfung geforderten

Unterlagen beizuschaffen. So befinden sich in den von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsunterlagen zahlreiche Aufforderungen der Beschwerdeführerin an die Luftfahrtunternehmen, die angesprochenen Unterlagen an die Abgabenbehörde vorzulegen, ansonsten es zu einer Vorschreibung der Mineralölsteuer komme.

Da die Beibringung der nachträglich geforderten Unterlagen in die Sphäre der Kunden der Beschwerdeführerin, also in die von Außenstehenden fällt, war der Beschwerdeführerin diese nicht zumutbar und teilweise sogar nicht möglich. Ihr war daher nicht anzulasten, der Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen zu sein (vgl. BFG 15.3.2022, RV/7200061/2021).

Auch dem Gesetzgeber war offenbar die Problematik der Beibringung von Unterlagen, die in die Sphäre Dritter fallen, bewusst. Denn mit dem (nach den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen in Kraft getretenen) Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 117/2016, hat dieser die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG von der Vorlage eines Freischeines abhängig gemacht. Dies mit der Begründung, dass durch das neue Freischeinverfahren dem Inhaber des abgebenden Steuer- oder Zolllagers die Überprüfung, ob die Voraussetzungen für eine unbesteuerte Abgabe des Mineralöls vorliegen, erleichtert werden soll (ErläutRV 1352BlgNR 25. GP 23).

Aus den vorliegenden Unterlagen ergaben sich für das Bundesfinanzgericht keine Hinweise, dass die Beschwerdeführerin die Steuerbefreiung zu Unrecht in Anspruch genommen hat, die betankten Luftfahrzeuge also für die private nichtgewerbliche Luftfahrt verwendet worden sind. Dies auch unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach es grundsätzlich jedermann freisteht, innerhalb der gesetzlichen Grenzen seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen – wie zum Beispiel das „Dazwischenschalten“ eines Halters oder Operators – so zu gestalten, dass eine möglichst geringe Abgabenbelastung erreicht wird (VwGH 1.9.2022, Ra 2019/16/0104), und wonach der Umstand, dass ein Halter eines Luftfahrzeuges nicht das Risiko für dessen wirtschaftlichen Betrieb trägt, an der Qualifikation der an die Kunden erbrachten Leistungen als entgeltliche Luftfahrtdienstleistungen nichts zu ändern vermag (VwGH 29.8.2024, Ra 2021/16/0041).

Selbst die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass es sich bei den Kunden der Beschwerdeführerin um Luftfahrtunternehmen handelt; bei solchen handelt es sich um Unternehmen zur Beförderung von Personen und Sachen im gewerblichen Luftverkehr. Die belangte Behörde hat die Festsetzung der Mineralölsteuer im Wesentlichen damit begründet, die Beschwerdeführerin sei ihrer Nachweispflicht nicht nachgekommen. Feststellungen oder Hinweise für die Verwendung des Mineralöls für die private nichtgewerbliche Luftfahrt sind von ihr nicht getroffen worden. Hingegen lässt sich aus den von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren vorgelegten Unterlagen ableiten, dass die Luftfahrtunternehmen entgeltliche Beförderungen vorgenommen haben (Beförderungen von Personen sind

Gegenstand dieser Unterlagen). Auch die auf den Rechnungen der inländischen Luftfahrtunternehmen an die Kunden enthaltenen Angaben betreffend die Befreiung von der Umsatzsteuer stellen Hinweise dafür dar, dass mit den Luftfahrzeugen entgeltliche Beförderungen von Personen vorgenommen worden sind. Mit den vorliegenden Unterlagen konnte somit die Beförderung von Personen zumindest glaubhaft gemacht werden.

Da in den verfahrensgegenständlichen Fällen die Befreiung gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG nicht zu Unrecht in Anspruch genommen worden ist, waren die Bescheide II aufzuheben.

Das Bundesfinanzgericht erlaubt sich auch hinzuweisen, dass die Nachweisführung betreffend die verfahrensgegenständlichen Zeiträume nicht vergleichbar ist mit der nach der derzeit geltenden Rechtslage. Während verfahrensgegenständlich die Beschwerdeführerin von der Mithilfe Dritter abhängig war, hat nach der nun geltenden Rechtslage das Luftfahrtunternehmen selbst, das über die geforderten Unterlagen verfügt, die Nachweispflicht.

Mit den Bescheiden III wurde Säumniszuschlag vorgeschrieben. Säumniszuschläge gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO zu den Nebenansprüchen und sind zur festgesetzten Abgabe formell akzessorisch (VwGH 27.3.2008, 2008/13/0036). Da die Bescheide II aufzuheben waren, ist die Grundlage für die Festsetzung des Säumniszuschlages weggefallen. Die Bescheide III waren ebenfalls aufzuheben.

Betreffend die Bescheide I war strittig, ob mit den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen die entgeltliche Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen nachgewiesen werden konnte.

Der Antrag vom 30. Dezember 2014 hat Betankungen von drei Unternehmen betroffen. Für die Betankungen der zwei Unternehmen, für die das Zollamt die Mineralölsteuer nicht erstattet hat, liegen Lieferscheine vor. Auf diesen hat der Pilot angegeben, dass es sich um steuerpflichtige Flüge handelt. Der Lieferschein betreffend die ***9*** wurde mehr als drei Monate nach der Betankung dahingehend korrigiert, dass es sich um einen steuerfreien Flug gehandelt habe, jedoch konnte mit den vorgelegten Unterlagen nicht nachgewiesen werden, dass mit dem Mineralöl ein Luftfahrzeug betrieben worden ist, das unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen gedient hat. Davon ist auch die Beschwerdeführerin in der Beschwerde nicht ausgegangen, denn eine Erstattung für diese Betankung wurde in der Beschwerde nicht (mehr) begehrt. Die betreffend die ***4*** vorgelegte Saldenliste vermochte im Hinblick auf die (vorstehend genannte) Angabe des Piloten auf dem Lieferschein nicht überzeugen und somit das Vorliegen der Voraussetzungen für eine steuerfreie Verwendung nicht nachweisen. Die Beschwerde gegen Bescheid I des Bescheides vom 15. Februar 2021, Zahl ***1***, war daher abzuweisen.

Der Antrag vom 30. Dezember 2015 umfasste Betankungen der ***10***, der ***4*** und der ***5***.

Auf dem Lieferschein über die Betankung eines Luftfahrzeuges der ***4*** ist ebenfalls ein steuerpflichtiger Flug angegeben. Die Saldenliste und die Rechnung, die als Gegenstand „*Flugzeugcharter vom 23.05. bis 25.05.2014*“ ausweist, vermochten im Hinblick auf die Angabe des Piloten und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Betankung der am 25. Mai 2014 und somit nach dem in der Rechnung ausgewiesenen Flug erfolgt ist, nicht eine steuerfreie Verwendung des Mineralöls nachweisen. Ebenso ist für die Betankung der ***5*** mit der Vorlage des Lieferscheines, der einen steuerpflichtigen Flug ausweist, und mit dem Registrierungsnachweises des Luftfahrzeuges ein derartiger Nachweis nicht gelungen. Für die von der ***10*** vorgenommenen Betankungen liegen Flugscheine, die die in § 12 Abs. 1 Luftverkehrsbetreiberzeugnis- und Flugbetriebs-Verordnung 2008 normierten Angaben enthalten, vor. Das zuletzt genannte Luftfahrtunternehmen hat in einem Schreiben an einen (damaligen) Gesellschafter der Beschwerdeführerin vom 16. Februar 2015 angegeben, sie führten mit den in den Flugscheinen angegebenen Luftfahrzeug gewerbliche Flüge gegen Entgelt im Werksverkehr durch. Auch wenn mit dem Luftfahrzeug Personen von Unternehmen der Unternehmensgruppe, der auch die ***10*** angehört, befördert worden sind, so konnten nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes unter Berücksichtigung der genannten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. September 2022 (Ra 2019/16/0104) mit den vorgelegten Unterlagen das Vorliegen der Voraussetzungen für die Befreiung von der Mineralölsteuer nachgewiesen werden. Dem Erstattungsantrag war daher betreffend die ***10*** im folgenden Ausmaß stattzugeben (Steuersatz: 397 Euro/1000 Liter):

Zeitraum	Menge in Liter	Mineralölsteuer in Euro
01/2014	4.034	1.601,50
02/2014	1.820	722,54
03/2014	3.741	1.485,18
04/2014	5.122	2.033,44
05/2024	9.330	3.704,02
06/2014	3.934	1.561,80
07/2014	3.603	1.430,39
08/2014	3.223	1.279,53

09/2024	1.260	500,22
10/2014	1.801	715,00
11/2014	1.528	606,62
12/2014	3.308	1.313,28
		16.953,52

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

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

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 11. Februar 2025