

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** vertreten durch MOORE CENTURION Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Hegelgasse 8, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 2. Juli 2019 gegen den Bescheid des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien (nun Zollamt Österreich) vom 17. Juni 2019, Zahl: ***320000/000000/2019***, betreffend Mineralölsteuer zu Recht erkannt:

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

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

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

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

Entscheidungsgründe

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 5. August 2019, Zahl: ***320000/000BVE/2019***, hat das Zollamt die Bescheidbeschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

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

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

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

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

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

Mit Erkenntnis vom 14. Dezember 2022, RV/7200037/2019, hat das Bundesfinanzgericht der Beschwerde stattgegeben und die Revision zugelassen.

Das Zollamt Österreich hat Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben und die oa Entscheidung ihrem gesamten Umfang nach angefochten.

Mit Erkenntnis vom 27. März 2025, Ro 2023/16/0006, hat der Verwaltungsgerichtshof das ho Erkenntnis vom 14. Dezember 2022, RV/7200037/2019, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben, weil das Bundesfinanzgericht bei seiner Prüfung der Voraussetzungen der Steuervergütung nach § 5 Abs 3a MinStG iVm § 5 Abs 1 LfbV den von der Bf gestellten Antrag nach § 5 Abs 2 LfbV nicht geprüft und zu den Voraussetzungen des § 5 Abs 2 LfbV keine Feststellungen getroffen habe.

Im fortgesetzten Verfahren hat das Zollamt die Bf mit Schreiben vom 16. Mai 2025 aufgefordert, die tatsächlichen und wirtschaftlichen Gründe bekanntzugeben, aus denen eine unmittelbare Abgabe des Luftfahrtbetriebsstoffs in Luftfahrzeuge am Standort Flugfeld ***X*** nicht in Betracht kommen kann.

Im Antwortschreiben vom 27. Mai 2025 führt die Bf dazu im Wesentlichen aus:

*„***Bf*** ist eine gewerbliche Flugschule, die zur Erbringung ihrer Geschäftstätigkeiten, nämlich die Ausbildung von Flugschülern zu Privatpiloten und in weiterer Folge zu Berufspiloten bzw. Linienpiloten, entsprechende praktische in den Regeln für Flugschulen auch festgelegten Schulungsflüge durchführen kann und muss. Aufgrund dieser Geschäftstätigkeit wurde durch Vorlage der Bordbücher auf Minutenbasis die gewerbliche Flugtätigkeit nachgewiesen und wurde diese Tätigkeit von der Zollverwaltung, also dem Zollamt Österreich (damals noch Zollamt Eisenstadt Flughafen-Wien) auch im Detail geprüft. Es wurde der Durchschnittsverbrauch der eingesetzten Luftfahrzeuge ermittelt und für den daraus ergebenden Spritverbrauch für die gewerbliche Schulungstätigkeit, ein entsprechender Anteil der begünstigten Luftfahrtdienstleistung errechnet, woraus sich der Betrag der zu erstattenden Mineralölsteuer errechnet hat.*

Die Zollbehörde selbst, hat in der Beschwerdeentscheidung vom 5.8.2019 dies auch so bestätigt, allerdings die Rechtsansicht geäußert, dass § 5 Abs. 2 LfbV im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung kommen kann, da keine unmittelbare Abgabe aus einem Steuer- oder Zolllager vorliegen würde. Dieser Sachverhalt ist unstrittig, dh. es ist unstrittig, dass die Abgabe des Treibstoffes nicht aus einem Steuer- oder Zolllager vorgenommen wurde.

Die Rechtsausführungen in der Beschwerdeentscheidung, die letztlich zur Abweisung des Antrages nach § 5 Abs. 2 LfbV geführt haben, wurde aber als rechtsirrig vom Verwaltungsgerichtshof verworfen.

Es ist daher aus Gründen der Gleichbehandlung von Flugschulen, welche nicht im Nahbereich eines Steuer- oder Zolllagers betankt werden können, die Gewährung der Anwendung des § 5 Abs. 2 LfbV erforderlich; dies gilt letztlich auch aus wirtschaftlicher Begründung, da bekanntlich die Mineralölsteuer zwischen 25 und 50 % des Kraftstoffverbrauches ausmacht und daher den wirtschaftlichen Betrieb der Flugschule nicht nur unmöglich macht, sondern ihn gegenüber Flugschulen im Nahbereich von Steuer- und Zolllagern unbillig benachteiligen würde. Gerade diese Benachteiligung in tatsächlicher, rechtlicher und vor allen wirtschaftlicher Hinsicht hat der Verwaltungsgerichtshof aber als unzulässig angesehen.“

Das Zollamt hat das Schreiben der Bf vom 27. Mai 2025 am 10. Juni 2025 an das Bundesfinanzgericht vorgelegt und führt dazu aus, dem nach § 5 Abs 2 LfbV gestellten Antrag, über den das Bundesfinanzgericht im Zuge des Vergütungsverfahrens abzusprechen habe, fehle es nach der Ansicht nach wie vor an einer für eine positive Erledigung erforderlichen Begründung. Es sei unbestritten, dass am Flugfeld ***X*** kein Steuerlager vorhanden sei (eventuell ein tatsächlicher Grund). Obwohl es im näheren Umfeld (Umkreis 50 km) mehrere Mineralölsteuerlager gebe, fehle aber seitens des Antragstellers eine Begründung, warum eine (vielleicht sogar wirtschaftlich bessere) Anlieferung von einem dieser Steuerlager nicht in Betracht gezogen und damit eine dem MinStG bzw der LfbV entsprechende Vorgangsweise zur steuerbegünstigten Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen gewählt werde.

Diese dem MinStG bzw der LfbV entsprechende Vorgangsweise treffe Regelungen über das Vergütungsverfahren (ohne welche eine Steuerbegünstigung nach Art 14 Abs 1 lit b der Richtlinie 2003/96/EG unmöglich wäre) und stelle dabei eine korrekte und einfache Anwendung der gegenständlichen Steuerbegünstigung sicher. Mit der Abgabe aus einem Steuerlager werde aufgrund der von Steuerlagerinhabern zu erfüllenden Pflichten sichergestellt, dass im Vergütungsverfahren die relevanten Vergütungsmengen hinsichtlich einer Temperatur von +15°C (Mineralöl/Liter bei +15°C) angegeben werden und somit eine für alle Steuerbegünstigten (eine bewährte und über Jahre auf allen Flughäfen praktizierte Vorgangsweise) idente und verwaltungsschonende Steuerbehandlung gegeben sei.

Mit Eingabe vom 25. Juni 2025 hat die Bf ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.-

Zu der vom Zollamt im Schreiben vom 10. Juni 2025 geäußerten Rechtsansicht führt die Bf aus:

„Zur Meinung der Zollverwaltung, dass keine tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründe nach § 5 LfbV vorliegen würden, verweisen wir auf unsere beiliegende Stellungnahme an das Zollamt Österreich vom 27.5.2025 in welcher wir dargelegt haben, dass es einerseits eine Ungleichbehandlung darstellt, wenn nur jene Flugschulen in die Begünstigung der Steuerbefreiung fallen würden, welche ihre Flugschule etwa in Wien betreiben, wo es tatsächlich ein Verbrauchssteuerlager gibt.

Die Behörde hat im Abschnitt 4 ihres Schreibens vom 10.6.2025 vorgetragen, dass die Betankung der Beschwerdeführerin aus Steuerlagern zulässig wäre, welche sich im näheren Umfeld (Umkreis 50 km) befinden würden.

Hierzu dürfen wir ausführen, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Motorflugzeugschule handelt, dh. der Flugbetrieb wird mit Motorflugzeugen durchgeführt. § 9 des österreichischen Luftfahrtgesetzes (BGBl 253/1957 idgF.) lautet wie folgt:

"§ 9 (1) Zum Abflug und zur Landung von Luftfahrzeugen dürfen, soweit nicht in den Absätzen 2 - 4 und im § 10 etwas anderes bestimmt ist, nur Flugplätze benützt werden."

Es dürfen daher Außenabflüge und Außenlandungen ohne Genehmigung des Landeshauptmannes für motorbetriebene Flugzeuge nicht durchgeführt werden; ohne Genehmigung wäre dieser Vorgang mit erheblichen Strafen verbunden.

*Wenn daher eine Außenlandung - von der allgemeinen Gefahr für die Bevölkerung und die Flugbesatzung abgesehen - gar nicht zulässig ist, so kommt für eine allfällige Betankung innerhalb von 50 km nur die Landung auf einen anderen Flugplatz in Frage. Wir dürfen hierzu mitteilen, dass neben den 6 Flughäfen in Österreich sogenannte Flugfelder, die zum Teil mit Rasenplätzen versehen sind, in Österreich betrieben werden, wobei im Abstand von 50 km von ***X*** die Flugplätze ***F*** (ICAO-Kennung AAAA), ***P*** (ICAO-Kennung BBBB) und ***W*** (ICAO-Kennung CCCC) bestehen. Alle drei Plätze sind im Wesentlichen Segelflugplätze die in ***W*** 440 m Graspisten, in ***P*** 630 m Asphalt und in ***F*** 700 m Asphalt aufweisen. Alle diese Flugfelder besitzen keine Berechtigung mineralölsteuerfrei Flugbenzin abzugeben. Die Mineralölsteuerlager, die von der Behörde angesprochen werden, befinden sich*

daher nicht auf einem Flugfeld und sind daher für eine Betankung eines aus ***X*** startenden Flugzeuges ungeeignet. Allein der Gedanke, man würde ein Flugzeug in einer Stadt landen lassen, um dann bei einem Mineralölhändler betankt zu werden, dürfte auch ohne weiterer behördlicher Ermittlungshandlungen als undenkbar verworfen werden.

Sicherheitshalber erlauben wir uns aber den § 9 des Luftfahrtgesetzes beizulegen.

Sofern die Behörde meint, es könnte eine mineralölsteuerfreie Verteilung aus einem Mineralölsteuerlager möglich sein, so dürfen wir darauf hinweisen, dass dies gerade nicht möglich ist, da dann ja wieder die gleiche Situation wie im Beschwerdefall vorliegen würde, nämlich dass der Tank-Lkw aus dem Mineralölsteuerlager mit Mineralölsteuerzahlung zum Abnehmer den Sprit befördern würde und somit der gleiche Vorgang aus Mineralölsteuerverrechnung wie jetzt im Beschwerdefall vorliegen würde. Es müsste das Mineralölsteuerlager eben Mineralölsteuer verrechnen, der Lieferant den Flugtreibstoff mit Mineralölsteuer an den Flugplatz bzw. den Betreiber der Tankstelle mit Mineralölsteuer belasten und danach in weiterer Folge die Beschwerdeführerin wiederum einen Rückerstattungsantrag wie eben anhängig einbringen. Es ist daher aus technischen Gründen eine Betankung im Umfeld ohne Mineralölsteuer nicht möglich, da die Mineralölsteuerlager nicht erreicht werden können, einen Lkw-Transport ohne Mineralölsteuerbezahlung scheidet aus juristischen Gründen aus, so dass letztlich keine andere Möglichkeit besteht, als eine Rückerstattung wie im Beschwerdefall durchzuführen.

Völlig unerklärlich ist uns demzufolge die Argumentation der belangten Behörde, man möge doch eine Anlieferung aus einem Steuerlager durchführen, wo die Behörde selbst das Argument vorbringen, es wäre nur bei Betankung aus einem Steuerlager eine entsprechende Kontrolle möglich. Gerade diese Kontrolle würde aber bei Lkw-Versand oder Betankung aus diesem Lkw ja wiederum keinerlei überprüfbare Vorgehensweise darstellen, da ja das Mineralölsteuerlager eben keine steuerfreie Abgabe ohne entsprechenden Freischein durchführen darf.

Bekanntlich ist seit 1.10.2017 auch aus einem Steuerlager Flugtreibstoff nur dann bei inländischen Luftfahrzeugen ohne Mineralölsteuerbelastung möglich, wenn der entsprechende Freischein vorgelegt wird. Gerade das ist aber bei Mineralölsteuerlager nur im Rahmen von Flughäfen möglich.

Da aus technischen Gründen (Vorhandensein diverser Kontrolleinrichtungen für die Befüllung und Abgabe des Flugtreibstoffes) ein Mineralölsteuerlager in ***X*** nicht eingerichtet werden kann (die Beschwerdeführerin ist aber auch nicht Betreiber des Flugplatzes ***X***), so wäre aus technischen Gründen ein steuerfreier Bezug des Flugtreibstoffes in ***X*** eben nicht möglich.

Wir dürfen nochmals - rein vorsorglich - darauf hinweisen, dass die Beschwerdeführerin unstrittig gewerbliche Ausbildung von Piloten entgeltlich durchführt. Eine Betankung in einem Freilager ist aufgrund der Entfernung des nächsten Flughafens nicht möglich. Da die Hangar- und Landegebühren in den Flughäfen, insbesondere in Wien-Schwechat prohibitiv teuer sind, müsste der Ausbildungsbetrieb, wenn er in Schwechat betrieben werden sollte, aus Kostengründen eingestellt werden. Es gibt auch zwischenzeitlich in Wien-Schwechat keine

gleichartige für den Privat- und Berufspilotenschein berechnete Flugschule mehr. Wenn daher die Argumentation so ist, dass nur mehr Flugschulen in großen internationalen Flughäfen in Österreich die Möglichkeit haben, mineralölsteuerbefreiten Bezug des Treibstoffes zu erhalten, würde aufgrund der hohen Kosten für diese Infrastruktur der Flugschulbetrieb in Österreich für diese Ausbildungsstufe zur Gänze eingestellt werden.

Wie bereits mehrmals ausgeführt, sind wir der Überzeugung, dass die im § 4 Abs. 2 Mineralölsteuergesetz iVm. § 5 Abs. 2 LfbV gerade für den gegenständlichen Fall zur Anwendung kommen muss, da aus tatsächlichen Gründen keine Betankung aus einem Steuer- oder Zolllager möglich ist (die Reichweite der Flugzeuge schließen dies aus) und aus wirtschaftlichen Gründen (die Mineralölsteuer würde die Spritkosten mehr als verdoppeln) auch geradezu geboten ist.

Der Verwaltungsgerichtshof führt unter Tz. 52 aus, dass das Recht auf Steuerbefreiung im Wege der Vergütung nach § 5 Abs. 3a Mineralölsteuergesetz iVm. § 5 Abs. 1 LfbV nicht von der Erfüllung formaler Voraussetzungen abhängig sein kann, welche nichts mit der tatsächlichen Verwendung der betreffenden Energieerzeugnisse zu tun hat. An der tatsächlichen Verwendung des Luftfahrttreibstoffes im Sinne der gewerblichen Luftfahrt, hat aber die Behörde selbst nicht gezweifelt, sodass alle Voraussetzungen für die Gewährung der Rückerstattung vorliegen.“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Artikel 14 Abs 1 lit b der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Richtlinie 2003/96/EG) 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.

Die Mitgliedstaaten können die Steuerbefreiung auf Lieferungen von Flugturbinenkraftstoff (KN-Code 2710 19 21) beschränken;“

§ 4 des Bundesgesetzes, mit dem die Mineralölsteuer an das Gemeinschaftsrecht angepasst wird - Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG), BGBl. Nr. 630/1994 idF BGBl. I Nr. 117/2016, lautete 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

- 1. [...]*

[...]

- 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.“

§ 5 Abs. 3a MinStG, BGBl. Nr. 663/1994 idF BGBl. I Nr. 117/2016, lautete auszugsweise wie folgt:

„Steuererstattung oder Steuervergütung im Steuergebiet

[...]

(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.

[...]“

§ 21 MinStG, BGBl. Nr. 630/1994 idF BGBl. I Nr. 117/2016, lautete auszugsweise wie folgt:

„6. Entstehung, Anmeldung und Fälligkeit der Steuer

Steuerschuld

§ 21. (1) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht die Steuerschuld dadurch,

- 1. dass Mineralöl aus einem Steuerlager weggebracht wird, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren oder Zollverfahren ausgenommen das Verfahren der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr und das Ausfuhrverfahren anschließt, oder dadurch, dass es in einem Steuerlager zum Verbrauch entnommen wird (Entnahme in den freien Verkehr);*

[...]“

§ 32 MinStG, BGBl. Nr. 630/1994 idF BGBl. I Nr. 151/2009, lautete auszugsweise wie folgt:

„Registrierte Empfänger

§ 32. (1) Registrierte Empfänger im Sinne dieses Bundesgesetzes sind natürliche oder juristische Personen oder Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, denen von einem anderen Mitgliedstaat oder nach Abs. 2 die Bewilligung erteilt worden ist, Mineralöl, das aus einem Steuerlager in einem anderen Mitgliedstaat oder von einem registrierten Versender von einem Ort der Einfuhr in einem anderen Mitgliedstaat versandt wird, unter Steueraussetzung zu gewerblichen Zwecken

- 1. nicht nur gelegentlich oder*
- 2. im Einzelfall*

zu beziehen. Der Bezug durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts steht dem Bezug zu gewerblichen Zwecken gleich.

[...]“

Die - aufgrund des § 4 Abs 2 Z 5 MinStG ergangene - Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur näheren Regelung der steuerbegünstigten Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen - Luftfahrtbegünstigungsverordnung (im Folgenden: LfbV), BGBl. II Nr. 185/2017, lautete auszugsweise wie folgt:

„Definitionen

§ 1. In dieser Verordnung bezeichnet der Ausdruck

1. [...]

[...]

4. *„Luftfahrtunternehmen“ Luftverkehrsunternehmen im Sinne des Luftfahrtgesetzes sowie sonstige Unternehmen, die über eine Berechtigung zur entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen verfügen:*

[...]

Vergütung

§ 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.

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

Inkrafttreten

§ 6. Diese Verordnung tritt mit 1. Oktober 2017 in Kraft und ist auf Mineralöle anzuwenden, die nach dem 30. September 2017 als Luftfahrtbetriebsstoffe nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG abgegeben werden. Werden Freischeine Luftfahrt und gesonderte Betankungsscheine vor diesem Zeitpunkt ausgestellt, ist in diesen darauf hinzuweisen, dass diese erst ab 1. Oktober 2017 wirksam werden.“

Bei dem von der Bf verwendeten Kraftstoff handelt es sich laut Aktenlage um Flugbenzin (AVGAS - Code 2710 12 31 der Kombinierten Nomenklatur (KN), vormals: KN-Code 2710 11 31).

Nach Artikel 14 Abs 1 lit b letzter Satz der Richtlinie 2003/96/EG können die Mitgliedstaaten die Steuerbefreiung auf Lieferungen von Fluggasturbinenkraftstoff (KN-Code 2710 19 21) beschränken.

Eine Beschränkung der Steuerbefreiung auf Lieferungen von Fluggasturbinenkraftstoff ist nach dem österreichischen MinStG jedoch auch nicht erfolgt. Gemäß § 2 Abs 8 Z 2 MinStG in der - im Revisionsfall noch maßgeblichen Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl. I. Nr. 180/2004 - finden die Mineralöl betreffenden Bestimmungen des MinStG ua. auf die Unterpositionen 2710 11 11 bis 2710 19 69, ausgenommen Waren der Unterpositionen

2710 11 21, 2710 11 25 und 2710 19 29 der KN, wenn diese in Gebinden abgefüllt sind, Anwendung. Auf das verfahrensgegenständliche Flugbenzin (AVGAS) (vormals KN-Code 2710 11 31) ist daher die Steuerbefreiung nach § 4 Abs 1 Z 1 MinStG anwendbar.

§ 4 Abs 1 Z 1 MinStG ist unionsrechtskonform iSv Artikel 14 Abs 1 lit. b 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, auszulegen (vgl. VwGH 29.8.2024, Ra 2021/16/0053; 1.9.2022, Ra 2019/16/0104, mwN).

§ 4 Abs 1 Z 1 MinStG sieht die Abgabe aus einem Steuer- oder Zolllager als Voraussetzung der Steuerbefreiung vor. Der Inhaber des Steuerlagers wird in den Fällen des § 21 Abs 1 Z 1 MinStG (Entnahme in den freien Verkehr) gemäß § 22 Abs 1 Z 1 MinStG Steuerschuldner. Es ist weder dem Wortlaut des § 4 Abs 1 Z 1 MinStG noch der Systematik des MinStG zu entnehmen, dass die Abgabe durch einen registrierten Empfänger der Abgabe aus einem Steuer- oder Zolllager gleichzuhalten sein soll.

Die Aufzeichnungspflichten des registrierten Empfängers sind im Hinblick auf die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 4 Abs 1 Z 1 MinStG den Aufzeichnungspflichten des Inhabers eines Steuerlagers ebenfalls nicht gleichwertig. Der Inhaber eines Mineralöllagers hat ua für das aus dem Betrieb weggebrachte Mineralöl die Art und Menge sowie den Tag der Wegbringung aufzuzeichnen (§ 53 Abs 2 iVm § 52 Abs 2 Z 4 MinStG). Zusätzlich müssen entweder den Aufzeichnungen oder den Belegen der Name oder die Firma und die Anschrift des Abnehmers zu entnehmen sein und wenn das Mineralöl in den Fällen des § 4 Abs 1 Z 1 MinStG aus dem Betrieb weggebracht wurde, auch die Art und die Menge pro Betankung, die Registrierung des Luftfahrzeuges und die Nummer des Betankungsscheines (§ 53 Abs 2 iVm § 52 Abs 2 Z 4 lit d MinStG). Der registrierte Empfänger hat demgegenüber gemäß § 55 Abs 1 MinStG lediglich Aufzeichnungen zu führen, aus denen hervorgehen muss, wieviel Mineralöl er unter Steueraussetzung aus anderen Mitgliedstaaten empfangen hat (§ 55 Abs 1 MinStG). Es kommt daher für den Beschwerdefall nicht auf die Abgabe des Mineralöls durch einen registrierten Empfänger, sondern auf das Bestehen eines Anspruchs der Bf auf Erstattung der Mineralölsteuer nach § 5 Abs 3a MinStG iVm § 5 Abs 1 LfbV an, obwohl das Tatbestandsmerkmal der Abgabe aus einem Steuer- oder Zolllager gemäß § 4 Abs 1 Z 1 MinStG nicht erfüllt wurde.

Das Zollamt führt in der Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 5. August 2019, Zahl: ***320000/000BVE/2019***, aus:

„Dass die Bf ein gewerbliches Luftfahrtunternehmen ist, steht auch für das ZA außer Zweifel. Durch die Austro Control GmbH ist auch bescheinigt, dass sie ein anerkanntes Ausbildungs- und Rundflugunternehmen ist. Unbestritten ist weiters, dass der an die Bf gelieferte Luftfahrtbetriebsstoff versteuert war und die Steuer auch entrichtet worden ist sowie, dass die

Bf entgeltliche LuftfahrtDienstleistungen erbracht hat. Nicht völlig auszuschließen ist jedoch, dass der versteuerte gelieferte Luftfahrtbetriebsstoff auch für andere, nicht mineralölsteuerlich begünstigte Flüge eingesetzt wurde.“

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

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

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

Wenn das Zollamt bei Abgabe des Mineralöls durch registrierte Empfänger die Gefahr von Mehrfacherstattungen sieht, ist allerdings darauf hinzuweisen, dass diese Gefahr auch bei der unmittelbaren Abgabe aus einem Steuer- oder Zolllager besteht. Dies wurde von der belangten Behörde auch eingeräumt.

Tatsache ist, dass der Bf die Mineralölsteuer von der ***GmbH*** beim Kauf der Luftfahrtbetriebsstoffe in Rechnung gestellt und auch entrichtet worden ist.

Es ist aus den angeführten Gründen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes unstrittig, dass das Mineralöl im Beschwerdefall unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen diene; die Entrichtung der Mineralölsteuer wurde ebenfalls glaubhaft gemacht.

Damit liegen die gemäß § 5 Abs 1 LfbV zur Geltendmachung einer Vergütung nach § 5 Abs 3a MinStG zu erfüllenden Voraussetzungen - mit Ausnahme der Abgabe des Mineralöls aus einem Steuer- oder Zolllager - bei der Bf vor.

Die Bf führt gegen die Voraussetzung der Abgabe aus einem Steuer- oder Zolllager Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten von Wirtschaftsteilnehmern (Luftfahrtunternehmen) ohne Zugang zu einem Steuerlager ins Treffen.

Der Verwaltungsgerichtshof führt dazu in seinem Erkenntnis Ro 2023/16/0006 unter Rz 45 ff aus, dass der Verordnungsgeber - gestützt auf § 4 Abs 2 Z 5 MinStG - in § 5 Abs 2 LfbV eine für das Erstattungsverfahren spezifische Vorschrift für die Vergütung von Mineralölsteuer nach § 5 Abs 3a MinStG getroffen hat:

„Das Zollamt kann gemäß § 5 Abs 2 LfbV in besonders berücksichtigungswürdigen Fällen, in denen eine unmittelbare Abgabe des Luftfahrtbetriebsstoffs in das Luftfahrzeug aus tatsächlichen und wirtschaftlichen Gründen nicht in Betracht kommt, die bestimmungsgemäße Verwendung aber insbesondere anhand von Aufzeichnungen lückenlos dargelegt und Missbrauch ausgeschlossen werden kann, auf Antrag des Verwenders von dem Erfordernis der unmittelbaren Abgabe der Luftfahrtbetriebsstoffe in das Luftfahrzeug aus einem Steuer- oder Zolllager absehen.

§ 5 Abs. 2 LfbV bezieht sich auf die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG. § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG enthält neben der unionsrechtlich durch Art. 14 Abs. 1 lit. b der Richtlinie 2003/96/EG determinierten materiell-rechtlichen Voraussetzung, dass das Mineralöl als Luftfahrtbetriebsstoff der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrtdienstleistungen dient, als weitere Tatbestandsvoraussetzungen, dass dies „unmittelbar“ erfolgen muss und dass das Mineralöl an Luftfahrtunternehmen aus Steuer- oder Zolllagern abgegeben wird.

§ 5 Abs. 2 LfbV ist daher zunächst gesetzeskonform dahingehend auszulegen, dass der Anwendungsbereich dieser Bestimmung eröffnet ist, wenn in besonders berücksichtigungswürdigen Fällen, eine unmittelbare Abgabe des Luftfahrtbetriebsstoffs - aus einem Steuer- oder Zolllager - in das Luftfahrzeug aus tatsächlichen und wirtschaftlichen Gründen nicht in Betracht kommt. Diese Auslegung wird dadurch gestützt, dass das Zollamt nach § 5 Abs. 2 LfbV auf Antrag des Verwenders von „dem Erfordernis der unmittelbaren Abgabe der Luftfahrtbetriebsstoffe in das Luftfahrzeug aus einem Steuer- oder Zolllager“ absehen kann.

Das Zollamt ist daher bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 5 Abs. 2 LfbV ermächtigt, nicht nur von der unmittelbaren Abgabe des Luftfahrtbetriebsstoffs in das Luftfahrzeug, sondern auch von der Abgabe aus einem Steuer- oder Zolllager abzusehen. Die Ermessensentscheidung des Zollamts, von dem Erfordernis der unmittelbaren Abgabe der Luftfahrtbetriebsstoffe in das Luftfahrzeug aus einem Steuer- oder Zolllager abzusehen, setzt voraus, dass die in § 5 Abs. 2 LfbV genannten Voraussetzungen - tatsächliche und wirtschaftliche Gründe stehen der unmittelbaren Abgabe aus einem Steuer- oder Zolllager entgegen, die bestimmungsgemäße Verwendung ist insbesondere anhand von Aufzeichnungen lückenlos dargelegt und Missbrauch kann ausgeschlossen werden - kumulativ vorliegen.“

Ein gesondertes Verfahren über einen nach § 5 Abs 2 LfbV gestellten Antrag sei weder dem MinStG, noch der LfbV zu entnehmen, weshalb der Antrag nach § 5 Abs 2 LfbV vom Zollamt im Rahmen der Geltendmachung des Vergütungsanspruchs nach § 5 Abs 3a MinStG iVm § 5

Abs 1 LfbV zu berücksichtigen sei.

Eine derartige Auslegung des § 5 Abs 2 LfbV habe im Lichte der Rechtsprechung des EuGH zu erfolgen und sei auch unionsrechtlich geboten. Der EuGH habe bereits entschieden, dass die Unbedingtheit einer Verpflichtung zur Steuerbefreiung keineswegs dadurch in Frage gestellt werde, dass den Mitgliedstaaten in einem ersten Halbsatz wie dem in Artikel 14 Abs 1 der Richtlinie 2003/96 ein Gestaltungsspielraum eingeräumt wird, wonach die Befreiungen von den Mitgliedstaaten „unter den Voraussetzungen [gewährt werden], die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen“ (EuGH 17.7.2008, *Flughafen Köln/Bonn*, C-226/07, Rn. 31).

Der EuGH habe zu der Artikel 14 Abs 1 lit b der Richtlinie 2003/96/EG vergleichbaren Regelung des Artikels 14 Abs 1 lit c der Richtlinie 2003/96/EG für Kraftstoff für die Schifffahrt festgehalten, dass die Versagung der Verbrauchsteuerbefreiung für Energieerzeugnisse durch die nationalen Behörden allein deshalb, weil bestimmte nach nationalem Recht zu erfüllende Voraussetzungen für diese Befreiung nicht beachtet wurden, ohne dass auf der Grundlage der vorgelegten Nachweise überprüft wird, ob die verlangten materiellen Anforderungen für die Verwendung dieser Energieerzeugnisse zu Zwecken, die einen Anspruch auf Befreiung begründen, erfüllt sind, über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine korrekte und einfache Anwendung dieser Befreiung sicherzustellen und Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch zu verhindern (EuGH 13.7.2017, *Vakaru*, C-151/16, Rn 46; mHa EuGH 2.6.2016, *Polihim-SS*, C-355/14, Rn 62). Eine nationale Regelung, wonach die Steuerbefreiung von der Bedingung abhängig ist, dass der Kraftstofflieferant eine Lizenz zur Lieferung von Kraftstoff für Schiffe besitzt und bestimmte Formalitäten erfüllt, lief demnach der Systematik und dem Zweck der Richtlinie 2003/96/EG zuwider, weil sie das Recht auf Steuerbefreiung von der Erfüllung formeller Voraussetzungen abhängig machte, die nichts mit der tatsächlichen Verwendung der betreffenden Energieerzeugnisse zu tun hatten (EuGH 13.7.2017, *Vakaru*, C-151/16, Rn 47).

Da das Ermessen des Zollamts die Erfüllung der Voraussetzungen des § 5 Abs 2 LfbV voraussetzt, die auf den Nachweis von Aufzeichnungen zur Vermeidung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch abstellen und der Antrag formlos im Rahmen der Geltendmachung des Vergütungsanspruchs gestellt werden kann, ist für den Verwaltungsgerichtshof nicht ersichtlich, dass das Recht auf Steuerbefreiung im Wege der Vergütung nach § 5 Abs 3a MinStG iVm § 5 Abs 1 LfbV von der Erfüllung formeller Voraussetzungen abhängig wäre, die nichts mit der tatsächlichen Verwendung der betreffenden Energieerzeugnisse zu tun haben.

Das Bundesfinanzgericht habe bei seiner Prüfung der Voraussetzungen der Steuervergütung nach § 5 Abs 3a MinStG iVm § 5 Abs 1 LfbV den von der Bf in ihrer Beschwerde gestellten

Antrag nach § 5 Abs 2 LfbV zu prüfen und Feststellungen zu den Voraussetzungen des § 5 Abs 2 LfbV zu treffen.

Wie bereits ausgeführt ist die bestimmungsgemäße Verwendung insbesondere anhand von Aufzeichnungen lückenlos dargelegt und kann Missbrauch im vorliegenden Fall ausgeschlossen werden.

Am Standort der Bf in ***X*** befindet sich kein Zoll- oder Steuerlager und kann ein solches von der Bf auch nicht eingerichtet werden, weil sie nicht Betreiberin des Flugplatzes ist und der damit verbundene Aufwand im Übrigen auch unverhältnismäßig wäre.

Zum Einwand des Zollamtes, im Umkreis von 50 km würden sich mehrere Mineralölsteuerlager befinden, ist festzustellen, dass es aus den von der Bf aufgezeigten Gründen nicht möglich ist, den Treibstoff unmittelbar aus dem Lager an die betreffenden Flugzeuge abzugeben. Es bliebe somit nur die Möglichkeit, versteuertes Mineralöl von einem der Mineralölsteuerlager mit einem Tankfahrzeug nach ***X*** zu bringen und die Motorflugzeuge dort zu betanken.

Die von der Bf eingesetzte Cessna 172 hat beispielsweise eine Kraftstoffkapazität von 40 bis 56 Gallonen, was ungefähr 151 bis 212 Litern entspricht.

Vorausgesetzt dass eines der im näheren Umkreis befindlichen Mineralölsteuerlager das benötigte Flugbenzin AVGAS führt und bereit wäre, dieses mit einem Tankwagen nach ***X*** zu liefern, wären die durch eine solche Lieferung entstehenden Kosten schon in Anbetracht der Größe des Tanks der betreffenden Flugzeuge viel zu hoch und würden die Zwischenschaltung eines Tankwagens – abgesehen von den dadurch entstehenden Warte- und Stehzeiten - trotz Steuervergütung unwirtschaftlich machen. Die entstehenden Kosten wird man bei Rettungs- oder Löscheinsätzen unter Umständen in Kauf nehmen, nicht aber bei der Führung einer Flugschule unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten.

Aus tatsächlichen und wirtschaftlichen Gründen kommt die unmittelbare Abgabe des Luftfahrtbetriebsstoffs in die betreffenden Luftfahrzeuge im verfahrensgegenständlichen Fall somit nicht in Betracht.

Unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände – so auch des Grundsatzes der gleichmäßigen Behandlung - kommt das Bundesfinanzgericht daher im Rahmen des Ermessens zu dem Schluss, dass hier ein besonders berücksichtigungswürdiger Einzelfall im Sinne von § 5 Abs 2 LfbV vorliegt.

Zum Einwand des Zollamtes, bei der Abgabe aus einem Steuerlager wäre sichergestellt, dass im Vergütungsverfahren die relevanten Vergütungsmengen hinsichtlich einer Temperatur von +15°C (Mineralöl/Liter bei +15°C) angegeben wird, darf darauf hingewiesen werden, dass die Mengen an Mineralöl, für die eine Steuervergütung beantragt wird, anhand des Durchschnittsverbrauchs der Flieger und der Dauer der Schul- und Rundflüge rechnerisch ermittelt wurde und kein Zweifel an deren Richtigkeit besteht. Diese Mengen sind vom Zollamt auf Nachfrage auch ausdrücklich anerkannt worden und stand der beantragten Vergütung lediglich entgegen, dass der Treibstoff nicht (unmittelbar) aus einem Zoll- oder Steuerlager abgegeben worden war.

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

- a) mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 46 l und einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg, sofern jeweils gleichmäßig verteilt, 554 Euro;
- b) ansonsten 587 Euro.

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

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

Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall – insbesondere im Hinblick auf die zitierte Rechtsprechung – nicht erfüllt.

Salzburg, am 13. August 2025