

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A-GmbH, Anschrift, gegen den Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 12. November 2012, Zahl: 600000/00000/001/2012, betreffend Erstattung einer Mineralölsteuer gemäß § 5 Abs 3 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG 1995) zu Recht erkannt:

1. Der Bescheidbeschwerde wird teilweise Folge gegeben.

A) Für die Menge von 5.110 Liter Luftfahrtbetriebsstoff, der in den Monaten August bis Oktober 2010 an die B-GMBH für die gewerbsmäßige Beförderung gemäß § 4 Abs 1 Z 1 MinStG 1995 abgegeben wurde, wird die Mineralölsteuer in Höhe von **€ 1.814,05** erstattet. Dieser Betrag wurde bereits mit Abschreibungsauftrag vom 10. April 2013 dem Abgabenkonto 0/0000000 beim Zollamt Salzburg gutgeschrieben.

B) Für die Menge von 7.540 Liter Luftfahrtbetriebsstoff, der in den Monaten Juli und August 2010 an die C-GMBH für die gewerbsmäßige Beförderung gemäß § 4 Abs 1 Z 1 MinStG 1995 abgegeben wurde, wird die Mineralölsteuer in Höhe von **€ 2.676,70** erstattet. Die daraus resultierenden kassentechnischen Veranlassungen sind vom Zollamt Salzburg zu treffen.

C) Für die Menge von 31.095 Liter Luftfahrtbetriebsstoff, der in den Monaten Juni, Juli und September 2010 an die D-AG für die gewerbsmäßige Beförderung gemäß § 4 Abs 1 Z 1 MinStG 1995 abgegeben wurde, wird die Mineralölsteuer in Höhe von **€ 11.038,73** erstattet. Die daraus resultierenden kassentechnischen Veranlassungen sind vom Zollamt Salzburg zu treffen.

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Am 29. Dezember 2011 stellte die A-GmbH beim Zollamt Salzburg unter VRN X einen Antrag auf Steuererstattung für steuerfreie Mineralöle nach § 4 Abs 1 Z 1 und 2 MinStG

1995 über einen Gesamterstattungsbetrag in Höhe von € 108.370,80. Mit Bescheid vom 12. November 2012 erstattete das Zollamt dem antragstellenden Unternehmen einen Betrag in Höhe von € 1.934,41 an Mineralölsteuer. In der Begründung des Bescheides wird detailliert ausgeführt, für welche Geschäftskunden der A-GmbH die Erstattungsvoraussetzungen vorliegen und in welcher Höhe daher die einzelne Erstattung zuerkannt wird. In einem zweiten Teil der Begründung werden kundenbezogen jeweils Gründe für die abweisende Entscheidung genannt. Bezüglich der D-AG heißt es dazu, mangels Vorlage entsprechender Nachweise und Unterlagen für die Steuerbefreiung nach § 4 Abs 1 Z 1 MinStG 1995 könne dem Antrag auf Erstattung nicht entsprochen werden. Die beiden im Spruch des vorliegenden Erkenntnisses ebenfalls genannten Unternehmen CC-GmbH und B-GMBH scheinen in der Begründung des Erstbescheides nicht auf.

Mit dem Argument, das Zollamt habe ohne Begründung die Mengen der Shell-Kunden wegfallen lassen, brachte die A-GmbH am 7. Dezember 2012 form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung gegen den nur teilweise stattgebenden Erstattungsbescheid vom 12. November 2012 ein. Bei den Shell-Kunden handelt sich um die CC-GmbH und die B-GMBH. Mit Schreiben vom 12. Dezember 2012 ergänzte die A-GmbH die Berufung. In diesem Schreiben gab sie an, auch die D-AG würde die Erstattungsvoraussetzungen erfüllen, da sie die Flüge für gewerbliche Zwecke durchgeführt habe, und meinte, entsprechende Unterlagen zum Nachweis würden der belangten Behörde bereits vorliegen.

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 10. April 2013 gab das Zollamt Salzburg der Berufung teilweise statt, indem es dem Erstattungsantrag bezüglich den von der B-GMBH bezogenen Mengen vollinhaltlich entsprach. Hinsichtlich der CC-GmbH wurde die Berufung mit der Begründung abgewiesen, beim vorliegenden Geschäftsmodell wäre das Kriterium der Gewerbsmäßigkeit nicht erfüllt, in Bezug auf die D-AG wegen fehlender Unterlagen, insbesondere zum Ort der Betankungen.

Gegen diese Entscheidung erhob die A-GmbH beim Zollamt Salzburg, wiederum form- und fristgerecht, das Rechtsmittel der Beschwerde. Darin bekämpfte sie die Nichtstattgabe zu den die Unternehmen CC-GmbH und D-AG betreffenden Mengen und legte gleichzeitig umfangreiche Unterlagen als Nachweis zur gewerblichen Erbringung der Flugleistungen der D-AG vor.

Mit Schreiben vom 28. August 2014 übermittelte das Bundesfinanzgericht (BFG) dem Zollamt Salzburg die mit der Beschwerde vom 14. Mai 2013 von der A-GmbH vorgelegten Unterlagen zur D-AG mit dem Ersuchen, eine Stellungnahme zu deren Bewertung vorzulegen. Das Zollamt antwortete darauf wie folgt:

"Es wurde mit diesen Unterlagen von der Fa D für den Zeitraum Juli bis September 2010 grundsätzlich gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen, die Grundlage für die Befreiung von der Mineralölsteuer iSd § 4 Abs 1 Z 1 MinStG ist, nachgewiesen. Diese gewerbsmäßige Beförderung wird vom ho Zollamt nicht angezweifelt. Im Schreiben der Fa D vom 03.05.2013 wird dies festgestellt, dass sämtliches mit Mineralölsteuer

belastetes Kerosin (JetA1) in Österreich gewerblich verfliegen wurde. Weiters ist gemäß § 4 Abs 1 Z 1 MinStG Mineralöl von der Mineralölsteuer befreit, wenn das Mineralöl als Luftfahrtbetriebsstoff aus Steuerlagern oder Zolllagern abgegeben wird. Dem wird, wie im Schreiben der Fa D vom 03.05.2013 angeführt, entsprochen indem die stündliche Betankung des gegenständlichen Hubschraubers (zwecks möglichst guter Auslastung) mit einem Tankwagen erfolgt.

Gemäß § 1 Abs 1 MinStG unterliegen Mineralöl, das im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht wird, sowie Kraftstoffe und Heizstoffe, die im Steuergebiet verwendet werden, einer Verbrauchsteuer (Mineralölsteuer). Gemäß § 1 Abs 2 MinStG ist Steuergebiet im Sinne dieses Bundesgesetzes das Bundesgebiet, ausgenommen das Gebiet der Ortsgemeinden Jungholz (Tirol) und Mittelberg (Vorarlberg).

Wie aus entsprechenden Flugrapporten der Fa D hervorgeht, wurde gegenständlicher Hubschrauber auch außerhalb des Steuergebietes iSd § 4 Abs 2 MinStG betankt. Weiters ist aus der Aufstellung Rückerstattungsantrag Mineralölsteuer der Fa D ersichtlich, dass vom Steuerlager der Fa A in dem in Frage kommenden Zeitraum insgesamt 73.460 Liter versteuertes Mineralöl bezogen wurden, wovon 42.365 Liter Mineralöl in Deutschland verbraucht wurden. Bei dem im Schreiben der Fa D vom 03.05.2013 angeführten Verbrauch des gegenständlichen Hubschraubers und der Praxis, dass dieser stündlich betankt wurde, kann davon ausgegangen werden, dass dieser Menge an Mineralöl (42.365 Liter) auch Betankungen des gegenständlichen Hubschraubers außerhalb des Steuergebietes iSd § 4 Abs 2 MinStG (nämlich in Deutschland) zugrunde liegen (Eintragung der Betankungsorte im Flugrapport, diese liegen in Deutschland). Mit der Feststellung der Steuerbefreiung für Mineralöl, welches in Deutschland an Luftfahrzeuge abgegeben wird, und der damit verbundenen allfälligen Steuererstattung sind die dort örtlich und sachlich zuständigen Behörden zu befassen. Das ho Zollamt ist der Ansicht, dass für diese Menge an Mineralöl, welcher Betankungen in Deutschland zugrunde liegen, keine Steuererstattung iSd § 5 MinStG gewährt werden kann. Richtigerweise hätte für dieses Mineralöl, welches für Betankungen in Deutschland verwendet wurde, bei der Abgabe aus dem Steuerlager der Fa A ein VSt2 ausgestellt und die Mineralölbesteuerung (sowie die entsprechende nachfolgende Erstattung) in Deutschland beantragt werden müssen.

Für die laut Aufstellung Rückerstattungsantrag Mineralölsteuer der Fa D angeführte Menge an Mineralöl, welche in AT verbraucht wurde (31.095 Liter), besteht nach Ansicht des ho Zollamtes zu Recht die Steuerbefreiung iSd § 4 MinStG und folglich der Erstattungsanspruch iSd § 5 MinStG."

Die Stellungnahme des Zollamtes Salzburg wurde der A-GmbH mit Schreiben vom 22. September 2014 zur Kenntnis gebracht. Eine Gegenäußerung ist bis dato beim BFG nicht eingetroffen.

Übergangsbestimmungen

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG auf das BFG über. Dementsprechend normiert § 323 Absatz 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Absatz 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Bescheidbeschwerde wurde erwogen

Nach § 4 Abs 1 MinStG 1995 ist Mineralöl, 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, von der Mineralölsteuer befreit. Wurde für Mineralöl, das nach § 4 Abs 1 Z 1 steuerfrei ist, die Mineralölsteuer entrichtet, so ist sie gemäß § 5 Abs 3 MinStG 1995 auf Antrag des Steuerschuldners zu erstatten. Nach § 5 Abs 6 MinStG 1995 sind Erstattungs- und Vergütungsanträge nur für volle Kalendermonate zulässig. Sie sind bei sonstigem Verlust des Anspruchs bis zum Ablauf des auf die Aufnahme oder die Verwendung des Mineralöls folgenden Kalenderjahres zu stellen.

Art 14 Abs 1 Buchstabe b der Richtlinie 2003/96/EG des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom bestimmt 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."

Der Erstattungsantrag der Steuerschuldnerin, der A-GmbH, erfüllt alle formalen Voraussetzungen. Inhaltlich hat das BFG verfahrensgegenständlich das Vorliegen der Erstattungsvoraussetzungen hinsichtlich der B-GMBH, der CC-GmbH und der D-AG zu prüfen.

A) Zur B-GMBH

Das BFG hat das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Erstattung bereits entrichteter Mineralölsteuer bezüglich der B-GMBH anhand der im Verwaltungsakt aufliegenden Unterlagen (Blätter 167 bis 188) geprüft und ist, wie schon das Zollamt Salzburg in seiner BVE vom 10. April 2013, zu dem Ergebnis gelangt, dass diese verfahrensgegenständlich vorliegen. Aus diesem Grund erweist sich die Erstattung durch das Zollamt Salzburg in Höhe von € 1.814,05 für 5.110 Liter Flugbetriebsstoffe als richtig.

B) Zur CC-GmbH

Die CC-GmbH hat von der Bf im Juli und im August 2010 insgesamt 7.540 Liter versteuertes Mineralöl bezogen. Bei dieser Gesellschaft handelt es sich um eine juristische Person, zu deren Geschäftszweck unter anderem die Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen gehört. Diese werden im Rahmen eines mit der Muttergesellschaft C-AG abgeschlossenen Dienstleistungsrahmenvertrages erbracht. Die CC-GmbH setzt das von ihr betriebene und am Flughafen Düsseldorf stationierte Flugzeug ausschließlich für die entgeltliche Beförderung von Personen, die C Konzerngesellschaften angehören, im Rahmen von Geschäftsreisen ein. Die Leistungen werden gegen Kostenerstattung mit Gewinnaufschlag der C-AG in Rechnung gestellt, die diese Beträge ihrerseits mit den Konzerngesellschaften weiterverrechnet.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind die in der RL 2003/96/EG vorgesehenen Bestimmungen über die Befreiungen unter Berücksichtigung ihres Wortlauts und der mit der genannten Richtlinie verfolgten Ziele autonom auszulegen (zB EuGH 21.12.2011, C-250/10, *Haltergemeinschaft LBL* Rz 19). Art 14 Abs 1 Buchstabe b der RL 2003/96/EG erlegt den Mitgliedstaaten eine klare und genaue Verpflichtung auf, Kraftstoff, der für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt verwendet wird, nicht der Verbrauchsteuer zu unterwerfen. Wird Mineralöl für ein Luftfahrzeug verwendet, das unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dient, ist gemäß Art 14 Abs 1 Buchstabe b RL 2003/96/EG die Steuerbefreiung zu gewähren. Es ist - anders als bei Flügen für rein unternehmensinterne Zwecke - unerheblich, wenn die Luftfahrt-Dienstleistungen an andere Gesellschaften innerhalb eines Konzerns erbracht werden (siehe BFG vom 2.9.2014, RV/4200072/2009, mit zahlreichen Verweisen auf die dazu ergangene Rechtsprechung von EuGH und VwGH).

Somit hat die A-GmbH aus der Bestimmung des Art 14 Abs 1 Buchstabe b der Richtlinie 2003/96/EG heraus einen Rechtsanspruch auf Befreiung der Mineralölsteuer für die von der CC-GmbH bezogenen Mengen an Mineralöl. Daraus resultiert ein Erstattungsanspruch gemäß § 5 Abs 3 MinStG 1995 in Höhe von € 2.676,70.

C) Zur D-AG

Die D-AG hat als Verwenderin in den Monaten Juni, Juli und September 2010 insgesamt 73.460 Liter Mineralöl von der A-GmbH bezogen. Davon wurden 31.095 Liter in Österreich und 42.365 Liter in Deutschland verbraucht. Nachweise über die gewerbliche Verwendung des Mineralöls wurden für die gesamte Menge erbracht. Strittig ist, ob für die in Deutschland verbrauchte Menge die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 4 Abs 1 MinStG 1995 vorliegen. Das Zollamt Salzburg hat das in seiner Stellungnahme vom 18. September 2014 verneint.

Die Betankung von Lastenhelikopter stellt bezüglich der sonst üblichen Treibstoffaufnahme bei Luftfahrzeugen auf einem Flughafen einen Sonderfall dar. Wie die D-AG in einer Beilage (Blätter 636 und 637 des VA) zur Beschwerde vom 14. Mai 2013 schreibt, wird die von ihr verwendete Maschine stündlich betankt, um eine möglichst gute Auslastung zu erreichen. Der Ort der Betankung ist auf dem jeweiligen Flugrapport ersichtlich. Demnach erfolgte gegenständlich die Aufnahme des Treibstoffes immer von einem Begleitfahrzeug vor Ort. Wenn also Transportflüge durchgeführt wurden, bezog die D-AG das Kerosin über die A-GmbH, verbrachte es an den jeweiligen Einsatzort und betankte damit (stündlich) das Fluggerät. Diese Vorgangsweise ist bei einer Betankung im österreichischen Mineralölsteuergebiet zulässig (UFS vom 9.4.2013, ZRV/0136-Z3K/10).

Anders ist diese Vorgangsweise für die in Deutschland durchgeführten Betankungen zu beurteilen, weil in diesen Fällen zwischen der Abgabe des Treibstoffes aus dem Steuerlager und der Betankung des Helikopters eine Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat liegt. Das *"Verbringen zu gewerblichen Zwecken in andere Mitgliedstaaten [...]"* ist in § 45 MinStG 1995 geregelt. Nach dieser Bestimmung hat, wer Mineralöl des freien Verkehrs zu gewerblichen Zwecken in andere Mitgliedstaaten verbringen will, das vereinfachte Begleitdokument (§ 42) auszufertigen. In diesen Fällen hat der Lieferer gemäß § 45 Abs 2 MinStG 1995 vor der ersten derartigen Verbringung dies dem Zollamt, in dessen Bereich er seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, in Ermangelung eines solchen im Steuergebiet, dem Zollamt Innsbruck, schriftlich anzuzeigen.

§ 46 MinStG 1995 regelt die *"Steuererstattung oder Steuervergütung bei Verbringen zu gewerblichen Zwecken in andere Mitgliedstaaten [...]"*. Nach § 46 Abs 1 lit a MinStG 1995 wird die Steuer auf Antrag erstattet oder vergütet für nachweislich im Steuergebiet versteuerte, nicht gebrauchte Mineralöle [...], die zu gewerblichen Zwecken in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden sind. Gemäß § 46 Abs 2 MinStG 1995 wird eine Erstattung oder Vergütung nach Abs 1 nur gewährt, wenn das Verfahren nach "§ 44 Abs 9 oder § 45" eingehalten, die Verbringung dem im Abs 5 genannten Zollamt vorher angezeigt worden ist und der Berechtigte in den Fällen des Abs 1 lit a eine amtliche Bestätigung des anderen Mitgliedstaates darüber, dass das Mineralöl dort ordnungsgemäß steuerlich erfasst worden ist, vorlegt.

Da dieses Verfahren bei den in Rede stehenden Betankungen des Helikopters der D-AG an den Einsatzorten in Deutschland nicht eingehalten wurde, kann die Mineralölsteuer

für 42.365 Liter des in Deutschland verbrauchten Kerosins in Österreich nicht erstattet werden.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision

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

Die ordentliche Revision ist im vorliegenden Fall zulässig, da eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den §§ 45 und 46 MinStG 1995 nicht existiert und somit eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Salzburg-Aigen, am 10. Dezember 2014