

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der A, Adresse, vertreten durch V, Adresse1, über die Beschwerde vom 5. September 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Graz vom 31. Juli 2013, Zahl a, betreffend Erstattung der Mineralölsteuer nach der am 25. Oktober 2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid des Zollamtes Graz vom 31. Juli 2013, Zahl a, wurde dem Antrag der Beschwerdeführerin vom 28. Dezember 2012 auf Erstattung der Mineralölsteuer für im Jahr 2011 abgegebenes Mineralöl gemäß § 5 Abs. 3 Mineralölsteuergesetz (MinStG) teilweise stattgegeben und Mineralölsteuer in der Höhe von 10.621,78 Euro erstattet. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Prüfung des Erstattungsantrages und der übermittelten Unterlagen sowie die durchgeführten Erhebungen hätten ergeben, dass für die vom Erstattungsantrag erfassten (näher genannten) Unternehmen im Gesamten, sowie für ein Unternehmen betreffend ein Luftfahrzeug die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG nicht gegeben seien. In der weiteren Begründung ging die belangte Behörde auf jedes einzelne, vom Erstattungsantrag erfasste Unternehmen näher ein und führte (zusammengefasst) aus, aus ihrer Sicht lägen konzerninterne oder unternehmensinterne Flüge vor. Die Flüge seien nicht als Nutzung eines Luftfahrzeuges für gewerbliche Zwecke zur direkten, entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen anzusehen. Im Hinblick auf die Frage des Vorliegens der Voraussetzungen für die steuerbefreite Luftfahrt mache es keinen Unterschied, ob ein Unternehmen selber Mitarbeiter und Waren befördere oder ein eigens zu diesem Zweck gegründetes Tochterunternehmen dies gegen Entgelt übernehme. Ein Luftfahrzeug sei im Rahmen einer Flugschule verwendet worden. Die Aufwendungen für den Luftfahrtbetriebsstoff seien erstattet worden.

Dagegen richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 5. September 2013. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch V, brachte vor, der

Bescheid werde in jenem Punkt, in welchem die mit Antrag begehrte Erstattung der entrichteten Mineralölsteuer betreffend die B GmbH versagt worden sei, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit in Folge unrichtiger Tatsachenfeststellungen sowie unrichtiger rechtlicher Beurteilung angefochten. Die Begründung samt Vorlage der entsprechenden Urkunden und Bekanntgabe der Beweise werde nachgereicht. Abschließend beantragte die Beschwerdeführerin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit dem als Berufung bezeichneten Schreiben vom 29. September 2013 wurde die Berufungsbegründung nachgereicht. Darin führte die Beschwerdeführerin Folgendes aus:

*„1. Mit Bescheid des Zollamtes vom 31.7.2013 wurde dem Antrag auf Erstattung der Mineralölsteuer gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) mit der folgenden Begründung nicht stattgegeben:*

*a) Aus Sicht des Zollamtes liegen bei den für die C AG durchgeführten Flügen konzerninterne Flüge vor. Solche Flüge erfüllen nach der Ansicht des Zollamtes den Tatbestand für die steuerbefreite gewerbliche Luftfahrt nicht. Das Zollamt stellt fest, dass „im Hinblick auf die Frage des Vorliegens der Voraussetzungen für die steuerbefreite Luftfahrt es keinen Unterschied macht, ob ein Unternehmen selber Mitarbeiter und Waren befördert oder ein eigens zu diesem Zweck gegründetes Tochterunternehmen dies gegen Entgelt übernimmt.“*

*b) Das Zollamt führt weiters aus, dass „hinsichtlich der weiteren Flüge kein Nachweis darüber erbracht werden konnte, dass diese Flüge unmittelbar mit der Erbringung einer entgeltlichen Dienstleistung in Zusammenhang standen“.*

*c) Nach der Ansicht des Zollamts „reicht es für die Steuerbefreiung nicht aus, dass das Luftfahrzeug entgeltlich an andere Personen oder Firmen vermietet wird. Es kommt vielmehr darauf an, wie der tatsächliche Nutzer das Luftfahrzeug nutzt. Ein nur abstrakt oder mittelbar kommerzieller Zweck reicht zur Gewährung einer Steuerfreiheit nicht aus.“*

*d) Abschließend argumentiert das Zollamt, dass „die B GmbH auch kein Luftfahrtunternehmen zur gewerblichen Beförderung von Personen und Sachen iSd § 101 Luftfahrtgesetz ist“.*

*Aus Sicht des Zollamtes können zwischen der B GmbH und den zu den befördernden Personen keine Beförderungsverträge, sondern nur (mündliche) Charterverträge abgeschlossen werden; bei Charterverträgen ist „der Zweck des Fluges, also ob der verbrauchte Kraftstoff unmittelbar der entgeltlichen Einbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen durch den Charterer dient“, für die Steuerbefreiung relevant.*

## *2. § 4 Abs 1 Z1 MinStG*

*Gemäß § 4 Abs 1 Z 1 MinStG 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 Zollagern abgegeben wird, von der Mineralölsteuer befreit.*

An dieser Stelle muss hervorgehoben werden, dass diese Bestimmung im Sinne der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom auszulegen ist. Gemäß Artikel 14 Abs 1 lit b der genannten Richtlinie hat Österreich die Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt - mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt – zu befreien.

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 benutzt wird.

### 3. Zum Punkt 1d) oben

Das Zollamt führt in seinem Bescheid aus, dass „die B GmbH auch kein Luftfahrtunternehmen zur gewerblichen Beförderung von Personen und Sachen iSd § 101 Luftfahrtgesetz ist“ und daher keinen Anspruch auf die Steuerbefreiung hat. Wie unter Punkt 2 oben bereits erwähnt, ist § 4 Abs 1 Z 1 MinStG im Sinne der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 auszulegen. Daher kommt entgegen der Ansicht der belangten Behörde nicht darauf an, ob die B GmbH im Jahr 2011 ein Luftfahrtunternehmen im Sinne des Luftfahrtgesetzes war oder nicht, sondern ist für die Steuerbefreiung einzig und allein ausschlaggebend, ob die B GmbH das Kerosin als Kraftstoff für die Luftfahrt zu kommerziellen Zwecken verwendete. Der Begriff "Luftfahrt" verlangt somit, dass die entgeltliche Dienstleistung unmittelbar mit dem Flug des Luftfahrzeugs zusammenhängt (vgl EuGH 1.12.2011, C-79/10, Rz. 21). Ob das das Flugzeug betreibende Unternehmen ein zugelassenes Luftfahrtunternehmen ist, ist dabei unerheblich (vgl EuGH 21.12.2011, C-250/10, Rz. 24).

### 4. Zum Punkt 1a) oben

Die B GmbH hat mit der C AG am 6.7.2010 einen Dienstleistungsrahmenvertrag abgeschlossen. In diesem Vertrag verpflichtete sich die B GmbH gegenüber der C AG im Wesentlichen zur Erbringung der Dienstleistungen im Bereich Flugbetrieb gegen Entgelt (siehe auch Punkt 5 dieser Berufung). Der Dienstleistungsrahmenvertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und konnte von jeder der Vertragsparteien durch ordentliche Kündigung unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist zu jedem Monatsletzten durch eingeschriebenen Brief an den jeweils anderen Vertragspartner gekündigt werden.

Bezogen auf den Bereich Flugbetrieb erzielte die B GmbH im Vergleich zu ihrem Gesamtumsatz im Jahr 2011 folgende Umsatzerlöse:

Bezeichnung	Betrag in EUR	in %
Erlöse aus Flugbetrieb	827.845,77	37,64
Sonstige Erlöse	1.371.473,61	62,36

Gemäß dem Dienstleistungsrahmenvertrag hat sich B GmbH verpflichtet, auf rechtzeitiges Anfordern von der C AG, der C AG ihr Flugzeug mit dem erforderlichen Personal gegen Entgelt für die im Voraus vereinbarte Strecke und Dauer zur Verfügung zu stellen. Für den Verkauf solcher Flüge war die C AG verpflichtet der B GmbH das im Dienstleistungsrahmenvertrag vereinbarte Entgelt zu zahlen. Mit diesem Entgelt waren auch Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Flugplanung sowie anderer Dispatch-Arbeiten abgegolten.

Im dem Dienstleistungsrahmenvertrag wurde festgehalten, dass es in der alleinigen Entscheidungsbefugnis der B GmbH gelegen ist, ob ein von der C AG angeforderter Flug aus Gründen höherer Gewalt (dazu zählen insbesondere Sturm, Niederschlag, politische Unruhen im Staat des jeweiligen Zielflughafens, etc) nicht durchgeführt wird und der C AG in solchen Fällen keinerlei Ansprüche gegenüber der B GmbH zustehen.

Im Sinne dieses Vertrages erbrachte die B GmbH im Jahr 2011 entgeltliche Luftfahrt-Dienstleistungen gegenüber der C AG, wobei D - ein Angestellter der B Beteiligungs Management GmbH - jeweils als Pilot fungierte. Über diese Luftfahrt-Dienstleistungen hat die B GmbH der C AG Rechnungen gelegt, wobei sich der Rechnungsbetrag jeweils aus einem Pauschalsatz in Höhe von € 32,50 pro Flugminute, einem Pauschalpreis für die Crew in Höhe von € 700,00 pro Tag sowie den jeweiligen Gebühren und Barauslagen zusammensetzte. Aus Sicht der B GmbH beinhaltete dieses Entgelt deren Kosten sowie einen Gewinnaufschlag.

Beweis: Auflistung der Flüge (samt ua Beträge und Zweck) Beilage ./A;

Konvolut an ua Ausgangsrechnungen der B GmbH des Jahres 2011, Beilage./B;

Einvernahme des Herrn (...)

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde, hat die B GmbH im Jahr 2011 das Kerosin für die Erbringung von entgeltlichen Luftfordienstleistungen verwendet, sodass gegenständlich ein kommerzieller Zweck im Sinne der genannten Richtlinie vorliegt. Das Zollamt führt in seinem Bescheid aus, dass „für die steuerbefreite Luftfahrt es keinen Unterschied macht, ob ein Unternehmen selber Mitarbeiter und Waren befördert oder ein eigens zu diesem Zweck gegründetes Tochterunternehmen dies gegen Entgelt übernimmt“. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde, hat die B GmbH weder eigene Mitarbeiter und Waren befördert noch hat die C AG zu diesem Zweck ein Tochterunternehmen gegründet.

Es ist richtig - wie die belangte Behörde in ihrem Bescheid erwähnt hat - dass die Alleingeschafterin der B GmbH die E ist und auch im Jahr 2011 war. Die B GmbH betreibt neben dem Flugbetrieb unter anderem auch die Verwaltung der Beteiligungen. Festzuhalten ist, dass die C AG - im Gegensatz zur B GmbH - als internationales Logistikunternehmen mit 40 Tochtergesellschaften im Speditionsbereich tätig ist. Die Beteiligungsstruktur an der C AG zeigte im Jahr 2011 eine 51%ige Beteiligung seitens der E, welcher einer 49%igen Beteiligung von F im gegenständlichen Zeitraum entgegenstand. Bereits aufgrund dieser gesellschaftsrechtlichen Stellung und Einräumung zahlreicher Zustimmungsvorbehalte für F kann ausgeschlossen werden, dass eine

*alleinige Verfügungsmacht seitens der E ausgeübt werden konnte. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde wurde die B GmbH nicht durch die E mit dem Zweck gegründet, die Mitarbeiter oder Waren der C AG zu befördern. Vielmehr handelt es sich bei der B GmbH und bei der C AG um zwei Gesellschaften mit unterschiedlicher Eigentümerstruktur sowie unterschiedlichem Unternehmensgegenstand.*

*5. Zum Punkt 1c) oben*

*Entgegen der Ansicht der belangten Behörde erfolgte keine Anmietung oder sonstige Nutzungsüberlassung des Luftfahrzeuges sondern hat die B GmbH das damals in ihrem Eigentum befindliche Luftfahrzeug unmittelbar zur Erbringung von entgeltlichen Luftfahrt-Dienstleistungen genutzt (vgl. EuGH 21.12.2011, C-250/10, Rz. 24). Wie das Zollamt richtig in seinem Bescheid festgestellt hat, kommt bei den Flügen darauf an, ob der verbrauchte Kraftstoff unmittelbar der entgeltlichen Einbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen durch den Nutzer dient. Diese Voraussetzung hat B GmbH auch erfüllt, weil sie die Flüge an C AG verkauft hat und die C AG solche Flüge von der B GmbH gekauft hat, mit dem Ziel u.a. die Vorstandsmitglieder der C AG für rein geschäftliche, kommerzielle Zwecke entgeltlich zu befördern. Der jeweilige Zweck ist aus der Beilage./A zu entnehmen, wie z.B. der Flug vom Jänner 2011, AR 11/005 hatte den folgenden Zweck: Verhandlungen, Vertragserweiterung (...), der Flug vom April 2011, AR 11/042 hatte den folgenden Zweck: Verhandlung Joint Venture (...), der Flug vom September 2011, AR 11/114 hatte den folgenden Zweck: Unterschriftstermin neue Kreditrichtlinie etc. Diese Leistungen wurden auch aufgrund des Dienstleistungsrahmenvertrages der C AG in Rechnung gestellt. Damit wurden die Luftfahrt-Dienstleistungen erbracht und keine eigenbetrieblichen Leistungen. An dieser Stelle muss angemerkt werden, dass die an die C AG verrechneten Flüge nur Flüge betreffen, die im Auftrag und im Interesse der C AG waren, einer Gesellschaft, an welcher nicht nur die E sondern auch F im Jahr 2011 mit starker Einflussmöglichkeit beteiligt waren. Hätte die Geschäftsführung der B GmbH einen geschäftlichen Flug im Interesse der B GmbH durchgeführt, wäre die Zurückerstattung der dafür anfallenden Mineralölsteuer auch nicht beantragt worden.*

*Der Geschäftszweck der B GmbH ist u.a. die Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen, die ausschließlich und unmittelbar aus der entgeltlichen Personenbeförderung bestünden. Eine eigenbetriebliche oder private Nutzung für die in der Beilage./A erwähnten Flüge gab es nicht.*

*Beweis: wie bisher.*

*Wem gegenüber die B GmbH die genannten Luftfahrt-Dienstleistungen erbrachte, ist - entgegen der Ansicht der belangten Behörde - mineralölsteuergesetzlich irrelevant. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass auch die entgeltliche Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen gegenüber anderen Konzernunternehmen als entgeltliche Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen im Sinne der genannten Richtlinie gilt (vgl. Urteil des FG Düsseldorf vom 7.3.2012, 4K3955/08VE Rz. 36 ff. mwN zur Rsp. des EuGH).*

*Entscheidend für die gegenständlich zustehende Steuerbefreiung ist, dass die B GmbH den Kraftstoff nicht für eine private nichtgewerbliche bzw. eigenbetriebliche Luftfahrt genutzt hat. Die Bestimmung des Begriffs der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt durch*

*§ 4 Abs 1 Z 1 MinStG widerspricht Art. 14 Abs. 1 Buchst. b RL 2003/96, weil sie die Verwendung eines Luftfahrzeugs unmittelbar zur entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dann aus dem Anwendungsbereich des § 4 Abs 1 Z 1 MinStG ausnimmt, wenn der Betreiber kein Luftfahrtunternehmen ist. Darauf kommt es aber, wie bereits ausgeführt, nicht an. Da sich die B GmbH unmittelbar auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. b RL 2003/96 als höherrangiges Gemeinschaftsrecht berufen kann (vgl EuGH in Slg. 1999, I-3419 Rz. 31), kann sich das Zollamt nicht auf die dieser Vorschrift widersprechenden Bestimmungen des § 4 Abs 1 Z 1 MinStG stützen.*

*Beweis: FG Düsseldorf vom 7.3.2012, 4K3955/08VE Beilage./C; wie bisher.*

#### *6. Zum Punkt 1b) oben*

*Das Zollamt führt in seinem Bescheid aus, dass „hinsichtlich der weiteren Flüge kein Nachweis darüber erbracht werden konnte, dass diese Flüge unmittelbar mit der Erbringung einer entgeltlichen Dienstleistung in Zusammenhang standen“.*

*An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass die Berufungswerberin in ihrem Antrag vom 28.12.2012 hinsichtlich der Rückerstattung der Mineralölsteuer irrtümlicherweise auch solche Flüge angegeben hat, die rein privat veranlasst wurden. Nachdem der Berufungswerberin diesen Fehler bewusst geworden ist, hat sie solche Flüge aus der Liste gestrichen und der belangten Behörde eine neue Liste - ohne rein privat veranlasste Flüge - übermittelt. Die Berufungswerberin verlangt daher keine Rückerstattung der Mineralölsteuer hinsichtlich der rein privat veranlassten Flüge (wie zB Schulungsflügen, Flügen iZm Revisionen, Flüge, welche von der Geschäftsführung der B GmbH privat veranlasst wurden etc.).*

*Beweis: wie bisher.*

*7. Zusammengefasst hat die belangte Behörde sowohl die tatsächliche Art der Nutzung des Luftfahrzeuges (und die damit zusammenhängende Verwendung des Kraftstoffes) verkannt als auch der Bestimmung des § 4 Abs 1 Z 1 MinStG einen unionsrechtswidrigen Inhalt unterstellt, was den angefochtenen Bescheid im angefochtenen Punkt mit Rechtswidrigkeit belastet.*

*8. Aus den genannten Gründen beantragt die Berufungswerberin, der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Graz, möge*

- 1. gemäß § 284 BAO eine mündliche Berufungsverhandlung durchführen;*
- 2. den Bescheid im angefochtenen Punkt hinsichtlich der B GmbH dergestalt abändern, dass die diesbezüglich entrichtete Mineralölsteuer für das Kalenderjahr 2011 - in Abweichung des Antrages vom 28.12.2012 - in Höhe von EUR 35.901,63 erstattet wird.“*

*In Beantwortung eines Vorhalts erläuterte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 23. April 2014 den Zweck von mehreren in der Beilage A näher bezeichneten Flügen. Mit diesen Flügen seien somit kommerzielle Zwecke verfolgt worden. Der Flüge am 24. und 25. April 2011 seien privat veranlasst gewesen, diese seien irrtümlicherweise der C AG verrechnet worden.*

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 29. April 2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde neben der Wiedergabe der rechtlichen Grundlagen (die verfahrensgegenständliche Beschwerde betreffend) ausgeführt, mehrere gegen einen Bescheid eingebrachte Beschwerden seien zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden. Der zwischen der B GmbH und der C AG abgeschlossene Dienstleistungsrahmenvertrag verpflichte die Erstgenannte auf rechtszeitiges Anfordern der C AG dieser ihr Flugzeug mit erforderlichem Personal gegen Entgelt für die im Voraus vereinbarte Strecke und auf Dauer zur Verfügung zu stellen. Das Entgelt habe sich aus einem Pauschalsatz für das Luftfahrzeug (pro Flugminute), einem Tagessatz für die Crew sowie im Zusammenhang mit der Flugplanung sowie anderer Dispatch-Arbeiten stehenden Kosten zusammengesetzt. Halterin des Luftfahrzeuges sei die B GmbH gewesen, ihre alleinige Eigentümerin sei auch zu 51% an der C AG beteiligt gewesen.

Durch die Zurverfügungstellung sei die C AG Nutzerin des Luftfahrzeuges gewesen, die Befreiung von der Mineralölsteuer hänge daher davon ab, in welcher Weise das Luftfahrzeug von der C AG genutzt worden sei, ob sie es zu gewerblichen Zwecken oder die private nichtgewerbliche Luftfahrt genutzt habe. Es gehe eindeutig hervor, dass den Luftfahrttätigkeiten Nutzungen des Luftfahrzeuges durch Gesellschafter der C AG für deren eigene betriebliche Zwecke zugrunde gelegen seien und ein Flug nicht eigenbetrieblichen Zwecken gedient habe. Die Luftfahrttätigkeiten hätten nicht unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen gedient, sondern zum Transport von Gesellschaftern für deren eigene betriebliche Zwecke. Die beantragte Erstattung der Mineralölsteuer sei daher nicht zu gewähren gewesen.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 2. Juni 2014. Darin brachte die Beschwerdeführerin vor, sowohl die Interpretation der einschlägigen Richtlinie als auch jene der in der Beschwerdeverentscheidung angeführten Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union seien verfehlt. Der europäische Gesetzgeber verbiete eine Mineralölsteuerbefreiung im Bereich der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt. Gegenständlich hätten weder die B GmbH noch die C AG eine private nichtgewerbliche Luftfahrt betrieben. Die B GmbH nutze das in ihrem Eigentum befindliche Flugzeug unmittelbar zur Erbringung von entgeltlichen Luftfahrt-Dienstleistungen. Diese Dienstleistungen würden von der C AG in Anspruch genommen, wobei die Inanspruchnahme durch die C AG ebenfalls kommerziellen Zwecken diene. Mangels Vergleichbarkeit des gegenständlichen Sachverhaltes mit dem, der einem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union zugrunde gelegen sei, sei die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde verfehlt. Entgegen der Ansicht des Zollamtes komme es sehr wohl auch darauf an, zu welchen Zwecken die C AG die Luftfahrt-Dienstleistungen in Anspruch genommen habe. Diese habe mit den Flügen kommerzielle Zwecke verfolgt. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte die belangte Behörde daher zum Ergebnis kommen müssen, dass gegenständlich keine private nichtgewerbliche Luftfahrt vorliege, weshalb die Mineralölsteuer zu erstatten sei.

In Beantwortung eines Vorhalts übermittelte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 10. August 2017 dem Bundesfinanzgericht den zwischen der B GmbH und der C AG abgeschlossenen Dienstleistungsrahmenvertrag vom 6. Juli 2010.

In der mündlichen Verhandlung gab die Vertreterin der Beschwerdeführerin an, Herr D (Pilot) sei einziger Dienstnehmer der B GmbH gewesen. Den zwischen dieser Gesellschaft und der C AG abgeschlossenen Dienstleistungsrahmenvertrag habe für beide Vertragsparteien Herr G unterschrieben. Mit der Erweiterung ihres Unternehmens habe die C AG die Notwendigkeit gesehen, ein Luftfahrzeug anzuschaffen. Eine solche Anschaffung durch die C AG sei nicht möglich gewesen, der Finanzinvestor habe dem nicht zugestimmt. Das Luftfahrzeug sei daher von der B GmbH angeschafft worden und der C AG auf Basis des Dienstleistungsrahmenvertrages zur Nutzung überlassen worden. Die Anforderungen des Luftfahrzeuges seien auf Tagesbasis erfolgt, der Pilot sei angerufen worden und diesem sei mitgeteilt worden, wohin am nächsten Tag geflogen werden sollte. Herr G habe bei sich selbst das Luftfahrzeug bestellt. Am Flughafen in Graz habe es keine Unternehmen gegeben, die solche Flüge angeboten hätten. Die C AG habe das Luftfahrzeug für betriebliche Zwecke (Besprechungen, etc.) verwendet. Flugscheine (Tickets) seien keine ausgestellt worden und die B GmbH habe über eine Betriebsgenehmigung oder ein Luftverkehrsbetreiberzeugnis nicht verfügt.

Der in der mündlichen Verhandlung als Zeuge vernommene Pilot, Herr D, bestätigte die Angaben der Beschwerdeführerin betreffend die Anforderung des Luftfahrzeuges und sagte aus, es sei vorgekommen, dass Flüge umgeändert worden seien, sofern des flugbetrieblich möglich gewesen sei. In der Szene sei es durchaus üblich, dass man nur einen ungefähren Plan über die durchzuführenden Flüge erhalte und jederzeit Änderungen möglich seien. Tickets seien keine ausgestellt worden, dies sei im Privatbereich auch nicht notwendig gewesen. In den Delivery Certificates sei deswegen "nicht kommerziell" angegeben worden, weil es für kommerzielle Flüge einer Halterschaft und eines Operators bedurft hätte. Dies sei im verfahrensgegenständlichen Jahr nicht der Fall gewesen. Aus Sicherheitsgründen sei ein Co-Pilot angefordert worden, dabei habe es sich um sogenannte Freelancer gehandelt. Diese seien nicht bei der B GmbH angestellt gewesen, aber von dieser bezahlt worden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit 1. Jänner 2014 ist das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz in Kraft getreten. An alle an diesem Tag unerledigten Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 37 BAO die für Beschwerden geltenden Bestimmungen anzuwenden.

Die B GmbH, ein Unternehmen mit dem Geschäftszweig Beteiligungsmanagement, war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Inhaberin des Luftfahrzeuges mit der Kennung OE-b. Die B GmbH hat das für den Betrieb des Luftfahrzeuges erforderliche Mineralöl (JET A1) von der Beschwerdeführerin bezogen. Die B GmbH hatte mit der C AG einen Dienstleistungsrahmenvertrag abgeschlossen; diesen Vertrag hat für beide Vertragsparteien Herr G unterzeichnet. Dieser war Geschäftsführer der B GmbH



und Vorstand der C AG. Mit dem Dienstleistungsrahmenvertrag verpflichtete sich die B GmbH auf rechtzeitiges Anfordern der C AG das Luftfahrzeug einschließlich Treibstoff und mit dem erforderlichen Personal gegen Entgelt zur Verfügung zu stellen. Die Anforderungen des Luftfahrzeuges erfolgten in der Form, dass der Pilot im Regelfall einen Tag vor der beabsichtigten Flugbewegung über diese informiert worden ist. Dabei ist es vorgekommen, dass eine beabsichtigte Flugbewegung nach Verlassen des Heimatflughafens abgeändert oder erweitert worden ist. Die Organisation solcher Änderungen wurde vom Piloten vorgenommen. Die C AG verwendete das Luftfahrzeug im Regelfall für die Beförderung ihrer Vorstandsmitglieder und Bediensteten zu dienstlichen Zwecken; für diese Beförderungen wurden keine Flugscheine ausgestellt. Die B GmbH verfügte weder über ein Luftverkehrsbetreiberzeugnis noch über eine Betriebsgenehmigung. Für die Zurverfügungstellung des Luftfahrzeuges stellte die B GmbH der C AG pro Flugminute einen bestimmten Betrag, Pauschalkosten für die Besatzung und sonstige Ausgaben in Rechnung.

Gemäß dem im Abgabungsverfahren 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 20.7.2011, 2009/17/0132).

Unter Berücksichtigung der Ermittlungen der belangten Behörde, der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen, der Angaben und Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, der Aussagen des als Zeugen vernommenen Piloten, und unter Berücksichtigung der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes erachtete dieses den vorstehend aufgezeigten Sachverhalt als erwiesen. Aufgrund des Dienstleistungsrahmenvertrages, der Ausführungen der Beschwerdeführerin in ihren Schriftsätzen und in der mündlichen Verhandlung, der Angaben des Zeugen und der vorgelegten Rechnungen stand fest, dass die B GmbH der C AG gegenüber keine Beförderungsleistungen erbracht hat, sondern der C AG das Luftfahrzeug zur Verfügung gestellt und diese das Luftfahrzeug für Flüge ihrer Vorstandsmitglieder und Bediensteten zu Verhandlungen, Besprechungen, etc. sowie für private Zwecke eingesetzt hat. Die B GmbH hat mit den vorgelegten Rechnungen der C AG keine Beförderungen in Rechnung gestellt, sondern die Kosten für das Luftfahrzeug, die Crew und sonstige Auslagen. Dies ist ein eindeutiger Hinweis dafür, dass die B GmbH nicht eine Werkleistung erbracht hat, sondern der C AG lediglich das Luftfahrzeug einschließlich Treibstoff und Crew zur Verfügung gestellt hat. Die B GmbH hat der C AG nicht Beförderungen, also das Bewirken von Ortsveränderungen geschuldet, sondern die B GmbH hat der C AG das Flugzeug mit dem erforderlichen Personal gegen Entgelt für eine im Voraus geplante Strecke zur Verfügung gestellt. Dabei war es sogar möglich, die bei der Anforderung des Luftfahrzeuges bekannt gegebene Flugstrecke abzuändern. Es lag somit eindeutig kein Beförderungsvertrag sondern eine Miete mit einer Dienstverschaffung vor

(Schwimann, ABGB, § 1090 Rz 32). Selbst die B GmbH hat in einer Mitteilung an die Beschwerdeführerin angegeben, das Luftfahrzeug werde samt Piloten und Crew (an die C AG) vermietet.

Stütze findet die vorstehende Ansicht auch durch die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung und darin, dass die B GmbH weder über ein Luftverkehrsbetreiberzeugnis noch über eine Betriebsgenehmigung verfügte und somit nach den einschlägigen luftfahrtrechtlichen Bestimmungen nicht befugt war, Fluggäste im gewerblichen Luftverkehr zu befördern, und auch darin, dass keine Flugscheine ausgestellt worden sind.

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

Wurde für Mineralöle, Kraftstoffe oder Heizstoffe, die nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG steuerfrei sind, die Mineralölsteuer entrichtet, so ist sie auf Antrag des Steuerschuldners zu erstatten (§ 5 Abs. 3 MinStG).

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 (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 EuGH sind die in der Richtlinie 2003/96/EG vorgesehenen Bestimmungen über die Befreiungen unter Berücksichtigung ihres Wortlauts und der mit der genannten Richtlinie verfolgten Ziele autonom auszulegen.

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). Mit der Befreiungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG sollten die gemeinschafts- und unionsrechtlichen Richtlinien in innerstaatliches Recht umgesetzt werden, weshalb diese Befreiungsbestimmung richtlinienkonform im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 2003/96/EG dahingehend auszulegen ist, dass die Steuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG nur für „private nichtgewerbliche Luftfahrt“ nicht gilt (VwGH 22.4.2015; Ro 2015/16/0007).

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. Daher kann nicht angenommen werden, dass die Vermietung (Vercharterung) eines Luftfahrzeuges einschließlich Kraftstoff als gewerbliche Tätigkeit zur Steuerbefreiung unabhängig davon führt, in welcher Weise das Luftfahrzeug vom Mieter genutzt wird (EuGH 21.12.2011, C-250/10).

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).

Im verfahrensgegenständlichen Fall stand fest, dass die B GmbH keine unmittelbare entgeltliche Luftfahrtdienstleistung erbracht hat, sondern das Luftfahrzeug der C AG (gegen Entgelt) zur Verfügung gestellt hat. Die B GmbH hat der C AG die in Anspruch genommene Flugzeit, die Crew und sonstige Ausgaben in Rechnung gestellt, jedoch keine Beförderung verrechnet. Eine entgeltliche Zurverfügungstellung des Luftfahrzeuges (einschließlich Treibstoff und Crew) als gewerbliche Tätigkeit führt nicht zur Befreiung von der Mineralölsteuer.

Es stand auch fest, dass die C AG das ihr zur Verfügung gestellte Luftfahrzeug für die Beförderung ihrer Vorstandsmitglieder und Bediensteten verwendet hat und somit die Nutzungen des Luftfahrzeuges für ihre eigenen betrieblichen Zwecke erfolgt sind. Es handelte sich somit um Luftfahrttätigkeiten, die nicht unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen durch die C AG dienten. Solche Nutzungen stellen nicht eine Nutzung eines Luftfahrzeugs für gewerbliche Zwecke im Sinne von

Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 2003/96/EG dar, und fallen daher nicht unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung (EuGH 21.12.2011, C-250/10).

Ist ein Bescheid von mehreren Beschwerdeführern angefochten oder sind gegen einen Bescheid mehrere Bescheidbeschwerden eingebracht, so sind diese Bescheidbeschwerden gemäß § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden. § 267 BAO setzt voraus, dass ein Bescheid mit mehreren zulässigen und fristgerecht eingebrachten Bescheidbeschwerden angefochten ist (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 267 Rz. 3). Gegen den Bescheid vom 31. Juli 2013 wurde zulässigerweise nur die gegenständliche Beschwerde (früher Berufung) erhoben. Die ebenfalls gegen den Bescheid vom 31. Juli 2013 von einem nicht zur Einbringung Befugten erhobene Beschwerde (Berufung) war daher mangels Zulässigkeit nicht mit der gegenständlichen Beschwerde zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden.

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 die einschlägigen Vorschriften und auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union und auf die des Verwaltungsgerichtshofes.

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 6. November 2017