



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der AA als Rechtsnachfolgerin der BB, Zweigniederlassung CC, Adresse, vertreten durch DD GmbH, Adresse1, vom 10. April 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 6. März 2009, Zahl aa, betreffend Mineralölsteuer entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 12. November 2008, Zahl: bb, wurde dem Antrag der Beschwerdeführerin (Bf.) auf Erstattung der Mineralölsteuer gemäß § 5 Abs. 3 iVm § 4 Abs. 1 Z 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) nicht stattgegeben. Begründend wurde ausgeführt, die DD GmbH habe trotz mehrmaliger Aufforderung keinen Berechtigungsnachweis vorgelegt, dass sie gewerbliche Transporte durchführen dürfe. Die Mineralölsteuer könne nur dann erstattet werden, wenn nachgewiesen werde, dass die Fluggesellschaft berechtigt ist, gewerbliche Flüge durchzuführen. Weiters müsse aufgrund von entsprechenden Unterlagen nachvollziehbar sein, dass das zu erstattende Mineralöl für gewerbliche Flüge eingesetzt worden sei.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 2. Dezember 2008. Die Bf. brachte vor, bei der DD GmbH handle es sich zweifelsfrei um einen gewerbeführenden Betrieb. Die für Dritte erbrachten Leistungen würden mit Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Bei diesen Leistungen handle es sich um Schulungen, Vermietungen von Flugzeugen sowie um die Durchführung

von Flügen für eine Klinik. In Österreich gebe es mehrere Flugschulen, welche ebenfalls über kein Air Operator Certificate (AOC) verfügten und dennoch in den Genuss der Mineralölsteuerbefreiung kämen.

Mit der nunmehr angefochtenen Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, von der Mineralölsteuer sei Mineralöl befreit, das als Luftfahrtbetriebsstoff unmittelbar aus Steuerlagern an Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels Luftfahrzeuges betrieben werden, abgegeben wird. Die DD GmbH sei nicht im Besitz eines Luftverkehrszeugnisses, diese könne daher nicht als Luftfahrtunternehmen angesehen werden. Es könne keine Erstattung erfolgen.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 10. April 2009. Die Bf., vertreten durch DD GmbH, erhob zum einen die im Berufungsverfahren gemachten Vorbringen zu solchen der Beschwerde und brachte weiter vor, entgegen der Ansicht des Zollamtes spiele im Hinblick auf die Mineralölsteuerbefreiung das Luftverkehrsbetreiberzeugnis keine Rolle. Der im Zusammenhang mit der Mineralölsteuerbefreiung verwendete Begriff Luftfahrtunternehmen bedeute, dass Luftfahrzeuge durch ein Unternehmen gewerbsmäßig betrieben würden. Das bedeute jedoch eindeutig, dass die Haltung von Luftfahrzeugen, mit denen in weiterer Folge entgeltliche Beförderungen oder sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen erbracht würden, den Genuss der Steuerbefreiung nach sich zu ziehen hat. Wesentlich sei, ob die Luftfahrt den Unternehmensgegenstand darstelle. Sogar der Fall einer Flugschule entspreche diesen Voraussetzungen. Die DD GmbH entspreche den verlangten Kriterien und dem Antrag sei daher Folge zu geben gewesen. Flugschulen würden in der Regel auch kein Luftverkehrsbetreiberzeugnis besitzen, dennoch sei es ständige Praxis der Zollämter, den Rückerstattungsanträgen von Flugschulen Folge zu geben. Sogar Trainingsflüge eines Luftfahrtunternehmens seien begünstigt, wenn diese unternehmerisch veranlasst seien. Nach höherrangigem Unionsrecht sei die Befreiung für denjenigen vorgesehen, der ein Flugzeug kommerziell nutze. Das Finanzgericht Düsseldorf habe entschieden, dass auch im Falle einer Vercharterung eines Luftfahrzeuges an einen Geschäftsmann die Rückerstattung der Mineralölsteuer für das verwendete Flugbenzin rechtmäßig sei. In Ansehung dieser Entscheidung sei dem gegenständlichen Antrag auf Rückerstattung der Mineralölsteuer jedenfalls Folge zu geben.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 5. Juni 2012 wurde der Bf. mitgeteilt, für die Befreiung des Mineralöls von der Mineralölsteuer sei erforderlich, dass der Mieter oder Charterer den Kraftstoff für ein Luftfahrzeug verwende, das unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen diene. Der Unabhängige Finanzsenat ersuchte die Bf. um Vorlage diesbezüglicher Unterlagen.

Mit der am 5. Juli 2012 eingelangten Stellungnahme brachte die Bf. ergänzend vor, das gegenständliche Luftfahrzeug werde ausschließlich an institutionelle Mieter oder Charterer weitergegeben. Primär werde das Luftfahrzeug von Flugschulen genutzt, die dieses für die Ausbildung von Piloten einsetzen würden. Auch von den übrigen Mietern werde das Luftfahrzeug geschäftlich genutzt, sodass eine ausschließliche oder zumindest überwiegende Nutzung des Luftfahrzeuges zu gewerblichen Zwecken vorliege. Auch beim Vermieter oder Vercharterer handle es sich um einen Gewerbebetrieb. Das gegenständliche Luftfahrzeug diene daher unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen im gewerblichen Bereich. Nach der einschlägigen Bestimmung bedeute der Begriff Luftfahrtunternehmen, dass Luftfahrzeuge durch ein Unternehmen gewerbsmäßig betrieben würden. Das bedeute wiederum, in den Genuss der Mineralölsteuerbefreiung komme auch ein Unternehmen, dessen Unternehmensgegenstand die Haltung von Luftfahrzeugen sei, mit welchen in weiterer Folge entgeltliche Beförderungen oder sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen erbracht würden. Die DD GmbH sei berechtigt gewesen, Luftfahrzeuge an Flugschulen zu verchartern oder an Geschäftsleute zu vermieten. Dies seien de facto gewerbliche Luftfahrt-Dienstleistungen im Sinne der einschlägigen Bestimmungen.

Mit einem weiteren Schreiben vom 10. Juli 2012 teilte der Unabhängige Finanzsenat der Bf. mit, die Ausführungen in der Stellungnahme und die mit dieser vorgelegten Aufstellungen der Flüge seien nicht für den Nachweis geeignet, dass die Mieter oder Charterer den Kraftstoff für ein Luftfahrzeug verwendet hätten, das unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen gedient habe. Den vorgelegten Unterlagen lasse sich vielmehr der Hinweis dafür entnehmen, dass das Luftfahrzeug von Personen, die Schulungsflüge zu absolvieren hatten oder dieses für berufliche oder private Zwecke benutzten, angemietet worden ist. Der Unabhängige Finanzsenat ersuchte nochmals um die Vorlage von Nachweisen, dass die Mieter oder Charterer mit dem Luftfahrzeug unmittelbar entgeltliche Luftfahrt-Dienstleistungen erbracht haben.

Mit Schreiben vom 1. August 2012 legte die Bf. Nutzungsvereinbarungen, Verfügungsberechtigungen, Rechnungen und diverse Bestätigungen vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten

mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168).

Aufgrund des Verwaltungsverfahrens und der darin durchgeführten Ermittlungen steht für den Unabhängigen Finanzsenat fest, dass die DD GmbH im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Eigentümerin eines Luftfahrzeuges war. Für den Betrieb dieses Luftfahrzeuges bezog sie von der Bf. Mineralöl. Die DD GmbH vermietete (vercharterte) das Luftfahrzeug an Kunden für die Absolvierung von Übungs-, Prüfungs-, Überprüfungsflügen, etc. (Schulungsflüge). Dabei wurde das Luftfahrzeug nicht an eine Zivilluftfahrerschule vermietet, sondern Mieter (Charterer) waren die Personen, die im Bordbuch als Piloten ausgewiesen waren und die Schulungsflüge zu absolvieren hatten. Diesen wurden laut den vorgelegten Belegen auch die Mietkosten in Rechnung gestellt. Den gegenteiligen Ausführungen der Bf., wonach das Luftfahrzeug von Flugschulen genutzt worden sei, war nicht zu folgen, da den vorgelegten Rechnungen zufolge diese nicht Mieter des Luftfahrzeuges waren. Daran vermochten auch die vorgelegten Nutzungsvereinbarungen nichts zu ändern, denn entscheidend waren nicht etwaige eingeräumte Nutzungsrechte sondern die tatsächlichen Gegebenheiten.

Auch bei den, von der Bf. in ihren vorgelegten Aufstellungen als "*gewerblich*" gekennzeichneten Flügen wurden die Mietkosten – soweit nachfolgend nicht anders ausgeführt – an die im Bordbuch eingetragenen Piloten in Rechnung gestellt. Es wird daher vom Unabhängigen Finanzsenat als erwiesen angesehen, dass auch in diesen Fällen die jeweiligen Piloten Mieter des Luftfahrzeuges waren. Bei den von der DD GmbH ihr selbst in Rechnung gestellten Beträgen handelte es sich laut den vorgelegten Rechnungen und den Eintragungen im Bordbuch zufolge um Flüge im Zusammenhang mit der Wartung des Luftfahrzeuges, um Checkflüge und um Überstellungsflüge. Bei den an die EE in Rechnung gestellten Flügen (13. bis 15. April 2007 sowie 15. und 19. August 2007) scheint im Bordbuch ein Gesellschafter der DD GmbH als Pilot auf. Weder aus den Rechnungen, noch aus den Eintragungen im Bordbuch lässt sich der Zweck der Flüge ableiten.

Gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG), in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 180/2004, 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. Mit dem am 1. Juli 2007 in Kraft getretenen Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 24/2007, wurde das Wort "*entgeltlich*" gestrichen.

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 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:

...

- b) *Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt.*
Im Sinne dieser Richtlinie ist unter der "privaten nichtgewerblichen Luftfahrt" zu verstehen, dass das Luftfahrzeug von seinem Eigentümer oder der durch Anmietung oder aus sonstigen Gründen nutzungsberechtigten natürlichen oder juristischen Person für andere als kommerzielle Zwecke und insbesondere nicht für die entgeltliche Beförderung von Passagieren oder Waren oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen oder für behördliche Zwecke genutzt wird.
Die Mitgliedstaaten können die Steuerbefreiung auf Lieferungen von Flugturbinenkraftstoff (KN-Code 2710 1921) beschränken;

..."

Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) sind die in der Richtlinie 2003/96/EWG 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).

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). Ist der Umfang der Befreiungsregelung weiter als der der nationalen Bestimmung des § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG, dann kann sich der Einzelne unmittelbar auf die einschlägige Befreiungsbestimmung berufen (EuGH 10.6.1999, C-346/97). Es ist daher nicht mehr darauf abzustellen, ob der jeweilige Antragsteller ein Luftfahrtunternehmen betreibt.

Für die Befreiung von der Mineralölsteuer ist entscheidend, in welcher Weise das Luftfahrzeug von seinem Eigentümer oder von der durch Anmietung oder aus sonstigen Gründen nut-

zungsberechtigten 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 Luftfahrzeugs 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).

Im verfahrensgegenständlichen Fall ist aufgrund des festgestellten Sachverhaltes auszuschließen bzw. konnte nicht dargelegt werden, dass die Eigentümerin oder die durch Anmietung nutzungsberechtigten Personen mit dem Luftfahrzeug unmittelbare entgeltliche Luftfahrt-Dienstleistungen erbrachten. Die Vermietung als solche stellt – wie vorstehend ausgeführt – keine Luftfahrt-Dienstleistung dar. Im gegenständlichen Fall wurde das Luftfahrzeug nicht an Zivilluftfahrerschulen vermietet, die im Rahmen ihrer Berechtigungen das Luftfahrzeug verwendeten, sondern die Vermietung erfolgte an die Personen, die die Schulungsflüge zu absolvieren hatten. Die Mieter des Luftfahrzeuges, also die, die Schulungsflüge zu absolvierenden Piloten, erbrachten mit dem Luftfahrzeug keine unmittelbare entgeltliche Luftfahrt-Dienstleistungen. Diese benutzten das Luftfahrzeug lediglich für die den Erwerb oder die für die Verlängerung ihrer Zivilluftfahrt-Scheine erforderlichen Schulungsflüge. Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob im Falle einer Anmietung durch Zivilluftfahrerschulen die Voraussetzungen für die Befreiung des Mineralöls von der Mineralölsteuer vorgelegen wären.

Betreffend die von der Bf. als "*gewerblich*" gekennzeichneten Flüge ist grundsätzlich festzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem ausschließlich auf die Erwirkung einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund tritt, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 22.9.2005, 2001/14/0037).

Die Bf. hat trotz mehrmaliger Aufforderung keine Nachweise vorgelegt, dass das Luftfahrzeug von den Mietern unmittelbar für die entgeltliche Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen verwendet worden ist. Die Verwendung des Luftfahrzeuges durch einen Rechtsanwalt oder einen Arzt hat nicht zwingend zur Folge, dass dieses unmittelbar für die entgeltliche Erbringung einer Luftfahrt-Dienstleistung verwendet wird. Im Gegenteil, der Tätigkeitsbereich eines Rechtsanwaltes oder der eines Arztes umfasst nicht die Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen. Daran vermag auch die Bestätigung eines Rechtsanwaltes, wonach er bei Anreise mit dem gecharterten Luftfahrzeug die Kosten dem Klienten oder Prozessgegner in Rechnung gestellt habe, nichts zu ändern. Mit dieser wird zum Ausdruck gebracht, dass er

selbst mit dem gemieteten Luftfahrzeug zu den jeweiligen Tätigkeitsorten angereist ist und nicht, dass er Luftfahrt-Dienstleistungen erbracht hat. Ebenso wenig konnten die Bestätigungen einer Klinik und einer Versicherungsgesellschaft, die Gesellschafterin der DD GmbH und somit der Eigentümerin des Luftfahrzeuges ist, die Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates erschüttern. Diese bezogen sich nicht auf den verfahrensgegenständlichen Zeitraum und den vorgelegten Rechnungen zufolge wurde das Luftfahrzeug im gegenständlichen Zeitraum nicht an diese vermietet. Die Weiterverrechnung der für die Anmietung angefallenen Kosten an Kunden hat nicht die unmittelbare Erbringung einer entgeltlichen Luftfahrt-Dienstleistung zur Folge.

Auch bei Vermietungen des Luftfahrzeuges an Gesellschafter der DD GmbH steht die Steuerfreiheit nur dann zu, wenn die Gesellschafter das Luftfahrzeug unmittelbar zur entgeltlichen Erbringung einer Luftfahrt-Dienstleistung verwenden. Verwenden die Gesellschafter das Luftfahrzeug für ihre eigene Zwecke, so steht eine Steuerbegünstigung nicht zu (vgl. EuGH 21.12.2011, C-250/10). Es wurden keine Nachweise vorgelegt, dass die Gesellschafter das Luftfahrzeug für steuerbegünstigte Luftfahrt-Dienstleistungen verwendet haben. Das Bordbuch enthält in diesen Fällen keine Angaben über den Zweck der Flüge. Es ist bei diesen Flügen auch nicht davon auszugehen, dass die DD GmbH entgeltliche Luftfahrt-Dienstleistungen erbracht hat. Zum einen spricht dem die Verrechnung der Mietkosten an die Gesellschafter entgegen, zum anderen hat die DD GmbH laut dem von der Bf. vorgelegten Gewerberegisterauszug nur das Gewerbe "*Vermietung von Luftfahrzeugen ohne Beistellung eines Piloten*" angemeldet.

Die Berechtigung der DD GmbH, lediglich Luftfahrzeuge ohne Beistellung von Piloten zu vermieten, spricht auch bei den an die EE verrechneten Flügen gegen eine unmittelbare Erbringung von entgeltlichen Luftfahrt-Dienstleistungen. Bei diesen Flügen scheint im Bordbuch ein Gesellschafter als Pilot auf. Weder das Bordbuch enthält Eintragungen über den Zweck der Flüge, noch wurden Unterlagen vorgelegt, mit denen belegt hätte werden können, dass entgeltliche Luftfahrt-Dienstleistungen erbracht worden sind.

Auch bei den von der DD GmbH an sich selbst in Rechnung gestellten Flüge handelt es nicht um solche, wo das Luftfahrzeug unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen diene. Bei diesen Flügen handelte es sich um Überstellungs- Wartungs- und Checkflüge. Mineralöl, das von einem Luftfahrzeug für Flüge zu Flugzeugwerften und zurück, sowie für Überstellungen oder Checkflüge verwendet wird, ist nicht steuerbegünstigt (vgl. EuGH 1.12.2011, C-79/10).

Für die Gewährung der Befreiung des Mineralöls von der Mineralölsteuer war die im gegenständlichen Fall anzuwendende Sach- und Rechtslage von entscheidender Bedeutung. Aus der

Gewährung der Mineralölsteuerbefreiung für andere Unternehmen lässt sich keine Rechtsgrundlage für die gegenständliche Entscheidung ableiten.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 29. Oktober 2012