

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch
den Richter
R.

in der Beschwerdesache der AAA SE als Rechtsnachfolgerin der BBB AG,
Zweigniederlassung BBB, Adresse, gegen den Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 23.
März 2009, Zahl aaa, betreffend Erstattung der Mineralölsteuer zu Recht erkannt:

I: Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 23. März 2009, Zahl aaa, wird betreffend den
Antrag auf Erstattung der Mineralölsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 als unbegründet
abgewiesen.

II: Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 23. März 2009, Zahl aaa, wird betreffend den
Antrag auf Erstattung der Mineralölsteuer für das Jahr 2006 als unbegründet abgewiesen.
Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird dahingehend geändert, dass der Antrag
der Beschwerdeführerin vom 10. Oktober 2007 auf Erstattung der Mineralölsteuer gemäß
§ 5 Abs. 3 MinStG für das Jahr 2006 als unbegründet abgewiesen wird.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 23. März 2009 wurde der Antrag der
Beschwerdeführerin (Bf.) vom 10. Oktober 2007 auf Erstattung der entrichteten
Mineralölsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 abgewiesen. Dem Antrag für das Jahr 2006
wurde stattgegeben. In der Begründung wurde ausgeführt, der Antrag sei mit dem
Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Jänner 2006,
2005/16/0172, begründet worden. Mit diesem sei festgestellt worden, dass die nationale
Rechtslage betreffend die Befreiung von der Mineralölsteuer gemäß § 4 Abs. 1

Z 1 Mineralölsteuergesetz (MinStG) dem Gemeinschaftsrecht entgegen stehe, weshalb es zur unmittelbaren Anwendung der diesbezüglichen Gemeinschaftsvorschrift komme. Gemäß § 5 Abs. 6 MinStG seien Erstattungs- und Vergütungsanträge bei sonstigem Verlust des Anspruchs bis zum Ablauf des auf die Aufnahme oder die Verwendung des Mineralöls, Kraftstoffs oder Heizstoffs folgenden Kalenderjahres zu stellen. Die mit gegenständlichem Antrag beantragte Erstattung der Mineralölsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 sei daher mangels Einhaltung der Frist abzuweisen gewesen. Dem Antrag auf Erstattung für das Jahr 2006 sei vollinhaltlich zu entsprechen gewesen.

Dagegen richtete sich die - nach Verlängerung der Berufungsfrist und nun als Beschwerde zu erledigende - Berufung vom 31. August 2009. Die Bf., vertreten durch "Cura" Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H., Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, brachte vor, die habe in den Jahren 2003 bis 2006 im Rahmen der Abgabe von Mineralöl an das (näher genannte) Unternehmen für alle vermeintlich nicht unter die Befreiung des § 4 Abs. 1 MinStG fallenden Treibstoffverwendungen von Luftfahrzeugen Mineralölsteuer entrichtet und dem Unternehmen gesondert in Rechnung gestellt. So insbesondere für alle Treibstoffverzollungen, die nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der entgeltlichen Personen-, Gepäck- und Frachtbeförderung gestanden seien. Der von ihr eingebrachte Antrag auf Erstattung der EU-rechtswidrig entrichteten Mineralölsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 sei nur für das Jahr 2006 stattgebend erledigt worden. Die EU-Rechtswidrigkeit der Erhebung der Mineralölsteuer auf die vorstehend genannten Verwendungen im Ausmaß der beantragten Rückvergütung sei somit dem Grunde nach auch vom dortigen Zollamt anerkannt worden.

Der Antrag für die Jahre 2003 bis 2005 sei allerdings unter Verweis auf die in § 5 Abs. 6 MinStG normierte Zweijahresfrist als vermeintlich nicht zeitgerecht eingebracht gewertet und daher die Erstattung der Mineralölsteuer für diese Jahre versagt worden. Das Mineralölsteuergesetz sehe grundsätzlich eine Rückerstattung von zu Unrecht eingehobener Mineralölsteuer vor. Ausgehend von der Regelung des § 5 Abs. 6 MinStG scheine die Zulässigkeit einer Rückerstattung der von ihr entrichteten Mineralölsteuer angesichts der zeitlichen Lagerung des bezüglichen Antrages auf den ersten Blick auf die Jahre 2005 und 2006 begrenzt zu sein.

Es sei jedoch zu bedenken, zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union hätte die gesamte österreichische Rechtsordnung den EU-Vorgaben angepasst sein sollen. Die gebotene Übereinstimmung mit den EU-rechtlichen Bestimmungen betreffe insbesondere das Abgabenrecht. Die österreichische Bundesregierung sei davon ausgegangen, dass mit den getroffenen Anpassungen auch im Bereich des Mineralölsteuergesetzes den EU-rechtlichen Bestimmungen in ausreichender Weise entsprochen worden sei. Im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Erwartungshaltung der österreichischen Bundesregierung sei die Mineralölsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 für die vermeintlich gemäß § 4 Abs. 1 MinStG nicht befreiten Mineralölverwendungen im Wege der Selbstbemessung an die Zollämter abgeführt und

bezahlt worden. Rückforderungsanträge seien im Vertrauen auf die Rechtmäßigkeit der im Selbstbemessungswege erfolgten Abgabefestsetzungen nicht gestellt worden.

Gemäß den einschlägigen Richtlinienbestimmungen sei die Behandlung der Verwendung an sich steuerpflichtiger Erzeugnisse zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nicht gewerblichen Luftfahrt als steuerfrei angeordnet. Diese Bestimmungen habe der österreichische Gesetzgeber nicht zeitgerecht umgesetzt bzw. seien von den Steuerbehörden nicht EU-rechtskonform ausgelegt worden. Dadurch sei Mineralölsteuer für befreite Verwendungen bezahlt worden. Aufgrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Jänner 2006 erweise sich nunmehr die Entrichtung der Mineralölsteuer für die Abgabe von Treibstoffen an Luftfahrtunternehmen zur Gänze als nicht EU-konform.

Die einer stattgebenden Erledigung für die Jahre 2003 bis 2005 vermeintlich entgegen stehende innerstaatliche Norm des § 5 Abs. 6 MinStG stehe mit dem Gemeinschaftsrecht, das zwingend die Abgabebefreiung des gegenständlichen Sachverhaltes vorsehe, in Widerspruch; diese werde durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt. Die Versagung der Abgabebefreiung betreffend die Jahre 2003 bis 2005 sei daher nicht zu Recht erfolgt, weil § 5 Abs. 6 MinStG im konkreten Fall nicht anzuwenden gewesen sei. Eine zeitgerechte Abgabe von Rückerstattungsanträgen sei nur deshalb unterblieben, weil die Bf. darauf vertraut habe, dass die Erhebung der Mineralölsteuer rechtens erfolgt sei. Die dabei unterlaufene Fehlbeurteilung habe sich erst mit dem Bekanntwerden des erwähnten Erkenntnisses heraus gestellt.

Selbst ohne Verdrängung innerstaatlicher Normen durch das Gemeinschaftsrecht wäre bei dieser Sachlage der abgabenrechtliche Grundsatz von Treu und Glauben durch Anwendung der Bestimmung über die zeitliche Befristung der Antragstellung gemäß § 5 Abs. 6 MinStG im angefochtenen Bescheid hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2005 verletzt. Im Verhältnis zwischen nationalem Verfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht gebühre immer dem Gemeinschaftsrecht der Vorrang. Im Falle der Erstattung der rechtswidrig erhobenen Mineralölsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 seien daher die Verwaltungsbehörden dazu aufgerufen, dem Gemeinschaftsrecht zum Durchbruch zu verhelfen. Das könne nur durch die Bewilligung der Erstattung der zu Unrecht erhobenen Beträge geschehen.

Die Mineralölsteuer werde als Selbstbemessungsabgabe in der Regel nicht bescheidmäßig festgesetzt. Daher sei eine stattgebende Erledigung des Antrags gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 BAO iVm § 23 Abs. 8 MinStG - wenn die Selbstberechnung im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht der EU stehe - im Wege der bescheidmäßigen Festsetzung mit € 0 möglich. Unbeschadet der Verdrängungswirkung zwingenden EU-Rechts könnte die Behörde eine derartige Festsetzung, die nicht antragsbedürftig sei, auch von Amts wegen, ohne durch die Fristsetzung des § 5 Abs. 6 MinStG gehindert zu sein, vornehmen.

Ab dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union sollte das Gemeinschaftsrecht für jeden Einzelnen durchsetzbar sein. Der Gesetzgeber habe auch die befristete Möglichkeit der Aufhebung von Bescheiden aufgrund allfälliger EU-Rechtswidrigkeit eines Bescheidspruches vorgesehen, insbesondere die Bestimmung des § 299 iVm § 201 Abs. 2c BAO, deren Anwendung bis 1. November 2009 möglich sei. Diese Bestimmungen erlaubten sogar einen Eingriff in die bereits eingetretene Rechtskraft von Bescheiden bis zum Ablauf der Verjährungsfrist. Demnach seien Rechtsmittelfristen von Bescheiden, die auf falschen Gemeinschaftsrechtsauslegungen beruhen würden, über lange Zeit angreifbar. Im Interesse der Rechtssicherheit seien diese Bestimmungen mit 1. November 2009 außer Kraft gesetzt worden.

Die dargelegten Grundsätze sollten in sinngemäßer Auslegung auch im Zuge der Erledigung von Anbringen, über welche – wie im gegenständlichen Fall – noch nicht rechtskräftig entschieden worden sei, berücksichtigt werden.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 3. März 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, eine ergänzende Stützung auf § 201 Abs. 2 Z 4 BAO iVm § 23 Abs. 8 MinStG sei nicht möglich. Aus § 201 Abs. 2 Z 4 BAO ergebe sich mittelbar die Antragsfrist aus der jeweils maßgebenden Verjährungsfrist. Diese betrage bei Verbrauchsteuern drei Jahre. Für die Festsetzung der Mineralölsteuer gemäß § 201 BAO müssten für das Jahr 2003 bis spätestens 31. Dezember 2006, für das Jahr 2004 bis spätestens 31. Dezember 2007 und für das Jahr 2005 bis spätestens 31. Dezember 2008 die Anträge gestellt sein bzw. eine erstmalige Festsetzung von Amts wegen erfolgt sein. Dies sei laut Sachverhalt nicht der Fall.

Das genannte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nehme nicht explizit Bezug auf die Erstattung der Mineralölsteuer gemäß § 5 Abs. 6 MinStG, weshalb diese Einwendung sachlich ins Leere gehen müsse. Vom Zollamt könne aus kompetenzrechtlichen Gründen nicht festgestellt werden, ob die getroffenen Anpassungen des Mineralölsteuergesetzes durch die österreichische Bundesregierung in ausreichender Weise erfolgt seien und auch nicht, ob § 5 Abs. 6 MinStG den Richtlinien der EU widerspreche oder ob der Vorrang des Gemeinschaftsrechts durch § 5 Abs. 6 MinStG nicht gegeben sei.

Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben habe jeder, der am Rechtsleben teilnehme, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen und dürfe sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch dazu setzen. Betreffend die Bestimmung des § 5 Abs. 6 MinStG sei durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bei dessen Anwendung keine Änderung eingetreten. Diese Norm werde unverändert angewendet, es habe keine Änderung der Verwaltungspraxis stattgefunden. Wenn nun betreffend die Regelung des § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG in Folge des Erkenntnisses, mit dem eine Entscheidung gegen die bis dahin geübte Verwaltungspraxis getroffen worden sei, von dieser Verwaltungspraxis abgegangen werde, so sei dies nicht ohne triftigen Grund erfolgt.

Den Bestimmungen der §§ 299 und 302 BAO liege der Umstand zugrunde, dass es sich um Bescheide der Abgabenbehörde handeln müsse. Dem gegenständlichen Fall würden Selbstberechnungen zugrunde liegen.

Dagegen richtete sich die als Vorlageantrag zu wertende Beschwerde vom 16. April 2010. Darin verwies die Bf. auf ihre detaillierten Ausführungen in der Berufungsschrift. Sie erlaube sich gegebenenfalls weitere Argumente zur Vertiefung der Begründung im Rahmen eines zusätzlichen Schriftsatzes nachzureichen. Der Beschwerdeantrag gehe dahin, die Berufungsvorentscheidung vollinhaltlich aufzuheben und dem Antrag auf Erstattung der Mineralölsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 entsprechend der Eingabe vom 10. Oktober 2007 vollinhaltlich stattzugeben.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 14. Oktober 2013 wurde der Bf. im Wesentlichen mitgeteilt, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) sei die Steuerbefreiung nur anwendbar, wenn das Luftfahrzeug unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen diene. Aufgrund der Angaben der Bf. sei auszuschließen, dass das Luftfahrzeug für Luftfahrttätigkeiten verwendet worden sei, die unmittelbar die entgeltliche Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen zum Gegenstand gehabt hätten. Nach der Rechtsprechung des EuGH sei die Erstattung für das Jahr 2006 zu Unrecht erfolgt.

Mit Schreiben vom 6. November 2013 teilte die Bf. mit, nach dem Urteil des EuGH vom 1. April 2004, C-389/02, würden unternehmerisch veranlasste Werkstatt-, Trainings-, Check- und Wartungsflüge sowie Überstellungs-, Einweisungs- bzw. Lotsen-, Schulungs- und Probeflüge als Nutzung der Luftfahrzeuge zu kommerziellen Zwecken gelten und nicht der "privaten, nicht gewerblichen Luftfahrt" zuzurechnen sein. Der Berufung könne die Aussage, die ursprünglich nicht der Befreiung unterworfenen Treibstoffverwendungen seien der privaten nicht gewerblichen Luftfahrt zuzurechnen, nicht entnommen werden. Nur diese sei gemäß der Judikatur von der Befreiungsbestimmung nicht umfasst. Bei den gegenständlichen Treibstoffverwendungen handle es sich nicht um solche für die private nicht gewerbliche Luftfahrt, sondern um unternehmerisch veranlasste Werkstatt-, Trainings-, Ceck- und Wartungsflüge sowie Überstellungs-, Einweisungs- bzw. Lotsen-, Schulungs- und Probeflüge. Folglich seien alle durchgeführten Flüge der kommerziellen Luftfahrt zuzuordnen; die Mineralölsteuerbefreiung sei zu gewähren. Dass kommerzielle Luftfahrt vorliege, sei vom Zollamt nicht bezweifelt worden, daher sei dem Erstattungsantrag für das Jahr 2006 stattgegeben worden.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG (in der Fassung BGBl. I 2004/180) 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 bis 9 steuerfrei sind, die Mineralölsteuer entrichtet, so ist sie, außer in den Fällen des § 4 Abs. 1 Z 5, 6, 7 und 9 auf Antrag des Steuerschuldners zu erstatten (§ 5 Abs. 3 MinStG).

Gemäß § 5 Abs. 6 MinStG 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, Kraftstoffs oder Heizstoffs folgenden Kalenderjahres zu stellen.

Gemäß Art. 8 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 92/81/EWG des Rates zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle befreien die Mitgliedstaaten über die allgemeinen Vorschriften über die steuerbefreite Verwendung verbrauchsteuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften 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 harmonisierten Verbrauchsteuer:

Mineralöllieferungen 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.

Gemäß Art. 8 Abs. 8 der genannten Richtlinie ist es den Mitgliedstaaten freigestellt, die in diesem Artikel genannten Verbrauchsteuerbefreiungen oder -ermäßigungen im Wege einer Verbrauchsteuerrückzahlung zu verwirklichen.

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."

Gemäß Art. 6 der zuletzt genannten Richtlinie steht es den Mitgliedstaaten frei, die in dieser Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen zu gewähren, und zwar entweder:

- a) direkt
- b) über einen gestaffelten Steuersatz oder
- c) indem sie die entrichteten Steuern vollständig oder teilweise erstatten.

Gemäß Art. 28 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96/EG wenden die Mitgliedstaaten die Rechtsvorschriften dieser Richtlinie ab dem 1. Jänner 2004 mit Ausnahme der Bestimmungen nach Art. 16 und Art. 18 Abs. 1, die die Mitgliedstaaten ab dem 1. Jänner 2003 anwenden können, an. Unbeschadet des Art. 28 Abs. 2 werden die Richtlinien 92/81/EWG und 92/82/EWG ab dem 31. Dezember 2003 aufgehoben (Art. 30 der Richtlinie 2003/96/EG).

Im verfahrensgegenständlichen Fall waren daher für das Jahr 2003 die Bestimmungen der Richtlinie 92/81/EWG, für die restlichen Jahre die der Richtlinie 2003/96/EG anzuwenden.

Der Bf. ist zunächst darin beizupflichten, dass das Unionsrecht eine ihr entgegenstehende innerstaatliche Norm verdrängt und die Verpflichtung, Kraftstoff, der für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt verwendet wird, von der harmonisierten Verbrauchsteuer zu befreien, so klar, genau und unbedingt ist, dass sie dem Einzelnen das Recht verleiht, sich vor den nationalen Gerichten auf sie zu berufen, um sich einer mit ihr unvereinbaren Regelung zu widersetzen (EuGH 10.6.1999, C-346/97).

Sowohl Art. 8 Abs. 8 der Richtlinie 92/81/EWG stellte, als auch Art. 6 der Richtlinie 2003/96/EG stellt es den Mitgliedstaaten frei, die Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen entweder direkt oder so zu gewähren, indem sie die entrichteten Steuern erstatten.

Der Gesetzgeber hat im Zusammenhang mit dem in § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG genannten Mineralöl von dieser Wahlmöglichkeit insofern Gebrauch gemacht, als er zunächst den Weg der direkten Steuerbefreiung gewählt hat. Darüber hinaus sieht § 5 Abs. 3 MinStG vor, dass in bestimmten Fällen, in denen Mineralölsteuer entrichtet wurde, obwohl für diese Mineralöle eine Steuerbefreiung unter anderem nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG

vorgesehen ist, diese entrichtete Mineralölsteuer erstattet werden kann (VwGH 27.1.2011, 2010/16/0142).

Dass dabei die Antragstellung (bei Verlust des Anspruchs) zeitlich begrenzt wurde, nämlich bis zum Ablauf des auf die Verwendung des Mineralöls folgenden Kalenderjahres, kann schon deswegen nicht als richtlinienwidrig angesehen werden, als die Richtlinien überhaupt keine Bestimmungen über das Erstattungsprozedere enthalten. Den Mitgliedstaaten steht es somit frei, unter Beachtung der *"Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch"* die Antragstellung zeitlich zu begrenzen.

Die Bf. stellte - wie eingangs ausgeführt - mit Schreiben vom 10. Oktober 2007 den Antrag, für das in den Jahren 2003 bis 2006 verwendete Mineralöl die Mineralölsteuer zu erstatten. Da dieser Antrag nicht bis zum Ablauf des auf die Verwendung folgenden Kalenderjahres gestellt worden ist, war die Bf. betreffend die Jahre 2003 bis 2005 eines etwaigen Anspruches auf Erstattung der Mineralölsteuer verlustig geworden.

Aufgrund der Ausführungen der Bf. steht fest, dass das Mineralöl, für das die Erstattung beantragt worden ist, für Flugbewegungen verwendet worden ist, *"die nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der entgeltlichen Personen-, Gepäck- und Frachtbeförderung standen."*

Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) sind die in den genannten Richtlinien vorgesehenen Bestimmungen über die Befreiungen unter Berücksichtigung ihres Wortlauts und der mit den mit diesen Richtlinien 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 den Richtlinien vorgesehene Steuerbefreiung bezieht sich auf eine bestimmte Art der Nutzung eines Luftfahrzeuges, und zwar auf die Nutzung eines Luftfahrzeugs für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt (EuGH 21.12.2011, C-250/10). Bei der Luftfahrt, die unter die Befreiung fällt, muss der Kraftstoff für ein Luftfahrzeug verwendet werden, das unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dient. Der Begriff "Luftfahrt" verlangt somit, dass die entgeltliche Dienstleistung unmittelbar mit dem Flug des Luftfahrzeuges zusammenhängt (EuGH 1.12.2011, C-79/10).

Aufgrund der eigenen Angaben der Bf. stand im verfahrensgegenständlichen Fall fest, dass das Mineralöl, für das die Erstattung beantragt worden ist, für Luftfahrtstätigkeiten verwendet worden ist, *"die nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der entgeltlichen Personen-, Gepäck- und Frachtbeförderung standen"* und somit nicht unmittelbar die entgeltliche Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen zum Gegenstand hatten. Da die verfahrensgegenständlichen Luftfahrtstätigkeiten nicht von der Mineralölsteuer zu befreien

waren, war der Antrag der Bf. auf Erstattung der Mineralölsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 - selbst bei Stellung eines fristgerechten Erstattungsantrages - abzuweisen.

Mit dem in der Vorhaltsbeantwortung genannten Urteil des EuGH vom 1. April 2004, C-389/02, hat dieser nicht zum Ausdruck gebracht, *"dass unternehmerisch veranlasste Werkstatt-, Trainings-, Check- und Wartungsflüge sowie Überstellungs-, Einweisungs- bzw. Lotsen-, Schulungs- und Probeflüge als Nutzung der Luftfahrzeuge zu kommerziellen Zwecken gelten und nicht der privaten, nicht gewerblichen Luftfahrt zuzurechnen sind."* In diesem Urteil wurde vielmehr festgestellt, dass unter die Steuerbefreiung jede Form der Schifffahrt unabhängig vom Zweck der jeweiligen Fahrt fällt, wenn sie zu kommerziellen Zwecken erfolgt. Wird der Kraftstoff für ein Luftfahrzeug verwendet, das nicht unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dient, liegt eine Verwendung für kommerzielle Zwecke nicht vor. Auch in dem, dem zuletzt genannten Urteil zugrunde liegenden Fall wurden mit dem Kraftstoff, für den eine Steuerbefreiung beantragt worden war, Schiffe betrieben, die der Erbringung einer entgeltlichen Dienstleistung dienten.

Da die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Mineralölsteuer nicht vorlagen, bedurfte es keiner Erwägungen darüber, ob in sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen der BAO dem Begehren der Bf. stattzugeben gewesen wäre. Darüber hinaus ist festzuhalten, dass nach dem Grundsatz *"lex specialis derogat legi generali"* die speziellere Bestimmung des § 5 Abs. 6 MinStG den allgemeinen Normen der BAO vorgeht.

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 seine Entscheidung auf die einschlägige, im Verhältnis zu dem von der Bf. genannten Erkenntnis des VwGH jüngere Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union. Dieser entscheidet gemäß Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.