

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der AAA als Rechtsnachfolgerin der BBB AG, Zweigniederlassung BBB, Adresse, vertreten durch die CCC GmbH, gegen den Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 10. Dezember 2008, Zahl: xx, betreffend Erstattung der Mineralölsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 8. Jänner 2009 wird Folge gegeben.

Dem Antrag der BBB AG vom 19. November 2008 auf Erstattung der Mineralölsteuer gemäß § 5 Abs. 3 MinStG iVm § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG in der Höhe von 4.127,45 Euro wird stattgegeben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 10. Dezember 2008, Zahl: xx, wurde dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Erstattung der Mineralölsteuer gemäß § 5 Abs. 3 iVm § 4 Abs. 1 Z 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) nicht stattgegeben. Begründend wurde ausgeführt, es sei mitgeteilt worden, die Abnehmerin des Mineralöls (nachfolgend Verwenderin) habe das mit dem Mineralöl betriebene Flugzeug ausschließlich für Geschäftsreisen des Konzerns eingesetzt. Die Verwenderin besitze auch keine Zulassung als Luftfahrtunternehmen. Mangels einer solchen könne die Steuerfreiheit gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG nicht gewährt werden. Der Hinweis auf ein Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft (Anmerkung: nunmehr Europäischen Union - EuGH) sei unzutreffend, da in diesem Urteil über die Verwendung von Gasöl zur Erzeugung von elektrischem Strom und nicht über die steuerfreie Verwendung von Treibstoff für die Luftfahrt abgesprochen worden sei.

Dagegen richtete sich die am 8. Jänner 2009 eingebrachte (mit 8. Jänner 2008 datierte) und nun als Beschwerde zu erledigende Berufung. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch die Verwenderin, brachte vor, das der Verwenderin gehörende Geschäftsflugzeug werde vornehmlich von den Vorständen der Konzerngesellschaften ausschließlich für Geschäftsreisen genutzt. Alle Leistungen des Geschäftsbereichs "Flugbetrieb" würden den Auftrag gebenden Konzerngesellschaften in Rechnung gestellt. Da das österreichische Mineralölsteuergesetz die Steuerfreiheit von Luftfahrtbetriebsstoff nur Luftfahrtunternehmen gewähre und die Verwenderin eine derartige Zulassung nicht nachweisen könne, sei bis dato der für das Geschäftsflugzeug benötigte Luftfahrtbetriebsstoff versteuert bezogen worden. Die Verwenderin habe die Beschwerdeführerin um Erstattung der Mineralölsteuer ersucht, weil das Finanzgericht Düsseldorf festgestellt habe, die Beschränkung der Vergütung auf Luftfahrtunternehmen schränke das bestehende europäische Recht unzulässigerweise ein. Der Antrag sei mit dem Hinweis auf die nationale Bestimmung abgelehnt worden. Der bekämpfte Bescheid gehe nicht darauf ein, dass die nationale Bestimmung die eindeutigen gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben einschränke. Das höherrangige Gemeinschaftsrecht verlange für die Freistellung von der Mineralölsteuer lediglich und abschließend, dass das Kerosin als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt verwendet werde. Die Steuerbefreiung sei damit abweichend von den nationalen Regelungen in Österreich und Deutschland nicht nur für Luftfahrtunternehmen, sondern zwingend für jede Art der gewerblichen Luftfahrt zu gewähren. Nach der Rechtsprechung des EuGH könne sich jeder unmittelbar auf das günstigere Gemeinschaftsrecht berufen, sofern eine nationale Vorschrift die Vorgaben der Energiesteuerrichtlinie unzulässig einschränke. Da das bezogene Kerosin zu gewerblichen Zwecken eingesetzt worden sei, bestehe Anspruch auf Erstattung der entrichteten Mineralölsteuer.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 17. März 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, die von der Beschwerdeführerin bevollmächtigte Verwenderin sei weder ein befugter Parteienvertreter, noch eine physische (eigenberechtigte) Person im Sinne des § 83 Abs. 1 BAO, sondern eine juristische Person. Die Berufung sei daher so zu werten gewesen, als ob der Machtgeber eingeschritten wäre. Eine Steuerbefreiung sei nur für Mineralöl, das als Luftfahrtbetriebsstoff unmittelbar aus Steuerlagern an Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges erbracht würden, abgegeben werde, vorgesehen. Da die Verwenderin nicht im Besitz eines Luftverkehrsbesitzzeugnisses sei, könne diese nicht als Luftfahrtunternehmen angesehen werden und somit könne auch keine Erstattung erfolgen.

Mit der dagegen erhobenen (und nun als Vorlageantrag zu wertenden) Beschwerde vom 17. April 2009 beantragte die Beschwerdeführerin abermals, die Erstattung der Mineralölsteuer zu gewähren. In der Berufungsvorentscheidung werde mit keinem Wort auf die in der Begründung des Erstattungsantrages ausgeführten europarechtlichen

Argumente eingegangen. Da ein über das nationale Recht hinausgehender Anspruch auf Erstattung der Mineralölsteuer bestehe, reiche der Hinweis auf die nationale Bestimmung mit der gemeinschaftsrechtlich unzulässigen Bedingung "Luftfahrtunternehmen" nicht aus, *"um die Beschwerde gegen den Ablehnungsbescheid als unbegründet zurückzuweisen."* Der bekämpften Entscheidung sei nicht zu entnehmen, warum der nach dem unmittelbar geltenden Gemeinschaftsrecht gestellte Erstattungsantrag nicht begründet sein sollte.

Mit Schreiben vom 1. März 2010 teilte die Verwenderin mit, der Bundesfinanzhof habe mit Beschluss vom 1. Dezember 2009 eine Vorabanfrage an den EuGH gerichtet, um den Umfang der nach Gemeinschaftsrecht vorgeschriebenen Freistellung von der Mineralölsteuer für Luftfahrtbetriebsstoffe endgültig zu klären. Sollte der EuGH bestätigen, dass nur die private Luftfahrt zu Vergnügungszwecken mit der Mineralölsteuer belastet werden dürfe, so wäre der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Anspruch unabhängig vom Kriterium Luftfahrtunternehmen begründet. Das Zollamt Salzburg habe in gleicher Sache abweichend entschieden. Dort sei die Verwenderin als Luftfahrtunternehmen angesehen worden, der Anspruch sei letztendlich aber doch abgelehnt worden, weil die Verwenderin wegen des beschränkten Kreises der Auftraggeber angeblich nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehme.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 14. Juni 2010 wurde das Verfahren gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 281 BAO bis zur Beendigung der beim EuGH (aufgrund des vorstehend genannten Beschlusses) anhängigen Rechtssache C-79/10 ausgesetzt.

In Beantwortung eines Vorhalts teilte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 20. Juni 2012 mit, die Verwenderin verrechne den Konzerngesellschaften nicht die Vercharterung des Flugzeuges, sondern die Kosten für die Beförderung von Personen an die Muttergesellschaft, einer Aktiengesellschaft, als Empfängerin der Dienstleistung. Das Finanzgericht Düsseldorf habe mit Urteil vom 7. März 2012 festgestellt, dass - unabhängig von steuerlich nicht maßgeblichen luftverkehrsrechtlichen Fragen - mit dem von der Verwenderin betriebenen Luftfahrzeug Luftverkehrsdienstleistungen im Sinne des Urteils des EuGH vom 1. Dezember 2011, C-79/10, erbracht werden würden.

Das Finanzgericht Düsseldorf sei entsprechend der Vorgaben des EuGH aus den Urteilen vom 1. Dezember 2011, C-79/10, und vom 21. Dezember 2011, C-250/10, zu dem Urteil gelangt, dass für die Verwenderin in Deutschland ein Anspruch auf Vergütung/Erstattung der Mineralölsteuer für das von ihr betriebene Flugzeug bestehe. Mit dem Urteil folge das Finanzgericht nach seinen eigenen Angaben lediglich der vom EuGH vorgegebenen Auslegung des Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b der Energiesteuerrichtlinie.

In Kürze werde der Bundesfinanzhof (BFH) über die Nichtzulassungsbeschwerde der Zollverwaltung zu entscheiden haben, und somit auch darüber, ob eine Revision doch noch zugelassen werde.

Nach einem weiteren Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates teilte die Verwenderin am 31. Juli 2012 telefonisch mit, über die Nichtzulassungsbeschwerde der (deutschen)

Zollverwaltung sei noch nicht entschieden worden. Von der Verwenderin sei auch eine Anfrage an das zuständige Ministerium in Deutschland dahingehend gerichtet worden, ob die Luftfahrtdienstleistung, wie sie die Verwenderin erbringe, einer luftfahrtrechtlichen Bewilligung bedürfe. Die Verwenderin habe bis dato um keine Bewilligung angesucht, denn ein registriertes Luftfahrtunternehmen dürfe nur auf Flugplätzen landen, die bestimmte Voraussetzungen erfüllten. Daher seien Landungen auf gewissen Flugplätzen nicht möglich und die Anreisezeiten der Vorstände würden sich dadurch verlängern. Die Verwenderin ersuchte den Unabhängigen Finanzsenat, mit der Entscheidung zuzuwarten, bis der Bundesfinanzhof über die Nichtzulassungsbeschwerde entschieden habe.

Auf Anfrage teilte die Verwenderin mit Eingabe vom 10. April 2013 mit, dass der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 7. Februar 2013 der Nichtzulassungsbeschwerde des Hauptzollamtes stattgegeben habe und dieser das Verfahren als Revisionsverfahren weiterführe. Die Revisionsbegründung des Hauptzollamtes stehe noch aus. Die Verwenderin habe auch um eine so genannte kleine luftfahrtrechtliche Lizenz bei der zuständigen Landesbehörde angesucht, um künftig gelegentlich auch konzernfremde Dritte befördern zu dürfen.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 6. Mai 2013 wurde das Verfahren bis zur Beendigung des beim Bundesfinanzhof anhängigen Revisionsverfahrens (Aktenzeichen VII R 9/13) ausgesetzt. Mit Beschluss vom 8. Juli 2014 hat der Bundesfinanzhof diese Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Verwenderin, die auf Grund eines im Jahr 2003 mit der Muttergesellschaft abgeschlossenen Dienstleistungsrahmenvertrages Dienstleistungen in den Bereichen Gebäudeverwaltung, Einkauf, Verkehrswesen, Betriebliche Altersversorgung, Archivwesen, Übersetzungen und betriebsärztlicher Dienst erbringt, hat von der Beschwerdeführerin im Juni und im Oktober 2007 versteuertes Mineralöl bezogen. Die Verwenderin ist im Besitz eines am Flughafen Düsseldorf beheimateten Geschäftsflugzeuges, das vornehmlich von den Vorständen des Konzerns ausschließlich für Geschäftsreisen genutzt wird. Alle Flugdienstleistungen werden der Muttergesellschaft gegen volle Kostenerstattung mit einem Gewinnaufschlag von 2% in Rechnung gestellt, die Muttergesellschaft belastete ihrerseits die von der Verwenderin in Rechnung gestellten Beträge den Auftrag gebenden Konzerngesellschaften. Über eine Zulassung als Luftfahrtunternehmen verfügte die Verwenderin nicht.

Der vorstehende Sachverhalt stand auf Grund der Vorbringen der Beschwerdeführerin und der vorliegenden Verwaltungsakten unstrittig fest.

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:*

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 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 Rechtsprechung des EuGH kann sich der einzelne in Ermangelung von fristgemäß erlassenen Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen innerstaatlichen, nicht richtlinienkonformen Vorschriften berufen, soweit sie Rechte festlegen, die dem Staat gegenüber geltend gemacht werden können (EuGH 10.6.1999, C-346/97).

Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 2003/96 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. Der den Mitgliedstaaten in Art. 14 Abs. 1 erster Satz eingeräumte Gestaltungsspielraum, wonach die Befreiungen von den Mitgliedstaaten "*unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen*" gewährt werden, kann nicht die Unbedingtheit der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befreiungsverpflichtung in Frage stellen.

Daher ist 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 unbedingte, 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 (vgl. EuGH 10.6.1999, C-346/97 zu der gleichlautenden Vorgängerbestimmung des Art. 8 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 92/81; EuGH 17.7.2008, C-226/07).

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).

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 (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). Auf den Besitz einer nach nationalen oder unionsrechtlichen Bestimmungen zu erteilenden luftverkehrsrechtlichen Genehmigung, mit der der Verwender als Luftfahrtunternehmen anerkannt wird, hat der EuGH in seinen Entscheidungen nicht abgestellt (BFH 8.7.2014, VII R 9/13).

Der zuletzt genannten Rechtsprechung des EuGH zufolge reichen Beförderungen im Werkverkehr, bei dem ein im Eigentum eines Unternehmens stehendes Flugzeug für Flüge des Geschäftsführers zu anderen Firmen und zu Messen sowie für Wartungs- und Schulungsflüge eingesetzt wird, für die Erfüllung des Steuerbefreiungstatbestandes nicht aus.

Die Verwenderin hat das versteuert bezogene Mineralöl für Flüge verwendet, mit denen sie unmittelbar entgeltlich Luftfahrt-Dienstleistungen erbrachte. Sie hat mit dem ihr gehörenden Flugzeug Vorstände der Gesellschaften des Konzerns ausschließlich für geschäftliche Flüge befördert (davon ging auch die belangte Behörde im abweisenden Bescheid vom 10. Dezember 2008 aus). Die Beförderungsleistungen wurden der Muttergesellschaft in Rechnung gestellt. Damit hat die Verwenderin Luftfahrt-Dienstleistungen erbracht und keine eigenbetrieblichen Leistungen.

Da die Verwenderin das von der Beschwerdeführerin bezogene Mineralöl (Kerosin) für ein Luftfahrzeug verwendet hat, das unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen diene, war gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 2003/96 die Steuerbefreiung zu gewähren. Auf der Grundlage der Rechtsprechung des EuGH ist es - anders als bei Flügen für rein unternehmensinterne Zwecke - unerheblich, dass bzw. wenn die Luftfahrt-Dienstleistungen ausschließlich an andere Gesellschaften innerhalb eines Konzerns erbracht wurden (BFH 8.7.2014, VII R 9/13).

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 Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, der gemäß Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts entscheidet, und auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes.

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.

Graz, am 2. September 2014