

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R1, R2 und R3 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache der AAA, Adresse, vertreten durch Ve Wirtschaftsprüfungs GmbH & Co KG, Adresse1, gegen die Bescheide des Zollamtes Salzburg vom 18. Jänner 2012, Zahlen xx, betreffend Festsetzung der Mineralölsteuer für die Jahre 2007 bis 2010, nach der am 29. April 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 23. Februar 2012 wird Folge gegeben.

Die Bescheide vom 18. Jänner 2012, Zahlen 600000/05169/4 bis 7/2011, werden aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit den Bescheiden vom 18. Jänner 2012, Zahlen 600000/05169/4 bis 7/2011, wurde für die Beschwerdeführerin gemäß § 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z 3 zweiter Fall Bundesabgabenordnung (BAO) in Verbindung mit § 23 Abs. 3 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) für die Jahre 2007 bis 2010 Mineralölsteuer festgesetzt. Ebenfalls wurden gemäß § 217 BAO Säumniszuschläge festgesetzt.

In den gleichlautenden Begründungen wurde neben rechtlichen Ausführungen grundsätzlicher Natur ausgeführt, bei einer bei einem (näher genannten) Unternehmen durchgeführten Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass dieses verschiedene Luftfahrzeuge, die im Besitz dritter Personen seien, als Halter, auch Operator bezeichnet, betreibe. Nach den so genannten Halterschafts- und Nutzungsverträgen stelle der Operator dem jeweiligen User (Besitzer bzw. Eigentümer) Leistungen wie Betrieb, Verwaltung, Gewerbeberechtigungen, betriebliches und organisatorisches Wissen zur Verfügung. Für diese Leistungen berechne der Operator eine OPR-Service-Fee. Dem User stehe dafür, je nach Vereinbarung, das alleinige oder anteilige Nutzungsrecht am

Luftfahrzeug zu. Dabei würden den Usern die Luftfahrzeuge abflugbereit bereitgestellt und von diesen benutzt. Vom Operator würden Luftfahrzeugbetriebskosten und Nebengebühren verrechnet.

Die Regelungen in den Halterschafts- und Nutzungsverträgen reichten von der uneingeschränkten vorrangigen Nutzung durch den jeweiligen User bis zu einem festgelegten Anteil des Users an der Gesamtnutzung. Weiters sei auch die damit verbundene Zustimmung einer Drittnutzung geregelt. Drittnutzung bedeute, dass das Flugzeug gewerblich durch den Operator im Rahmen seines Luftfahrtunternehmens betrieben werde. Der Anteil an der Gesamtnutzung zwischen User und Drittnutzung je Luftfahrzeug sei festgestellt worden.

Als gewerbsmäßig sei eine Beförderung oder sonstige Dienstleistung nur anzusehen, wenn sie selbständig, nachhaltig, mit der Absicht Gewinn zu erzielen, erfolge und sich diese Tätigkeit als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle; eine solche liege bei einer weitaus überwiegenden Fremdnutzung (vertragliche Drittnutzung) vor. Von einem Überwiegen der Fremdnutzung sei bei einem Anteil von mindestens 75 % auszugehen.

Von der Beschwerdeführerin seien die Auslagerungsdaten des Mineralöllagers angefordert und überprüft worden. Dabei sei festgestellt worden, dass für die Luftfahrzeuge des Operators, bei denen der Anteil der Fremdnutzung weniger als 75 % betrage, die Steuerfreiheit gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG zu Unrecht in Anspruch genommen worden sei.

Den (nach Gewährung des Parteiengehörs) gemachten Vorbringen der Beschwerdeführerin sei entgegen zu halten, dass keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben sei. Wesentlich sei die überwiegende Nutzung der Luftfahrzeuge durch die Eigentümer selbst. Die Ermittlung des Anteils an Eigen- bzw. Drittnutzung sei anhand der vom Operator je Luftfahrzeug auf Basis der Daten aus den Hauptbordbüchern jährlich erstellten Nutzungserfassungen erfolgt. Die von den Usern geflogenen Zeiten seien in der Spalte "Sharing" und die Zeiten der Drittnutzung in der Spalte "Sonstiges" angeführt. Vom Zollamt seien keine Behauptungen ohne Nachweis aufgestellt worden. Das Dazwischenschalten des Operators könne nicht dazu führen, dass die Eigentümer der Luftfahrzeuge Steuervorteile erhielten, die ihnen nicht zustünden, wenn sie die Luftfahrzeuge selbst betreiben würden. Die Beschwerdeführerin habe die Mineralölsteuerbefreiung daher für das an den Operator abgegebene Mineralöl zu Unrecht in Anspruch genommen.

Die Voraussetzungen für eine Ermessensentscheidung zur Erlassung eines amtswegigen Festsetzungsbescheides nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO seien somit vorgelegen. Im Rahmen der Ermessungsübung sei vor allem der Vorrang des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten gewesen.

Gegen die Bescheide des Zollamtes richtete sich (nach einer Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 16. April 2012) die als Beschwerde zu erledigende Berufung vom

23. Februar 2012. Die Zollbehörde habe unrichtige und aktenwidrige Feststellungen getroffen und auf deren Basis eine falsche rechtliche Beurteilung vorgenommen. Eine detaillierte Ausführung der Berufung werde nachgereicht.

Mit Schreiben vom 11. April 2012 brachte die Beschwerdeführerin ergänzend zur Berufung zusammengefasst vor, es sei richtig, dass der Abnehmer des Mineralöls als Operator auftrete. Der Operator könne dadurch eine Luftflotte betreiben, ohne Eigenmittel zu binden. Für die Eigentümer sei der Abschluss von Halterschafts- und Nutzungsverträgen eine rechtliche Notwendigkeit, da turbinengetriebene Flugzeuge nicht ohne Air Operator Certificate (AOC) betrieben werden dürften; über eine solches verfüge der Operator. Es gehe also nicht darum, einen Dritten dazwischen zu schalten, um die Mineralölsteuer zu sparen. Durch den Abschluss der Verträge gehe zivilrechtlich das Nutzungsrecht auf den Operator über, der schuldrechtlich gegenüber jedermann, also auch gegenüber den Eigentümern berechtigt sei, die Luftfahrzeuge nach seinem Ermessen und seiner Disposition zu nutzen.

Die Eigentümer besäßen wegen der übertragenen Nutzungsrechte gegenüber dem Operator schuldrechtlich den gleichen Status wie ein Dritter. Daraus lasse sich ableiten, dass die Eigentümer, sofern die Halterschafts- und Nutzungsverträge schuldrechtlich keine Sonderstellung garantierten (was nicht gegeben sei), ebenso wie jeder andere beim Operator einen Flug bestellen könnten und selbstverständlich auch bezahlen müssten. Dabei obliege es der Disposition des Operators, welches Luftfahrzeug den Eigentümern zur Verfügung gestellt werde. Schon ein einfaches Beispiel zeige, dass der Gesetzgeber betreffend die Frage der gewerblichen Nutzung und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht nur auf die Eigentümerstellung abstellen wollte, sondern auf das Rechtssubjekt, das das Gewerbe betreibe. Das könnten mangels eines AOC nicht die Eigentümer sein. Vielmehr sei relevant, ob der Lufttransport aus Sicht des Nutzungsberechtigten eine Eigen- oder Fremdnutzung des betriebenen Flugzeuges darstelle; es werde daher betreffend Beurteilung der Drittnutzung auf den Operator abzustellen sein. Eine solche liege wohl dann vor, wenn der Eigentümer, der sein Nutzungsrecht an den Operator übertragen habe, gegen Bezahlung des fremdüblichen Entgeltes einen Transport, wenn auch mit seinem Luftfahrzeug in Ausübung seiner gewerblichen Tätigkeit oder aus privaten Gründen, in Anspruch nehme. Denn unabhängig vom Reisemotiv des Eigentümers sei der Operator jedenfalls gewerbsmäßig tätig und erbringe an den zivilrechtlichen Eigentümer eine gewerbsmäßige Personenbeförderung. Luftfahrtrechtlich komme dem Operator die alleinige Verantwortung für das Luftfahrzeug zu, der zivilrechtliche Eigentümer könne keine Weisung für den Betrieb des Luftfahrzeuges erteilen.

Weiters irre sich die belangte Behörde bei ihrer Auslegung des § 28 BAO. Es entspreche nicht den Tatsachen, dass der Operator nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehme. Eine solche Teilnahme liege bereits dann vor, wenn ein Leistungserbringer nur einem einzigen Geschäftspartner gegenüber tätig werde. Es sei selbst in den Augen der Zollbehörden offenbar unstrittig, dass der Operator den einzelnen

Luftfahrzeugeigentümern seine Leistungen fremdüblich verrechne. Das Auftreten am Markt, selbst nur gegenüber einem einzigen Geschäftspartner, sei wesentlich. Ein weiterer Beleg für die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei eine Inseratenkampagne in einem näher genannten Medium. Selbst wenn der Transport der Luftfahrzeugeigentümer eine Eigennutzung darstellen würde, wäre die von der belangten Behörde angenommene Grenze von 75% rein willkürlich gezogen. Diese lasse sich aus dem Mineralölsteuergesetz nicht ableiten. Die Festlegung von Mindest- oder Höchstanteilen durch die belangte Behörde widerspreche dem Legalitätsgrundsatz und führe zu gleichheitswidrigen Ergebnissen. Auch große Fluglinien müssten dann bei jedem Fluggast regelmäßig erheben, ob dieser durch den Besitz von Aktien der Lufttransportgesellschaft Eigentümer des Luftfahrzeuges sei. Eine weitere Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes liege darin, dass die Zollbehörde vom Operator Aufzeichnungen verlange, während bei ausländischen Luftfahrtunternehmen die Vorlage des Luftverkehrsbetreiberzeugnisses (AOC), der gewerbliche Flugplan und die Passagierliste als Nachweis für die Mineralölsteuerbefreiung ausreichen würden.

Im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung sei an die Zollbehörde eine Aufzeichnung übergeben worden. Dabei handle es sich entgegen der Ansicht der belangten Behörde nicht um eine vollständige jährliche Nutzungserfassung, sondern um eine Liste für die Berechnung der Provisionen. In Wirklichkeit bedeute die Spalte "Sharing", dass der Eigentümer selbst transportiert worden sei oder ein von ihm vermittelter Fluggast geflogen sei. Die Spalte "Sonstige" betreffe Fluggäste, die auf sonstigem Weg zum Operator gekommen seien. Nur für diese habe der Operator eine Provision aus den Halterschafts- und Nutzungsverträgen erhalten. Somit sei die von der Abgabenbehörde verwendete Liste keine Grundlage für die Feststellung, wer mit dem Flugzeug befördert worden sei oder wer die Kosten des Transportes getragen habe.

Auch betreffend die Halterschafts- und Nutzungsverträge sei der belangten Behörde ein Ermittlungsfehler unterlaufen. Seziere man diese Verträge, so falle schnell auf, dass diese Elemente eines Bestandvertrages als auch solche eines Dienstleistungsvertrages innehaben würden. Auf der einen Seite werde dem Operator das Recht eingeräumt, das Luftfahrzeug nach Belieben zu nutzen und jeden anderen davon auszuschließen. Auf der anderen Seite sei ein Bündel an Dienstleistungen vereinbart, die der Operator für die Eigentümer erbringen müsse. Letzteres habe den Hintergrund, dass die Eigentümer verschiedene Belange gar nicht machen dürften, und dem durchschnittlichen Eigentümer, der ein Luftfahrzeug im Zusammenhang mit einem Verlustbeteiligungs- oder anderen Finanzierungsmodell betreibe, schlichtweg das Fachwissen fehle, um ein Luftfahrzeug entsprechend zu servicieren und in Stand zu halten. Die Eigentümer bezahlten dem Operator die Service Fee für die Dienstleistungen, die ihm dieser im Rahmen des Managements des Flugzeugs erbringe. Die Eigentümer erhielten vom Operator eine umsatzabhängige Miete für den Fall, dass dieser das Flugzeug gewerblich einsetzen könne. Die Eigentümer beanspruchten ja, wie ein fremder Fluggast, zusätzlich zu den Dienstleistungen, die ein fremder Fluggast nicht erhalte und die mit der Service

Fee abgegolten würden, auch einen Transport, den der Operator natürlich gewerblich vornehme und entsprechend auch verrechne. Dass der Eigentümer auch dann eine Miete erhalte, wenn er selbst transportiert werde, weil die Miete an den Umsatz bzw. den Betrieb des Luftfahrzeuges gebunden werde, sei davon unabhängig. Es sei daher nicht einsehbar, warum der Operator keine gewerbliche Tätigkeit entfalten solle, sondern bloß als zur Steuerschonung dazwischengeschaltet gelten solle. Der Operator betreibe durch seine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr eine gewerbsmäßige Tätigkeit im Sinne des § 28 BAO. Die Festsetzung der Mineralölsteuer sei daher zu Unrecht erfolgt. Abschließend stellte die Beschwerdeführerin die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 14. Juni 2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In einer umfangreichen Begründung ging die belangte Behörde auf die einzelnen Vorbringen der Beschwerdeführerin in der Berufung gesondert ein.

In der dagegen erhobenen und nun als Vorlageantrag zu wertenden Beschwerde vom 18. Juli 2012 replizierte die Beschwerdeführerin auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung. Kurz zusammengefasst brachte sie im Wesentlichen vor, die belangte Behörde erkenne an, dass der Operator während des Bestehens der Halterschafts- und Nutzungsverträge als ausschließlich Verfügungsberechtigter anzusehen sei. Es könne daher nicht angehen, dass der Transport der zivilrechtlichen Eigentümer Einfluss auf die Mineralölsteuerbefreiung habe. Das Dazwischenschalten des Operators führe nicht zu ungerechtfertigten Steuervorteilen. Der Operator sei Unternehmer und betreibe als solcher die Flugzeuge unternehmerisch. Aufgrund seiner Rechtsform als Gesellschaft mit beschränkter Haftung sei ein privates Betreiben nicht möglich, weil alle Tätigkeiten einer Gesellschaft schlichtweg als gewerblich anzusehen seien. Es gäbe auch keine gesetzlich festgelegte Grenze der Eigentüternutzung von 25 %. In letzter Konsequenz hätte die Zollbehörde bei der Ermittlung der Eigennutzung auf den zivilrechtlichen Eigentümer abstellen müssen. Dieser wird sich (zum Beispiel im Fall einer Fremdfinanzierung) vom wirtschaftlichen Eigentümer unterscheiden. Will die Zollbehörde die Mineralölsteuerpflicht tatsächlich an eine prozentuelle Grenze der Eigennutzung knüpfen, dann müsse sie einzig und allein auf den Operator als Verfügungsberechtigten abstellen. Die Eigentümer seien somit zu den ermittelten Prozentsätzen mit den ihnen zivilrechtlich zurechenbaren Flugzeugen zu fremdüblichen Preisen und Bedingungen transportiert worden.

Der Operator sei ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 28 BAO, eine Unterteilung der Gewerbsmäßigkeit auf einzelne betriebliche Wirtschaftsgüter sehe diese Bestimmung nicht vor. Eine Kapitalgesellschaft kenne keinen außerbetrieblichen Bereich, diese könne nichts privat besitzen und betreiben. Das Zollamt übersehe, dass die private nichtgewerbliche Luftfahrt eben nur Flüge meine, die typischerweise nicht kommerzielle Zwecke verfolgten. Der Operator verlange von allen Gästen Entgelt in fremdüblicher Form, es sei daher davon auszugehen, dass er gewerbsmäßig im Sinne des § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG tätig sei. Bei Inanspruchnahme eines Operators durch einen fremdüblichen

Halterschafts- und Nutzungsvertrag liege eine kommerzielle Beförderung vor, weil eben eine Personenbeförderung gegen Entgelt durch ein am allgemeinen Wirtschaftsleben beteiligtes Unternehmen erfolge.

Es widerspreche dem Legalitätsgrundsatz, wenn die belange Behörde gesetzliche Bestimmungen nach Belieben abändere oder ergänze, indem sie nicht vorhandene, prozentuelle Grenzen erfinde. Auch bei Vermittlung von Flügen durch die zivilrechtlichen Eigentümer trete der Operator als gewerbliches Unternehmen in Ausübung der gewerbsmäßigen Tätigkeit auf. Bei einem anderen Verständnis würden alle Rechtsgeschäfte, die auf Mundpropaganda, Empfehlungen und viralem Marketing basierten, nicht gewerbsmäßig sein; so wäre auch ein Reiseveranstalter, der gleichzeitig Eigentümer einer Luftfahrtgesellschaft sei, nicht zur mineralölsteuerbefreiten Beförderung berechtigt, da ja der Eigentümer den Flugtransport vermittelt habe.

Die Beschwerdeführerin legte Rechnungen betreffend die verfahrensgegenständlichen Jahre vor. Diese würden eindeutig zeigen, dass die zivilrechtlichen Eigentümer weit weniger transportiert worden seien als im bekämpften Bescheid vermutet. Durch diese Rechnungen werde ersichtlich, dass Dritte anstatt der Eigentümer geflogen seien. Die Eigentümer seien zu weniger als 75 % pro Jahr geflogen worden. Das Zollamt habe den Sachverhalt falsch bzw. unzureichend ermittelt, der erlassene Bescheid sei materiell rechtswidrig. Abschließend führte die Beschwerdeführerin aus, dass sie die in der Berufung und in der Berufungsergänzung gemachten Anträge vollinhaltlich aufrecht erhalte.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung brachte die Beschwerdeführerin zusammengefasst vor, es hätten stets Beförderungen stattgefunden, auch die Eigentümer der Luftfahrzeuge seien vom Operator befördert worden. Der Operator sei Halter der Luftfahrzeuge gewesen, als solcher habe dieser über die Luftfahrzeuge und deren Einsätze entscheiden und verfügen können. Ein strahlenbetriebenes Luftfahrzeug dürfe außerhalb eines Luftverkehrsbetreiberzeugnisses (AOC) nicht verwendet werden und ein solches dürfe auch nicht vermietet (verchartert) werden. Der einzige Unterschied zwischen Beförderungen von Dritten und solchen von Eigentümern bestehe darin, dass der Operator bei Beförderungen von Dritten eine Provision für die Vermittlung der Beförderungsleistung erhalte. Die Beschwerdeführerin schilderte ausführlich die Aufgaben des Operators sowie die mit der Abwicklung von Flügen zusammenhängenden Tätigkeiten und Abrechnungsmodalitäten und verwies auf die luftfahrtrechtlichen Bestimmungen, nach denen ein Vermieten der Luftfahrzeuge nicht zulässig sei.

Die belange Behörde führte aus, das Luftverkehrsbetreiberzeugnis sei keine Voraussetzung für die Mineralölsteuerbefreiung. Es habe Luftfahrzeuge gegeben, die zu 100 % vom Eigentümer genutzt worden seien. Entscheidend sei die Endnutzung der Luftfahrzeuge. Die Befreiung von der Mineralölsteuer sei davon abhängig, ob die Luftfahrzeuge gewerbsmäßig verwendet worden seien.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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

Die Beschwerdeführerin hat in den verfahrensgegenständlichen Jahren an den Operator Mineralöl (JET A-1) überwiegend steuerfrei abgegeben. Das an den Operator steuerfrei abgegebene Mineralöl verwendete dieser für den Betrieb von turbinenbetriebenen Luftfahrzeugen, für die er mit den verschiedenen Eigentümern der Luftfahrzeuge (nachfolgend als Eigentümer bezeichnet) Nutzungsverträge bzw. Halterschafts- und Nutzungsverträge (nachfolgend als Nutzungsverträge bezeichnet) abgeschlossen hat. Der Operator war Halter (im Sinne des § 13 Luftfahrtgesetz – LFG) dieser Luftfahrzeuge und hat für diese die Haftpflichtversicherungen (Halter- und Passagierhaftpflicht) abgeschlossen. Der Operator, der im verfahrensgegenständlichen Zeitraum stets im Besitz eines gültigen Luftverkehrsbetreiberzeugnisses (AOC) für den gewerbliche Luftverkehr war, verfügte über eine Betriebsgenehmigung zur Erbringung von Flugdiensten. In der Beilage zum AOC waren die Luftfahrzeuge angeführt, für die der Operator mit den Eigentümern Nutzungsverträge abgeschlossen hat. Die jeweiligen Eigentümer der Luftfahrzeuge verfügten über keine Betriebsgenehmigung. Genutzt wurden die Luftfahrzeuge für Flüge ihrer Eigentümer und für solche von Dritten.

Dem Operator oblag die umfassende Verantwortung für die Luftfahrzeuge betreffend alle administrativen, technischen und betrieblichen Belange und die Einhaltung der luftfahrtrechtlichen Bestimmungen. Die Eigentümer der Luftfahrzeuge hatten dem Operator für die von ihm erbrachten Leistungen als Halter und Betreiber der Luftfahrzeuge eine so genannte "OPR-Service-Fee" zu bezahlen; die Eigentümer waren verpflichtet, dem Operator alle für Beschaffung, Besitz, Erhaltung und Betrieb der Luftfahrzeuge anfallenden Kosten zu ersetzen. Mit der OPR-Service-Fee waren Leistungen wie zum Beispiel Luftfahrzeug Budgetierung oder Kostenrechnung, Akquisition von Drittauslastung, Luftfahrzeugeinkauf sowie Verkauf, An- und Verkauf von Beteiligungen, Behördenverkehr, Koordination von Flügen und Terminen, allgemeine Flugbereitschaft, etc. gedeckt.

Die Eigentümer und die Dritten klärten im Bedarfsfall mit dem Operator die Durchführbarkeit von Flügen ab. Dieser erstellte bei Bedarf ein Angebot. Bei Erteilung eines Flugauftrages wurde vom Operator eine Flugauftragsnummer und eine Flugnummer vergeben und dieser übernahm alle mit dem Flug zusammenhängenden Angelegenheiten (z.B. Prüfung der Verfügbarkeit von Luftfahrzeugen und Piloten, Einholung von Abflug- und Landegenehmigungen, Spritkalkulationen, Flugberechnungen, etc.). Bei Aufträgen von Eigentümern wurden die Flüge bei Verfügbarkeit mit den in ihrem Eigentum stehenden Luftfahrzeugen durchgeführt, ansonsten mit einem Luftfahrzeug, das nicht im Eigentum des jeweiligen Auftraggebers stand. Für jede Flugbewegung im Rahmen

eines Auftrages (Abflugflughafen zum Ankunftsflughafen, vom Ankunftsflughafen retour zum Abflugflughafen, oder Anfliegen weiterer Destinationen) stellte der Operator eine "General Declaration" aus. Diese Erklärungen über die gesundheitlichen Verhältnisse an Bord enthielten neben Datum und anderen Angaben den Abflug- und Ankunftsflughafen, die Namen des Piloten, des Kopiloten und die der Passagiere. Ebenso stellte der Operator so genannte Mastertickets aus. Diese enthielten unter anderem Flugauftragsnummer, Datum, Abflugs- und Ankunftszeit sowie Abflug- und Ankunftsflughafen der jeweiligen Flugbewegungen eines Auftrages. Neben dem Hinweis auf die Haftungsverpflichtungen enthielten die Mastertickets (gegliedert nach den einzelnen Flugbewegungen) die Namen der jeweiligen Passagiere.

Die vom Operator erbrachten Flugleistungen wurden den Kunden in Rechnung gestellt. Mit diesen Rechnungen, in denen die jeweilige Flugauftragsnummer angegeben war, wurde den Kunden unter Angabe des Staatszugehörigkeits- und Eintragungszeichen des Luftfahrzeuges, der Flugnummer und des Datums die jeweilige(n) Flugbewegung(en) in Rechnung gestellt (z.B. "Salzburg-Düsseldorf-Salzburg"). Auf einer weiteren Seite der Rechnung wurde der verrechnete Betrag nach Luftfahrzeugbetriebskosten und Nebengebühren (Flugnebengebühren, Crewkosten, Dispatch, Flughafenhandling, etc.) aufgegliedert.

Von der vom jeweiligen Eigentümer eines Luftfahrzeuges an den Operator zu bezahlenden "OPR-Service-Fee" wurden die auf das jeweilige Luftfahrzeug entfallenden Luftfahrzeugbetriebskosten in Abzug gebracht. Bei entsprechender Auslastung eines Luftfahrzeuges überstiegen die vom Operator an den jeweiligen Auftraggeber verrechneten Luftfahrzeugbetriebskosten die Service-Fee und der Eigentümer des Luftfahrzeuges erhielt eine Gutschrift.

In der Abwicklung der Fluggeschäfte machte es grundsätzlich keinen Unterschied, ob die Luftfahrzeuge von den Eigentümern oder von Dritten genutzt worden sind. Der einzige Unterschied bestand darin, dass sich der Operator bei von ihm akquirierten Nutzungen von den Luftfahrzeugbetriebskosten eine Provision einbehält. Die Nutzungen, für die sich der Operator eine Provision einbehält, waren in den Nutzungserfassungen in der Spalte "Sonstiges", alle anderen in der Spalte "Sharing" zusammengefasst.

Die vom Operator eingesetzten Piloten und Kopiloten waren entweder ausschließlich bei diesem beschäftigt oder wurden nach Bedarf tageweise vom Operator angestellt. Es kamen vereinzelt auch Piloten oder Kopiloten zum Einsatz, die in einem Dienstverhältnis zum Eigentümer des Luftfahrzeuges standen. Die Crewkosten waren im Regelfall Teil der verrechneten Nebengebühren. Bei den Kunden, die darauf bestanden, stets mit der selben Crew zu fliegen, fanden die Crewkosten bei der Kalkulation der einzelnen Aufträge keine Berücksichtigung, sondern diese ersetzten dem Operator die monatlichen Gesamtkosten für die Crew. Wurde diese Crew bei Verfügbarkeit für andere Kunden eingesetzt, so erhielt der die Kosten tragende Kunde eine anteilmäßige Gutschrift. Ähnlich verhielt es sich bei Crewmitgliedern, die nicht in einem Dienstverhältnis zum Operator standen.

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 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 im Verwaltungsverfahren und im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht hervorgekommenen Unterlagen, der Angaben und Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und unter Berücksichtigung der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes erachtete das Bundesfinanzgericht den vorstehend aufgezeigten Sachverhalt als erwiesen. Die gegenständlichen Flugzeugtypen enthalten laut den im Internet abrufbaren technischen Beschreibungen eindeutige Hinweise auf Turbinenantriebe; den diesbezüglichen von der belangten Behörde auch nicht widersprochenen Ausführungen der Beschwerdeführerin, es habe sich um "strahlenbetriebene" oder turbinenbetriebene Flugzeuge gehandelt, war daher zu folgen. Aufgrund der vorliegenden Luftverkehrsbetreiberzeugnisse, Eintragungsscheine, Versicherungsbestätigungen und aufgrund der Nutzungsverträge stand unstrittig fest, dass der Operator Halter im Sinne des § 13 LFG war und die Pflichtversicherungen für die Luftfahrzeuge vom Operator abgeschlossen worden sind. Unstrittig war auch, dass der Operator im Besitz einer Betriebsgenehmigung war und die Eigentümer der Luftfahrzeuge über eine solche nicht verfügten. Der Ablauf der Auftragsabwicklung und die Verrechnungsmodalitäten ergaben sich klar und eindeutig aus den der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen (Nutzungsverträge, Leistungsverzeichnisse, Rechnungen, Tickets, etc.) und aus den Vorbringen der Parteien. Die Beschäftigungsverhältnisse der Piloten und Kopiloten ließen sich anhand der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfragen und der den Rechnungen angeschlossenen Aufgliederungen nachvollziehen. Aufgrund der glaubwürdigen Vorbringen der Beschwerdeführerin und der des Operators erachtete es das Bundesfinanzgericht unter Berücksichtigung der vorliegenden Unterlagen und sonstigen Ausführungen auch als erwiesen, dass in der Spalte "Sharing" die Flüge zusammengefasst sind, die der Operator für die Eigentümer der Luftfahrzeuge oder für von diesen vermittelte Dritte absolviert hat. Für diese Aufträge konnte sich der Operator keine Provision einbehalten. Stütze findet die Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch darin, dass die belangte Behörde im Rahmen der mündlichen Verhandlung den diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin und des Bundesfinanzgerichtes nicht widersprochen hat, obwohl sie in den angefochtenen Bescheiden eine andere Ansicht vertreten hat.

In den verfahrensgegenständlichen Fällen war strittig, ob für das vom Operator für den Betrieb der Luftfahrzeuge, für die dieser mit den Eigentümern Nutzungsverträge abgeschlossen hat, verwendete Mineralöl (Jet A-1) die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit gegeben waren.

Luftfahrtrechtliche Bestimmungen:

Gemäß Art. 2 Buchstabe b der *Verordnung (EWG) Nr. 2407/92 über die Erteilung von Betriebsgenehmigungen an Luftfahrtunternehmen* bedeutet im Sinne dieser Verordnung Luftfahrtunternehmen ein Lufttransportunternehmen mit einer gültigen Betriebsgenehmigung. Für die Erteilung oder Aufrechterhaltung einer Betriebsgenehmigung wird gemäß Art. 8 Abs. 1 der genannten Verordnung nicht vorgeschrieben, dass ein Luftfahrtunternehmen Eigentümer von Luftfahrzeugen sein muss; die Mitgliedstaaten verlangen jedoch, dass Luftfahrtunternehmen, denen sie eine Betriebsgenehmigung erteilt haben, entweder als Eigentümer oder im Rahmen einer Form eines Leasingvertrags über mindestens ein Luftfahrzeug verfügen.

Ein in der Gemeinschaft niedergelassenes Unternehmen darf im Gebiet der Gemeinschaft Fluggäste, Post und/oder Fracht im gewerblichen Luftverkehr nur befördern, wenn ihm eine entsprechende Betriebsgenehmigung erteilt worden ist (Art. 3 Abs. 3 der vorstehend genannten Verordnung).

Gemäß Art. 9 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2407/92 ist Voraussetzung für die Erteilung und die jederzeitige Gültigkeit einer Betriebsgenehmigung der Besitz eines gültigen Luftverkehrsbetreiberzeugnisses, in dem die unter die Betriebsgenehmigung fallenden Tätigkeiten festgelegt sind und das den Kriterien der einschlägigen Verordnung des Rates entspricht.

Gemäß Art. 2 Z 10 der am 1. November 2008 in Kraft getretenen (Nachfolge) *Verordnung (EG) Nr. 1008/2008 über gemeinsame Vorschriften für die Durchführung von Luftverkehrsdiensten in der Gemeinschaft* handelt es sich bei einem Luftfahrtunternehmen um ein Unternehmen mit einer gültigen Betriebsgenehmigung oder einer gleichwertigen Genehmigung.

Im Sinne der zuletzt genannten Verordnung ist eine "Dry-Lease-Vereinbarung" (Vereinbarung über das Ver- oder Anmieten ohne Besatzung) eine Vereinbarung zwischen Unternehmen, wonach das Luftfahrzeug unter dem Luftverkehrsbetreiberzeugnis des Mieters betrieben wird (Art. 2 Z 24). Eine "Wet-Lease-Vereinbarung" (Vereinbarung über das Ver- oder Anmieten mit Besatzung) ist gemäß Art. 2 Z 25 der Verordnung (EG) Nr. 1008/2008 eine Vereinbarung zwischen Luftfahrtunternehmen, wonach das Luftfahrzeug unter dem Luftverkehrsbetreiberzeugnis des Vermieters betrieben wird.

Kein in der Gemeinschaft niedergelassenes Unternehmen darf gemäß Art. 3 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 1008/2008 Fluggäste, Post und/oder Fracht im gewerblichen Luftverkehr befördern, wenn ihm nicht eine entsprechende Betriebsgenehmigung erteilt worden ist.

Gemäß Art. 4 Buchstabe c der Verordnung (EG) Nr. 1008/2008 wird einem Luftfahrtunternehmen von der zuständigen Genehmigungsbehörde eines Mitgliedstaats eine Betriebsgenehmigung nur erteilt, sofern es über ein oder mehrere Luftfahrzeuge

verfügt, die in seinem Eigentum stehen oder für die es eine Dry-Lease-Vereinbarung geschlossen hat.

Voraussetzung für die Erteilung und die Gültigkeit einer Betriebsgenehmigung ist stets der Besitz eines gültigen Luftverkehrsbetreiberzeugnisses, in dem die unter die Betriebsgenehmigung fallenden Tätigkeiten festgelegt sind (Art. 6 Abs. 1 der zuletzt genannten Verordnungen).

Gemäß § 13 LFG ist Halter eines Zivilluftfahrzeuges, wer das Zivilluftfahrzeug auf eigene Rechnung betreibt und jene Verfügungsmacht darüber besitzt, die ein solcher Betrieb voraussetzt.

Gemäß § 7 Abs. 1 der Luftverkehrsbetreiberzeugnis-Verordnung 2004 (AOCV 2004) haben Personen, die in den Fachbereichen Flugbetrieb, Technik, Bodendienst oder Schulung für Tätigkeiten, welche Einfluss auf die Flugsicherheit haben können, eingesetzt werden, aber nicht ausschließlich in diesem Unternehmen beschäftigt sind, die Art der nebenberuflichen Tätigkeit und die jeweiligen Beanspruchungszeiten allen betroffenen Unternehmen bekannt zu geben. Eine solche nebenberufliche Tätigkeit darf nur ausgeübt werden, wenn das Luftfahrtunternehmen dem schriftlich zugestimmt hat. Eine solche Zustimmung darf nur erteilt werden, wenn sichergestellt ist, dass das in Frage kommende Personal die im jeweiligen Betriebshandbuch (OM) festgelegten Beanspruchungs- und Ruhezeitenregelungen einhält. Das in Frage kommende Personal ist verpflichtet, dem Luftfahrtunternehmen die Einhaltung dieser Bestimmungen jeweils schriftlich zu bestätigen.

Das Luftfahrtunternehmen ist dafür verantwortlich, dass vom flugbetrieblichen Personal (§ 13 Abs. 1) die Regelungen über Beanspruchungs- und Ruhezeiten, auch unter Berücksichtigung der außerhalb des Luftfahrtunternehmens geleisteten Tätigkeiten, eingehalten werden (§ 7 Abs. 2 AOCV 2004). Gemäß § 13 Abs. 1 AOCV 2004 hat das Unternehmen eine für die Durchführung eines sicheren und geordneten Flugbetriebes ausreichende Anzahl an Fluglehrern, verantwortlichen Piloten, Kopiloten und, soweit erforderlich, Bordtechnikern, Flugbegleitern und sonstiges flugbetriebliches Personal bereitzustellen. Die Qualifikationserfordernisse für dieses Personal sind im Anhang 2 geregelt.

Die Vermietung eines im Betrieb eines österreichischen Luftfahrtunternehmens eingesetzten Luftfahrzeuges mit Turbinenantrieb an Betriebsfremde, die nicht im Besitz einer Betriebsgenehmigung sind, ist aus Gründen der Verkehrssicherheit, unbeschadet des Besitzes einer Luftfahrzeug-Vermietungsbewilligung gemäß §§ 116 ff LFG, unzulässig (§ 10 Abs. 2 AOCV 2004).

Gemäß § 12 Abs. 1 AOCV 2004 dürfen nur Personen befördert werden, die im Besitze eines Flugscheines sind, auf dem in geeigneter Weise auf die Haftungsverpflichtungen aus dem Beförderungsvertrag hingewiesen wird. Die Ausstellung von Sammelflugscheinen ist gemäß § 12 Abs. 3 AOCV 2004 zulässig, wenn sie die für Einzelflugscheine vorgeschriebenen Hinweise auf die Haftungsbestimmungen enthalten.

Das Luftfahrtunternehmen ist dafür verantwortlich, dass vom flugbetrieblichen Personal die flugbetrieblich relevanten Bestimmungen, wie insbesondere die im Anhang 1 geregelten Beanspruchungs- und Ruhezeiten, eingehalten werden (§ 14 Abs. 10 AOCV 2004).

Gemäß § 7 Abs. 1 der am 16. Juli 2008 in Kraft getretenen Luftverkehrsbetreiberzeugnis-Verordnung 2008 (AOCV 2008) haben Personen, die in den Fachbereichen Flugbetrieb, Instandhaltungssystem, Bodenbetrieb oder Schulung der Besatzung für Tätigkeiten, welche Einfluss auf die Flugsicherheit haben können, eingesetzt werden, aber nicht ausschließlich in diesem Unternehmen beschäftigt sind, sämtliche Arten von beruflichen Tätigkeiten und die jeweiligen Dienstzeiten allen betroffenen Unternehmen bekannt zu geben. Die anderen beruflichen Tätigkeiten dürfen nur ausgeübt werden, wenn das Luftfahrtunternehmen bzw. - bei Einsatz in mehreren Luftfahrtunternehmen - die betroffenen Luftfahrtunternehmen dem schriftlich zugestimmt haben. Eine solche Zustimmung darf nur erteilt werden, wenn sichergestellt ist, dass das in Frage kommende Personal die im jeweiligen Betriebshandbuch (OM) festgelegten Flug-, Dienst- und Ruhezeitenregelungen einhält. Das in Frage kommende Personal ist verpflichtet, den betroffenen Luftfahrtunternehmen die Einhaltung dieser Bestimmungen jeweils schriftlich zu bestätigen.

Nach § 7 Abs. 2 AOCV 2008 ist das Luftfahrtunternehmen dafür verantwortlich, dass vom flugbetrieblichen Personal (§ 13 Abs. 1) die Regelungen über Flug-, Dienst- und Ruhezeiten, auch unter Berücksichtigung der außerhalb des Luftfahrtunternehmens geleisteten Tätigkeiten, eingehalten werden. Das Luftfahrtunternehmen hat gemäß § 13 Abs. 1 AOCV 2008 eine für die Durchführung eines sicheren und geordneten Flugbetriebes ausreichende Anzahl an Prüfern, bzw. – soweit anwendbar – Fluglehrern, verantwortlichen Piloten, Kopiloten und, soweit erforderlich, Bordtechnikern, Flugbegleitern und sonstigem flugbetrieblichen Personal bereitzustellen.

§ 10 Abs. 2 AOCV 2008 bestimmt, dass die Vermietung eines im Betrieb eines österreichischen Luftfahrtunternehmens eingesetzten Luftfahrzeuges mit Turbinenantrieb an Betriebsfremde, die nicht im Besitz einer Betriebsgenehmigung sind, aus Gründen der Verkehrssicherheit, unbeschadet des Besitzes einer Luftfahrzeug-Vermietungsbewilligung gemäß §§ 116 ff LFG, unzulässig ist.

Gemäß § 12 Abs. 1 AOCV 2008 dürfen nur Personen befördert werden, für die ein Flugschein ausgestellt wurde, auf dem in geeigneter Weise auf die Haftungsverpflichtungen aus dem Beförderungsvertrag hingewiesen wird. Die Ausstellung von Sammelflugscheinen ist zulässig, wenn sie die für Einzelflugscheine vorgeschriebenen Hinweise auf die Haftungsverpflichtungen und die transportierten Personen namentlich angeführt werden (§ 12 Abs. 3 AOCV 2008).

Das Luftfahrtunternehmen ist gemäß § 14 Abs. 10 AOCV 2008 dafür verantwortlich, dass vom flugbetrieblichen Personal die flugbetrieblich relevanten Bestimmungen, wie insbesondere die im Anhang 1 und 2 geregelten Flug-, Dienst- und Ruhezeiten, eingehalten werden.

## Abgabenrechtliche Bestimmungen:

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).

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 4 MinStG entsteht, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, die Steuerschuld dadurch, dass Mineralöl, Kraftstoffe oder Heizstoffe, die nach einer sonstigen Bestimmung dieses Bundesgesetzes steuerfrei bezogen wurden, bestimmungswidrig verwendet, insbesondere an nicht begünstigte Personen entgeltlich abgegeben werden. Mineralöl-, Kraftstoff- und Heizstoffmengen, für welche unter anderem die Steuerschuld nach § 21 Abs. 1 Z 4 MinStG entstanden ist, hat der Steuerschuldner binnen einer Woche nach deren Entstehen bei dem Zollamt, in dessen Bereich sich der Betrieb des Steuerschuldners befindet oder in dessen Bereich der Verwender seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat oder in dessen Bereich die Verwendung stattgefunden hat, schriftlich anzumelden (§ 23 Abs. 6 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 unbedingt, 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.

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).

Für die Beantwortung der Frage, ob das von der Beschwerdeführerin an den Operator abgegebene Mineralöl für unmittelbare entgeltliche Luftfahrtleistungen verwendet worden ist und ob somit die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerfreiheit gegeben waren, war nicht entscheidungsrelevant, wer mit dem Luftfahrzeug befördert worden ist oder wer das Luftfahrzeug verwendet hat und damit zusammenhängend auch nicht von Bedeutung, in welchem Ausmaß die Eigentümer oder Dritte das Luftfahrzeug verwendet haben.

Entscheidungsrelevant war vielmehr, welche Vereinbarungen zustande gekommen sind, also ob der Operator in eigener Verantwortung die Beförderung von Passagieren (Waren) geschuldet hat oder ob er lediglich die mit der Haltung und dem Betrieb von Luftfahrzeugen zusammenhängenden Dienstleistungen erbracht hat.

Die belangte Behörde stützte ihre Entscheidungen im Wesentlichen darauf, dass bei Nichterfüllung einer überwiegenden Fremdnutzung (zumindest 75 %) eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr nicht vorliege und somit eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG nicht in Betracht komme. Ein Dazwischenschalten eines Operators könne nicht dazu führen, dass der Eigentümer Steuervorteile erhalte, die er nicht erhalten würde, wenn er sein Luftfahrzeug selbst betreibe. Auf eine überwiegende Drittnutzung kommt es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union für die Beurteilung der Steuerfreiheit nicht an. Eine solche ergibt sich auch nicht aus den einschlägigen nationalen Vorschriften. Entscheidend ist (wie bereits ausgeführt), dass die Steuerbefreiung nur dann anwendbar ist, wenn die Luftfahrzeuge unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrtleistungen dienen (EuGH 21.12.2011, C-250/10).

Gemäß § 1151 Abs. 1 ABGB entsteht ein Werkvertrag, wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt. Der Werkunternehmer schuldet die Herstellung eines Werks. Dem Gesetz liegt ein weites Verständnis des Begriffs „Werk“ zugrunde. Er umfasst körperliche und unkörperliche Werke. Inhalt des Werkvertrags kann daher die Herstellung oder Bearbeitung einer körperlichen Sache, die Herstellung einer Software, das Schaffen und Bearbeiten eines geistigen Werks und sonstige Leistungen sein. Zu Letzteren werden vor allem die Beförderung von Personen und Sachen gezählt (*Kletečka in Kletečka/Schauer*, ABGB, §§ 1165, 1166 Rz. 7). Der Werkunternehmer ist verpflichtet, das Werk persönlich auszuführen oder unter seiner persönlichen Verantwortung ausführen zu lassen. Im Bereich der Beförderung von Personen und Gütern sind neben dem Werkvertragsrecht besondere Gesetze, wie etwa die luftfahrtrechtlichen Bestimmungen zu berücksichtigen (vgl. *Krejci in Rummel*<sup>3</sup>, § 1166 Rz. 26).

In den verfahrensgegenständlichen Fällen war es im Fall einer Auftragserteilung Aufgabe des Operators, bei dem es sich auf Grund der ihm erteilten Betriebsgenehmigung um ein Luftfahrtunternehmen handelte, die von den Eigentümern der Luftfahrzeuge oder die von Dritten in Auftrag gegebenen Flüge eigenverantwortlich zu planen und für deren Durchführung zu sorgen. Es war Aufgabe des Operators, den Erfolg der Leistung, nämlich die Beförderung von Passagieren zu bewirken. Die Piloten und Kopiloten unterlagen unabhängig davon, ob sie in einem Dienstverhältnis zum Operator standen oder nicht, den Weisungen des Operators. Diese mussten nach den luftfahrtrechtlichen Bestimmungen in die Organisation des Operators eingebunden sein, der Operator war nach den einschlägigen Vorschriften für die Piloten und Kopiloten verantwortlich.

Den Eigentümern der Luftfahrzeuge oder auch den Dritten war es nicht überlassen, über die Verwendung der Luftfahrzeuge zusammen mit der Besatzung zu bestimmen. Dem Operator oblag als Halter im Sinne des § 13 LFG die Verfügungsmacht über die Luftfahrzeuge. Im Falle einer gewünschten Änderung der Destination(en) oder im Falle einer gewünschten Erweiterung von Destinationen hatte die Besatzung Kontakt mit dem Operator aufzunehmen und dieser entschied nach Möglichkeit (z.B. Verfügbarkeit des Luftfahrzeuges, Einholung der Lande- oder Abflugerlaubnisse) über eine Änderung oder Erweiterung des Auftrages.

Der Operator führte die Aufträge seiner Kunden (Eigentümer und Dritte) als eigenverantwortlicher Werkunternehmer durch, es lagen Beförderungsverträge vor. Für diese Beförderungen hat der Operator fortlaufend nummerierte Sammelflugscheine (Tickets) mit Hinweis auf die Haftungsverpflichtungen ausgestellt. Gegenstand der von ihm ausgestellten Rechnungen waren auch eindeutig Beförderungsleistungen, daran vermochte auch die der Rechnung angeschlossenen Kostenaufstellungen nichts zu ändern.

Der Operator verwendete somit das von der Beschwerdeführerin steuerfrei bezogene Mineralöl für Luftfahrzeuge, die unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von LuftfahrtDienstleistungen dienten. Die Voraussetzungen für die Befreiung von der Mineralölsteuer lagen somit vor, die gegenständlichen Vorschriften der Mineralölsteuer erfolgten daher zu Unrecht.

Daran vermochte auch der Umstand, dass teilweise Eigentümer oder den Eigentümern zurechenbare Personen befördert worden sind, nichts zu ändern. Der Gerichtshof der Europäischen Union stellt in seiner Rechtsprechung betreffend die Befreiung von der Mineralölsteuer nicht auf die Eigentumsverhältnisse ab, sondern darauf, ob der Nutzungsberechtigte, was der Operator aufgrund der Nutzungsverträge als Halter unzweifelhaft war, die Luftfahrzeuge unmittelbar für die entgeltliche Erbringung von LuftfahrtDienstleistungen verwendet. Das war gegenständlich gegeben.

Auch die luftfahrtrechtlichen Bestimmungen und die allgemeinen Werkvertragsbestimmungen stellen nicht auf die Eigentumsverhältnisse ab, denn für die Erteilung einer Betriebsgenehmigung reicht es aus, wenn das Luftfahrtunternehmen

im Rahmen einer Form eines Leasingvertrages bzw. auf Grund einer Dry-Lease-Vereinbarung über ein Luftfahrzeug verfügt. Bei der Erbringung eines Werkes wird nicht auf die Eigentumsverhältnisse der vom Werkunternehmer verwendeten Gerätschaften abgestellt.

Stütze findet die Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch darin, dass Vermietungen der gegenständlichen Luftfahrzeuge mit Turbinenantrieb, für die der Operator Halter war und die in seinem Luftverkehrsbetreiberzeugnis eingetragen waren, und die somit im Betrieb seines Luftfahrtunternehmens eingesetzt worden sind, an die Eigentümer der Luftfahrzeuge, die über keine Betriebsgenehmigungen verfügten, unzulässig waren (Art. 10 Abs. 2 AOCV 2004 und AOCV 2008). Auch eine Vereinbarung über das Ver- oder Anmieten mit Besatzung hätte der Operator nur mit einem Luftfahrtunternehmen abschließen können. Fluggäste dürfen darüber hinaus nur befördert werden, wenn ein in der Gemeinschaft niedergelassenes Unternehmen über eine entsprechende Betriebsgenehmigung verfügt, also nur von einem Luftfahrtunternehmen. In der Literatur wird sogar die Ansicht vertreten, dass die für die Steuerentlastung erforderlichen Tatbestandsvoraussetzungen unproblematisch gegeben sind, wenn eine Genehmigung als Luftfahrtunternehmen vorliegt (*Middendorp*, ZfZ 2013, 64).

Zur Zulässigkeit einer Revision:

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.

Dem gegenständlichen Erkenntnis liegt die Lösung einer Rechtsfrage zugrunde, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Es liegen vermehrt Geschäftsmodelle vor, in denen die Eigentümer von Luftfahrzeugen Halterschafts- und Nutzungsverträge abschließen und diese Luftfahrzeuge von den Haltern für Beförderungen der Eigentümer verwendet werden. Betreffend die Beantwortung der Frage, ob bei Beförderungen der Eigentümer die Voraussetzungen für die Gewährung der Befreiung von der Mineralölsteuer vorliegen, fehlt bislang eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren wurden Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Mai 2015