

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Herbert Schober BA, die Richterin Mag. Maria Daniel sowie die fachkundigen Laienrichter Christian Berger LL.M. BA MSc und Christian Oberger in der Beschwerdesache **\*\*\*Bf1\*\*\***, **\*\*\*Bf1-Adr\*\*\***, vertreten durch Flitsch Leuthner Leiter Rechtsanwälte GmbH, Walfischgasse 8 Tür 34, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 30. Jänner 2021 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 11. Jänner 2021, Zl. 320000/208039/003/2020, betreffend Antrag auf Verlängerung der Betankungsscheine zu **\*\*\*1\*\*\*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 3. Februar 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Petra Rauherz zu Recht erkannt:

Über Antrag vom 21.9.2020 werden der **\*\*\*Bf1\*\*\***, **\*\*\*Bf1-Adr\*\*\*** als Inhaberin des eingeschränkten Freischeins Nr **\*\*\*1\*\*\*** (siehe Bescheid des damaligen Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 23.10.2017, Zl. **\*\*\*2\*\*\***) gem § 12 Abs 1 Z 1 Mineralölsteuergesetz (MinStG) iVm § 2 Abs 3 Luftfahrtbegünstigungsverordnung (LfbV) die vom damaligen Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien erteilten Bewilligungen zum unversteuerten Bezug von Luftfahrtbetriebsstoffen aus einem österreichischen Steuerlager und deren steuerfreie Verwendung zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen und Sachen Zl. **\*\*\*3\*\*\*** vom 23.10.2017, Zl. **\*\*\*4\*\*\*** vom 23.10.2017, Zl. **\*\*\*5\*\*\*** vom 23.10.2017, Zl. **\*\*\*6\*\*\*** vom 24.1.2018, Zl. **\*\*\*7\*\*\*** vom 23.11.2018) für folgende Luftfahrzeuge verlängert:

| Typ              | Seriennummer    | Luftfahrtkennzeichen |
|------------------|-----------------|----------------------|
| <b>***XXX***</b> | <b>***8***</b>  | <b>***Lfkz1***</b>   |
| <b>***YY***</b>  | <b>***9***</b>  | <b>***Lfkz2***</b>   |
| <b>***ZZ***</b>  | <b>***10***</b> | <b>***Lfkz3***</b>   |
| <b>***ZZ***</b>  | <b>***11***</b> | <b>***Lfkz4***</b>   |
| <b>***ZZ***</b>  | <b>***12***</b> | <b>***Lfkz5***</b>   |

Die Verlängerung erfolgt unter folgenden auflösenden Bedingungen:

- Der Luftfahrtbetriebsstoff ist in direkter Abfolge an die Luftfahrzeuge abzugeben. Es ist nicht gestattet, ihn nach Abgabe aus dem Steuerlager und vor der Nutzung als Luftfahrtbetriebsstoff in irgendeiner Form „zwischenzulagern“.
- Die Luftfahrzeuge dürfen innerhalb des Bewilligungszeitraums ausschließlich in der gewerbsmäßigen Luftfahrt genutzt werden.
- Dem Zollamt Österreich sind bis Ende November 2023 unaufgefordert die in dem Befundprotokoll vom 23.10.2017 genannten Passagierlisten vorzulegen.

Die Bewilligung gilt für den Zeitraum 23.10.2020 bis 22.10.2023.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang:

Mit **Schreiben vom 17.9.2020** (eingelangt am Zollamt am 21.9.2020) stellte die Beschwerdeführerin beim Zollamt Österreich einen Antrag auf Verlängerung folgender Betankungsscheine:

| Luftfahrkennzeichen | Seriennummer | Betankungsschein Nr |
|---------------------|--------------|---------------------|
| ***Lfkz1***         | ***8***      | ***001***           |
| ***Lfkz2***         | ***9***      | ***002***           |
| ***Lfkz3***         | ***10***     | ***003***           |
| ***Lfkz4***         | ***11***     | ***004***           |
| ***Lfkz5***         | ***12***     | ***005***           |

Im weiteren Schriftverkehr mit der Behörde wurden dem Zollamt diverse Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin an ihre Kunden bzgl durchgeführter Flüge mit den zuvor genannten

Luftfahrzeugen, mit Ausnahme des Luftfahrzeugs \*\*\*Lfkz5\*\*\*, vorgelegt. Der überwiegenden Anzahl an Rechnungen waren Passagierlisten (Passenger Master Tickets) beigelegt. Die Passagieranzahl laut Passenger Master Tickets entsprach jedoch nicht immer der Zahl der verrechneten Passagiere laut Ausgangsrechnungen.

Mit **Schreiben vom 12.10.2020** teilte das Zollamt der Beschwerdeführerin mit, dass die bloße Vermietung oder Vercharterung eines Luftfahrzeuges nicht als gewerbsmäßige Tätigkeit iSd Steuerbefreiung nach dem Mineralölsteuergesetz angesehen werden könne.

Nach Ansicht des Zollamtes würden sich am Beispiel des Luftfahrzeuges \*\*\*Lfkz3\*\*\* Invoice Number 311-17 für die Firma \*\*\*BJS\*\*\*, die von diesem Unternehmen an die Beschwerdeführerin gezahlten Beträge auf die Anmietung eines Luftfahrzeuges beziehen. Die Tatsache, dass ein Luftfahrzeug gemietet werde, könne jedoch nicht als steuerbefreite Geschäftstätigkeit iSd Mineralölsteuergesetzes gesehen werden. Zum Nachweis für eine Mineralölsteuerrückvergütung seien daher Dokumente nachzureichen, die eindeutig belegen, dass eine Transportleistung in Rechnung gestellt wurde.

In der schriftlichen **Stellungnahme vom 20.10.2020** gab die Beschwerdeführerin an, dass sämtliche Luftfahrzeuge unmittelbar zur gewerblichen Beförderung von Personen benutzt und keinesfalls vermietet worden wären. Bei den Rechnungsempfängern handle es sich entweder um „Broker“, welche im Auftrag von Passagieren im eigenen Namen und auf eigene Rechnung konkrete Passagierflüge bei der Beschwerdeführerin kaufen oder um Firmen, die Passagierflüge für ihre Angehörigen bzw Mitarbeiter anfragen würden. Für den Fall, dass Eigentümer der Beschwerdeführerin Beförderungsleistungen mit den Luftfahrzeugen in Anspruch nehmen, würde für solche Flüge immer ein fremdübliches oder noch höheres Entgelt verlangt und ebenso wie für alle anderen Kunden abgerechnet.

Mit **Bescheid vom 11.1.2021** wurde der Antrag der Beschwerdeführerin auf Verlängerung der Betankungsscheine gem § 4 Abs 1 Z 1 Mineralölsteuergesetz als unbegründet abgewiesen.

Begründend führt das Zollamt aus, dass die Bewilligung nur jene Luftfahrzeuge umfassen könne, deren ausschließliche Nutzung in der gewerbsmäßigen Luftfahrt nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden kann. Im Rahmen einer Miete oder Charter eines Luftfahrzeuges würde die Steuerbefreiung davon abhängen, in welcher Weise das Luftfahrzeug vom Mieter bzw Charterer genutzt werde. Die bloße Vermietung oder Vercharterung eines Luftfahrzeuges könne nicht als gewerbliche Tätigkeit zur Steuerbefreiung nach dem Mineralölsteuergesetz gesehen werden. Dem Antrag wären keine ausreichenden Nachweise beigelegt bzw nachgereicht worden, aus denen die Verrechnung der unmittelbaren Beförderungsleistung an den Kunden/Passagier eindeutig hervorginge.

In einem ausschließlich auf die Erwirkung einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren trete der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern

in den Hintergrund, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen habe, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

In der rechtzeitig erhobenen **Beschwerde vom 30.1.2021** gibt die Beschwerdeführerin an, dass sie ein eingetragenes Luftfahrzeugunternehmen sei und alle Luftfahrzeuge, die durch das Unternehmen betrieben werden, in das AOC eingetragen wären. Aus diesem Grund wäre eine private Nutzung der Luftfahrzeuge durch die Eigentümer gesetzlich untersagt und fände auch nicht statt.

Die Beschwerdeführerin „verchartere“ ihre Luftfahrzeuge gegen Entgelt für die Beförderung von Passagieren oder in seltenen Fällen auch für Waren. Jeder Flug sei mittels Dokumente belegt. Der Verkauf der Passagierflüge würde bei exklusiven Flugunternehmen in den meisten Fällen durch „Broker“ erfolgen – so wie bei anderen Airlines der Verkauf durch unterschiedliche Reisebüros oder sonstige Verkaufsanbieter. Die Forderung des Zollamtes um Vorlage von Rechnungen, welche von den Brokern an deren Endkunden ausgestellt wurden, sei für die Beschwerdeführerin nicht umsetzbar. Es könne jedoch nachgewiesen werden, dass es sich bei den Rechnungsempfängern der Beschwerdeführerin um Firmen handle, die gewerbliche Lufttransportdienste anbieten. Es gäbe keinen Anlass zu behaupten, dass die Passagierflüge, welche offiziell an Brokerfirmen bzw andere Unternehmen, die selbst Passagierflüge anbieten, verkauft werden, von diesen nicht gegen Entgelt an Endkunden weitergereicht würden.

Abschließend ersucht die Beschwerdeführerin das Zollamt um Mitteilung, wie der Nachweis, wie, an wen und in welcher Höhe die Broker die durch die Beschwerdeführerin durchgeführten Passagierflüge weiter abrechnen, rechtskonform erfolgen könne.

Als Beilage zur Beschwerde wurden Ausdrucke der Homepage-Seiten der jeweiligen Kunden vorgelegt.

Mit **verfahrensleitender Verfügung vom 4.3.2021** teilte das Zollamt der Beschwerdeführerin mit, dass für die Ausstellung von Betankungsscheinen Unterlagen, aus denen die Verrechnung der unmittelbaren Beförderungsleistung an den Kunden/Passagier eindeutig hervorgeht (Rechnung an Endkunden), beizubringen seien. Diese Unterlagen (Rechnungen) könnten vom Mieter bzw Charterer auch direkt an das Zollamt übermittelt werden.

In der **Stellungnahme vom 26.5.2021** führt die Beschwerdeführerin aus, dass es gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genüge, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich habe und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließe oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lasse.

Daher sei von der Beschwerdeführerin nicht zu verlangen, dass sie die Voraussetzungen der Verlängerung der Betankungsscheine mit einer an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nachweise, zB indem sie die Rechnungen der Broker an deren Kunden der Behörde vorlege. Die Vorlage dieser Rechnungen sei nicht erforderlich, um die überragende Wahrscheinlichkeit der Gewerbsmäßigkeit und Unmittelbarkeit der mit den Luftfahrzeugen durchgeführten Beförderungen nachzuweisen, da sämtliche Flüge mit Luftfahrzeugen durchgeführt worden wären, die im Air Operator Certificate (AOC) eingetragen seien, die Luftfahrzeuge somit gewerblich genutzt und die Beschwerdeführerin die Flüge unmittelbar im eigenen Namen und auf eigene Rechnung als entgeltliche Personen- und Sachbeförderungsleistungen persönlich erbracht habe.

Bei der Bestimmung des erforderlichen Beweismaßes verkenne die bescheiderlassende Behörde, dass der Gesetzgeber mit § 12 Abs 4 MinStG eine verfahrensbezogene *lex specialis* geschaffen habe, welche für die Ausstellung eines Freischeins die bloße Glaubhaftmachung der Angaben genügen lasse. Diese spezielle Verfahrensbestimmung gelte gem § 3 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur näheren Regelung der steuerbegünstigten Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen (LfbV) auch im Verfahren zur Verlängerung eines Betankungsscheines iSd § 2 Abs 3 LfbV.

Von einer Partei, die durch das Gesetz zur Glaubhaftmachung ihrer Angaben aufgefordert werde, könne nicht erwartet werden, dass sie das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen unter Ausschluss jeden Zweifels nachweise.

Aufgrund der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin über ein AOC und somit über eine Berechtigung zur gewerblichen Beförderung von Passagieren verfüge, laufend gewerbliche Luftbeförderungen durchgeführt würden, aus dem Geschäftsmodell eines gewerblichen Operators nicht zu schließen wäre, dass Luftbeförderungen zu privaten Zwecken erfolgen, sowie nachweislich die gegenständlichen Luftbeförderungen einem gewerblichen Broker verrechnet wurden und sowohl Rechnungen als auch Mastertickets, aus welchen die Namen der beförderten Passagiere entnommen werden können, der Behörde vorgelegt wurden, sei mit einer viel größeren Wahrscheinlichkeit zu schließen, dass die Beförderungsleistungen zu gewerblichen und nicht zu privaten Zwecken der Beschwerdeführerin (oder des Brokers) erfolgt seien.

Die Beschwerdeführerin verfüge zudem nicht über die rechtlichen Mittel, die es ihr ermöglichen würden, die Übermittlung der Rechnungen durch ihre Geschäftspartner direkt an das Zollamt Österreich zu bewirken.

Ein Ersuchen um Übermittlung der Rechnungen wäre geschäftsschädlich, da die Offenlegung der verrechneten Preise an die Beschwerdeführerin aus Sicht der Broker mit dem Verlust von Wettbewerbsvorteilen (im Verhältnis zur Beschwerdeführerin sowie zu anderen Brokern) verbunden wäre.

Auch wenn der Passagier nicht direkt Vertragspartner des Operators (der Beschwerdeführerin) ist, so werde die Luftbeförderungsleistung direkt gegenüber dem Passagier erbracht.

Die Bestimmung gem § 12 Luftverkehrsbetreiberzeugnis- und Flugbetriebs- Verordnung 2008 – AOCV 2008, nach welcher der Operator verpflichtet ist, ein Ticket für den Passagier mit Anführung seines Namens auszustellen, treffe nur den gewerblich tätigen Operator.

Es sei ferner zu bedenken, dass der Passagier im Haftungsfall einen direkten Anspruch gegenüber dem Operator habe. Aus diesem Grund bestehe auch die Verpflichtung gem § 12 AOCV 2018 am Ticket auf die Haftungsregeln hinzuweisen.

Das Vertragsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem Broker sei keinesfalls als Anmietung eines Luftfahrzeuges zu eigenen Nutzen durch den Broker zu sehen. Der „Chartervertrag“ sei vielmehr als Dienstleistungsvertrag zu beurteilen. Aus Sicht des Operators sei der Vertragsinhalt der gleiche, als ob die Passagiere einen Beförderungsvertrag direkt mit dem Operator abschließen würden.

Die Beschwerdeführerin verweist auf diverse Entscheidungen des EuGH, denen zu entnehmen sei, dass die Steuerbefreiung dann nicht in Anspruch genommen werden könne, wenn der Eigentümer oder die durch Anmietung oder aus sonstigen Gründen nutzungsberechtigte natürliche oder juristische Person das Luftfahrzeug nicht zur Erbringung entgeltlicher Luftfahrtdienstleistungen an Dritte verwende.

Im Fall der Beschwerdeführerin kämen die Beförderungsleistungen hingegen jeweils betriebsfremden Personen zugute, nämlich sowohl dem Broker, mit welchem ein Chartervertrag geschlossen werde und dem Passagier, der gegenüber dem Operator einen Anspruch auf Beförderung und einen gesetzlichen Haftungsanspruch habe.

Aus den dem Antrag beigelegten Rechnungen sei zu entnehmen, dass die Beförderungsleistungen an den Broker gegen ein angemessenes, fremdübliches Entgelt erbracht wurden. Somit wäre von der bescheiderlassenden Behörde mit überwiegender Wahrscheinlichkeit anzunehmen gewesen, dass die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen der Gewerbsmäßigkeit iSd § 4 Abs 3 MinStG erfülle.

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 14.2.2022** als unbegründet abgewiesen. Aus Sicht des Zollamtes konnte in der überwiegenden Anzahl an Flugbewegungen nur die bloße Vermietung oder Vercharterung der Luftfahrzeuge nachgewiesen werden. Ob diese unmittelbar für die entgeltliche Erbringung von Luftfahrtdienstleistungen herangezogen wurden, sei nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht worden. Mit der Vorlage eines AOC gelänge nur der Nachweis, dass das Luftfahrtunternehmen mit den im AOC angeführten Luftfahrzeugen nach luftfahrtrechtlichen Entscheidungskriterien die Voraussetzungen für die Erteilung einer Betriebsgenehmigung für den gewerblichen Luftverkehr erfülle. Es könne nicht

davon ausgegangen werden, dass mit diesen Luftfahrzeugen ausschließlich gewerbliche Flüge oder Dienstleistungen erbracht werden. Entscheidend sei die tatsächliche Endnutzung des Luftfahrzeuges.

Die belangte Behörde verweist auf eine ihr vorliegende Stellungnahme der Austro Control wonach von manchen Unternehmen um Zeit und Geld zu sparen, alle Flüge, also auch solche außerhalb der Betriebsgenehmigung, nach den gleichen im Handbuch abgebildeten Standards durchgeführt und Flüge außerhalb und innerhalb der Betriebsgenehmigung gleichbehandelt werden würden.

Nach der Rechtsprechung des EuGH bedeute der Ausdruck „nicht für die entgeltliche Beförderung von Passagieren oder Waren oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen“ dass bei der Luftfahrt, die unter diese Befreiung fällt, der Kraftstoff für ein Luftfahrzeug verwendet wird, welches unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dient.

Bezüglich der Vercharterung von Luftfahrzeugen habe der EuGH klargestellt, dass im Rahmen der Miete oder Charter eines Luftfahrzeuges, die Befreiung nach Art 14 Abs 1 Buchst b der Richtlinie 2003/96/EG davon abhängen, in welcher Weise das Luftfahrzeug vom Mieter bzw Charterer genutzt werde, also davon, ob es zu gewerblichen Zwecken oder für die private nichtgewerbliche Luftfahrt genutzt werde. Es könne daher nicht angenommen werden, dass die bloße Vercharterung eines Luftfahrzeuges unabhängig davon zur Steuerbefreiung führe, in welcher Weise das Luftfahrzeug vom Mieter oder Charterer genutzt werde. Zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit von mineralölsteuerbefreiten Betankungen seien daher entsprechende Nachweise unerlässlich.

Bei der Prüfung der Voraussetzungen für die Gewährung der steuerbefreiten Abgabe von Mineralöl müssten nach Ansicht des Zollamts auch die unterschiedlichen Geschäftsmodelle und Tätigkeiten in der allgemeinen Luftfahrt und natürlich auch die Eigentumsverhältnisse der in Verwendung stehenden Luftfahrzeuge in die Beurteilung des Sachverhalts einfließen. Die Nachweisführung bei Linienfluggesellschaften oder Luftfahrtunternehmen deren Luftfahrzeuge im Eigentum des jeweiligen Luftfahrtunternehmens stehen, sei dementsprechend anders gestaltet als bei Unternehmen, die Luftfahrzeuge privater Eigentümer betreiben. Die Wahrscheinlichkeit, dass ein Luftfahrtunternehmen die in seinem Besitz befindlichen Luftfahrzeuge ausschließlich gegen Entgelt unmittelbar zur Erbringung von entgeltlichen Luftfahrt-Dienstleistungen einsetze, sei ungleich höher als bei im Privateigentum stehenden Luftfahrzeugen, die von Luftfahrtunternehmen lediglich betrieben werden.

Die gegenständlichen Luftfahrzeuge würden im Eigentum von Unternehmen oder Privatpersonen stehen und von der Beschwerdeführerin als Operator lediglich betrieben werden. Das Dazwischenschalten eines Luftfahrtunternehmens oder Luftfahrt-Brokers könne

aber nicht dazu führen, dass der Eigentümer eines Luftfahrzeugs Steuervorteile erhält, die er nicht erhalten würde, wenn er sein Luftfahrzeug selbst betreiben würde.

Das Dazwischenschalten eines Operators oder eines Luftfahrt-Brokers ändere nichts am Umstand, dass gegebenenfalls ein Eigentümer mit seinem eigenen Luftfahrzeug fliegt. Ein solches Luftfahrzeug werde nach Ansicht der belangten Behörde üblicherweise deswegen beschafft, um als Eigentümer den Vorteil der Flugbeförderung uneingeschränkt nutzen zu können, jedoch nicht um damit kommerzielle Zwecke zu verfolgen.

Dem Zollamt wären zudem zahlreiche Fälle bekannt, in denen Firmenkonstruktionen dazu verwendet werden, einen „kommerziellen Zweck“ bei Flugdienstleistungen zu suggerieren. Tatsächlich würde es sich jedoch beim Nutzer wirtschaftlich um die gleiche Person oder zumindest um die gleiche wirtschaftliche Sphäre einer Person handeln.

Dementsprechend wären im gegenständlichen Fall für den Nachweis der Voraussetzungen zur Bewilligung von Betankungsscheinen die Vorlage von Unterlagen, die die unmittelbare Erbringung von Luftfahrtleistungen belegen, zwingend erforderlich.

Für die Ausstellung von Frei- und Betankungsscheinen iSd § 12 Abs 4 MinStG bzw § 3 Abs 1 LfbV sei die Einschätzung eines zukünftigen Szenarios erforderlich. In diesem Zusammenhang sei eine Glaubhaftmachung ausreichend, allerdings könnten ungeeignete oder unzureichende Nachweise diese nicht herbeiführen.

Die Umstände des vorliegenden Sachverhalts würden nach Ansicht des Zollamts nicht dafürsprechen, dass der vermutete Sachverhalt von allen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich habe, zumal es weder glaubhaft sei, dass die Luftfahrzeuge, die im Privateigentum stehen, ausschließlich für entgeltliche Luftfahrtleistungen herangezogen werden, noch dass die Eigentümer zur Nutzung ihrer Luftfahrzeuge fremdübliche Entgelte bezahlen würden.

Dagegen richtet sich der **Vorlageantrag** vom 16.3.2022. In diesem führt die Beschwerdeführerin aus, dass die belangte Behörde gesetzlos und willkürlich handle, da sie der Beschwerdeführerin die gesetzlich vorgesehene Möglichkeit der bloßen Glaubhaftmachung a priori abspräche. Ferner erschließe sich der Beschwerdeführerin nicht, infolge welcher konkreter Beweisaufnahmen die belangte Behörde zu der Ansicht gelange, dass

- die Beschwerdeführerin die antragsgegenständlichen Luftfahrzeuge „bloß“ an Dritte verchartere bzw vermiete,
- die Eigentümer der Luftfahrzeuge der Beschwerdeführerin als Operator die Luftfahrzeuge zum bloßen Betrieb überlassen würden, weil es ihnen an dem zum Betrieb der Luftfahrzeuge erforderlichen Fachwissen mangle – dies mit dem Ziel Steuervorteile zu erlangen,



- die Eigentümer der Luftfahrzeuge diese zum Zweck beschafft hätten, als Eigentümer den Vorteil der Flugbeförderung uneingeschränkt nutzen zu können, nicht aber um damit kommerzielle Zwecke zu erfüllen,
- das wirtschaftliche Risiko des Betriebs der Luftfahrzeuge nicht bei der Beschwerdeführerin als „vermeintliche Bestandnehmerin“ sondern beim Eigentümer als „vordergründiger Bestandgeber“ liege,
- es sich beim Nutznießer und Nutzer wirtschaftlich um die gleiche Person oder zumindest um die gleiche wirtschaftliche Sphäre einer Person handle.

Weder der Beschwerdevorentscheidung noch dem angefochtenen Bescheid sei zu entnehmen, welchen genauen Sachverhalt aufgrund welcher konkreter Beweise die belangte Behörde als festgestellt angenommen hat.

Aus den von der Beschwerdeführerin eingereichten Rechnungen mit ihren Vertragspartnern würde klar hervorgehen, dass es sich hierbei um Unternehmen handle, welche Endkunden (Passagiere) an Luftfahrtunternehmen, wie die Beschwerdeführerin, vermittele. Die Annahme der belangten Behörde, solche Flugbroker würden die von ihnen vermittelten Luftbeförderungsleistungen an die Passagiere unentgeltlich anbieten, sei weder durch konkrete Beweiserhebungen der belangten Behörde belegt, noch entspreche es der bestehenden Beweislage.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin habe die belangte Behörde den Sachverhalt nur lückenhaft ermittelt und sei daher dem Untersuchungsgrundsatz nicht nachgekommen.

Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin über ein gültiges Air Operator Certificate verfüge, stelle zumindest einen Indizienbeweis dar, der in Verbindung mit den eingereichten Rechnungen und Mastertickets eher dafür spräche, dass die Beschwerdeführerin die angeführten Luftbeförderungen gewerblich und gegen Entgelt erbracht habe.

Nicht die Broker oder gar Passagiere würden die Luftfahrzeuge im Sinne der Energieerzeugnisse-RL „nutzen“, um mit diesen Flüge zu unternehmen, sondern die Beschwerdeführerin selbst, und zwar durch Erbringung von nachweislich entgeltlichen Luftbeförderungsleistungen aufgrund der ihr erteilten luftfahrtrechtlichen Genehmigungen.

Weder dem angefochtenen Bescheid noch der Beschwerdevorentscheidung sei zu entnehmen, aufgrund welcher konkreter Eigentumsverhältnisse die belangte Behörde zum Schluss kommt, dass es sich hier um Luftfahrzeuge handle, die zu dem Zweck beschafft worden seien, dass man als Eigentümer den Vorteil der Flug-Beförderung uneingeschränkt nutzen könne. In diesem Punkt würden sich die Ausführungen der belangten Behörde als bloße Unterstellungen und Mutmaßungen erweisen.

Die Rechnungen und die damit zusammenhängenden Passagierlisten und Mastertickets würden belegen, dass die in Rechnung gestellten, entgeltlichen Luftbeförderungsleistungen an verschiedene natürliche Personen erbracht wurden, was die Annahme, es handle sich um nicht gewerbsmäßige Eigentümerflüge, eindeutig widerlege. Dies treffe auch für die gelegentliche Beförderung von Flugzeugeigentümern bzw ihren Mitarbeitern, welche die Beschwerdeführerin stets auf eigenes luftfahrtrechtliches und unternehmerisches Risiko und gegen ein fremdübliches Entgelt durchgeführt habe, zu.

Mit **Vorhalt vom 14.9.2022** ersuchte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin um Aufklärung der Differenzen der Passagierzahlen hinsichtlich der an die Broker ausgestellten Rechnungen und der vorgelegten Passenger Master Tickets bzw fehlende Passenger Master Tickets nachzureichen sowie um Vorlage von unterschriebenen Passenger Master Tickets.

Aufgrund der dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen betreffend das Luftfahrzeug „\*\*\*Lfkz1\*\*\*“ (Mietvertrag zwischen der Eigentümerin des Luftfahrzeuges und der Beschwerdeführerin als Mieterin sowie Halterschaftsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*AIA\*\*\* in \*\*\*S\*\*\* als Halterin) wurde die Beschwerdeführerin um Beantwortung der Frage ersucht, warum die Beschwerdeführerin in Bezug auf das zuvor genannte Luftfahrzeug Rechnungen an Broker ausstellt und nicht die Halterin.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte ferner um Vorlage von Unterlagen zu Flügen der Eigentümer mit entsprechenden Verrechnungsnachweisen.

In der **Stellungnahme vom 17.11.2022** gibt die Beschwerdeführerin zunächst ihre Sitzverlegung bekannt und beschreibt in der Folge einen typischen Ablauf von der Fluganfrage bis zur Flugdurchführung wonach der Kunde (entweder der Passagier persönlich oder der vom Passagier beauftragte Vermittler/Broker) seine Anfrage an die Beschwerdeführerin sende. Diese Anfrage beinhalte im Wesentlichen folgende Informationen: Flug von A nach B, an einem bestimmten Tag mit bestimmten Passagieren, evtl auch gewünschte Abflugszeiten, Flugzeugtyp, Sonderwünsche (zB Catering, Transfer zum/vom Flughafen etc.).

Nach Prüfung der Verfügbarkeit eines Luftfahrzeuges für die angefragte Beförderung werde ein Verkaufspreis kalkuliert, ein Angebot erstellt und an den Kunden übermittelt. Sollten beim Flug mehr Passagiere als ursprünglich angefragt fliegen, würden Nachverrechnungen an den Kunden erfolgen. Nachdem der Kunde das Angebot bestätigt, stelle die Beschwerdeführerin an den Kunden eine Rechnung aus.

Die Beschwerdeführerin sei auch für alles für die Durchführung der gebuchten Beförderung Notwendige, wie zB die Organisation der Betreuung der Passagiere am Flughafen durch beauftragte Bodenabfertigungsunternehmen verantwortlich.

Für die notwendigen Sicherheitskontrollen und Grenzkontrollen würden keine auf den Namen des einzelnen Passagiers lautenden Flugscheine benötigt. Stattdessen würden die Bodenabfertigungsunternehmen von der Beschwerdeführerin vor dem Flug alle Personaldaten bzw Passkopien der Passagiere erhalten. Diese Passagierdaten inkl des Emailverkehrs mit den Bodenabfertigungsunternehmen würden nach dem betreffenden Flug gemäß den gesetzlichen Datenschutzvorgaben gelöscht werden.

Ebenso würden Sammelflugscheine (Passenger Master Tickets) von der Beschwerdeführerin üblicherweise entweder gar nicht erstellt, oder, wenn ein Sammelflugschein ausnahmsweise ausgestellt wurde, nicht aktualisiert, wenn sich die Anzahl der für einen konkreten Flug gebuchten Passagiere kurzfristig ändert, etwa infolge einer Erkrankung oder eines Zusatzbedarfs.

Die geänderten Daten würden auf den Tickets der IT-Systeme in der Regel nicht eingetragen bzw angepasst. Der Austausch der allenfalls geänderten Passagierdaten erfolge direkt zwischen der Beschwerdeführerin und dem jeweiligen Bodenabfertigungsunternehmen, welches die Daten sodann an die Passagierkontrollpunkte der Flughäfen melde. Aus diesem Grund könnten die Passenger Master Tickets, wie vom Bundesfinanzgericht angefordert, nicht nachgereicht werden.

Wenn die Beschwerdeführerin mehr Passagiere als in der ursprünglichen Buchung vorgesehen befördere, könne dem buchenden Kunden zusätzlich eine Rechnung ausgestellt werden, falls der Beschwerdeführerin durch die Beförderung zusätzlicher Passagiere Mehrkosten entstehen. In Fällen, in denen ein ursprünglich vorgesehener Passagier doch nicht befördert werde, komme es im Regelfall zu keiner nachträglichen Berichtigung des Rechnungsbetrages.

Die Beschwerdeführerin habe am 1.6.2010 einen Mietvertrag über das Luftfahrzeug \*\*\*Lfkz1\*\*\* mit der Eigentümerin dieses Luftfahrzeuges, der \*\*\*AI KG\*\*\*, abgeschlossen. Gleichzeitig habe die Beschwerdeführerin einen Halterschaftsvertrag mit der damaligen \*\*\*AIA\*\*\* (FN \*\*\*13\*\*\*, \*\*\*Adresse\*\*\* – nachfolgend „AIA“ bezeichnet) geschlossen. Aufgrund dieser Vereinbarung würde die gewerbsmäßige Nutzung des Luftfahrzeuges \*\*\*Lfkz1\*\*\* letztlich der AIA überlassen.

Der Halterschaftsvertrag zwischen der AIA und der Beschwerdeführerin sei zum 10.12.2018 mit der Übertragung des Luftfahrzeugs \*\*\*Lfkz1\*\*\* in das deutsche AOC der Beschwerdeführerin beendet und der bereits vorgelegte zuvor angeführte Mietvertrag vom 1.6.2010 am 1.12.2018 durch einen Miet- und Halterschaftsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin als Mieterin und Halterin und der \*\*\*AI KG\*\*\* als Eigentümerin und Vermieterin des Luftfahrzeugs \*\*\*Lfkz1\*\*\* ersetzt worden. Als Beweis legt die Beschwerdeführerin den Miet- und Halterschaftsvertrag betreffend Luftfahrzeug \*\*\*Lfkz1\*\*\* abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*AI KG\*\*\* vom 1.12.2018 als Beilage vor.

Mit dem Miet- und Halterschaftsvertrag vom 1.12.2018 habe die \*\*\*AI KG\*\*\* der Beschwerdeführerin das Luftfahrzeug \*\*\*Lfkz1\*\*\* vermietet und zur Bewirtschaftung durch gewerbliche Beförderung von Personen und Sachen im Rahmen des Luftverkehrsbetreiberzeugnisses der Beschwerdeführerin im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und auf eigenes unternehmerisches Risiko überlassen. Im Gegenzug habe die Beschwerdeführerin die Fixkosten sowie die variablen Betriebskosten des Luftfahrzeugs übernommen und habe für jede Flugstunde einen Mietzins von 1.000 Euro zu zahlen.

Die Ausstellung von Rechnungen an Broker und sonstige Kunden durch die Beschwerdeführerin im eigenen Namen habe somit eine klare wirtschaftliche und rechtliche Stütze im Miet- und Halterschaftsvertrag. Nur durch eine eigenständige und direkte Abrechnung der erbrachten Luftfahrt Dienstleistungen an Broker und sonstige Kunden könne die Beschwerdeführerin mit dem Luftfahrzeug \*\*\*Lfkz1\*\*\* Erträge generieren und so ihre Betriebskosten bestreiten, den dem Eigentümer gebührenden Mietzins begleichen sowie letztendlich einen Gewinn erzielen. Als weiteren Nachweis legt die Beschwerdeführerin ihr Luftverkehrsbetreiberzeugnis vom 20.5.2022 als Beilage 2 vor.

Die vor dem 1.12.2018 (Abschluss des Miet- und Halterschaftsvertrags) bestehende rechtliche Lage habe für die Beurteilung der künftigen Nutzung des Luftfahrzeugs \*\*\*Lfkz1\*\*\* durch die Beschwerdeführerin keine Relevanz, da sie durch einen neuen, bis heute bestehenden rechtlichen Rahmen ersetzt worden sei. Der gerichtlichen Entscheidung über die Ausstellung eines Betankungsscheins für das Luftfahrzeug \*\*\*Lfkz1\*\*\* solle nach der Auffassung der Beschwerdeführerin ausschließlich der Miet- und Halterschaftsvertrag vom 1.12.2018 zugrunde gelegt werden

Werden Eigentümerflüge durchgeführt, behandle sie die Beschwerdeführerin genauso wie Flüge, die sie für sonstige Kunden (Fremdkunden) durchführe. Jeder Eigentümerflug werde dem Eigentümer wie einem Fremdkunden in Rechnung gestellt. Die Rechtsgrundlage für die Abrechnung stelle jeweils ein gesonderter, zwischen dem jeweiligen Eigentümer und der Beschwerdeführerin abgeschlossener Luftbeförderungsvertrag dar.

Es wird angemerkt, dass sich die zwischen der Beschwerdeführerin und den Eigentümern bestehenden Rechte und Pflichten iZm der Nutzung der antragsgegenständlichen Luftfahrzeuge für die Beförderung von Personen und Sachen unterscheide. Abgesehen von kleinen, für die rechtliche Beurteilung des antragsgegenständlichen Sachverhalts irrelevanten Abweichungen, könnten die antragsgegenständlichen Luftfahrzeuge in zwei Gruppen unterteilt werden:

- Luftfahrzeuge mit den Kennzeichen \*\*\*Lfkz3\*\*\*, \*\*\*Lfkz5\*\*\*, \*\*\*Lfkz2\*\*\* und \*\*\*Lfkz4\*\*\*:

Die Flugzeugüberlassungsverträge würden jeweils eine Halterschaftsgebühr von 10.000 Euro vorsehen, mit welcher bestimmte im Vertrag aufgezählte Leistungen der Beschwerdeführerin abgeholt werden. Gleichzeitig verpflichtete sich der Eigentümer, die Kosten der Wartungs- und Reparaturarbeiten, die zur Erhaltung des Luftfahrzeuges iSd gesetzlichen Bestimmungen erforderlich sind, der Beschwerdeführerin zu ersetzen.

Gemäß Punkt 5 des Flugzeugüberlassungsvertrages werde das vertragsgegenständliche Luftfahrzeug von der Beschwerdeführerin im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen zur Beförderung von Personen und Sachen eingesetzt und alle Einnahmen aus diesen Luftfahrtdienstleistungen durch die Beschwerdeführerin vereinnahmt. Dem Eigentümer gebühre ein „Überlassungsentgelt“ für die von der Beschwerdeführerin durchgeführten Flüge (incl Eigentümerflüge) iHd „Charterpreises“ (iSd vom Kunden vereinnahmten Beförderungsentgelts) abzüglich der in Punkt 5.3. aufgelisteten Entgelte und Kosten (inkl. einer Verkaufsprovision von 5% des Charterpreises).

- Luftfahrzeug \*\*\*Lfkz1\*\*\*

Im Rahmen des Miet- und Halterschaftsvertrages würde die Beschwerdeführerin Zug um Zug gegen die Überlassung des Luftfahrzeuges zum eigenständigen Einsatz im gewerblichen Flugbetrieb sämtliche mit der Haltung und dem Betrieb des Luftfahrzeuges verbundenen Kosten übernehmen und habe darüber hinaus dem Eigentümer für jede Flugstunde einen Mietzins von 1.000 Euro zu zahlen. Der Überschuss der Einnahmen über die Betriebskosten samt Mietzins verbleibe bei der Beschwerdeführerin, die damit das volle Risiko der Wirtschaftlichkeit des Betriebs des Luftfahrzeuges \*\*\*Lfkz1\*\*\* im Rahmen ihres Luftfahrtunternehmens trage.

Gemeinsam sei allen angeführten Flugzeugnutzungsverträgen, dass sie keine besondere Bestimmung für Eigentümerflüge beinhalten. Diese seien vielmehr den Fremdkundenflügen vollkommen gleichgestellt und würden zwischen der Beschwerdeführerin und dem jeweiligen, eine Luftfahrtbeförderungsleistung in Anspruch nehmenden Eigentümer nach gleichen Grundsätzen abgerechnet werden.

Die Beschwerdeführerin habe im verfahrensrelevanten Beobachtungszeitraum nur mit dem Luftfahrzeug \*\*\*Lfkz3\*\*\* Flüge durchgeführt, die als „Eigentümerflüge im weiteren Sinn“ bezeichnet werden könnten. Konkret habe die Beschwerdeführerin im Zeitraum vom 12.4.2018 bis 26.4.2018 insgesamt 10 Flüge durchgeführt, mit welchen Mitarbeiter eines Partnerunternehmens des Flugzeugeigentümers unter alleiniger zivil- und luftfahrtrechtlicher Verantwortung der Beschwerdeführerin gegen ein Gesamtbeförderungsentgelt iHv 82.400 Euro transportiert wurden (Rg Nr 125/2018 vom 30.4.2018). Der dem Partnerunternehmen des Eigentümers, \*\*\*XY-GmbH\*\*\*, in Rechnung gestellte Preis iHv 100 Euro pro Flugminute sei marktkonform und fremdüblich, sodass kein Grund zur Annahme einer nichtgewerblichen Nutzung des Luftfahrzeuges im Rahmen dieses Auftrags bestehen könne.

Die Luftbeförderungsleistungen seien entgeltlich und stünden in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Flug des Luftfahrzeuges, wie es der EuGH und diesem folgend auch der VwGH für die Anwendbarkeit der Mineralölsteuerbefreiung verlange.

Schließlich verweist die Beschwerdeführerin auf das jüngst erlassene Erkenntnis des VwGH, in welchem das Höchstgericht ausgesprochen habe, dass es für die Beurteilung ob das antragsgegenständliche Luftfahrzeug in der Luftfahrt mit der Ausnahme der privaten nicht-gewerblichen Luftfahrt genutzt werde und daher einer Mineralölsteuerbefreiung zugänglich sei, auf die Art der Nutzung des Luftfahrzeugs durch diejenige juristische Person ankomme, die aufgrund eines Halterschaftsvertrags mit dem Eigentümer des Luftfahrzeugs in Bezug auf dieses Luftfahrzeug nutzungsberechtigt sei.

Daher sei im gegenständlichen Verfahren über die Verlängerung der Betankungsscheine nur die Nutzung der antragsgegenständlichen Luftfahrzeuge durch die Beschwerdeführerin zu prüfen und nicht die „Nutzung“ der Luftfahrzeuge durch die Broker.

Wie die Broker die Flüge mit ihren Kunden abrechnen, sei im gegenständlichen Verfahren irrelevant, da nicht die Broker oder die Eigentümer, sondern nur die Beschwerdeführerin die Luftfahrzeuge im Rahmen ihres AOC für die Beförderung von Personen und Sachen iSd Richtlinie 2003/96/EG und der österreichischen Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen nutze.

Ein Luftfahrtunternehmen wie das der Beschwerdeführerin sei schon aufgrund der mit der Erlangung und der Aufrechterhaltung des AOC und der Betriebsgenehmigung verbundenen Kosten gezwungen Luftbeförderungsleistungen zu marktüblichen Konditionen, somit gewerbsmäßig (mit Gewinnabsicht) zu erbringen.

Die vorgelegten Unterlagen würden daher ein im Sinne einer Glaubhaftung klares Bild einer rein gewerbsmäßigen Tätigkeit der Beschwerdeführerin sowie einer ausschließlich gewerblichen Nutzung der antragsgegenständlichen Luftfahrzeuge zur Erbringung von Luftfahrtdienstleistungen iSd § 4 Abs 1 Z 1 MinStG im Rahmen ihres Luftfahrtunternehmens ergeben.

In einer weiteren **schriftlichen Äußerung vom 2.2.2023** gibt die Beschwerdeführerin an, dass den Eigentümern stets sogenannte Positionierungsflüge zum Eigentümerpreis verrechnet, Fremdkunden hingegen die Zeiten der gebuchten Beförderung in Rechnung gestellt würden.

Häufig befinde sich das Luftfahrzeug nicht bereits am Abflugsort der gebuchten Beförderung, sondern müsse erst von der Beschwerdeführerin dorthin geflogen werden.

Ein Positionierungsflug könne auch notwendig sein, wenn die vom Kunden X gebuchte Beförderung beispielsweise in Wien ende und die nächste, durch Kunden Y mit demselben

Luftfahrzeug gebuchte Beförderung in Zürich beginne und das Luftfahrzeug von Wien nach Zürich (ohne Passagiere) geflogen werden müsse.

In vielen Fällen wisse die Beschwerdeführerin bei der Buchung eines Fluges durch Fremdkunden noch nicht, ob bzw wie viele Positionierungsflüge benötigt sein werden, sodass mit Annahmen gearbeitet werden müsse.

Es werden für jeden Fremdkundenflug 2 Positionierungsflüge von je 40 bis 60 Minuten angenommen und in das angebotene Flugentgelt eingepreist.

Bei Eigentümerflügen würden die erforderlichen Positionierungen stets offengelegt und zum angebotenen Flugpreis pro Minute verrechnet.

Aus den in der Beilage vorgelegten Rechnungen und Kalkulationen gehe hervor, dass der Preis den die Beschwerdeführerin der „\*\*\*XY-GmbH\*\*\*“ für an dieses Unternehmen erbrachte Luftfahrtbeförderungsleistungen für die reine Beförderung pro Flugminute, in Rechnung gestellt hat, nicht wesentlich von jenem Preis abweiche, welcher Fremdkunden der Beschwerdeführerin für mit demselben Luftfahrzeug und im selben Betrachtungszeitraum (2018) durchgeführte Flüge angeboten und verrechnet wurde.

In den meisten Fällen wären Fremdkunden im Vergleich zu der dem Eigentümer des Luftfahrzeuges \*\*\*Lfkz3\*\*\* gleichgestellten „\*\*\*XY-GmbH\*\*\*“ sogar besser behandelt worden.

Als weitere Beilage übermittelte die Beschwerdeführerin Ausgangsrechnungen betreffend durchgeführter Flüge mit dem Luftfahrzeug \*\*\*Lfkz5\*\*\* an „\*\*\*A\*\*\* AG“, „\*\*\*O\*\*\* srl“ sowie an „\*\*\*A-GmbH\*\*\*“.

In der mündlichen **Senatsverhandlung vom 4.3.2023** vertreten die beiden Parteien im Wesentlichen ihre bisherigen Standpunkte. Der Vertreter der Zollamts verweist auf die Bestimmungen des § 17 iVm § 28 Abs 2 Z 1a MinStG und gibt an, dass das Zollamt in Kenntnis, dass die Beschwerdeführerin ihre in der Zwischenzeit erfolgte Sitzverlegung dem Zollamt nicht melden und die Tickets nicht aufbewahren würde, die Bewilligung für einen eingeschränkten Freischein nie erteilt hätte.

Auf Befragung gibt der Parteienvertreter an, dass ihm nicht bekannt sei, dass die Beschwerdeführerin mit ihren Kunden Mietverträge bezüglich der verfahrensgegenständlichen Luftfahrzeuge abschliesse. Es würden Verträge mit Brokern abgeschlossen, die die Erbringung bestimmter Beförderungsdienstleistungen zum Gegenstand hätten. Als weiteren Beweis legt der Parteienvertreter die AGB der Beschwerdeführerin vor.

Mit Ausnahme der \*\*\*A-GmbH\*\*\* handle es sich bei den übrigen Brokern um keine verbundenen Unternehmen.

Der Vertreter des Zollamts führt aus, dass die entsprechenden Bewilligungen in den Jahren 2017 und 2018 erteilt wurden, kurz nach Inkrafttreten der dafür relevanten Bestimmungen. Aufgrund der Vielzahl der damals eingelangten Anträge hätte das Zollamt diese Bewilligungen großzügig erledigt, um den Wirtschaftsbeteiligten keinen Schaden zuzufügen, dies jedoch im Wissen, dass diese Bewilligungen ohnedies auf einen Zeitraum von maximal 3 Jahren befristet sind.

Der Behördenvertreter räumt ein, dass es immer wieder zu Änderungen der Passagierdaten kommen kann, aber dass aus luftfahrtrechtlicher sowie abgabenrechtlicher Sicht (iZm der Flugabgabe) zwingend eine entsprechende Richtigstellung vorzunehmen sei. Die Angabe der Identität der Passagiere sei zwingend erforderlich, da auch die Austro Control stets darüber informiert sein müsse, welche Personen konkret an Bord sind.

Nach einem Telefonat mit einer Mitarbeiterin der Beschwerdeführerin führt der Parteienvertreter aus, dass in jedem Fall der Vorschrift auf Ausstellung eines Tickets entsprochen worden sei. Es würden jedoch nach Ansicht der Beschwerdeführerin datenschutzrechtliche Bestimmungen gegen eine Speicherung der personenbezogenen Daten aller Passagier sprechen. Auch räumt der Parteienvertreter ein, dass im Fall von kurzfristigen Änderungen die Tickets nicht immer geändert werden.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die vom Zollamt vorgelegten Aktenteile, insbesondere die im Verfahrensgang dargestellten Bescheide und Schriftsätze sowie mittels an die Beschwerdeführerin gerichteten schriftlichen Auskunftersuchen und dessen Beantwortung. Außerdem wurde auf die im Rahmen der mündlichen Verhandlung gewonnen Erkenntnisse Bedacht genommen.

Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

Der Betriebsgegenstand der Beschwerdeführerin ist laut Register des Amtsgerichts München (HRB \*\*\*xxxxxx\*\*\*) der Betrieb eines Luftfahrtunternehmens sowie Vermietung von Luftfahrzeugen, Handel, Vermittlung und sonstige Dienstleistungen in der Luft- und Raumfahrt.

Die Beschwerdeführerin besitzt ein Luftverkehrsbetreiberzeugnis (Air Operator Certificate „AOC“) für den gewerblichen Luftverkehr (Fluggäste und Fracht) und ist berechtigt, gewerblichen Flugbetrieb gemäß der im Betriebshandbuch festgelegten Betriebsspezifikationen durchzuführen.



Für die Luftfahrzeuge mit den Kennzeichen \*\*\*Lfkz3\*\*\*, \*\*\*Lfkz5\*\*\*, \*\*\*Lfkz2\*\*\* und \*\*\*Lfkz4\*\*\* wurden mit den jeweiligen Eigentümern Flugzeugüberlassungsverträge abgeschlossen, die jeweils eine Halterschaftsgebühr von 10.000 Euro vorsehen. Damit sind bestimmte im Vertrag aufgezählte Leistungen der Beschwerdeführerin abgegolten. Gleichzeitig verpflichtet sich der Eigentümer, die Kosten der Wartungs- und Reparaturarbeiten, die zur Erhaltung des Luftfahrzeuges iSd gesetzlichen Bestimmungen erforderlich sind, der Beschwerdeführerin zu ersetzen.

Gemäß diesen Verträgen ist Vertragsgegenstand die Überlassung der jeweiligen Luftfahrzeuge (einschließlich des Triebwerks) zur dauernden gewerblichen Nutzung durch die Beschwerdeführerin (im Vertrag als „\*\*\*14\*\*\*“ bezeichnet), die Halterin des Luftfahrzeuges wird.

Punkt 4 des Flugzeugsüberlassungsvertrags am Beispiel \*\*\*Lfkz3\*\*\* bestimmt auszugsweise:

*4.1. \*\*\*14\*\*\* besitzt die alleinige Verfügungsmacht, die für den Betrieb des Luftfahrzeugs als Zivilluftfahrzeug auf eigene Rechnung gemäß § 13 LFG vorausgesetzt wird und hat demnach das Recht dieses Luftfahrzeug für die Ausführung von Beförderungsaufträgen („Flugaufträgen“) einzusetzen.*

*4.2. \*\*\*14\*\*\* verfügt über sämtliche gesetzliche und behördliche Erfordernisse, die zur Ausübung des Unternehmensgegenstandes erforderlich sind, und verpflichtet sich, alle erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, damit die Erfüllung dieser Erfordernisse während der gesamten Vertragsdauer gewährleistet ist.*

Punkt 5 des Flugzeugsüberlassungsvertrags am Beispiel \*\*\*Lfkz3\*\*\* bestimmt auszugsweise:

*5.1. Das vertragsgegenständliche Luftfahrzeug wird von \*\*\*14\*\*\* im gewerblichen Flugbetrieb ihres Unternehmens im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen zur Beförderung von Personen und Sachen eingesetzt.*

*Der Einsatz hat so zu erfolgen, dass sämtliche gewerblich eingesetzten Luftfahrzeuge, die \*\*\*14\*\*\* einsetzt gleichmäßig nach deren tatsächlichen Verfügbarkeit eingesetzt und ausgelastet werden, und \*\*\*14\*\*\* soll sich bemühen, den Betrieb in ökonomisch erfolgreicher Weise durchzuführen.*

*5.2. Alle Einnahmen aus der Vercharterung des Luftfahrzeuges werden von \*\*\*14\*\*\* vereinnahmt. Als Überlassungsentgelt stellt \*\*\*U\*\*\* an \*\*\*14\*\*\* für die vercharterten Flüge eine Rechnung iHv Charterendpreis, welcher durch \*\*\*14\*\*\* vereinnahmt wurde, abzüglich der unten genannten Gebühren sowie direkten und indirekten Betriebskosten.*

(...)

Das Luftfahrzeug mit dem Kennzeichen \*\*\*Lfkz1\*\*\* wird im Rahmen eines Miet- und Halterschaftsvertrages vom 1.12.2018 betrieben, der ähnliche Bestimmungen enthält.

Im Rahmen dieses Vertrages übernimmt die Beschwerdeführerin Zug um Zug gegen die Überlassung des Luftfahrzeuges zum eigenständigen Einsatz im gewerblichen Flugbetrieb sämtliche mit der Haltung und dem Betrieb des Luftfahrzeuges verbundenen Kosten und hat darüber hinaus dem Eigentümer für jede Flugstunde einen Mietzins von 1.000 Euro zu bezahlen. Der Überschuss der Einnahmen über die Betriebskosten samt Mietzins verbleibt bei der Beschwerdeführerin.

Nach Punkt 1.3. dieses Vertrages ist Vertragsgegenstand die Überlassung des Luftfahrzeuges \*\*\*Lfkz1\*\*\* zur dauernden gewerblichen Nutzung durch die \*\*\*14\*\*\*, die Halterin des Luftfahrzeuges wird.

Punkt 4 dieses Vertrages bestimmt auszugsweise:

*4.1. Der Mieter ist gemäß § 13 LFG allein Verfügungsberechtigt über das Luftfahrzeug mit Zustimmung und Absprache des Eigentümers, und hat das Recht dieses Luftfahrzeug für die Ausführung von Beförderungsaufträgen („Flugaufträge“) auf eigene Rechnung einzusetzen.*

*4.2. Der Mieter verfügt über sämtliche gesetzliche und behördliche Erfordernisse, die zur Ausübung des Unternehmensgegenstandes erforderlich sind, und verpflichtet sich, alle erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, damit die Erfüllung dieser Erfordernisse während der gesamten Vertragsdauer gewährleistet ist.*

(...)

Punkt 5 dieses Vertrages bestimmt:

*Das vertragsgegenständliche Luftfahrzeug wird vom Mieter im gewerblichen Flugbetrieb seines Unternehmens im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen zur Beförderung von Personen und Sachen eingesetzt.*

Sowohl die Flugzeugüberlassungsverträge als auch der Miet- und Halterschaftsvertrag beinhalten keine besonderen Bestimmungen für Eigentümerflüge.

Bei den Rechnungsempfängern der Beschwerdeführerin handelt es sich entweder um Broker, welche im Auftrag von Passagieren im eigenen Namen und auf eigene Rechnung konkrete Passagierflüge bei der Beschwerdeführerin erwerben, oder um Firmen, welche Passagierflüge für ihre Angehörigen bzw Mitarbeiter kaufen.

Insbesondere werden die gegenständlichen Luftfahrzeuge nicht durch die Kunden der Beschwerdeführerin angemietet.

„Eigentümerflüge“ (Flüge für Mitarbeiter eines Partnerunternehmens) wurden lediglich mit dem Luftfahrzeug \*\*\*Lfkz3\*\*\* durchgeführt. Dabei wurde ein Entgelt von 100 Euro pro Flugminute in Rechnung gestellt.

Während den Eigentümern tatsächliche Positionierungsflüge, die evtl notwendig sind, wenn sich das Luftfahrzeug nicht bereits am Abflugsort der gebuchten Beförderung befindet, in Rechnung gestellt werden, wird Fremdkunden die reine Flugzeit in Rechnung gestellt, wobei im Flugentgelt pauschal und in der Rechnung nicht offengelegt, 2 Positionierungsflüge von je 40 bis 60 Minuten verrechnet werden.

Im vorliegende Fall ist strittig, ob der Beschwerdeführerin die Glaubhaftmachung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung für Kraftstoff, der für die kommerzielle Luftfahrt verwendet wird, gelingt.

### **Rechtliche Grundlagen:**

Nach § 4 Abs 1 MinStG 1995 sowie nach § 4 Abs 1 MinStG 2022 sind von der Mineralölsteuer befreit:

*„1. Mineralöl, das als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen aus Steuerlagern oder Zolllagern abgegeben wird und unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dient; als Luftfahrt-Dienstleistungen gelten die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen und sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges unmittelbar an den Kunden des Luftfahrtunternehmens erbracht werden;*

*(...)*

*(2) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung*

*1. (...)*

*(...)*

*5. die steuerfreie Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen nach Abs. 1 Z 1 (...) zu regeln und die dazu notwendigen Verfahrensvorschriften zu erlassen.*

*(3) Gewerbsmäßigkeit im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 liegt vor, wenn die mit Luft- oder Wasserfahrzeugen gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird und der Unternehmer auf eigenes Risiko und eigene Verantwortung handelt.“*

§ 12 MinStG 1995 sowie § 12 MinStG 2022 lautet auszugsweise wie folgt:

*„§ 12 (1) Wer Mineralöl*

*1. der im § 4 Abs. 1 Z 1 bezeichneten Art oder*

2. (...)

*steuerfrei verwendet will, bedarf einer Bewilligung (Freischein).*

*(2) Freischeine sind auf Antrag des Inhabers des Betriebes, in dem das Mineralöl verwendet werden soll (Verwendungsbetrieb) oder eines Unternehmens im Sinne des § 4 Abs. 1 Z 1 auszustellen, wenn kein Ausschließungsgrund (Abs. 3) vorliegt.*

*(...)“*

Die - aufgrund des § 4 Abs. 2 Z 5 MinStG ergangene - Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur näheren Regelung der steuerbegünstigten Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen - Luftfahrtbegünstigungsverordnung (im Folgenden: LfbV), BGBl. II Nr. 185/2017, lautet auszugsweise wie folgt:

*„Definitionen*

*§ 1. In dieser Verordnung bezeichnet der Ausdruck*

*1. (...)*

*(...)*

*4. „Luftfahrtunternehmen“ Luftverkehrsunternehmen im Sinne des Luftfahrtgesetzes sowie sonstige Unternehmen, die über eine Berechtigung zur entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen verfügen:*

*5. „Freischein Luftfahrt“ (§ 2 Abs. 2) die Bewilligung zur steuerfreien Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen nach § 12 Abs. 1 Z 1 MinStG für nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG begünstigte Luftfahrtunternehmen. Je nach Bewilligungsumfang ist dieser nach § 2 Abs. 2 dieser Verordnung als globaler, eingeschränkter oder Einzelfreischein auszustellen. Im Falle von § 2 Abs. 2 Z 1 (globaler Freischein) und Z 3 (Einzelfreischein) ist der Freischein als solcher auch Betankungsschein. Im Falle von § 2 Abs. 2 Z 2 (eingeschränkter Freischein) ist für nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG begünstigte Luftfahrzeuge jeweils ein gesonderter Betankungsschein auszustellen (§ 2 Abs. 3);*

*6. „Betankungsschein“ (§ 2 Abs. 3) die Bewilligung zur steuerfreien Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen nach § 12 Abs. 1 Z 1 MinStG für nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG begünstigte Luftfahrzeuge.*

*Bewilligungsarten*

*§ 2 (1) Die unversteuerte Abgabe von Luftfahrtbetriebsstoffen setzt einen Freischein Luftfahrt für das nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG begünstigte Luftfahrtunternehmen samt gültigem*

*Betankungsschein für das Luftfahrzeug voraus, in das die Luftfahrtbetriebsstoffe nach § 15 Abs. 3 MinStG abgegeben werden und von dem sie verwendet werden*

*(2)*

*1. (...)*

*2. Eingeschränkter Freischein: Mit einem eingeschränkten Freischein wird einem Luftfahrtunternehmen die steuerfreie Verwendung von Luftfahrtbetriebsstoffen im Bedarfsflugverkehr bewilligt. Die Bewilligung umfasst nur jene Luftfahrzeuge, deren ausschließliche Nutzung in der gewerbsmäßigen Luftfahrt nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden kann. Das Zollamt kann in berücksichtigungswürdigen Einzelfällen Ausnahmen von der ausschließlichen gewerbsmäßigen Nutzung gewähren, wenn durch die Ausnahme Steuerbelange nicht beeinträchtigt werden, insbesondere die bestimmungsgemäße Verwendung der Luftfahrtbetriebsstoffe sichergestellt werden kann.*

*3. (...)*

*(3) Mit einem Betankungsschein wird dem Inhaber eines Freischeines Luftfahrt nach Abs. 2 der unversteuerte Bezug von Luftfahrtbetriebsstoffen für das betreffende Luftfahrzeug sowie deren steuerfreie Verwendung bewilligt. (...) Im Falle von Abs. 2 Z 2 (eingeschränkter Freischein) ist auf Grundlage des Freischeins Luftfahrt für jedes einzelne Luftfahrzeug der unversteuerte Bezug und die steuerfreie Verwendung durch einen gesonderten Betankungsschein zu bewilligen. Solche gesondert ausgestellten Betankungsscheine sind zu befristen (Höchstdauer drei Jahre). Auf Antrag des Freischeininhabers ist eine Verlängerung um jeweils bis zu drei Jahre möglich. § 14 MinStG ist auf derartige Verlängerungen sinngemäß anzuwenden.*

*(4) (...)*

*(5) Im gesonderten Betankungsschein sind insbesondere anzugeben:*

- 1. Verweis auf den Freischein Luftfahrt;*
- 2. der Name (die Firma) und die Anschrift des zum unversteuerten Bezug und zur steuerfreien Verwendung berechtigten Luftfahrtunternehmens;*
- 3. Angaben zum Luftfahrzeug (Registrierung des Luftfahrzeuges, Herstellerbezeichnung, Seriennummer);*
- 4. gegebenenfalls eine Beschreibung der begünstigten Luftfahrt-Dienstleistung;*
- 5. der Zeitraum, innerhalb dessen Luftfahrtbetriebsstoffe unversteuert bezogen und steuerfrei verwendet werden dürfen.*

### *Bewilligungserteilung*

*§ 3 (1) Der Antragsteller hat die Voraussetzungen für die Ausstellung des Freischeines Luftfahrt einschließlich Betankungsschein darzulegen und nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Jedenfalls ist die gewerbsmäßige Luftfahrt-Dienstleistung zu beschreiben und anzugeben, welche Art Freischein Luftfahrt beantragt wird.*

*(2) (...)*

*(...)*

*(5) Zur Erlangung eines gesonderten Betankungsscheines (§ 2 Abs. 3) ist der Freischein Luftfahrt, zu dem der Betankungsschein ausgestellt werden soll, anzugeben und die ausschließliche Nutzung des betreffenden Luftfahrzeugs in der gewerbsmäßigen Luftfahrt nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Weiters ist die Dauer anzugeben, für die der Betankungsschein ausgestellt werden soll. Die Befristung endet jedenfalls zum Zeitpunkt des Ablaufs des betreffenden Freischeins Luftfahrt.*

*(6) (...)*“

Art 14 der Richtlinie 2003/96/EG lautet:

*„(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 zur 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.*

*(...)*“

**Rechtlich ergibt sich daraus:**

Art 14 Abs 1 Buchst b der Richtlinie 2003/96/EG bezieht sich auf die Nutzung eines Luftfahrzeugs für die Luftfahrt, mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt.

Im Falle einer Vermietung oder Vercharterung eines Luftfahrzeugs hängt nach der Rechtsprechung des EuGH die Gewährung bzw Versagung der Steuerbefreiung davon ab, in welcher Weise der Mieter oder Charterer das Luftfahrzeug nutzt (vgl EuGH 21.12.2011, C- 250/10; VwGH 22.4.2015, Ro 2015/16/0007; VwGH 1.9.2022, Ra 2019/16/0104).

Die Beschwerdeführerin ist als Halterin der gegenständlichen Luftfahrzeuge mit den Kennzeichen \*\*\*Lfkz3\*\*\*, \*\*\*Lfkz5\*\*\*, \*\*\*Lfkz2\*\*\*, \*\*\*Lfkz4\*\*\* und \*\*\*Lfkz1\*\*\* für den Flugbetrieb, den Abschluss von Beförderungsverträgen und die Erbringung von Transportdienstleistungen an Dritte zuständig und trägt die zivil- sowie luftfahrtrechtliche Verantwortung für die verfahrensgegenständlichen Luftfahrzeuge.

*Nach der Rechtsprechung des EuGH folgt aus dem Ausdruck „nicht für die entgeltliche Beförderung von Passagieren oder Waren oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen“ in Art 14 Abs 1 Buchst b der Richtlinie 2003/96/EG, dass bei der Luftfahrt, die unter die Befreiung fällt, der Kraftstoff für ein Luftfahrzeug verwendet wird, das unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrtleistungen dient. Der Begriff „Luftfahrt“ verlangt somit, dass die entgeltliche Dienstleistung unmittelbar mit dem Flug des Luftfahrzeugs zusammenhängt (VwGH 1.9.2022, Ra 2019/16/0104-6 mit Verweis auf EuGH 21.12.2011, C- 79/10, Systeme Helmholtz GmbH).*

Die Beschwerdeführerin erbrachte und erbringt weiterhin mit den verfahrensgegenständlichen Luftfahrzeugen entgeltliche Luftfahrtleistungen, konkret Beförderungen von Personen und Waren im eigenen Namen und auf eigene zivil- und luftfahrtrechtliche Verantwortung. Die Zwischenschaltung von Vermittlern (sogenannten „Brokern“) vermag an diesem Umstand nichts zu ändern. Unabhängig davon ob die Transportflüge mit dem Passagier direkt oder mit einem vom Passagier beauftragen Dritten abgerechnet werden, besteht die Leistung der Beschwerdeführerin in der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrtleistungen.

Die Luftfahrzeuge werden gerade nicht zum eigenen Gebrauch an Broker oder an andere Unternehmen überlassen.

Die von der belangten Behörde geforderten Beweise, nämlich die Vorlage von Ausgangsrechnungen der Broker, die nicht in die Buchhaltung der Beschwerdeführerin Eingang gefunden haben, betreffen Beweismittel in der Sphäre außenstehender Dritter, deren nachträgliche Beschaffung durch die Beschwerdeführerin faktisch nicht möglich ist.

Mit dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin derartige Unterlagen dem Zollamt nicht vorgelegt hat, lässt sich somit die Verwehrung der begehrten Verlängerung nicht erfolgreich begründen.

Dies ergibt sich auch aus der jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der in einem vergleichbaren Fall ausgesprochen hat, dass einem Wirtschaftsbeteiligten, der es unterlässt die vom Zollamt geforderten Unterlagen (Fremdbelege) bereitzuhalten, keine Verletzung der Mitwirkungspflicht anzulasten ist (VwGH 21.6.2021, Ra 2021/16/0014).

Auch wenn dem Zollamt zahlreiche Fälle bekannt sind, in denen Firmenkonstruktionen dazu verwendet werden, einen kommerziellen Zweck bei Flug-Dienstleistungen zu suggerieren, bei denen es sich jedoch tatsächlich beim Nutznießer und Nutzer wirtschaftlich um die gleiche Person oder zumindest um die gleiche wirtschaftliche Sphäre einer Person handelt, kann dieser abstrakte Umstand ohne konkrete Feststellungen zum Beschwerdefall nicht dazu führen, der Beschwerdeführerin eine überschießende Beweislast aufzuerlegen, indem die Vorlage von Fremdbelegen verlangt wird.

Die Beschwerdeführerin hat die von ihr mit den gegenständlichen Luftfahrzeugen erbrachten Beförderungsleistungen je Luftfahrzeug an verschiedene „Broker“ und Unternehmen verrechnet. Da es sich lediglich bei einem einzigen Broker um ein verbundenes Unternehmen handelt, kann im vorliegenden Beschwerdefall nicht auf eine missbräuchliche Gestaltung geschlossen werden.

Die dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen (Überlassungsverträge, Halterschafts-Mietvertrag, AOC, Ausgangsrechnungen, Passenger Master Tickets und AGB der Beschwerdeführerin) sprechen im Sinne einer Glaubhaftmachung insgesamt dafür, dass die Beschwerdeführerin die antragsgegenständlichen Luftfahrzeuge zur Erbringung von entgeltlichen LuftfahrtDienstleistungen im Rahmen ihres Luftfahrtunternehmens im eigenen Namen eingesetzt hat.

Es kommt entgegen der vom Zollamt vertretenen Ansicht entscheidungsmaßgeblich nicht auf die Nutzung des Luftfahrzeuges durch die Kunden der Beschwerdeführerin an, sondern auf die Nutzung durch die Beschwerdeführerin selbst.

Die Beschwerdeführerin hat entgegen der Ansicht des Zollamts die verfahrensgegenständlichen Luftfahrzeuge an ihre Kunden nicht vermietet, sondern erbringt als Nutzungsberechtigte aufgrund der mit den jeweiligen Eigentümern abgeschlossenen Halterschaftsverträge entgeltliche LuftfahrtDienstleistungen an ihre Kunden.

Zu dem im Rahmen der mündlichen Senatsverhandlung vorgetragenen Einwand des zollamtlichen Vertreters, die Bewilligungen seien gem § 17 iVm § 28 MinStG zu widerrufen, da die Beschwerdeführerin weder Tickets vorlegen könne, noch die Sitzverlegung dem Zollamt mitgeteilt habe, wird ausgeführt:



Den Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet der angefochtene Bescheid vom 11.1.2021, mit dem der Antrag der Beschwerdeführerin auf Verlängerung von Betankungsscheinen abgewiesen wurde.

Über einen allfälligen Widerruf hat das Zollamt (noch) nicht entschieden.

Gem § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht (außer in den Fällen des § 278) immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden.

Die Entscheidung in der Sache setzt „Identität“ der Sache insofern voraus, als die Angelegenheit, die Gegenstand des Verfahrens war, mit der Sache identisch ist, die in die Sachentscheidung des Verwaltungsgerichtes einbezogen wird (vgl Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO 2022 zu § 279 BAO Rz 15).

Das Ergehen eines Widerrufsbescheides durch das Bundesfinanzgericht wäre nicht mehr die im Rechtsmittelverfahren gebotene Fortführung des abgabenbehördlichen Verfahrens, sondern die unzulässige erstmalige Begründung einer neuen Sache (siehe Stoll, BAO, 2801ff zur "Identität der Sache").

Im Befundprotokoll des damaligen Zollamts Eisenstadt Flughafen Wien vom 23.10.2017 wird der Beschwerdeführerin aufgetragen, Tickets **oder Passagierlisten** mindestens 3 Jahre aufzubewahren. Die Beschwerdeführerin hat im Rahmen der Verhandlung eingeräumt, dem Zollamt nicht alle Tickets zur Verfügung stellen zu können. Ergänzend hat sie aber geltend gemacht, aus den internen Verrechnungsbelegen könne die Anzahl der Passagiere rekonstruiert werden.

Daraus folgt, nach Ansicht des Senats, dass die Beschwerdeführerin Passagierlisten, die bislang weder vom Bundesfinanzgericht noch vom Zollamt expressis verbis angefordert wurden, anhand der firmeninternen Aufzeichnungen zur Verfügung stellen könnte und dass sich alleine aus der bislang nicht erfolgten Vorlage entsprechender Belege die Verwehrung der Verlängerung der Betankungsscheine nicht rechtfertigen lässt.

Auch die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin entgegen den Bestimmungen des § 16 Abs 2 MinStG dem Zollamt nicht innerhalb von 3 Tagen die Verlegung des Firmensitzes angezeigt hat, bleibt ohne Einfluss auf die hier zu klärende Frage der Bewilligungserteilung, da die Bewilligung der Beschwerdeführerin mit ihrer nunmehrigen Anschrift erteilt wird.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass den entscheidungsmaßgeblichen Normen keine Bestimmungen dahingehend zu entnehmen sind, wonach diese Pflichtverletzung ex lege zum Erlöschen des Freischeins gem § 17 iVm § 28 MinStG (wie etwa bei einem Übergang des Betriebes gem § 28 Abs 1 Z 4 MinStG) führt.

Wie bereits oben ausgeführt, hat die Beschwerdeführerin dem Zollamt die Passagierlisten bislang nicht vorgelegt, obwohl ihr die entsprechenden Daten – wie sie selbst einräumt – zur Verfügung stehen. Um eine den im Befundprotokoll festgelegten Auflagen entsprechende Nutzung der Luftfahrzeuge zu gewährleisten, war die Verlängerung der Betankungsscheine nur unter den im Spruch genannten auflösenden Bedingungen zu erteilen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Zur Unzulässigkeit der Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Die vorliegende Entscheidung stützt sich sowohl auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als auf die des Europäischen Gerichtshofes. Daher ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 20. Februar 2023