

## Urteil vom 17. Juli 2012, VII R 14/09

**Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 17.07.2012 VII R 26/09 - Vercharterer eines Flugzeugs hat keinen Anspruch auf Befreiung von der Mineralölsteuer - Keine mineralölsteuerliche bzw. energiesteuerliche Freistellung von Werkflügen**

BFH VII. Senat

MinöStG § 4 Abs 1 Nr 3 Buchst a, MinöStV § 50 Abs 1, EnergieStG § 27 Abs 2 Nr 1, EnergieStV § 60 Abs 4 Nr 1, EnergieStV § 60 Abs 4 Nr 2, EGRL 96/2003 Art 14 Abs 1 Buchst b S 1

vorgehend FG Düsseldorf, 03. März 2009, Az: 4 K 3193/08 VM

### Leitsätze

1. NV: Wer ein aufgetanktes Flugzeug lediglich verchartert ist kein entlastungsberechtigter Verwender des bei den Charterflügen verbrauchten Luftfahrtbetriebsstoffs, denn er überlässt die Sachherrschaft über das Flugzeug einem Dritten .
2. NV: Verwender kann nur sein, wer die mittelbare oder unmittelbare Sachherrschaft über das verwendete Mineralöl ausübt .
3. NV: Die bloße Vercharterung eines Flugzeugs stellt keine mineralölsteuerrechtlich begünstigte Luftfahrt-Dienstleistung dar .

### Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), die im Streitjahr weder über eine Betriebsgenehmigung nach § 20 des Luftverkehrsgesetzes (LuftVG) noch über eine Genehmigung nach Art. 4 der Verordnung (EWG) Nr. 2407/92 des Rates vom 23. Juli 1992 über die Erteilung von Betriebsgenehmigungen an Luftfahrtunternehmen (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 240/1) verfügte, ist Eigentümerin eines Luftfahrzeugs, das sie im Kalenderjahr 2006 zusammen mit einer mit ihr verbundenen GmbH für die Beförderung von den Unternehmen angehörenden Personen und Kunden sowie für Zwecke der Umweltüberwachung einsetzte. Ferner vercharterte die Klägerin das Luftfahrzeug entgeltlich an die nicht mit ihr verbundene X-GmbH, die mit ihm der X-GmbH angehörende Personen sowie Ersatzteile beförderte. Für die Durchführung der Flüge einschließlich eines Probeflugs von einer Dauer von insgesamt 50 Minuten bezog die Klägerin im Kalenderjahr 2006 im Steuergebiet insgesamt ... Liter versteuertes Flugbenzin.
- 2 Mit Antrag vom 21. Dezember 2007 beantragte sie beim Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) für das Kalenderjahr 2006 die Vergütung von Mineralöl- und Energiesteuer für das auf den geschäftlichen Flügen verwendete Flugbenzin. Mit der Begründung, das Luftfahrzeug sei nicht zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen durch ein Luftfahrtunternehmen genutzt worden, lehnte das HZA den Antrag ab. Den Einspruch wies das HZA als unbegründet zurück. Die daraufhin erhobene Klage hatte zum überwiegenden Teil Erfolg.
- 3 Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass der Klägerin hinsichtlich der betrieblich veranlassten Flüge ein Anspruch auf Vergütung der Mineralölsteuer unmittelbar aus Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 der Richtlinie 2003/96/EG (EnergieStRL) des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 283/51) zustehe. Eine Beschränkung der Steuerbefreiung auf Luftfahrtunternehmen oder ein Ausschluss des Werkverkehrs sei dieser Vorschrift nicht zu entnehmen. Infolgedessen habe Deutschland das Gemeinschaftsrecht nur unvollständig umgesetzt, da gemäß § 50 Abs. 1 der Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung (MinöStV) i.V.m. § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a des Mineralölsteuergesetzes (MinöStG 1993) sowie nach § 52 Abs. 1 Satz 1 und § 27 Abs. 2 Nr. 1 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) i.V.m. § 60 Abs. 4 der Verordnung zur Durchführung des Energiesteuergesetzes (EnergieStV) --jeweils in den im Streitjahr geltenden Fassungen-- nur Luftfahrtunternehmen

eine Entlastung beantragen könnten. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zur Steuerbefreiung für Schiffsbetriebsstoffe (Urteil vom 1. April 2004 C-389/02, Slg. 2004, I-3537) auf Art. 14 EnergieStRL übertragen werden könne. Die Vercharterung eines Flugzeugs einschließlich der Luftfahrtbetriebsstoffe gegen Entgelt sei als entgeltliche Erbringung einer Dienstleistung anzusehen und daher begünstigt. Auch bei Werkflügen werde das Flugzeug zu kommerziellen Zwecken genutzt. Nicht begünstigt seien jedoch reine Probeflüge, so dass insoweit ein Vergütungsanspruch nicht bestehe.

- 4** Mit seiner Revision rügt das HZA, die Entscheidung des FG widerspreche dem klaren Wortlaut der nationalen Vorschriften. Die Beschränkung der Steuerbefreiung für Flugbenzin auf Luftfahrtunternehmen und der Ausschluss des Werkverkehrs entsprächen den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Die in Art. 14 Abs. 1 EnergieStRL festgelegte Begünstigung trage den Regelungen in internationalen Abkommen --insbesondere dem Abkommen über die internationale Zivilluftfahrt vom 7. Dezember 1944 (Chicagoer Abkommen)-- Rechnung und erfasse mit dem Ziel der Schaffung gleicher Wettbewerbsbedingungen nur die Luftverkehrsbranche. Soweit die Klägerin ihr Flugzeug an andere Unternehmen verchartere, sei damit ein steuerbegünstigter Tatbestand nicht erfüllt. Allein durch die Vermietung eines Flugzeugs verwende die Klägerin keinen Luftfahrtbetriebsstoff für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen. Somit sei sie auch nicht entlastungsberechtigt. Hinsichtlich der Begünstigung sei ausschließlich auf die Mieter des Flugzeugs abzustellen, die zur Gewährung der Steuerbefreiung selbst Luftfahrtunternehmen sein müssten, anderenfalls eine steuerbegünstigte Vercharterung an Sportflieger möglich sei. Soweit die Klägerin das Flugzeug der mit ihr verbundenen GmbH überlasse, könne sie ebenfalls keine Vergütung beanspruchen, denn sie sei bei diesen Flügen ohne Verfügungsgewalt und daher nicht selbst nutzungsberechtigt. Entlastungsberechtigt könne nur der jeweilige Verwender sein.
- 5** Das HZA beantragt, das erstinstanzliche Urteil insoweit aufzuheben, als es verpflichtet wird, der Klägerin für das Jahr 2006 Mineralölsteuer und Energiesteuer in Höhe von insgesamt ... € zu vergüten.
- 6** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen. Sie schließt sich hinsichtlich der Steuerbefreiung für Werkflüge und für die Fälle der Vercharterung weitgehend der Auffassung des FG an.
- 7** Der erkennende Senat hat das Revisionsverfahren in analoger Anwendung des § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ausgesetzt und in einem anderen Verfahren dem EuGH mit Beschluss vom 1. Dezember 2009 VII R 9, 10/09 (BFHE 227, 564, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2010, 80) gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union mehrere Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 8** Auf die erste Frage hat der EuGH mit Urteil vom 1. Dezember 2011 C-79/10 (ZfZ 2012, 20) Folgendes geantwortet:
- 9** "Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom ist dahin auszulegen, dass die in dieser Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung für Kraftstoff, der für die Luftfahrt verwendet wird, einem Unternehmen wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, das zur Anbahnung von Geschäften ein ihm gehörendes Flugzeug nutzt, um Mitarbeiter zu Kunden und Messen zu befördern, nicht zugutekommt, da diese Beförderung nicht unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen durch dieses Unternehmen dient."
- 10** Mit Beschluss vom 12. Mai 2010 4 K 4605/08 VE (ZfZ 2010, Beilage Nr. 3, 42) hat das FG Düsseldorf auf das Vorabentscheidungsersuchen des Senats Bezug genommen und dem EuGH die weitere Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob auch einem Vermieter oder Vercharterer, der sein Luftfahrzeug einschließlich des von ihm zu stellenden Fluggastkraftstoffs vermietet oder verchartert, die Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL zustehe.
- 11** Auf diese Frage hat der EuGH mit Urteil vom 21. Dezember 2011 C-250/10 (ZfZ 2012, 98) wie folgt geantwortet:
- 12** "Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom ist dahin auszulegen, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung für Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt einem Unternehmen wie dem am Ausgangsverfahren beteiligten nicht zugute kommen kann, wenn es ein ihm gehörendes Luftfahrzeug einschließlich des Kraftstoffs an Unternehmen vermietet oder verchartert, deren Luftfahrttätigkeiten nicht unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen durch diese Unternehmen dienen."

## Entscheidungsgründe

- 13** II. Die Revision des HZA ist begründet und führt unter Aufhebung des Urteils des FG zur Abweisung der Klage, soweit das FG das HZA verpflichtet hat, der Klägerin für das Jahr 2006 Mineralölsteuer und Energiesteuer in Höhe von ... € zu vergüten. Der Klägerin steht kein Anspruch auf Befreiung von der Mineralölsteuer bzw. Energiesteuer zu, denn sie betreibt kein Luftfahrtunternehmen, dessen Gegenstand die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen ist. Auch erbringt sie selbst keine Luftfahrt-Dienstleistungen.
- 14** 1. Nach § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a MinöStG 1993 i.V.m. § 50 Abs. 1 MinöStV wird eine steuerliche Begünstigung nur für Luftfahrtbetriebsstoffe gewährt, die von Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen, Sachen oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen eingesetzt werden. Nach § 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG darf u.a. Flugbenzin steuerfrei in Luftfahrzeugen für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt verwendet werden. Als private nichtgewerbliche Luftfahrt in diesem Sinn gilt nach § 60 Abs. 4 Nr. 1 und 2 EnergieStV die Nutzung eines Luftfahrzeugs durch seinen Eigentümer oder den durch Anmietung oder aus sonstigen Gründen Nutzungsberechtigten u.a. zu anderen Zwecken als zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen durch Luftfahrtunternehmen und zur Erbringung von Dienstleistungen. Die Klägerin besitzt keine luftverkehrsrechtliche Genehmigungen nach § 20 Abs. 1 i.V.m. § 21 Abs. 1 LuftVG. Sie ist daher kein Luftfahrtunternehmen, das der EuGH hinsichtlich der Beförderung von Personen oder Sachen als begünstigt angesehen hat.
- 15** 2. Auch dient das Flugzeug nicht unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen durch die Klägerin. Die bloße Tätigkeit der Vercharterung, d.h. die Überlassung der Nutzung des Flugzeugs gegen Entgelt, ist keine solche Dienstleistung. Aber auch die X-GmbH, an die die Klägerin das Flugzeug verchartert hat, ist weder ein Luftfahrtunternehmen noch erbringt sie gewerbsmäßige Dienstleistungen. Nach den mit der Revision nicht angegriffenen Feststellungen des FG befördert die X-GmbH Unternehmensangehörige und Ersatzteile. Damit setzt sie das Luftfahrzeug für eigene Zwecke ein. In diesem Fall kommt nach dem Urteil des EuGH eine Entlastung nicht in Betracht.
- 16** 3. Im Übrigen ist die Klägerin hinsichtlich des Flugbenzins, das im Rahmen der Vercharterung von der X-GmbH verwendet wird, nicht als entlastungsberechtigter Verwender des Flugbenzins anzusehen. Nach § 50 Abs. 1 MinöStV wird auf Antrag die Steuer für Luftfahrtbetriebsstoffe u.a. Luftfahrtunternehmen erstattet oder vergütet, die sie im Steuergebiet versteuert bezogen und für steuerfreie Flüge verwendet haben. Die hierzu erforderliche Erlaubnis wird nach § 12 Satz 1 MinöStG 1993 demjenigen erteilt, der steuerbegünstigtes Mineralöl verwenden will. Auch gemäß § 52 Abs. 1 EnergieStG setzt die Gewährung einer Steuerentlastung voraus, dass die versteuerten Energieerzeugnisse zu den in § 27 EnergieStG genannten Zwecken verwendet werden und der Entlastungsberechtigte nach § 24 Abs. 2 EnergieStG im Besitz einer Verwendererlaubnis ist. Entlastungsberechtigt ist derjenige, der die Energieerzeugnisse verwendet hat (§ 52 Abs. 2 EnergieStG) und die hierfür erforderliche Verwendererlaubnis besitzt (§ 24 Abs. 2 EnergieStG). Aus diesen Bestimmungen ergibt sich eindeutig, dass entlastungsberechtigt nur derjenige sein kann, der Luftfahrtbetriebsstoffe selbst zu den begünstigten Zwecken einsetzt, wobei die Eigentumsverhältnisse unbeachtlich sind (Schröer-Schallenberg in Teichner/Alexander/Reiche, MinöStG, StromStG, § 12 MinöStG Rz 22). Entscheidend ist, dass der Verwender in die Lage versetzt wird, über das Mineralöl bzw. das Energieerzeugnis zu verfügen. In Bezug auf den in § 25 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 MinöStG 1993 normierten Entlastungstatbestand hat der Senat entschieden, vergütungsberechtigter Verwender könne nur derjenige sein, der die mittelbare oder unmittelbare Sachherrschaft über das eingesetzte Mineralöl ausübt (Urteil vom 22. November 2005 VII R 33/05, BFHE 212, 335, ZfZ 2006, 163). Dies entspricht dem das Verbrauchsteuerrecht prägenden Grundsatz, dass die Steuerrechtsbeziehung demjenigen zuzurechnen ist, der selbst oder durch von ihm abhängiges Personal die Verfügungsgewalt über die verbrauchsteuerpflichtige Ware ausübt oder die Betriebsvorgänge steuert (Peters in Peters/ Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, D 91).
- 17** Wer ein aufgetanktes Flugzeug lediglich verchartert, überlässt die Sachherrschaft über die Luftfahrtbetriebsstoffe sowie deren konkrete Verwendung einem Dritten, der aufgrund des zu entrichtenden Entgelts für die Nutzungsüberlassung eigentlicher Belastungsträger der Steuer wird. Deshalb ist es systemgerecht, diesen als eigentlichen Verwender anzusehen, der im Fall der Verwendung des Luftfahrtbetriebsstoffs zu den von Gesetzes wegen begünstigten Zwecken eine Steuerentlastung beantragen kann. Folglich steht im Streitfall der Klägerin ein Entlastungsanspruch hinsichtlich des auf den von der X-GmbH --und auch von der mit ihr verbundenen GmbH-- durchgeführten Flügen verbrauchten Flugbenzins deshalb nicht zu, weil nicht sie, sondern die genannten Unternehmen Verwender des Flugbenzins sind.

- 18** 4. Ein Anspruch auf die mineralöl- bzw. energiesteuerliche Freistellung von Werkflügen ergibt sich auch nicht aus der unmittelbaren Anwendung von Unionsrecht.
- 19** a) Nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 EnergieStRL sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung der Steuerbegünstigung und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen, Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt von der Steuer zu befreien. Die Mitgliedstaaten können jedoch die Steuerbefreiung auf Lieferungen von Flugturbinenkraftstoff (KN-Code 2710 19 21) beschränken (Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Satz 3 EnergieStRL).
- 20** Nach den Feststellungen des FG begehrt die Klägerin eine Befreiung für das von ihr für die Durchführung geschäftlicher Flüge eingesetzte Flugbenzin. Dabei handelt es sich nicht um Flugturbinenkraftstoff (Kerosin) der Unterpos. 2710 19 21 der Kombinierten Nomenklatur, so dass die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben eine Steuerverschonung nicht erzwingen. Auf Flugbenzin oder leichten Flugturbinenkraftstoff kann eine Steuer erhoben werden. Bereits aus diesem Grund kann der von der Klägerin begehrte Vergütungsanspruch nicht ohne Weiteres unmittelbar auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 EnergieStRL gestützt werden. Da den Mitgliedstaaten ein steuerlicher Gestaltungsspielraum zusteht, ist diese Bestimmung in Bezug auf Flugbenzin inhaltlich nicht unbedingt und hinreichend genau, dass der Einzelne sich auf eine unmittelbare Geltung des Unionsrechts berufen könnte (vgl. EuGH-Urteil vom 17. Juli 2008 C-226/07, Slg. 2008, I-5999).
- 21** b) Aber selbst wenn diese Erwägung aufgrund der vom FG aufgezeigten Umsetzungsdefizite unbeachtet gelassen werden und sich Deutschland aufgrund der nicht fristgerechten Umsetzung der EnergieStRL nicht auf sein Unterlassen berufen könnte, um der Klägerin die Steuerbefreiung zu verwehren, scheitert der Anspruch daran, dass weder die Klägerin noch die X-GmbH eine vom EuGH geforderte entgeltliche Luftfahrt-Dienstleistung erbringt. Wie der EuGH ausgeführt hat, verlangt der Begriff "Luftfahrt", dass die entgeltliche Dienstleistung unmittelbar mit dem Flug des Luftfahrzeugs zusammenhängt. Dies ist jedoch bei unternehmensinternen Flügen, mit denen Firmenangehörige oder Ersatzteile befördert werden, nicht der Fall. Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift sind somit nicht erfüllt.
- 22** Da das FG zu einer davon abweichenden Rechtsauffassung gelangt ist, war das erstinstanzliche Urteil insoweit aufzuheben, als das FG der Klägerin einen Anspruch auf Steuerbefreiung für die von ihr im Streitjahr durchgeführten Flüge (mit Ausnahme des Probeflugs) gewährt hat.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)