

Urteil vom 20. Mai 2014, VII R 29/12

Luftverkehrsrechtliche Betriebsgenehmigung keine Voraussetzung für Energiesteuerbefreiung für die gewerbliche Luftfahrt

BFH VII. Senat

EnergieStG § 27 Abs 2 Nr 1, EnergieStG § 27 Abs 2 Nr 2, EnergieStV § 60 Abs 4 Nr 2, EnergieStV § 60 Abs 5, EnergieStV § 60 Abs 8, LuftVG § 20, EGRL 96/2003 Art 14 Abs 1 Buchst b, EGRL 96/2003 Art 15 Abs 1 Buchst j, EWGV 2407/92 Art 4, EnergieStV § 52 Abs 2 Nr 4 Buchst a

vorgehend FG Düsseldorf, 26. Juni 2012, Az: 4 K 4372/08 VE

Leitsätze

1. Eine nach luftverkehrsrechtlichen Vorschriften zu erteilende Betriebsgenehmigung ist keine Voraussetzung für eine nach § 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG zu gewährende Energiesteuerbefreiung.
2. Einer Befreiung von der Energiesteuer steht nicht entgegen, dass entgeltliche Luftfahrtdienstleistungen von einem konzernzugehörigen Unternehmen an andere Unternehmen erbracht werden, die ebenfalls dem Konzern angehören.
3. Für Trainings-, Schulungs- und Wartungsflüge kommt eine Energiesteuerbefreiung nach § 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG nicht in Betracht, denn solche Flüge dienen weder der entgeltlichen Beförderung von Personen oder Sachen noch der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrtdienstleistungen.

Tatbestand

I.

- 1 Seit 1993 unterhielt die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) einen Luftfahrtbetrieb. 2007 wurde sie Eigentümerin eines Flugzeugs. Sie beschäftigte einen Piloten, verfügte aber weder über eine Betriebsgenehmigung nach § 20 des Luftverkehrsgesetzes (LuftVG) noch über eine solche nach Art. 4 der Verordnung (EWG) Nr. 2407/92 (VO Nr. 2407/92) des Rates vom 23. Juli 1992 über die Erteilung von Betriebsgenehmigungen an Luftfahrtunternehmen (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 240/1). Durch den bei ihr angestellten Piloten führte die Klägerin neben Trainings- und Werkstattflügen seit Oktober 2007 sowohl Flüge für Unternehmen der Unternehmensgruppe, der sie auch angehört, als auch für den Gesellschafter-Geschäftsführer ihrer Komplementärin durch. Für die Flüge berechnete sie den verbundenen Unternehmen und dem Gesellschafter-Geschäftsführer ihrer Komplementärin ein Entgelt, das sie mit ... € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer für die Flugstunde nach den geleisteten Flugminuten berechnete. Im Jahr 2007 betrug ihre Flugzeiten ... Minuten. Davon entfielen auf den geschäftlichen Flugverkehr mit verbundenen Unternehmen ... Minuten, auf Trainings- und Positionierungsflüge ... Minuten, auf Werkstattflüge ... Minuten und auf Flüge für ihren Gesellschafter-Geschäftsführer ... Minuten. Im Inland tankte sie insgesamt ... l versteuertes Flugbenzin. Den Antrag auf Vergütung von Energiesteuer für das von ihr verwendete Flugbenzin lehnte der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) mit der Begründung ab, der Klägerin fehle die luftverkehrsrechtliche Genehmigung.
- 2 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte in dem in Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2013, Beilage 1, 10 veröffentlichten Urteil, der Klägerin stehe für das Jahr 2007 ein Vergütungsanspruch zu. Ein Luftfahrtunternehmen i.S. des § 60 Abs. 4 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung (EnergieStV) bedürfe keiner Betriebsgenehmigung nach § 20 LuftVG oder nach Art. 4 VO Nr. 2407/92. Nach den unionsrechtlichen Vorgaben reiche es für die Steuerbefreiung aus, dass eine entgeltliche Dienstleistung erbracht werde, die unmittelbar mit dem Flug des Luftfahrzeugs zusammenhänge. Daher widerspreche die Auffassung des HZA Art. 14 Abs. 1 Buchst. b 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 --ABIEU-- Nr. L 283/51), auf

dessen unmittelbare Anwendung sich die Klägerin berufen könne. Im Streitfall habe die Klägerin mit einem ihr gehörenden Flugzeug entgeltliche Luftfahrt-Dienstleistungen erbracht, indem sie für konzernangehörige Gesellschaften Personen befördert und die Leistungen auch in Rechnung gestellt habe. Zweifel an der von der Klägerin verfolgten Gewinnerzielungsabsicht seien weder vorgetragen noch sonst erkennbar geworden. Im Hinblick auf die zugunsten von Gruppenunternehmen durchgeführten Flüge stehe der Klägerin ein Vergütungsanspruch zu. Als nach § 27 Abs. 2 Nr. 2 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) begünstigte Instandhaltungsflüge könnten nur die von der Klägerin als Werkstattflüge bezeichneten Flüge von zusammen 509 Minuten angesehen werden. Aus Gründen der Steuergerechtigkeit sei jedoch eine Aufteilung dieser Flüge nach steuerfreien und nicht steuerfreien Flügen geboten. Der Anteil der Werkstattflüge, der auf die Flüge für Gruppenunternehmen falle, betrage umgerechnet ... l Flugbenzin. Von dieser Menge sei jedoch ein Abschlag für das im Ausland getankte Flugbenzin vorzunehmen, so dass sich ein Vergütungsanspruch von ... € ergebe.

- 3 Mit seiner Revision rügt das HZA eine fehlerhafte Anwendung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL. Da die Klägerin Flugbenzin verwendet habe, das von den Mitgliedstaaten der Besteuerung unterworfen werden könne, sei eine unmittelbare Anwendung dieser Vorschrift ausgeschlossen. Darüber hinaus habe sie keine Personen oder Sachen gewerbsmäßig befördert, sondern lediglich unternehmens- bzw. konzerninterne Flüge unternommen. Werbemaßnahmen oder sonstige Tätigkeiten habe sie nicht durchgeführt, weshalb auch keine Wettbewerbssituation bestehe. Nach Art. 2 Nr. 10 und Art. 3 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 1008/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. September 2008 über gemeinsame Vorschriften für die Durchführung von Luftverkehrsdiensten in der Gemeinschaft (ABlEU Nr. L 293/3) dürften nur Luftfahrtunternehmen mit einer entsprechenden Betriebsgenehmigung Fluggäste, Post und/oder Fracht im gewerblichen Luftverkehr befördern. Deshalb stünden auch nur solche Unternehmen im Wettbewerb. Die Ansicht des FG führe zu einem unverhältnismäßig großen Prüfungsaufwand. Durch Ausgliederung des Flugbetriebs in eigene Gesellschaften eröffneten sich Möglichkeiten für einen Gestaltungsmissbrauch. Schließlich habe das FG die §§ 52 und 27 Abs. 2 Nr. 2 und 3 EnergieStG unzutreffend ausgelegt. Nach den Vorgaben des Unionsrechts komme eine Energiesteuerentlastung nur für solche Unternehmen in Betracht, deren Gegenstand die Fertigung, Entwicklung, Erprobung oder Wartung von Luftfahrzeugen sei. Folglich könne die Klägerin, die auf diesen Gebieten nicht tätig sei, für die Werkstattflüge keine Entlastung in Anspruch nehmen. Ergänzend weist das HZA darauf hin, dass dem FG bei der Berechnung des durchschnittlichen Verbrauchs ein offensichtlicher Fehler unterlaufen sei, denn die Gesamtmenge des verbrauchten Flugbenzins sei nicht um die im Ausland getankte Menge gekürzt worden.
- 4 In seinem Schreiben vom 7. Dezember 2012 hat das FG die offensichtliche Unrichtigkeit bestätigt.
- 5 Nach Auffassung der Klägerin erbringt sie mit Gewinnerzielungsabsicht für andere selbstständige Unternehmen Luftfahrtleistungen. Als Luftfahrtleistung sei eine Leistungsbeziehung zu einem anderen Unternehmen zu verstehen, auch wenn dieses Unternehmen zum selben Konzern gehöre. Dabei könne es auf eine luftverkehrsrechtliche Genehmigung nicht ankommen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 Soweit das FG der Klägerin einen Vergütungsanspruch für die Werkstattflüge nach § 27 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG zuerkannt hat, ist die Revision begründet und führt zur Änderung des angefochtenen Urteils. Im Übrigen ist die Revision unbegründet. Der Klägerin steht die im erstinstanzlichen Verfahren begehrte Energiesteuerentlastung für Flüge zugunsten der Gruppenunternehmen in voller Höhe zu, denn insoweit hat sie im Streitjahr gewerbsmäßig Luftfahrtleistungen erbracht. Die Gewährung einer Steuerentlastung für Trainings-, Prüfungs- und Wartungsflüge kommt dagegen nicht in Betracht.
- 7 1. Nach § 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG dürfen die dort genannten Luftfahrtbetriebsstoffe --mit der Folge eines Entlastungsanspruchs nach § 52 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG-- steuerfrei in Luftfahrzeugen für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt verwendet werden. Als private nichtgewerbliche Luftfahrt in diesem Sinne gilt nach § 60 Abs. 4 EnergieStV die Nutzung eines Luftfahrzeugs durch seinen Eigentümer oder den durch Miete oder aus sonstigen Gründen Nutzungsberechtigten u.a. zu anderen Zwecken als zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen durch Luftfahrtunternehmen oder zur gewerbsmäßigen Erbringung von Dienstleistungen.

- 8** Im Streitfall kann dahingestellt bleiben, ob die Klägerin als Luftfahrtunternehmen i.S. des § 60 Abs. 4 Nr. 1 EnergieStV angesehen werden kann, obwohl sie keine Betriebsgenehmigung nach § 20 LuftVG besitzt. Nach den Feststellungen des FG, die mit Revisionsrügen nicht angegriffen worden sind, führt sie mit einem in ihrem Eigentum stehenden Flugzeug, das von einem bei ihr angestellten Piloten gesteuert wird, gegen Entgelt Flüge für andere Unternehmen zur Beförderung von Personen durch. Diese Feststellungen können nur dahingehend verstanden werden, dass keine Vercharterung des Flugzeugs vorliegt, sondern dessen Einsatz zur Personenbeförderung durch die Klägerin. Damit erbringt die Klägerin gegenüber den Auftraggebern, bei denen es sich um rechtlich selbstständige Unternehmen handelt, eine Dienstleistung i.S. des § 60 Abs. 4 Nr. 2 EnergieStV. Nach den gesetzlichen Bestimmungen setzt der hierfür vorgesehene Steuervorteil nicht voraus, dass der Begünstigte ein Luftfahrtunternehmen betreibt, sondern lediglich die Nutzung eines Luftfahrzeugs durch seinen Eigentümer oder sonst Nutzungsberechtigten zur gewerbsmäßigen Erbringung einer Dienstleistung. Sofern § 52 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a EnergieStV für den Fall einer gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen die Vorlage der erforderlichen Genehmigung als Luftfahrtunternehmen verlangt, kann sich dieses Erfordernis nicht auf die Fälle einer Dienstleistungserbringung nach § 60 Abs. 4 Nr. 2 EnergieStV beziehen, denn eine solche ist auch dann zu begünstigen, wenn es sich beim Verwender nicht um ein Luftfahrtunternehmen handelt. Bei Unternehmen, die keine Luftfahrtunternehmen sind, ist nach § 52 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a 2. Alt. EnergieStV eine Beschreibung des Gegenstands des Dienstleistungsbetriebs und ein Nachweis der Gewerbsmäßigkeit ausreichend.
- 9** Gewerbsmäßigkeit liegt nach § 60 Abs. 5 EnergieStV vor, wenn die mit Luftfahrzeugen gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird und der Unternehmer auf eigenes Risiko und eigene Verantwortung handelt. Nach den Feststellungen des FG sind auch diese Voraussetzungen im Streitfall erfüllt. In der Urteilsbegründung hat das FG ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Zweifel an der von der Klägerin verfolgten Gewinnerzielungsabsicht, dem von ihr mit dem Flugbetrieb zu tragenden wirtschaftlichen Risiko und der sie damit treffenden Verantwortung, weder vorgetragen noch sonst erkennbar geworden sind. Gegen diese Ausführungen hat das HZA keine Verfahrensrügen erhoben, so dass davon auszugehen ist, dass die Klägerin nach den bindenden Feststellungen des FG mit Gewinnerzielungsabsicht und auf eigenes Risiko gehandelt hat.
- 10** Entgegen der Auffassung des HZA kann aus den Erfordernissen der Gewerbsmäßigkeit bzw. Entgeltlichkeit nicht gleichzeitig auf die Notwendigkeit einer Betriebsgenehmigung nach § 20 LuftVG bzw. Art. 4 VO Nr. 2407/92 geschlossen werden. Denn eine Beförderung von Personen und Sachen ist grundsätzlich auch ohne eine solche Genehmigung zulässig. Im Übrigen kann eine Genehmigung nach § 20 Abs. 1 Satz 2 LuftVG auch zur nichtgewerbsmäßigen entgeltlichen Beförderung von Personen und Sachen erteilt werden. Somit kann einer nach § 20 LuftVG erteilten Betriebsgenehmigung in Bezug auf die in § 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG normierte Steuerbefreiung für die Luftfahrt keine konstitutive Bedeutung zukommen, zumal das Erfordernis einer solchen Genehmigung in § 27 Abs. 2 EnergieStG und § 60 EnergieStV nicht festgelegt ist.
- 11** 2. Das Erfordernis einer luftverkehrsrechtlichen Genehmigung ist auch Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL nicht zu entnehmen.
- 12** Die streitentscheidenden nationalen Energiesteuervorschriften dienen der Umsetzung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL. Danach 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 bestimmter Energieerzeugnisse zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt von der Steuer zu befreien. Wie der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) entschieden hat (EuGH-Urteil vom 1. Dezember 2011 C-79/10 --Systeme Helmholz GmbH--, Slg. 2011, I-12511), bezieht sich der Befreiungstatbestand auf Luftfahrttätigkeiten, die unmittelbar der Erbringung einer entgeltlichen Luftfahrtdienstleistung dienen, wobei der Begriff "Luftfahrt" verlangt, dass die entgeltliche Dienstleistung unmittelbar mit dem Flug des Luftfahrzeugs zusammenhängt. Auf den Besitz einer nach nationalen oder unionsrechtlichen Bestimmungen zu erteilenden luftverkehrsrechtlichen Genehmigung, mit der der Verwender als Luftfahrtunternehmen anerkannt wird, hat der EuGH in seiner Entscheidung nicht abgestellt. Vielmehr hat er in seinem Urteil vom 21. Dezember 2011 C-250/10 (ZfZ 2012, 98) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL nicht allein Luftfahrtunternehmen vorbehalten ist. Nach der Richtlinie ist für die Gewährung der Steuerbefreiung nicht der Besitz einer Betriebsgenehmigung entscheidend, sondern der Umstand, dass das Luftfahrzeug zur unmittelbaren Erbringung einer entgeltlichen Luftfahrtdienstleistung genutzt wird. Im Übrigen ist es auf Grundlage dieser Rechtsprechung des EuGH --anders als bei Flügen für rein unternehmensinterne Zwecke bzw. bei Flügen zur Förderung des Vereinszwecks (vgl. Senatsurteil vom 29. Oktober 2013 VII R 25/12, BFH/NV 2014, 535)--

unerheblich, dass bzw. wenn die Luftfahrtdienstleistung ausschließlich an andere Gesellschaften innerhalb eines Konzerns erbracht wurde.

- 13** 3. Für die Flüge zur Instandhaltung des eingesetzten Flugzeugs (Werkstattflüge) kommt eine Steuervergütung nicht in Betracht.
- 14** a) Entgegen der Auffassung des FG kann die Steuerbefreiung für Wartungsflüge nicht auf § 27 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG gestützt werden. Danach dürfen Flugbenzin und Flugturbinenkraftstoff steuerfrei bei der Instandhaltung gewerblich genutzter Luftfahrzeuge verwendet werden. Gemäß § 60 Abs. 8 EnergieStV steht die Steuerbefreiung jedoch nur Instandhaltungs-, Entwicklungs- und Herstellungsbetrieben zu, die vom Luftfahrt-Bundesamt, von der zuständigen Europäischen Agentur für Flugsicherheit oder vom Bundesamt für Wehrtechnik und Beschaffung genehmigt worden sind. Im Streitfall ist die Klägerin kein solcher Betrieb, so dass eine Steuerbefreiung nach § 27 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG nicht in Betracht kommt. Auch aus einer unmittelbaren Anwendung des Art. 15 Abs. 1 Buchst. j EnergieStRL folgt kein Anspruch auf die begehrte Steuerbefreiung, denn nach der Rechtsprechung des EuGH kann der Begünstigungstatbestand nur auf Flugzeughersteller und Flugwerften angewandt werden (EuGH-Urteil in Slg. 2011, I-12511). Daher fallen Flüge zu und von Flugzeugwerften, die nicht von diesen Betrieben durchgeführt werden, nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift.
- 15** b) Auch § 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG bietet keine hinreichende Rechtsgrundlage für die Gewährung einer Steuerentlastung von Energieerzeugnissen, die auf Trainings-, Schulungs- und Wartungsflügen verwendet werden. Denn diese Flüge dienen weder der gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen noch der gewerbsmäßigen Erbringung von Luftfahrtdienstleistungen i.S. des § 60 Abs. 4 Nr. 1 und 2 EnergieStV. Zwar können Luftfahrtdienstleistungen auch ohne die Durchführung eines Lufttransports erbracht werden, wie z.B. durch das Anfertigen von Luftaufnahmen oder durch das Absuchen oder Vermessen eines bestimmten Geländes, doch liegen solche Dienstleistungen im Streitfall nicht vor. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist die Steuerbefreiung nach § 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL davon abhängig, in welcher Weise das Luftfahrzeug genutzt wird. Abzustellen ist auf die konkrete Verwendung des Flugzeugs, d.h. auf die jeweilige Luftfahrttätigkeit, die unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrtdienstleistungen dienen muss (EuGH-Urteil in ZfZ 2012, 98, Rz 24 und 25). Bei Trainings-, Schulungs- und Wartungsflügen fehlt es an dem Erfordernis der Unmittelbarkeit, so dass ein Anspruch auf die Befreiung solcher Flüge nicht auf die unmittelbare Anwendung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL gestützt werden kann.
- 16** Da das FG der Klägerin rechtsfehlerhaft einen Vergütungsanspruch auf die Befreiung von Werkstattflügen nach § 27 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG zuerkannt hat, war die erstinstanzliche Entscheidung insoweit zu ändern.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de