# Beschluss vom 29. Oktober 2013, VII R 25/12

**Keine Energiesteuerbefreiung für Schulungsflüge gemeinnütziger Luftsportvereine**

BFH VII. Senat

EnergieStG § 27 Abs 2 Nr 1, EnergieStG § 52 Abs 1 S 1, EnergieStV § 60 Abs 4, EnergieStV § 60 Abs 5, EGRL 96/2003 Art 14 Abs 1 Buchst b

vorgehend FG Düsseldorf, 29. Mai 2012, Az: 4 K 3334/11 VE

## Leitsätze

1. NV: Einem Luftsportverein, der ohne Gewinnerzielungsabsicht gegen Entgelt für seine Mitglieder und für zukünftige Mitglieder Schulungsflüge anbietet, kann eine Steuerentlastung nach § 27 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG für das auf den Schulungsflügen verbrauchte Flugbenzin nicht gewährt werden.

2. NV: Die uneigennützige und den Vereinszweck fördernde Durchführung von Schulungsflügen für gegenwärtige und zukünftige Vereinsmitglieder stellt keine gewerbsmäßige Erbringung einer Luftfahrt-Dienstleistung dar.

## Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein eingetragener Luftsportverein, der Halter von drei einmotorigen Luftfahrzeugen ist. Nach seiner Satzung besteht der Vereinszweck in der Wahrung und Förderung der luftsportlichen Belange seiner Mitglieder. Er ist selbstlos tätig und verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke. In einer von ihm betriebenen Flugschule bietet er seinen Mitgliedern und zukünftigen Mitgliedern die Möglichkeit, Flugberechtigungen zu erwerben. Für diese Schulungsleistungen erhebt der Kläger ein Entgelt. Den Antrag auf Vergütung der Energiesteuer für das im Kalenderjahr 2009 verwendete Flugbenzin mit einer Researchoktanzahl von 100 lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) mit der Begründung ab, der Kläger habe die Schulungsleistungen nicht gewerbsmäßig erbracht. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, eine Vergütung scheitere im Streitfall daran, dass der Kläger das Flugbenzin im Rahmen einer privaten nichtgewerblichen Luftfahrt verwendet habe. Zwar habe der Verein für die Durchführung der Schulungsflüge ein Entgelt erhalten, doch er habe dabei nicht mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt, da er die Schulungsleistungen nur seinen Mitgliedern und zukünftigen Mitgliedern anbiete. Auch die unionsrechtlichen Bestimmungen gingen davon aus, dass die Steuerbefreiung eine kommerzielle, d.h. gewerbliche Tätigkeit erfordere. Kommerzielle Zwecke verfolge nur derjenige, der seine Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausübe. Es könne dahingestellt bleiben, ob es sich bei der Flugschule um einen Zweckbetrieb nach § 65 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) handele.

2 Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, das FG habe verkannt, dass der Gesetzgeber 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 Nr. L 283/51) unzutreffend umgesetzt habe. Mit der Forderung nach einer in der Person des Begünstigten bestehenden Gewinnerzielungsabsicht habe das FG eine unzulässige Einschränkung des Begriffs "kommerziell" vorgenommen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) sei es für die Gewährung der Begünstigung ausreichend, dass eine entgeltliche Luftfahrtdienstleistung erbracht werde. Das Tatbestandsmerkmal der Gewinnerzielungsabsicht sei kein taugliches Abgrenzungskriterium, denn Flugschulen könnten ihre Tätigkeit auch im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausüben, der nach § 14 Satz 2 AO keine Gewinnerzielungsabsicht erfordere. Mit seiner Tätigkeit im Rahmen des Zweckbetriebs trete der Kläger in einen Wettbewerb mit gewerblichen Flugschulen. Eine Verweigerung des Steuervorteils hätte demnach Wettbewerbsverzerrungen zur Folge, die durch die Steuerbefreiung gerade vermieden werden sollten. Es werde angeregt, das Verfahren auszusetzen und dem EuGH die Fragen zur Entscheidung vorzulegen, ob auch

gemeinnützigen Vereinen, die durch einen Zweckbetrieb entgeltliche Luftfahrtdienstleistungen erbringen, eine Befreiung zusteht, und ob der Begriff "kommerzielle Zwecke" Gewinnerzielungsabsicht voraussetze.

3 Der Kläger beantragt die Aufhebung des Urteils des FG und der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen sowie die Verpflichtung des HZA, ihm für das Kalenderjahr 2009 4.830,97 € Energiesteuer zu vergüten.

4 Das HZA beantragt die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

5 Beim Kläger handele es sich um einen in das Vereinsregister eingetragenen Idealverein, dessen Tätigkeit nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgerichtet sei. Ausweislich der Satzung verfolge der Verein selbstlose Zwecke, insbesondere den Zweck, die Jugend für die Luftfahrt zu gewinnen. Einnahmen aus dem Schulungsbetrieb, der nur Vereinsmitgliedern zugänglich sei, dürften nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden. Der vom Kläger unterhaltene Zweckbetrieb dürfe nicht so ausgestaltet sein, dass er in Wettbewerb zu steuerpflichtigen Unternehmen trete. Die Gleichstellung des Klägers mit gewerblich tätigen Flugschulen widerspräche dem Wesen der Gemeinnützigkeit und führte zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung. Auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL lasse sich deshalb kein unmittelbarer Anspruch auf die begehrte Steuerbefreiung stützen, weil sich die obligatorische Steuerbefreiung nicht auf Flugbenzin beziehe. Im Übrigen befördere der Kläger nur Vereinsmitglieder. Da eine Beförderung außenstehender Dritter nicht erfolge, finde eine Teilhabe am Markt nicht statt. Von einer den Wettbewerb potentiell beeinträchtigenden kommerziellen Tätigkeit könne daher nicht ausgegangen werden.

## Entscheidungsgründe

6 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

7 Die Revision des Klägers ist gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Der Kläger hat keinen Anspruch auf Entlastung von der Energiesteuer.

8 1. Nach § 27 Abs. 2 Nr. 1 des Energiesteuergesetzes (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 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung (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 oder zur gewerbsmäßigen Erbringung von Dienstleistungen. Es ist unstreitig, dass der Kläger kein Luftfahrtunternehmen betreibt. Eine Steuerbefreiung käme infolgedessen nur in Betracht, wenn der Kläger die Flugzeuge zur gewerbsmäßigen Erbringung von Dienstleistungen einsetzte. Gewerbsmäßigkeit liegt gemäß § 60 Abs. 5 EnergieStV jedoch nur dann vor, wenn die mit dem Luftfahrzeug gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird.

9 Nach den Feststellungen des FG handelt der Kläger im Rahmen der Erfüllung des Vereinszwecks nicht mit Gewinnerzielungsabsicht. Gemäß Nr. 2 Abs. 2 der Satzung ist er selbstlos tätig und verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne der AO. In diesem Rahmen wahrt und fördert er die luftsportlichen Belange seiner Mitglieder (Nr. 2 Abs. 1 der Satzung), wozu auch die Fürsorge für die Jugend und die Ausbildung in den erforderlichen fliegerischen und technischen Fertigkeiten gehört. Diesem Vereinszweck entsprechend richtet sich das Schulungsangebot ausschließlich an Mitglieder bzw. zukünftige Mitglieder des Vereins. Da Gewinne aus einer wirtschaftlichen Betätigung nicht erzielt werden sollen, ist der Kläger nicht gewerbsmäßig i.S. des § 60 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 Nr. 2 EnergieStV tätig, weshalb eine Steuerbefreiung für das auf den Schulungsflügen verbrauchte Flugbenzin nicht gewährt werden kann.

10 2. Entgegen der Auffassung des Klägers steht dieses Ergebnis nicht in Widerspruch zu Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL.

11 a) Selbst wenn der Auffassung der Revision gefolgt werden könnte, kommerzielle Zwecke i.S. des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL könnten auch ohne Gewinnerzielungsabsicht verfolgt werden und deshalb die in § 60 Abs. 5

EnergieStV vorgenommene Einschränkung aus unionsrechtlichen Gründen unbeachtet bleiben müsse, ergäbe sich ein Anspruch auf die energiesteuerrechtliche Begünstigung nicht aus dem Unionsrecht.

**12** Gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL können die Mitgliedstaaten die für die gewerbliche Luftfahrt obligatorisch zu gewährende Steuerbefreiung auf Lieferungen von Flugturbinenkraftstoff (KN-Code 2710 19 21) beschränken. Nach den Feststellungen des FG begehrt der Kläger eine Befreiung für auf Schulungsflügen eingesetztes 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. Da den Mitgliedstaaten ein steuerlicher Gestaltungsspielraum zusteht, besteht kein Anlass, die vom Kläger zur Auslegung und Anwendung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL formulierten Fragen im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens dem EuGH vorzulegen. Denn die Mitgliedstaaten könnten Flugbenzin selbst dann besteuern, wenn es im Rahmen der Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen zu kommerziellen Zwecken verwendet wird.

**13** b) Die für Luftfahrtbetriebsstoffe angeordnete Steuerverschonung soll dazu dienen, die Wettbewerbsfähigkeit in der Gemeinschaft ansässiger Unternehmen gegenüber in Drittstaaten ansässigen und evtl. dort steuerlich begünstigten Unternehmen zu erhalten (vgl. EuGH-Urteil vom 1. Dezember 2011 C-79/10, Slg. 2011, I-12511, Rz 26). In diesem Licht sind die in Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL verwendeten Begriffe "nichtgewerbliche Luftfahrt" und "kommerzielle Zwecke" auszulegen. Nach vorgenanntem EuGH-Urteil ist der Umfang der Steuerbefreiung nach der Definition des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Unterabs. 2 EnergieStRL zu bestimmen.

**14** Danach ist entscheidend, dass die begünstigte Tätigkeit kommerziellen Zwecken dient. Nach dem allgemeinen Sprachverständnis wird unter einer kommerziellen Tätigkeit eine den Handel betreffende bzw. eine Geschäftsinteressen wahrnehmende, auf Gewinn bedachte Betätigung verstanden (Duden, Das große Wörterbuch der deutschen Sprache, 2. Aufl., Bd. 4). Deshalb ist zu fordern, dass das Tun des Begünstigten von Gewinnstreben geprägt ist, denn ohne dieses ist eine Teilnahme am allgemeinen Handel (lat. commercium) bzw. am wirtschaftlichen Verkehr kaum denkbar. Demnach liegt keine kommerzielle Betätigung i.S. des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL vor, wenn ausschließlich altruistische, d.h. uneigennützige Ziele verfolgt werden, die eine Gewinnerzielung in den Hintergrund treten lassen oder gänzlich ausschließen. Dies folgt auch aus dem in der Richtlinienvorschrift enthaltenen Merkmal der Entgeltlichkeit.

**15** Bei diesem Befund steht das in § 60 Abs. 5 EnergieStV normierte Erfordernis der Gewinnerzielungsabsicht nicht in Widerspruch zu den unionsrechtlichen Vorgaben. Da der Kläger ohne Gewinnerzielungsabsicht handelt, kommt es bei dieser Betrachtung nicht darauf an, ob der Betrieb der Flugschule als Zweckbetrieb nach § 65 Nr. 1 AO angesehen werden kann, wozu das FG keinen Anlass hatte, Feststellungen zu treffen. Auch bedarf es keiner Beantwortung der Frage, ob mit Gewinnerzielungsabsicht eingerichtete und unterhaltene Zweckbetriebe gemeinnütziger Vereine eine andere unionsrechtliche Beurteilung rechtfertigten.

**16** c) Im Streitfall ist darüber hinaus zu berücksichtigen, dass der Kläger nach den von der Revision unwidersprochenen Feststellungen des FG seine Dienstleistungen ausschließlich den Vereinsmitgliedern bzw. künftigen Vereinsmitgliedern anbietet. Dadurch wird der Kreis derjenigen Personen, die das Schulungsangebot in Anspruch nehmen können, erheblich eingeschränkt. Eine allgemeine Teilhabe am Markt findet somit nicht statt (vgl. zu diesem Aspekt Urteil des FG Hamburg vom 17. Dezember 2010 4 K 228/08, nicht veröffentlicht, zur Steuerbefreiung für Schiffsbetriebsstoffe nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. c EnergieStRL). Dadurch unterscheidet sich der Kläger von gewerbsmäßig tätigen Flugschulen, die ihre Dienstleistungen --oftmals unterstützt von gezielten Werbemaßnahmen-- einem offenen Interessentenkreis auf einem durch Wettbewerb geprägten Markt anzubieten pflegen. In dieser Beziehung weist der Streitfall Parallelen zu dem vom EuGH in der Rechtssache C-79/10 entschiedenen Fall auf, bei dem ausschließlich Mitarbeiter der Eigentümerin des Flugzeugs zu unternehmensinternen Zwecken befördert und die Beförderungsleistungen ebenfalls nicht am Markt angeboten worden sind. Zutreffend hat der EuGH darauf hingewiesen, dass die Flüge der Förderung der Geschäfte des Unternehmens und nicht der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dienten. So liegt es auch im Streitfall, in dem die vom Kläger angebotenen und von Vereinsmitgliedern durchgeführten Schulungsflüge der Förderung des Vereinszwecks dienen. Auch aus diesem Grund steht die Ablehnung des vom Kläger geltend gemachten Anspruchs in Einklang mit Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL und der Rechtsprechung des EuGH.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de