

## Urteil vom 07. August 2012, VII R 15/09

**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 3182/08 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. Dabei ist es unbeachtlich, ob das Flugzeug mit oder ohne Piloten verchartert wird .
2. NV: Dies gilt insbesondere dann, wenn eine Vertragsklausel bestimmt, dass durch den Charter-Vertrag die "volle Verantwortung" für das Flugzeug übertragen wird .
3. NV: Verwender kann nur sein, wer die mittelbare oder unmittelbare Sachherrschaft über das verwendete Mineralöl ausübt .
4. NV: Eine GmbH, die ein gechartertes Flugzeug lediglich zu unternehmensinternen Werkflügen einsetzt, erbringt keine mineralölsteuerrechtlich begünstigte Luftfahrt-Dienstleistung .

### Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), der 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 Eigentümer eines Luftfahrzeugs, das er im Kalenderjahr 2006 einschließlich des Luftfahrtbetriebsstoffes (Flugbenzin) an eine GmbH vercharterte, deren Gegenstand die Herstellung und der Vertrieb von ... ist. Die GmbH setzte das Flugzeug im Werkverkehr für eigenbetriebliche Zwecke ein. Für die Durchführung der Flüge einschließlich eines Probeflugs von einer Dauer von insgesamt 85 Minuten bezog der Kläger im Kalenderjahr 2006 im Steuergebiet insgesamt ... Liter versteuertes Flugbenzin.
- 2 Im Dezember 2007 beantragte er 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, dem Kläger stehe 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) zu. 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 der Kläger sein Flugzeug an die GmbH verchartert habe, sei damit ein steuerbegünstigter Tatbestand nicht erfüllt. Allein durch die Vermietung seines Flugzeugs verwende der Kläger keinen Luftfahrtbetriebsstoff für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen. Somit sei er 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.
- 5** Das HZA beantragt, das erstinstanzliche Urteil insoweit aufzuheben, als es verpflichtet wird, dem Kläger für das Jahr 2006 ... € Mineralölsteuer und ... € Energiesteuer zu vergüten.
- 6** Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen. Er schließt sich hinsichtlich der Steuerbefreiung für Werkflüge und für die Fälle der Vercharterung weitgehend der Auffassung des FG an. Im Streitfall sei er als derjenige anzusehen, der eine unmittelbar mit dem Flug des Luftfahrzeugs zusammenhängende entgeltliche Dienstleistung erbringe. In seiner Klageerwiderung vom 6. November 2008 habe das HZA ausgeführt, die vertragliche Vereinbarung sehe vor, dass er das betankte Flugzeug und den Piloten gegen Entgelt zur Verfügung stelle. Aus den Ausführungen des HZA ergebe sich, dass er wie vom EuGH verlangt selbst eine Luftfahrt-Dienstleistung erbringe. Nur in einigen Fällen habe ein dritter Pilot das Flugzeug für ihn als Vercharterer geflogen. Ohne Belang sei es, für welche Zwecke der Charterer das Flugzeug nutze.
- 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 Flugturbinenkraftstoffs 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 Änderung des Urteils des FG zur Abweisung der Klage soweit das FG das HZA verpflichtet hat, dem Kläger für das Jahr 2006 ... € Mineralölsteuer und ... € Energiesteuer zu vergüten. Dem Kläger steht kein Anspruch auf Befreiung von der Mineralölsteuer bzw. Energiesteuer zu, denn er betreibt kein Luftfahrtunternehmen, dessen Gegenstand die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen ist. Auch ist er nicht als entlastungsberechtigter Verwender anzusehen.
- 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. Der Kläger besitzt keine luftverkehrsrechtliche Genehmigungen nach § 20 Abs. 1 i.V.m. § 21 Abs. 1 LuftVG. Er ist daher kein Luftfahrtunternehmen, das der EuGH hinsichtlich der Beförderung von Personen oder Sachen als begünstigt angesehen hat.
- 15** 2. Der Kläger ist hinsichtlich des Flugbenzins, das im Rahmen der Vercharterung von der GmbH verwendet worden ist, nicht als entlastungsberechtigter Verwender des Flugbenzins anzusehen.
- 16** 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, dass vergütungsberechtigter Verwender nur derjenige sein kann, 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 chartert, 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.
- 18** Folglich steht im Streitfall dem Kläger ein Entlastungsanspruch hinsichtlich des Flugbenzins, das auf den von der GmbH durchgeführten Flügen verbraucht worden ist, nicht zu. Nicht er, sondern die GmbH ist Verwender des Flugbenzins. Die Sachherrschaft über das Flugzeug und über das Flugbenzin übte nämlich die GmbH aus, der es oblag, die Einsatzorte und --vorbehaltlich der Einschränkung der Ziff. V.1. des Charter-Vertrags-- die Einsatzzeiten festzulegen und der durch den Chartervertrag die "volle Verantwortung" für das Flugzeug übertragen worden ist.

Daran änderte auch der Umstand nichts, dass der Kläger das Flugzeug selbst geflogen haben sollte. Für die Beurteilung der Verwendereigenschaft eines Charterers kann es keinen Unterschied machen, ob er das Luftfahrzeug vom Vercharterer mit oder ohne Pilot mietet. Soweit sich der Kläger in der mündlichen Verhandlung darauf berufen hat, der Charter-Vertrag sei nicht in der vereinbarten Weise durchgeführt worden, sodass der Kläger aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse als eigentlicher Verwender des Flugbenzins angesehen werden könnte, ist dieses nicht näher substantiierte Vorbringen nicht geeignet zu einem für den Kläger günstigeren Ergebnis zu führen.

- 19** 3. Ein Anspruch auf die mineralöl- bzw. energiesteuerliche Freistellung von Werkflügen ergibt sich auch nicht aus der unmittelbaren Anwendung von Unionsrecht.
- 20** 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).
- 21** Nach den Feststellungen des FG begehrt der Kläger eine Befreiung für das von ihm 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 vom Kläger 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). Entgegen der Auffassung des Klägers hat der Senat in seiner Entscheidung vom 28. Februar 2012 VII R 9/09 keinen Rechtssatz aufgestellt, nach dem der nationale Gesetzgeber die Steuerbefreiung für andere Energieerzeugnisse als Flugturbinenkraftstoff von zusätzlichen Voraussetzungen als denen vom EuGH in seiner Entscheidung in ZfZ 2012, 98 genannten, abhängig machen könnte.
- 22** 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 dem Kläger die Steuerbefreiung zu verwehren, scheidet der Anspruch daran, dass die GmbH keine 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 Werkflügen nicht der Fall. Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift sind somit nicht erfüllt.
- 23** Da das FG zu einer davon abweichenden Rechtsauffassung gelangt ist, war das erstinstanzliche Urteil insoweit aufzuheben, als das FG dem Kläger einen Anspruch auf Steuerbefreiung für die von ihm im Streitjahr durchgeführten Flüge (mit Ausnahme des Probflugs) gewährt hat.

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