

# Beschluss vom 14. Mai 2014, VII B 116/12

## Frage nach der energiesteuerrechtlichen Behandlung einer Nassvercharterung nicht klärungsbedürftig

BFH VII. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, MinöStG § 4 Abs 1 Nr 3, MinöStV § 50 Abs 1, EnergieStG § 27 Abs 2 Nr 2, EGRL 96/2003 Art 14 Abs 1 Buchst b

vorgehend FG Düsseldorf, 01. Mai 2012, Az: 4 K 3189/08 VM,VE

## Leitsätze

1. NV: Die Frage, ob ein Unternehmen, das ein aufgetanktes Flugzeug einschließlich eines Piloten gegen Entgelt anderen Unternehmen zur Verfügung stellt (Nassvercharterer), als Nutzungsberechtigter und damit Begünstigter i.S. des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL angesehen werden kann, ist nicht klärungsbedürftig.
2. NV: Ein Unternehmen, das einem anderen Unternehmen im Rahmen eines Chartervertrages gegen Entgelt ein aufgetanktes und versichertes Flugzeug nebst einem Piloten für beliebige Flüge überlässt, kann keine Mineralölsteuerentlastung nach § 4 Abs. 1 Nr. 3 MinöStG 1993 i.V.m. § 50 Abs. 1 MinöStV beanspruchen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdegegnerin (Klägerin) ist Ehefrau eines Kaufmanns und Piloten, der Eigentümer und Halter eines Flugzeugs ist. Nachdem sie das Flugzeug mit dem damaligen Geschäftsbetrieb von ihrem Ehegatten übernommen hatte, nutzte sie das Flugzeug im Zeitraum vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2007, indem sie für zahlreiche gewerbliche Unternehmen für deren eigenbetriebliche Zwecke Mitarbeiter beförderte. Dazu berechnete sie ihren Kunden die in Minuten bemessene Flugzeit zum angegebenen Ziel zuzüglich Abflug- und Landegebühren. Flugzeugführer des Flugzeugs war stets der Ehemann der Klägerin. Mit ihrer Tätigkeit erzielte die Klägerin einen Gewinn.
- 2 Den Antrag auf Vergütung der auf dem verwendeten Flugbenzin lastenden Mineralöl- bzw. Energiesteuer lehnte der Beklagte und Beschwerdeführer (das Hauptzollamt --HZA--) mit der Begründung ab, die Klägerin sei kein Luftfahrtunternehmen und führe keine Luftfahrt im verbrauchsteuerrechtlichen Sinn durch. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 3 Die daraufhin erhobene Klage erachtete das Finanzgericht (FG) als überwiegend begründet. Es urteilte, die Klägerin habe mit dem Flugzeug unmittelbar entgeltliche Luftfahrtdienstleistungen erbracht, denn sie habe das Flugzeug ihren Kunden nicht zeitweise überlassen, sondern mit ihm einschließlich des von ihr eingesetzten Piloten vertraglich vereinbarte Beförderungen durchgeführt und diese Leistung auch abgerechnet. Damit habe sie keinen Charter-, sondern einen Beförderungsvertrag abgeschlossen. Es komme nicht darauf an, ob die Klägerin eine Betriebsgenehmigung nach § 20 des Luftverkehrsgesetzes habe. Den ihr zustehenden Entlastungsanspruch könne die Klägerin unmittelbar auf 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) stützen. Soweit sie das Flugzeug für die Durchführung von Prüfungsflügen verwendet habe, stehe ihr allerdings hinsichtlich der Mineralölsteuer nach § 4 Abs. 1 Nr. 3 des Mineralölsteuergesetzes (MinöStG 1993) i.V.m. § 50 Abs. 1 der Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung (MinöStV) kein Entlastungsanspruch zu, denn mit diesen Flügen habe sie keine Beförderungsdienstleistungen erbracht. In Bezug auf die Energiesteuer ergebe sich ein Vergütungsanspruch aus § 27 Abs. 2 Nr. 2 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG), denn diese Flüge dienten der Instandhaltung des Luftfahrzeugs.
- 4 Mit seiner Beschwerde begehrt das HZA die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). Von grundsätzlicher Bedeutung

sei die Rechtsfrage, ob ein Nassvercharterer, der sein Flugzeug einschließlich eines Piloten gegen Entgelt anderen Unternehmen zur Verfügung stelle, als Nutzungsberechtigter i.S. des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL angesehen werden könne, oder ob der Mieter bzw. Charterer Nutzungsberechtigter sei, so dass es darauf ankomme, ob dieser mit dem Flugzeug selbst unmittelbar eine entgeltliche Luftfahrtdienstleistung erbringe. Sähe man einen Nassvercharterer als Nutzungsberechtigten an, bestehe die Gefahr eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten. Die Ansicht des FG Düsseldorf führe zu einem erheblichen fiskalischen Risiko für den Bundeshaushalt, weil künftig auch Unternehmen begünstigt würden, die lediglich Vercharterungen bzw. Vermietungen durchführten. Eine Abweichung vom Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28. Februar 2012 VII R 9/09 (BFHE 237, 475, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2012, 335) bestehe insoweit, als das FG dem Umstand keine Bedeutung beigemessen habe, dass die Klägerin keine luftverkehrsrechtliche Zulassung als Luftfahrtunternehmen besitze. Die fehlende Betriebsgenehmigung sei als Indiz dafür zu werten, dass der Betrieb der Klägerin nicht auf eine Personenbeförderung, sondern auf eine Vercharterung angelegt sei. Indem das FG eine bloße Vercharterung als gewerbliche Tätigkeit für die Steuerentlastung als ausreichend erachte, ohne die Verwendung des Flugzeugs durch den Charterer zu berücksichtigen, weiche es vom Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 21. Dezember 2011 C-250/10 (ZfZ 2012, 98) und von den Urteilen des FG Hamburg vom 13. Mai 2009 4 K 53/08 und 4 K 157/08 ab. In den Fällen der Nassvercharterung sei auf den Mieter bzw. Charterer abzustellen. Dieser könne keine Entlastung beanspruchen, wenn er das Flugzeug nur für eigene betriebliche Zwecke verwende, ohne Luftfahrtdienstleistungen zu erbringen. Schließlich weiche das Urteil des FG von der Entscheidung des EuGH vom 1. Dezember 2011 C-79/10 (Slg. 2011, I-12511) ab. Der EuGH habe die Begünstigung des Art. 15 Abs. 1 Buchst. j EnergieStRL auf Unternehmen beschränkt, deren Gegenstand die Fertigung, Entwicklung, Erprobung oder Wartung von Luftfahrzeugen ist. Demgegenüber habe das FG Düsseldorf verkannt, dass diese Bestimmung durch § 27 Abs. 2 Nr. 2 bzw. 3 EnergieStG umgesetzt worden sei. Danach werde eine Steuerentlastung nur bestimmten Instandhaltungsbetrieben gewährt. Demgegenüber habe das FG entschieden, dass auch ein Unternehmen, dessen Hauptgeschäftszweck nicht die Instandhaltung von Luftfahrzeugen ist, eine Steuerentlastung beanspruchen könne.

- 5 Die Klägerin ist der Beschwerde entgegengetreten. Sie macht geltend, das HZA stütze seine Beschwerde auf einen zumindest unvollständigen Sachverhalt. Sämtliche Werft- und Prüfungsflüge seien als private Flüge gekennzeichnet und nicht in der Summe der Flugminuten enthalten, für die eine Entlastung beantragt und eingeklagt worden sei. Allenfalls beruhe das Urteil auf einer Ungenauigkeit, die durch eine Tatbestandsberichtigung hätte korrigiert werden können. Die vom HZA aufgeworfene Frage sei nicht klärungsbedürftig und auch nicht klärungsfähig, da das FG gerade keine Vercharterung, sondern die Erbringung einer Dienstleistung angenommen habe. Im Übrigen sei eine Abweichung von den vom HZA als Divergenzentscheidungen in Bezug genommenen Gerichtsurteilen nicht erkennbar.
- 6 Mit Schriftsatz vom 3. Januar 2013 hat die Klägerin die Vorsitzende Richterin am BFH ... und den Richter am BFH ... wegen Besorgnis der Befangenheit abgelehnt. Mit weiterem Schriftsatz vom 18. Februar 2013 hat die Klägerin beantragt, das Verfahren über die Nichtzulassungsbeschwerde bis zur Rechtskraft der Entscheidung des FG Düsseldorf im Verfahren 4 K 454/13 auszusetzen.
- 7 Mit Beschluss vom 11. April 2014 VII S 9/13 hat der BFH den Befangenheitsantrag gegen den an diesem Verfahren noch mitwirkenden Richter am BFH ... zurückgewiesen.

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Beschwerde ist unbegründet. Der vom HZA aufgeworfenen Rechtsfrage kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu. Soweit die Beschwerde eine Abweichung von den in Bezug genommenen Entscheidungen des BFH, EuGH und des FG Hamburg geltend macht, liegt die behauptete Divergenz nicht vor.
- 9 1. Für die nach § 116 Abs. 3 Satz 1 und 3 FGO zu fordernde Darlegung der Zulassungsgründe der grundsätzlichen Bedeutung einer Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und der Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) muss der Beschwerdeführer eine konkrete Rechtsfrage formulieren und auf ihre Bedeutung für die Allgemeinheit eingehen. Erforderlich ist darüber hinaus der substantiierte Vortrag, warum im Einzelnen die Klärung der aufgeworfenen Rechtsfrage durch die angestrebte Revisionsentscheidung aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit und/oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Ferner muss die aufgeworfene Frage klärungsbedürftig und im konkreten Streitfall auch klärungsfähig sein (vgl. Senatsbeschlüsse

vom 27. Oktober 2003 VII B 196/03, BFH/NV 2004, 232, und vom 2. Dezember 2002 VII B 203/02, BFH/NV 2003, 527, m.w.N.).

- 10** Diesen Anforderungen wird die Beschwerde nicht gerecht. Die vom HZA formulierte Rechtsfrage bezieht sich ausdrücklich auf den Fall, dass ein Flugzeug einem Mieter bzw. Charterer zur weiteren Nutzung überlassen wird. Nach den Feststellungen des FG, die mit Verfahrensrügen nicht angegriffen worden sind, liegt dem Streitfall weder ein Charter- noch ein Mietvertrag zugrunde. Vielmehr hat die Klägerin mit einem Luftfahrzeug gegenüber anderen Unternehmen entgeltliche Luftfahrtdienstleistungen in Form von Personenbeförderungen erbracht. Somit könnte sich die vom HZA aufgeworfene Frage in dem angestrebten Revisionsverfahren nicht stellen. Im Übrigen ist die Frage hinsichtlich der mineralölsteuerrechtlichen Beurteilung sog. Nassvercharterungen auch nicht mehr klärungsbedürftig. Denn mit Urteil vom 17. Juli 2012 VII R 26/09 (BFHE 239, 181, ZfZ 2012, 305) hat der beschließende Senat entschieden, dass einem Unternehmen, das kein Luftfahrtunternehmen ist und ein eigenes Flugzeug flugbereit, versichert und vollgetankt nebst einem Piloten anderen Unternehmen im Rahmen eines Chartervertrags für beliebige Flüge im Werkverkehr zur Verfügung stellt, kein Anspruch auf Befreiung von der Mineralölsteuer zusteht. Denn in diesen Fällen ist nicht der Vercharterer, sondern der Charterer eigentlicher Verwender des Luftfahrtbetriebsstoffs, so dass bereits aus diesem Grund ein Entlastungsanspruch nicht in Betracht kommt. Die Entscheidung lässt sich auch auf die Energiesteuer übertragen.
- 11** 2. Eine Divergenz zum Senatsurteil in BFHE 237, 475, ZfZ 2012, 335 liegt nicht vor, weil der BFH in dieser Entscheidung nicht den von der Beschwerde formulierten Rechtssatz aufgestellt hat, eine Steuerentlastung nach § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a MinöStG 1993 i.V.m. § 50 Abs. 1 MinöStV komme nur dann in Betracht, wenn das begünstigte Unternehmen über eine luftverkehrsrechtliche Betriebsgenehmigung verfüge. Vielmehr hat der BFH seine Entscheidung insbesondere darauf gestützt, dass der Geschäftszweck des Unternehmens der Klägerin nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Einsatz von Flugzeugen bestand. Dabei stand es außer Frage, dass die Klägerin kein Luftfahrtunternehmen betrieb und auch keine Luftfahrt-Dienstleistungen erbrachte. Auch hat der BFH ausdrücklich in Erwägung gezogen, dass sich ein Kläger aufgrund von Umsetzungsdefiziten unmittelbar auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 EnergieStRL berufen könnte. Selbst für diesen Fall hat der BFH jedoch einen Entlastungsanspruch abgelehnt, weil es im Streitfall an der erforderlichen Voraussetzung der entgeltlichen Erbringung einer Luftfahrtdienstleistung fehlte. Insofern beruht das Urteil nicht auf einer Aussage zur unmittelbaren Anwendung von Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 EnergieStRL.
- 12** 3. Die behauptete Abweichung von den Urteilen des EuGH in ZfZ 2012, 98 und des FG Hamburg vom 13. Mai 2009 4 K 53/08 und 4 K 157/08 liegt ebenfalls nicht vor. Sämtliche Entscheidungen betreffen die entgeltliche Überlassung von Luftfahrzeugen, d.h. Fälle, in denen der Eigentümer des Flugzeugs dieses samt der zu seinem Betrieb erforderlichen Luftfahrtbetriebsstoffe an ein anderes Unternehmen verchartert oder vermietet. Anders als im Streitfall war in diesen Fällen nicht die Erbringung einer Beförderungsleistung geschuldet, sondern lediglich die Zurverfügungstellung eines flugbereiten und vollgetankten Flugzeugs. Infolgedessen kann das angefochtene Urteil nicht auf dem von der Beschwerde behaupteten Rechtssatz beruhen. Entgegen der Darstellung des HZA hat das FG eine bloße Vercharterung als gewerbliche Tätigkeit für die Steuerentlastung nicht als ausreichend erachtet, sondern die Steuerentlastung aufgrund der erbrachten Beförderungsdienstleistungen gewährt. Im Fall der Erbringung von Luftfahrtdienstleistungen ist die Rechtfertigung der Begünstigung von Luftfahrtbetriebsstoffen aus der Sicht des eigentlichen Verwenders, nämlich des Dienstleistenden, zu beurteilen, so dass es nicht darauf ankommen kann, zu welchen Zwecken der Dienstleistungsnehmer die nachgefragte Dienstleistung in Anspruch nimmt.
- 13** 4. Schließlich legt die Beschwerde nicht dar, dass das angefochtene Urteil auf einem Rechtssatz beruht, der von einem Rechtssatz des EuGH-Urteils in Slg. 2011, I-12511 abweicht. In diesem Urteil hat der EuGH in Bezug auf die Auslegung des Art. 15 Abs. 1 Buchst. j EnergieStRL entschieden, dass Kraftstoffe, die für Flüge zu einer Flugwerft und wieder zurück verwendet werden, nicht in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift fallen. Soweit das FG der Klägerin hinsichtlich der Prüfungsflüge einen energiesteuerrechtlichen Entlastungsanspruch zuerkannt hat, hat es diesen unmittelbar auf § 27 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG gestützt und damit nationales Recht angewandt und ausgelegt. Indem die Beschwerde rügt, das FG habe verkannt, dass diese Vorschrift der Umsetzung des Art. 15 Abs. 1 Buchst. j EnergieStRL diene, macht sie mit diesem Vorbringen keine Divergenz, sondern --unter Hinweis auf den in § 60 Abs. 8 EnergieStV festgelegten Begünstigtenkreis-- allenfalls eine fehlerhafte Rechtsanwendung geltend, die jedoch nicht zur Zulassung der Revision wegen Divergenz führen kann.
- 14** 5. Eine Aussetzung des Verfahrens über die Nichtzulassungsbeschwerde kommt nicht in Betracht, denn die Voraussetzungen des § 74 FGO liegen nicht vor. Für die Frage, ob die Darlegungen des HZA die Zulassung der

Revision geboten erscheinen lassen, kann ein anderes finanzgerichtliches Verfahren --selbst wenn es um einen vergleichbaren Sachverhalt und um vergleichbare rechtliche Fragestellungen gehen sollte-- nicht vorgreiflich sein.

**15** 6. Im Übrigen ergeht der Beschluss gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ohne Begründung.

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