

Beschluss vom 08. July 2014, VII R 9/13

Luftverkehrsrechtliche Betriebsgenehmigung keine Voraussetzung für Mineralöl- oder Energiesteuerbefreiung für die gewerbliche Luftfahrt

BFH VII. Senat

MinöStG § 4 Abs 1 Nr 3 Buchst a, MinöStG § 50 Abs 1, MinöStG § 18 Abs 2 S 3 Nr 5 Buchst a, EnergieStG § 27 Abs 2 Nr 1, EnergieStG § 27 Abs 2 Nr 2, EnergieStV § 52 Abs 2 Nr 4 Buchst a, EnergieStV § 60 Abs 4, EnergieStV § 5, LuftVG § 20, EGRL 96/2003 Art 14 Abs 1 Buchst b

vorgehend FG Düsseldorf, 06. March 2012, Az: 4 K 3955/08 VE

Leitsätze

1. NV: Eine nach luftverkehrsrechtlichen Vorschriften zu erteilende Betriebsgenehmigung ist keine Voraussetzung für eine nach § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a MinöStG 1993 i.V.m. § 50 Abs. 1 MinöStV oder § 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG zu gewährende Energiesteuerbefreiung.
2. NV: Einer Befreiung von der Mineralölsteuer oder Energiesteuer steht nicht entgegen, dass entgeltliche Luftfahrtdienstleistungen von einer konzernzugehörigen Dienstleistungsgesellschaft an die Muttergesellschaft erbracht werden.
3. NV: Die in § 50 Abs. 1 i.V.m. § 18 Abs. 2 Satz 3 Nr. 5 Buchst. a MinöStV normierte Beschränkung auf Luftfahrtunternehmen mit einer Genehmigung nach § 20 LuftVG steht in Widerspruch zu Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL.

Tatbestand

- 1 I. Seit 2003 betrieb die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) als Dienstleistungs GmbH einen am Flughafen X stationierten und ihr gehörenden Konzern-Jet, mit dem Vorstände des Konzerns für ausschließlich geschäftliche Flüge befördert wurden. Alle Leistungen ihres Bereichs Flugbetrieb, dessen Büro sich auch auf dem Flughafen befindet, wurden ihrer Muttergesellschaft --einer AG-- gegen volle Kostenerstattung mit einem Gewinnaufschlag von 2 % in Rechnung gestellt. Die Muttergesellschaft belastete ihrerseits die von der Klägerin in Rechnung gestellten Beträge den Auftrag gebenden Konzerngesellschaften. Mit ihrer Muttergesellschaft schloss die Klägerin 2003 einen Dienstleistungsrahmenvertrag, nach dem sie vor allem in den Bereichen Flugbetrieb, Kraftfahrzeugdienst, Gebäudeverwaltung und Betriebliche Altersversorgung Dienstleistungen erbrachte.
- 2 Für den Zeitraum von Januar bis Juli 2006 beantragte die Klägerin für den auf den Flügen verwendeten Flugturbinenkraftstoff (Kerosin) eine Entlastung von der Mineralölsteuer. Entsprechende Anträge stellte sie in Bezug auf die Energiesteuer für den Zeitraum August bis Dezember 2006 sowie für das Jahr 2007. Mit der Begründung, die Klägerin verfüge 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), lehnte der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) sämtliche Entlastungsanträge ab.
- 3 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Klägerin stehe ein Anspruch auf die begehrten Steuerentlastungen aus der unmittelbaren Anwendung des 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) zu. 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 EnergieStRL, auf dessen unmittelbare Anwendung sich die Klägerin berufen könne. Im Streitfall habe die Klägerin mit einem ihr

gehörenden Flugzeug entgeltliche Luftfahrtdienstleistungen erbracht, indem sie mit dem ihr gehörenden Konzern-Jet Vorstände der Gesellschaften ihres Konzerns ausschließlich für geschäftliche Flüge befördert und diese Leistungen ihrer Konzern-Muttergesellschaft in Rechnung gestellt habe. Dabei sei es unerheblich, dass sie diese Dienstleistungen nicht auf dem Markt angeboten habe. Zweifel an der von der Klägerin verfolgten Gewinnerzielungsabsicht, den mit dem Flugbetrieb zu tragenden Risiko und der sie damit treffenden Verantwortung seien weder vorgetragen noch sonst erkennbar geworden. Das FG-Urteil ist in der Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2012, Beilage 3, 38 veröffentlicht.

- 4 Mit seiner Revision rügt das HZA eine fehlerhafte Anwendung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL und der einschlägigen nationalen Bestimmungen des Mineralöl- und Energiesteuerrechts. Die Klägerin sei kein Luftfahrtunternehmen. Auch habe sie keine gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen durchgeführt, sondern lediglich unternehmens- bzw. konzerninterne Flüge. Für den Streitfall sei § 60 Abs. 4 Nr. 1 der Energiesteuerverordnung (EnergieStV) maßgebend, der die Steuerbefreiung vom Vorliegen einer Betriebsgenehmigung als Luftfahrtunternehmen abhängig mache. Mit der Vorlage einer solchen Genehmigung belege das Unternehmen, dass es generell Personen oder Waren befördere, mit Gewinnerzielungsabsicht handle und nach außen tätig sei. Das Luftverkehrsrecht stufe Werkverkehre, die ohne eine Genehmigung nach § 20 LuftVG durchgeführt würden, als nichtgewerbsmäßig ein. Nach den unionsrechtlichen Vorgaben seien nur solche Unternehmen begünstigt, die sich mit Gewinnerzielungsabsicht um eine Teilhabe am Markt bemühten. Die von der Klägerin im Konzernverbund durchgeführten Flüge würden jedoch nicht am Markt angeboten. Aus den Unterlagen der Klägerin sei nicht ersichtlich, ob die Flüge mit Gewinnerzielungsabsicht durchgeführt worden seien. Auch auf eine unmittelbare Anwendung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL könne eine Entlastung nicht gestützt werden. Es könne nämlich keinen Unterschied machen, ob ein Unternehmen seine Mitarbeiter selbst zu betrieblichen Zwecken befördere oder ob ein zu diesem Zweck gegründetes Tochterunternehmen dies übernehme.
- 5 Das HZA beantragt die Aufhebung des Urteils des FG und die Abweisung der Klage.
- 6 Die Klägerin beantragt die Zurückweisung der Revision als unbegründet. Im Wesentlichen schließt sie sich den Ausführungen des FG an. Nach den unionsrechtlichen Vorgaben und der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) sei es unerheblich, ob das flugzeugbetreibende Unternehmen ein zugelassenes Luftfahrtunternehmen sei. Das HZA vermische in unzulässiger Weise Luftfahrtrecht und Steuerrecht. Sie erbringe mit Gewinnerzielungsabsicht für andere selbständige Unternehmen Luftfahrtdienstleistungen, so dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllt seien. Im Übrigen sei der Flugbetrieb aus haftungsrechtlichen Gründen ausgegliedert worden. Eine luftverkehrsrechtliche Genehmigung sei nicht beantragt worden, weil dann die Start- und Landebahnen länger sein müssten und infolgedessen nicht mehr alle Flugplätze angefliegen werden könnten.

Entscheidungsgründe

- 7 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. Das Vorbringen des HZA im Schriftsatz vom 30. Mai 2014 führt zu keiner anderen Beurteilung.
- 8 Der Klägerin steht die begehrte Mineralöl- und Energiesteuerentlastung in voller Höhe zu, denn insoweit hat sie in den streitgegenständlichen Zeiträumen gewerbsmäßig Luftfahrtdienstleistungen erbracht.
- 9 1. Nach § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a des Mineralölsteuergesetzes 1993 (MinöStG 1993) i.V.m. § 50 Abs. 1 der Mineralölsteuerverordnung (MinöStV) wird eine steuerliche Begünstigung nur für Luftfahrtbetriebsstoffe gewährt, die von Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen eingesetzt werden. Nach § 27 Abs. 2 Nr. 1 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) dürfen Luftfahrtbetriebsstoffe 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.
- 10 a) Im Streitfall kann dahingestellt bleiben, ob die Klägerin trotz des Fehlens einer Betriebsgenehmigung nach § 20 LuftVG als Luftfahrtunternehmen i.S. des § 60 Abs. 4 EnergieStV angesehen werden kann. Nach den Feststellungen

des FG, die mit Revisionsrügen nicht angegriffen worden sind, führt sie mit einem in ihrem Eigentum stehenden Flugzeug im Rahmen eines Dienstleistungsrahmenvertrags mit Vergütungsabrede gegen Entgelt Flüge für ihre Muttergesellschaft, d.h. für ein anderes Unternehmen, zur Beförderung von Personen durch. Diese Feststellungen können nur dahingehend verstanden werden, dass keine Vercharterung des Flugzeugs vorliegt, sondern dessen Einsatz zur Personenbeförderung in Einzelfällen. Damit erbringt die Klägerin gegenüber ihrer Auftraggeberin, bei der es sich um ein rechtlich selbstständiges Unternehmen handelt, eine Dienstleistung i.S. des § 60 Abs. 4 Nr. 2 EnergieStV, die sie mit einem Gewinnaufschlag in Rechnung stellt. An diesem Umstand ändert nichts, dass es sich bei den beförderten Personen um Vorstände des Konzerns handelt.

- 11** Nach den energiesteuerrechtlichen Bestimmungen ist zur Erlangung des Steuervorteils im Fall der Erbringung von LuftfahrtDienstleistungen nicht Voraussetzung, dass der Begünstigte ein Luftfahrtunternehmen betreibt. Vielmehr setzt der Begünstigungstatbestand lediglich die Nutzung eines Luftfahrzeugs durch seinen Eigentümer oder sonst Nutzungsberechtigten zur gewerbsmäßigen Erbringung einer Dienstleistung voraus. Sofern in § 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 wird, kann sich dieses Erfordernis nicht auf die Fälle einer Dienstleistungserbringung nach § 60 Abs. 4 Nr. 2 EnergieStG 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. Alternative EnergieStV eine Beschreibung des Gegenstands des Dienstleistungsbetriebs und ein Nachweis der Gewerbsmäßigkeit ausreichend.
- 12** 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 verfolgten Gewinnerzielungsabsicht, dem mit dem Flugbetrieb zu tragenden Risiko und der die Klägerin damit treffenden Verantwortung, weder vorgetragen noch sonst erkennbar geworden sind. Gegen diese Ausführungen hat das HZA keine substantiierten Verfahrensrügen erhoben, so dass davon auszugehen ist, dass die Klägerin nach den bindenden Feststellungen des FG mit Gewinnerzielungsabsicht und auf eigenes Risiko gehandelt hat und somit auch die weiteren Voraussetzungen für die begehrte Steuerbefreiung erfüllt.
- 13** b) Soweit § 50 Abs. 1 i.V.m. § 18 Abs. 2 Satz 3 Nr. 5 Buchst. a MinöStV die Begünstigungsmöglichkeit nach § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a MinöStG 1993 auf Luftfahrtunternehmen mit einer Genehmigung nach § 20 LuftVG beschränkt, steht dies hinsichtlich der entgeltlichen Erbringung von LuftfahrtDienstleistungen, die in § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a MinöStG 1993 ausdrücklich genannt sind, nicht in Einklang mit den unionsrechtlichen Vorgaben und der Rechtsprechung des EuGH. Denn dieser hat in seinem Urteil vom 21. Dezember 2011 C-250/10, - Haltergemeinschaft- (Slg. 2011, I-214*; ZfZ 2012, 98) darauf hingewiesen, dass die Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL nicht allein Luftfahrtunternehmen vorbehalten ist. Soweit § 50 Abs. 1 MinöStV und § 18 Abs. 2 Satz 3 Nr. 5 Buchst. a MinöStV der Antragsbefugnis und einer Entlastung der Klägerin entgegenstünden, müssten diese Vorschriften unangewendet bleiben. Der Anspruch auf die begehrte Steuerentlastung und die Antragsbefugnis ergeben sich in diesem Fall aus der unmittelbaren Anwendung von Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL, der in Bezug auf die Mineralölsteuer unzutreffend umgesetzt worden ist.
- 14** 2. Entgegen der Auffassung des HZA kann aus den Erfordernissen der Gewerbsmäßigkeit bzw. Entgeltlichkeit (vgl. § 60 Abs. 4 EnergieStV und § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a MinöStG 1993) nicht 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 § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a MinöStG 1993 und § 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG normierte Steuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe bzw. für die Luftfahrt keine konstitutive Bedeutung zukommen, zumal das Erfordernis einer solchen Genehmigung in § 27 Abs. 2 EnergieStG und § 60 EnergieStV nicht festgelegt ist.
- 15** 3. Das Erfordernis einer luftverkehrsrechtlichen Genehmigung ist auch Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL nicht zu entnehmen.
- 16** Die streitentscheidenden nationalen Mineralöl- und 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 EuGH entschieden hat (Urteil vom 1. Dezember 2011 C-79/10, -Systeme Helmholtz GmbH-, Slg. 2011, I-12511; ZfZ 2012, 20), 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. Wie bereits ausgeführt, hat er in seinem Urteil in Slg. 2011, I-214*, ZfZ 2012, 98 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL nicht allein Luftfahrtunternehmen vorbehalten ist. Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung des EuGH ist es --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.

17 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de