

Beschluss vom 27. Januar 2016, VII R 11/15

Energiesteuerbefreiung für Luftfahrtdienstleistungen

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, 31. März 2015, Az: 4 K 454/13 VE

Leitsätze

NV: Eine nach § 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG steuerbegünstigte Luftfahrtdienstleistung liegt auch dann vor, wenn der Eigentümer eines Flugzeugs im Auftrag einer Unternehmensgruppe, für die er als Vorsitzender der Geschäftsführung und Aufsichtsratsvorsitzender tätig ist, für diese Termine wahrnimmt, und die Flüge, bei denen er das Flugzeug als Pilot selbst steuert, als selbständiger Unternehmer mit Gewinnerzielungsabsicht der Unternehmensgruppe in Rechnung stellt.

Tenor

Die Revision des Hauptzollamts gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 1. April 2015 4 K 454/13 VE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat das Hauptzollamt zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Mitglied eines Familienstamms, der zusammen mit weiteren Familienstämmen Gesellschafter einer GmbH & Co. KG (KG) ist, die wiederum einzige Gesellschafterin einer GmbH ist. Deren Geschäftsführer sind der Kläger und drei weitere Personen, die nicht zu dem Familienstamm gehören. Die GmbH, die keine eigene Geschäftstätigkeit ausübt, ist alleinige Gesellschafterin der X GmbH, die die Stabsfunktion der Unternehmensgruppe ausübt. Der Kläger ist Vorsitzender der Geschäftsführung der X GmbH und Aufsichtsratsvorsitzender einer für die Unternehmensgruppe operativ tätigen AG. In seinen Funktionen für Unternehmen der Unternehmensgruppe nahm der Kläger zahlreiche Termine wahr, für die er u.a. ein in seinem Eigentum befindliches Flugzeug selbst flog. Zu den Terminen nahm er im Flugzeug auch Geschäftspartner mit. Seine Flugleistungen rechnete der Kläger mit den Gesellschaften seiner Unternehmensgruppe ab, wobei die in Rechnung gestellten Beträge seinem Privatkonto gutgeschrieben wurden. Neben den Abrechnungen gab es keine weiteren schriftlichen Vereinbarungen. Der Anteil der Privatflüge des Klägers lag von 2008 bis 2010 zwischen 36 % und 49 %. Der Anteil der Flüge als Aufsichtsrat fremder Gesellschaften, für die keine Vergütung beantragt wurde, betrug zwischen 7 % und 20 %. Für 2010 durchgeführte Werft- und Prüfungsflüge wurde ebenfalls keine Vergütung beantragt. Für elf Flüge engagierte der Kläger einen Co-Piloten, den er auch bezahlte. Bei einem Teil der Flüge nahm er Passagiere mit.
- 2 Bis zum 30. Juni 2008 war das Flugzeug im Anlagevermögen der X KG. Danach ging es nach deren Auflösung durch Anwachsung in das Privatvermögen des Klägers als ihres Gesellschafters über. Der Kläger hatte Verfügungsgewalt über das Flugzeug und betankte es auch. In seinen Einkommensteuererklärungen erklärte der Kläger die Ergebnisse des Betriebs des Flugzeugs als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Mangels Überschusserzielungsabsicht berücksichtigte das zuständige Finanzamt diese Ergebnisse bis zum Jahr 2010 jedoch nicht. Später verkaufte der Kläger das Flugzeug, wobei er unter Berücksichtigung früherer Verluste einen Totalgewinn errechnete.
- 3 Die Anträge des Klägers auf Vergütung der Energiesteuer für die in den Jahren 2008 bis 2010 für die Unternehmen seiner Unternehmensgruppe durchgeführten und der X GmbH in Rechnung gestellten Flüge, bei denen er Rechnungen über den Kerosin-Bezug, Aufstellungen der Flüge unter Angabe geschäftlicher und privater Flüge und

deren Flugdauer sowie von ihm erteilte Rechnungen vorlegte, lehnte der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) ab. Unter Hinweis auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Systeme Helmholtz GmbH vom 1. Dezember 2011 C-79/10 (EU:C:2011:797, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2012, 20) beantragte der Kläger die Aufhebung der Ablehnungsbescheide. Mit der Begründung, der Kläger sei nicht im Rahmen der Luftfahrt tätig geworden, sondern habe zur Eigenbeförderung lediglich sein privates Flugzeug genutzt, lehnte das HZA auch diesen Antrag ab. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg.

- 4 Das Finanzgericht (FG) urteilte, dem Kläger stehe ein Anspruch auf die begehrte Vergütung der Energiesteuer nach § 27 Abs. 2 Nr. 1 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) --hier wie im Folgenden in der in den Streitjahren geltenden Fassung-- zu. Nach entsprechenden Absprachen im Vorstand der Unternehmensgruppe sei der Kläger von der X GmbH beauftragt worden, für das Unternehmen sich selbst und etwaige andere Passagiere mit seinem Flugzeug zu befördern, wobei als selbstverständlich vorausgesetzt worden sei, dass er das Flugzeug selbst als Pilot steuerte. Dass der Kläger dabei keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 15 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) erklärt habe, sei unerheblich. Daran ändere nichts, dass das zuständige Finanzamt diese Einkünfte mangels Gewinnerzielungsabsicht zunächst unberücksichtigt gelassen habe, zumal später infolge der Veräußerung ein Totalgewinn erzielt worden sei. Der Kläger habe mit seinem Flugzeug gewerbsmäßig Personen befördert. Er habe mit Gewinnerzielungsabsicht auf eigenes Risiko und eigene Verantwortung gehandelt, wobei die von ihm in Rechnung gestellten Preise über den Preisen eines gewerblichen Mitbewerbers gelegen hätten. Unschädlich sei es, dass der Kläger aufgrund der hohen Anzahl an Privatflügen keine Einnahmen erzielt habe. Selbst wenn die nach § 60 Abs. 5 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung (EnergieStV) --hier wie im Folgenden in der im Streitjahr geltenden Fassung-- erforderliche Gewinnerzielungsabsicht nach einkommensteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen sei, läge eine solche vor, denn für deren Annahme genüge nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 (BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751) die Erzielung eines Totalgewinns. Schließlich sei der Vergütungsanspruch nicht deshalb zu versagen, weil der Kläger kein Luftfahrtunternehmen betreibe und über keine entsprechende Betriebsgenehmigung verfüge.
- 5 Mit seiner Revision rügt das HZA eine fehlerhafte Anwendung der §§ 52, 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG i.V.m. § 60 Abs. 4 Nr. 2 EnergieStV. Entgegen der Auffassung des FG habe der Kläger in denjenigen Fällen keine entgeltlichen Luftfahrt-Dienstleistungen erbracht, in denen er keine weiteren (dritten) Personen außer seiner eigener Person geflogen habe oder sich von einem anderen Piloten habe fliegen lassen. Eine Beförderung von Personen, nämlich das Verbringen von jemanden von einem Ort an einen anderen, liege in diesen Fällen nicht vor. Ein "Sich-selbst-Befördern" sei keine Beförderungsdienstleistung i.S. des § 60 Abs. 4 Nr. 2 EnergieStV. In der überwiegenden Zahl der Flüge sei der Kläger allein als Pilot geflogen. Eine Vergütung komme lediglich für diejenigen Flüge in Betracht, bei denen er auch Dritte (dem Konzern angehörende Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder) befördert habe. Da der Kläger trotz Aufforderung keine Unterlagen über solche Flüge vorgelegt habe, könne der Entlastungsanspruch betragsmäßig nicht beziffert werden.
- 6 Das HZA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 7 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Er schließt sich der Auffassung des FG an.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden, so dass der Senat auf Grund dessen durch Beschluss entscheiden kann (§ 126a der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Sie hatten Gelegenheit, sich hierzu zu äußern.
- 9 Das Urteil entspricht Bundesrecht. Das FG hat zutreffend geurteilt, dass dem Kläger auch für diejenigen Flüge ein Vergütungsanspruch nach § 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG zusteht, bei denen er im Auftrag eines Unternehmens der Unternehmensgruppe sein Flugzeug --ohne weitere Personen befördert zu haben-- als Pilot selbst geflogen hat oder von einem beauftragten Piloten hat fliegen lassen.
- 10 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 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, wobei Gewerbsmäßigkeit gemäß § 60 Abs. 5 EnergieStV dann anzunehmen ist, wenn die mit dem Luftfahrzeug gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird und der Unternehmer auf eigenes Risiko und eigene Verantwortung handelt.

- 11** Die streitentscheidenden nationalen Energiesteuervorschriften dienen der Umsetzung 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). 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 von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt von der Steuer zu befreien. Wie der EuGH entschieden hat (EuGH-Urteil Systeme Helmholtz GmbH, EU:C:2011:797, ZfZ 2012, 20) ist diese Bestimmung dahin auszulegen, dass die Steuerbefreiung für den in der Luftfahrt verwendeten Kraftstoff einem Unternehmen nicht zugute kommt, das zur Anbahnung von Geschäften ein ihm gehörendes Flugzeug zur Beförderung von Mitarbeitern zu Kunden und Messen nutzt, da diese Beförderung nicht unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen durch dieses Unternehmen dient. In diesem Zusammenhang hat der EuGH auf den 23. Erwägungsgrund der EnergieStRL verwiesen, nach dem bestehende internationale Verpflichtungen sowie der Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen in der Gemeinschaft die Beibehaltung bestehender Steuerbefreiungen ratsam machen. Die für Luftfahrtbetriebsstoffe angeordnete Steuerverschonung soll dazu dienen, die Wettbewerbsfähigkeit von in der Gemeinschaft ansässigen Unternehmen gegenüber den in Drittstaaten ansässigen und evtl. dort steuerlich begünstigten Unternehmen zu erhalten (vgl. EuGH-Urteil Systeme Helmholtz GmbH, EU:C:2011:797, ZfZ 2012, 20 Rz 26). In diesem Licht sind die in Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL verwendeten Begriffe "nichtgewerbliche Luftfahrt" und "kommerzielle Zwecke" auszulegen.
- 12** 2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat das FG zu Recht entschieden, dass dem Kläger auch für diejenigen Flüge ein Vergütungsanspruch zusteht, bei denen er als Auftragnehmer sein Flugzeug --ohne weitere Personen befördert zu haben-- als Pilot selbst geflogen hat oder von einem beauftragten Piloten hat fliegen lassen. Entgegen der Auffassung des HZA steht dieses Ergebnis nicht in Widerspruch zu Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL.
- 13** a) Nach den Feststellungen des FG, die mit Verfahrensrügen nicht angegriffen worden und daher für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend sind, hat der Kläger eine Energiesteuervergütung nach § 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG nur für solche Flüge beantragt, bei denen er das in seinem Eigentum stehende Flugzeug im Auftrag des Vorstands eingesetzt hat. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die X GmbH, der das Flugzeug nicht gehörte und die auch keine Verfügungsgewalt darüber hatte, als koordinierende Stabsstelle für verschiedene Unternehmen einer Unternehmensgruppe tätig geworden ist. Den Flügen lagen einzelne zwischen dem Kläger und der X GmbH bzw. den Unternehmen der Unternehmensgruppe abgeschlossene Beförderungsverträge zugrunde, die auch wie vereinbart durchgeführt und gegenüber den jeweiligen Unternehmen unter Ausweis der Umsatzsteuer zu durchaus marktüblichen Preisen abgerechnet worden sind. Damit hat der Kläger gegenüber den jeweiligen Mitgliedern der Unternehmensgruppe, bei denen es sich um rechtlich selbständige Unternehmen handelt, gewerbsmäßig eine Dienstleistung i.S. des § 60 Abs. 4 Nr. 2 EnergieStV erbracht.
- 14** b) Der Umstand, dass der Kläger nicht nur als Pilot tätig wurde, sondern im Auftrag des Vorstands der X GmbH zugleich geschäftliche Termine für die Unternehmensgruppe wahrgenommen hat, steht der Annahme der Erbringung einer entgeltlichen Dienstleistung gegenüber den jeweiligen Unternehmen nicht entgegen. Denn die von ihm vertretenen Unternehmen waren weder Eigentümer des Flugzeugs, noch hatten sie über dieses die Verfügungsgewalt. Diese stand nach den Feststellungen des FG allein dem Kläger zu, der sein Flugzeug nachhaltig zur Gewinnerzielung einsetzte und dieses später auch mit einem Totalgewinn veräußerte. Der Urteilsbegründung ist zu entnehmen, dass das FG aufgrund tatrichterlicher Würdigung der Betätigung des Klägers davon ausgegangen ist, dass dieser nicht wie von ihm unzutreffend erklärt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern solche aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt hat. Aufgrund dieser Umstände unterscheidet sich der Streitfall von dem Sachverhalt, der der Senatsentscheidung vom 28. Februar 2012 VII R 9/09 (BFHE 237, 475, ZfZ 2012, 335) zugrunde lag. In diesem Fall wurden ausschließlich Mitarbeiter der Eigentümerin des Flugzeugs zu unternehmensinternen Zwecken befördert und Beförderungsleistungen nicht am Markt angeboten und gegenüber anderen Unternehmen abgerechnet. Zutreffend hat der EuGH darauf hingewiesen, dass die Flüge der Förderung der Geschäfte des Unternehmens und nicht der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dienten.

- 15** So liegt es im Streitfall jedoch nicht. Vielmehr hat der Kläger als Eigentümer des Flugzeugs mit Gewinnerzielungsabsicht Flüge im Auftrag anderer Unternehmen durchgeführt. Selbst wenn die Tätigkeit des Klägers der Unternehmensgruppe zugerechnet und der jeweilige Flug als konzernintern angesehen werden könnte, wäre ein Vergütungsanspruch nicht ausgeschlossen. Denn wie der Senat entschieden hat, steht der in § 27 Abs. 2 EnergieStG normierten Befreiung nicht entgegen, dass entgeltliche Luftfahrtdienstleistungen von einem konzernangehörigen Unternehmen anderen Unternehmen erbracht werden, die ebenfalls dem Konzern angehören (Senatsurteil vom 20. Mai 2014 VII R 29/12, BFHE 246, 82, ZfZ 2015, 58).
- 16** c) Nach den gesetzlichen Bestimmungen ist zur Erlangung des hierfür vorgesehenen Steuervorteils nicht Voraussetzung, dass der Begünstigte ein Luftfahrtunternehmen betreibt bzw. über eine Betriebsgenehmigung nach den luftfahrtrechtlichen Bestimmungen verfügt. 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 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. Alternative EnergieStV eine Beschreibung des Gegenstands des Dienstleistungsbetriebs und ein Nachweis der Gewerbsmäßigkeit ausreichend (Senatsurteil in BFHE 246, 82, ZfZ 2015, 58).
- 17** d) 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 der Kläger eigenverantwortlich die Bedingungen des jeweiligen Flugs bestimmt und als Eigentümer des genutzten Flugzeugs auch die damit verbundenen Risiken getragen hat. Wie bereits ausgeführt, handelte er auch mit Gewinnerzielungsabsicht.
- 18** Gegen diese Ausführungen hat das HZA keine Verfahrensrügen erhoben, so dass davon auszugehen ist, dass die Voraussetzungen des § 60 Abs. 5 EnergieStV erfüllt sind. Dem Kläger steht somit der von ihm geltend gemachte Vergütungsanspruch zu.
- 19** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de