

TE Vwgh Erkenntnis 2006/1/26 2005/16/0172

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.01.2006

Index

E000 EU- Recht allgemein;
E3L E09302000;
E6j;
32/05 Verbrauchsteuern;

Norm

31992L0081 Harmonisierung-RL Mineralöle Art2;
31992L0081 Harmonisierung-RL Mineralöle Art8 Abs1;
31992L0081 Harmonisierung-RL Mineralöle Art8 Abs2;
61997CJ0346 Braathens VORAB;
62002CJ0389 Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft VORAB;
EURallg;
MinStG 1995 §4 Abs1 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Siegl, über die Beschwerde der B Aktiengesellschaft in W, vertreten durch Mag. Werner Tschapeller, Wirtschaftsprüfer- und Steuerberater in 6020 Innsbruck, Andreas-Hofer-Straße 43, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Zollsenaat 2 (L), vom 24. Mai 2005, Zl. ZRV/0062-Z2L/042, betreffend Mineralölsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Mit Bescheid vom 24. April 2002 schrieb das Hauptzollamt Innsbruck der Beschwerdeführerin Mineralölsteuer samt Säumniszuschlag von EUR 48.150,36 vor; dies mit der Begründung, der Beschwerdeführerin sei die Bewilligung zur Führung eines Mineralöllagers am Flughafen Innsbruck erteilt worden. Die Steuerschuld entstehe dadurch, dass Mineralöl aus einem Steuerlager weggebracht werde. Von der Mineralölsteuer sei jedoch gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 Mineralölsteuergesetz (MinStG) das Mineralöl befreit, das als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die

mittels eines Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht würden, aus Steuerlagern oder Zolllagern abgegeben werde. Mit Bescheid vom 24. April 2002 schrieb das Hauptzollamt Innsbruck der Beschwerdeführerin Mineralölsteuer samt Säumniszuschlag von EUR 48.150,36 vor; dies mit der Begründung, der Beschwerdeführerin sei die Bewilligung zur Führung eines Mineralöllagers am Flughafen Innsbruck erteilt worden. Die Steuerschuld entstehe dadurch, dass Mineralöl aus einem Steuerlager weggebracht werde. Von der Mineralölsteuer sei jedoch gemäß Paragraph 4, Absatz eins, Ziffer eins, Mineralölsteuergesetz (MinStG) das Mineralöl befreit, das als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht würden, aus Steuerlagern oder Zolllagern abgegeben werde.

In den Anlagen 1 bis 9 des Bescheides wurden die Flugbewegungen verschiedener Unternehmen dargestellt, für die nach den Ermittlungen des Hauptzollamtes Innsbruck der Nachweis der Verwendung des steuerfrei abgegebenen Mineralöls für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige Dienstleistungen nicht erbracht worden sei. Das verwendete Mineralöl sei in die Bemessungsgrundlage der vorgeschriebenen Mineralölsteuer einbezogen worden.

Die in der Anlage 1 angeführten Überstellungsflüge seien nur dann als nicht begünstigt beurteilt worden, wenn sie in keinerlei Zusammenhang mit einem gewerbsmäßigen Auftrag gestanden seien. Anlässlich der Betriebseinschau sei auch festgestellt worden, dass entgegen den Anordnungen des Hauptzollamtes Innsbruck die in der Anlage 2 angeführten Mengen an Mineralöl (Jet A1) "zur Betankung an betriebsfremde Luftfahrzeuge" abgegeben worden seien. Von der T Flughafen Betriebsgesellschaft mbH seien innerhalb des Prüfungszeitraumes laufend interne Flüge (Check-, Presse-, Überstellungs-, Werkstatt-, Einweisungsflüge usw.) durchgeführt worden. Weiters sei ein näher bezeichnetes Luftfahrzeug auch an Personen vorwiegend für Schulungs- und Übungszwecke vermietet worden. Maßgebend für die Gewährung der Begünstigung sei, dass mittels des Luftfahrzeuges, das angemietet worden sei, entgeltliche Dienstleistungen erbracht würden. Nicht befreit sei daher die gewerbsmäßige Vermietung von Luftfahrzeugen, die nicht zu gewerblichen Zwecken eingesetzt würden. Für diese in der Anlage 9 angeführten Flugbewegungen habe daher vom geprüften Unternehmen der Nachweis der Verwendung des steuerfrei abgegebenen Mineralöls für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige Dienstleistungen nicht erbracht werden können.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung bekämpfte die Beschwerdeführerin die Vorschreibung der Mineralölsteuer hinsichtlich des in den Anlagen 1, 2 und 9 des Bescheides verwendeten Mineralöls. Das Zollamt habe die Abgabe von Mineralöl sowohl für Überstellungsflüge als auch für Flüge anlässlich der Rettungsbereitschaft bei Sportveranstaltungen, Trainings-, Ausbildungs-, Werkstatt-, Demo-, Check-, Alpinausbildungsflüge etc. als steuerpflichtig angesehen. Damit übersehe sie allerdings, dass diese Flüge unmittelbar zu den gewerblichen Flügen zählten. Die in der Anlage 1 abgegebenen Mengen Mineralöl seien von Hubschraubern des C Flugrettungsvereins erbracht worden. Dieser Verein habe als ausschließlichen Geschäftsgegenstand die "entgeltliche" Beförderung von verletzten Personen. Um diese Aufgabe ordnungsgemäß und ohne weitere Gefährdung der Umgebung erbringen zu können, müssten die Hubschrauber selbstverständlich entsprechend gewartet, getestet, repariert, instand gesetzt und gecheckt werden. Dass diese Aufgaben ohne Testflüge nicht erbracht werden könnten, verstehe sich von selbst. Diese Flüge zählten daher zu den gewerblichen Flügen und seien sowohl nach § 4 MinStG als auch nach den Gemeinschaftsvorschriften zu befreien. Eine derart enge Auslegung der Befreiung auf die Abgabe von Mineralöl für Flüge, bei denen unmittelbar ein Erlös für den einzelnen Flug gefordert werde, sei nach § 4 MinStG rechtswidrig und stehe auch nicht im Einklang mit den Mineralölsteuerrichtlinien der Gemeinschaft. In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung bekämpfte die Beschwerdeführerin die Vorschreibung der Mineralölsteuer hinsichtlich des in den Anlagen 1, 2 und 9 des Bescheides verwendeten Mineralöls. Das Zollamt habe die Abgabe von Mineralöl sowohl für Überstellungsflüge als auch für Flüge anlässlich der Rettungsbereitschaft bei Sportveranstaltungen, Trainings-, Ausbildungs-, Werkstatt-, Demo-, Check-, Alpinausbildungsflüge etc. als steuerpflichtig angesehen. Damit übersehe sie allerdings, dass diese Flüge unmittelbar zu den gewerblichen Flügen zählten. Die in der Anlage 1 abgegebenen Mengen Mineralöl seien von Hubschraubern des C Flugrettungsvereins erbracht worden. Dieser Verein habe als ausschließlichen Geschäftsgegenstand die "entgeltliche" Beförderung von verletzten Personen. Um diese Aufgabe ordnungsgemäß und ohne weitere Gefährdung der Umgebung erbringen zu können, müssten die Hubschrauber selbstverständlich entsprechend gewartet, getestet, repariert, instand gesetzt und gecheckt werden. Dass diese

Aufgaben ohne Testflüge nicht erbracht werden könnten, verstehe sich von selbst. Diese Flüge zählten daher zu den gewerblichen Flügen und seien sowohl nach Paragraph 4, MinStG als auch nach den Gemeinschaftsvorschriften zu befreien. Eine derart enge Auslegung der Befreiung auf die Abgabe von Mineralöl für Flüge, bei denen unmittelbar ein Erlös für den einzelnen Flug gefordert werde, sei nach Paragraph 4, MinStG rechtswidrig und stehe auch nicht im Einklang mit den Mineralölsteuerrichtlinien der Gemeinschaft.

Weiter sei die Abgabe von Mineralöl anlässlich von Flügen für die Rettungsbereitschaft bei Sportgroßveranstaltungen als abgabepflichtig angesehen worden. Dem sei entgegenzuhalten, dass ein Unternehmen wie der C Flugrettungsverein ebenso in Wettbewerb stehe wie andere insbesondere im alpinen Raum tätige Flugrettungsunternehmen. Selbst dann, wenn mit einem bestimmten Flug zu Sportveranstaltungen für das Flugrettungsunternehmen keine unmittelbare Einnahme verbunden sei, sei ein solcher Flug als gewerblich anzusehen, da dies den Marktauftritt des Unternehmens verstärke und in der gegebenen Wettbewerbssituation durch die Werbewirkung sicherlich über den gestiegenen Bekanntheitsgrad zu wesentlich höheren Einnahmen führe. Bei der in Tirol auf dem Rettungssektor gegebenen Wettbewerbssituation könne wohl niemand behaupten, dass die Abgabe von Mineralöl für Rettungsbereitschaftsflüge nicht aus dem gewerblichen Geschäftsgegenstand der Flugrettung veranlasst sei. Im Sinne der Gemeinschaftsrichtlinie würden die Luftfahrzeuge des C Flugrettungsvereines ausschließlich für kommerzielle Zwecke der Flugrettung verwendet. Im Sinne der Richtlinie seien auch Flüge unter die kommerziellen Zwecke zu rechnen, die der Sicherheit des Fluggerätes, der Einsatzbereitschaft sowie der Werbung für das Flugrettungsunternehmen dienen.

Bei der Betankung von betriebsfremden Luftfahrzeugen habe es sich um "reine Verborgungen" von Treibstoff gehandelt. Solche "Verborgungen" von Treibstoff hätten nur an andere Flugrettungsunternehmen stattgefunden und nur dann, wenn die offizielle Betankung durch die Beschwerdeführerin auf Grund von Gefahr im Verzug bei der Bergung von Verletzten nicht zumutbar gewesen sei. Die verborgten Mengen seien in derselben Menge wieder zurückgeführt worden. Bei Luftfahrtunternehmen sei diese Vorgangsweise durchaus als gewerblich veranlasst anzusehen. Darüber hinaus sei der verborgte Treibstoff für befreiungsfähige Dienstleistungen hergeborgt worden.

Die T Flughafenbetriebsgesellschaft habe bis zum März 2001 eine zweimotorige Rundflugmaschine betrieben, die der entgeltlichen Beförderung von Privatpersonen (Alpenrundflüge, Taxiflüge), der Durchführung von Einweisungs- bzw. Lotsenflügen für ausländische Airlines, die mit den Gegebenheiten des Tiroler Luftraums nicht vertraut seien, für die entgeltliche Vercharterung der Maschinen an fremde Berufspiloten zur Durchführung von Schulungsflügen für den Erwerb oder die Verlängerung des Berufspilotenscheines bzw. der Instrumentenflugberechtigung, für die Nutzung der Maschine für Schulungsflüge durch hauseigene Piloten zum Zwecke der Aufrechterhaltung der Fluglizenz und für die gelegentliche Nutzung des Flugzeuges für Dienstreisen des unternehmenseigenen Personals gedient. Für die Rundflugmaschine bestehe eine luftfahrtrechtliche Bewilligung zur Durchführung von Personenbeförderungen sowie eine Bewilligung zur Betreibung des Chartergeschäftes. In all diesen Fällen seien die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gegeben.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 13. Jänner 2003 wies das Hauptzollamt Innsbruck die Berufung als unbegründet ab.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die gegen diese Berufungsvorentscheidung erhobene Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung heißt es, nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG komme es für die Inanspruchnahme der Mineralölsteuerbefreiung nicht auf das Vorliegen eines gewerblichen Flugunternehmens in der Person des Begünstigten an. Als weitere Voraussetzung komme jedoch hinzu, dass es sich um eine Beförderung von Personen oder Sachen oder um eine sonstige Dienstleistung, die mittels des Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht werde, handeln müsse. Auch nach den gemeinschaftsrechtlichen Mineralölsteuervorschriften sei die nicht entgeltliche Beförderung von Personen oder Waren und die nicht entgeltliche Erbringung von sonstigen Dienstleistungen der "privaten nichtgewerblichen Luftfahrt" zuzurechnen. Im Hinblick auf die rechtliche Differenzierung sei der Begriff "kommerziell" nicht als Synonym des Begriffes "gewerblich" zu verstehen. Nach der Definition der "privaten, nichtgewerblichen Luftfahrt" nachMit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die gegen diese Berufungsvorentscheidung erhobene Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung heißt es, nach dem Wortlaut des Paragraph 4, Absatz eins, Ziffer eins, MinStG komme es für die Inanspruchnahme der Mineralölsteuerbefreiung nicht auf das Vorliegen eines gewerblichen Flugunternehmens in der Person des Begünstigten an. Als weitere Voraussetzung komme jedoch hinzu, dass es sich um eine Beförderung von Personen oder Sachen oder um eine

sonstige Dienstleistung, die mittels des Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht werde, handeln müsse. Auch nach den gemeinschaftsrechtlichen Mineralölsteuervorschriften sei die nicht entgeltliche Beförderung von Personen oder Waren und die nicht entgeltliche Erbringung von sonstigen Dienstleistungen der "privaten nichtgewerblichen Luftfahrt" zuzurechnen. Im Hinblick auf die rechtliche Differenzierung sei der Begriff "kommerziell" nicht als Synonym des Begriffes "gewerblich" zu verstehen. Nach der Definition der "privaten, nichtgewerblichen Luftfahrt" nach

Artikel 8 Abs. 1 Buchstabe b zweiter Satz der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle ("Strukturrichtlinie") beziehe sich dieser Begriff auf die Entgeltlichkeit der Beförderung von Personen oder Waren bzw. der Erbringung einer sonstigen Dienstleistung. Weder der Strukturrichtlinie noch dem darauf basierenden österreichischen Mineralölsteuergesetz sei die Absicht des Gesetzgebers zu entnehmen, die Mineralölsteuerfreiheit generell und uneingeschränkt Flugunternehmen im Rahmen ihres gewerblichen Flugbetriebes zu gewähren. Vielmehr stellten die maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen auch und besonders (arg.: "insbesondere") auf den Zweck der Flüge ab. Andernfalls hätte es des Zusatzes in der genannten Bestimmung der Strukturrichtlinie: Artikel 8 Absatz eins, Buchstabe b zweiter Satz der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle ("Strukturrichtlinie") beziehe sich dieser Begriff auf die Entgeltlichkeit der Beförderung von Personen oder Waren bzw. der Erbringung einer sonstigen Dienstleistung. Weder der Strukturrichtlinie noch dem darauf basierenden österreichischen Mineralölsteuergesetz sei die Absicht des Gesetzgebers zu entnehmen, die Mineralölsteuerfreiheit generell und uneingeschränkt Flugunternehmen im Rahmen ihres gewerblichen Flugbetriebes zu gewähren. Vielmehr stellten die maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen auch und besonders (arg.: "insbesondere") auf den Zweck der Flüge ab. Andernfalls hätte es des Zusatzes in der genannten Bestimmung der Strukturrichtlinie:

"für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht werden" nicht bedurft und wäre inhaltsleer. Dies gelte in gleicher Weise auch hinsichtlich der Definition der "privaten nichtgewerblichen Luftfahrt" in dieser Strukturrichtlinie, in der erläuternd ausgeführt werde, dass darunter insbesondere Flüge zu verstehen seien, die "nicht eine entgeltliche Beförderung von Passagieren oder Waren" bzw. "nicht eine entgeltliche Erbringung von sonstigen Dienstleistungen" zum Gegenstand hätten. Die zutreffende Anwendung der Bestimmungen ergebe sich auch daraus, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber nach

Artikel 8 Abs. 2 Buchstabe e der Strukturrichtlinie u.a. die Steuerbefreiung für die Verwendung von Mineralöl bei der Prüfung und Wartung von Luftfahrzeugen - anlassfallbezogen als Verwendungszweck eigener Art - in die nationale Regelungskompetenz übergeben hat. Eine derartige Regelung hat der nationale österreichische Gesetzgeber jedoch nicht in das Mineralölsteuergesetz übernommen. Diese Bestimmung der Strukturrichtlinie wäre aber inhaltslos, wenn Wartungsflüge von den Mitgliedsländern bereits nach Abs. 1 zwingend von der Steuerpflicht auszunehmen wären und macht einmal mehr den Willen des Gesetzgebers deutlich, bei der Beurteilung der Steuerfreiheit auf die einzelne Flugbewegung abzustellen. Dies bedeute, dass nur solches Mineralöl, welches unmittelbar für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen sowie für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht würden, aus einem Steuer- oder Zolllager abgegeben werde, als steuerfrei zu behandeln sei. Unstrittig sei, dass es sich bei den in der Anlage 1 angeführten Flugbewegungen um solche eines gewerblichen Flugunternehmens gehandelt habe. Bei den in die Steuernachforderung einbezogenen Flugbewegungen mangle es jedoch an der nachgewiesenen Entgeltlichkeit, die im Sinne obiger Ausführungen als weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Mineralölsteuerbefreiung vorliegen müsse. Flüge zu Wartungs- und Trainingszwecken könnten auch nicht mit dem Argument, dass hierfür zwingende gesetzliche Vorschriften zu beachten wären, unter die in der Richtlinie genannten behördlichen Zwecke subsumiert werden. Sonst würde jede Erfüllung einer gesetzlichen Vorschrift bereits zur Mineralölsteuerfreiheit führen. Als Flüge für behördliche Zwecke seien nur solche zu verstehen, die von der Behörde selbst in Anspruch genommen (bzw. in Auftrag gegeben) würden. Von den so genannten Überstellungsflügen seien von der Behörde nur solche in die Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung einbezogen worden, die nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit einem begünstigten Verwendungszweck gestanden seien. Solche Leerflüge unterlägen mangels Erfüllens der Voraussetzungen der Mineralölsteuer. Die in der Anlage 2 angeführten Fälle der "Verborgung" von Treibstoffen stellten "nicht eine sonstige gewerbsmäßige Dienstleistung" dar, weil dabei die Leistung nicht mittels eines Luftfahrzeuges erbracht worden sei. Die Gewährung der Befreiung von der Mineralölsteuer scheitere aber auch daran, dass in diesen Fällen nicht eine unmittelbare Abgabe aus

einem Steuerlager erfolgt sei, sondern eine Abgabe von Mineralöl an Dritte durch einen begünstigten Abnehmer erfolgt sei. Selbst wenn den Argumenten der Beschwerdeführerin gefolgt werde, könnte die Befreiung schon deshalb nicht gewährt werden, weil die Nachweise der bestimmungsgemäßen Verwendung durch die "ausborgenden" Abnehmer gefehlt hätten. Artikel 8 Absatz 2, Buchstabe e der Strukturrichtlinie u.a. die Steuerbefreiung für die Verwendung von Mineralöl bei der Prüfung und Wartung von Luftfahrzeugen - anlassfallbezogen als Verwendungszweck eigener Art - in die nationale Regelungskompetenz übergeben hat. Eine derartige Regelung hat der nationale österreichische Gesetzgeber jedoch nicht in das Mineralölsteuergesetz übernommen. Diese Bestimmung der Strukturrichtlinie wäre aber inhaltslos, wenn Wartungsflüge von den Mitgliedsländern bereits nach Absatz eins, zwingend von der Steuerpflicht auszunehmen wären und macht einmal mehr den Willen des Gesetzgebers deutlich, bei der Beurteilung der Steuerfreiheit auf die einzelne Flugbewegung abzustellen. Dies bedeute, dass nur solches Mineralöl, welches unmittelbar für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen sowie für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht würden, aus einem Steuer- oder Zolllager abgegeben werde, als steuerfrei zu behandeln sei. Unstrittig sei, dass es sich bei den in der Anlage 1 angeführten Flugbewegungen um solche eines gewerblichen Flugunternehmens gehandelt habe. Bei den in die Steuernachforderung einbezogenen Flugbewegungen mangle es jedoch an der nachgewiesenen Entgeltlichkeit, die im Sinne obiger Ausführungen als weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Mineralölsteuerbefreiung vorliegen müsse. Flüge zu Wartungs- und Trainingszwecken könnten auch nicht mit dem Argument, dass hierfür zwingende gesetzliche Vorschriften zu beachten wären, unter die in der Richtlinie genannten behördlichen Zwecke subsumiert werden. Sonst würde jede Erfüllung einer gesetzlichen Vorschrift bereits zur Mineralölsteuerfreiheit führen. Als Flüge für behördliche Zwecke seien nur solche zu verstehen, die von der Behörde selbst in Anspruch genommen (bzw. in Auftrag gegeben) würden. Von den so genannten Überstellungsflügen seien von der Behörde nur solche in die Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung einbezogen worden, die nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit einem begünstigten Verwendungszweck gestanden seien. Solche Leerflüge unterlägen mangels Erfüllens der Voraussetzungen der Mineralölsteuer. Die in der Anlage 2 angeführten Fälle der "Verborgung" von Treibstoffen stellten "nicht eine sonstige gewerbsmäßige Dienstleistung" dar, weil dabei die Leistung nicht mittels eines Luftfahrzeuges erbracht worden sei. Die Gewährung der Befreiung von der Mineralölsteuer scheitere aber auch daran, dass in diesen Fällen nicht eine unmittelbare Abgabe aus einem Steuerlager erfolgt sei, sondern eine Abgabe von Mineralöl an Dritte durch einen begünstigten Abnehmer erfolgt sei. Selbst wenn den Argumenten der Beschwerdeführerin gefolgt werde, könnte die Befreiung schon deshalb nicht gewährt werden, weil die Nachweise der bestimmungsgemäßen Verwendung durch die "ausborgenden" Abnehmer gefehlt hätten.

Die von der T Flughafenbetriebs GmbH für Piloten, die mit den Gegebenheiten des Flughafens nicht vertraut seien, durchgeführten Einweisungs- bzw. Lotsenflüge seien grundsätzlich als sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen zu qualifizieren. Zur Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung für den dabei verbrauchten Treibstoff sei jedoch auch die Entgeltlichkeit der erbrachten Dienstleistung Voraussetzung. Bei diesen Einweisungs- und Lotsenflügen handle es sich um ein kostenloses Service mit dem Ziel, potentielle Fluggesellschaften für den Flughafen als Kunden zu gewinnen. Für diese Flüge sei keine Verrechnung erfolgt und daher seien sie unentgeltlich erbracht worden. Hinsichtlich der Vermietung des Luftfahrzeuges sei darauf zu verweisen, dass die entgeltliche Vermietung des Luftfahrzeuges für eine Steuerbefreiung nicht genüge, weil sie für sich alleine keine mittels Luftfahrzeug erbrachte Leistung zum Gegenstand habe, sondern dass das Luftfahrzeug in der Folge noch für einen der begünstigten Zwecke verwendet werden müsse. Der Hinweis, dass Vermietungen nur an Berufspiloten bzw. für die Erlangung oder Verlängerung ihrer kommerziellen Fluglizenzen erfolgt sei, ändere daran nichts. Darin sei weder ein behördlicher Zweck im Sinne der Strukturrichtlinie noch ein kommerzieller Zweck im Sinne der Mineralölsteuernormen zu sehen. Mieter des Flugzeuges sei in keinem der betroffenen Fälle eine Behörde gewesen. Die Prüfungsflüge seien nicht im Rahmen der Erbringung einer sonstigen Dienstleistung an Dritte erfolgt, sondern für eigene Zwecke. Diese seien einzig der Erlangung bzw. der Verlängerung der für die Berufsausübung erforderlichen Fluglizenzen notwendig gewesen. Die Flüge seien daher im Interesse der einzelnen Berufspiloten zur Erwerbung bzw. Sicherung ihrer beruflichen Tätigkeit erfolgt. Auch für Prüfungs- und Checkflüge seien die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht gegeben. Bei den intern bezeichneten Flügen der Flughafenbetriebs GmbH habe es sich um unentgeltliche Flüge gehandelt. Für die Schulungsflüge der hauseigenen Piloten mangle es an der Entgeltlichkeit dieser Flugbewegungen und andererseits habe der Nutzungsberechtigte keine entgeltliche Beförderungs- oder sonstige entgeltliche Dienstleistung erbracht. Keine der begünstigungswürdigen

Voraussetzungen sei daher gegeben. Das Gleiche gelte für die in der Liste angeführten Werkstatt-, Trainings- und Checkflüge. Die als Dienstreisen der Geschäftsführung deklarierten Flugbewegungen sehe selbst die Beschwerdeführerin als nicht steuerbegünstigt an.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde, mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht wird. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Befreiung der Lieferungen des Luftfahrtbetriebsstoffes von der Mineralölsteuer beschwert.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 4 Abs. 1 Z 1 Mineralölsteuergesetz 1995, in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 427/1996, sind von der Mineralölsteuer befreit, Mineralöl, das als Luftfahrtsbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht werden, aus Steuerlagern oder Zolllagern abgegeben wird. Nach Paragraph 4, Absatz eins, Ziffer eins, Mineralölsteuergesetz 1995, in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 427 aus 1996, sind von der Mineralölsteuer befreit, Mineralöl, das als Luftfahrtsbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht werden, aus Steuerlagern oder Zolllagern abgegeben wird.

Gemäß Art. 30 der Richtlinie 2003/96/EWG des Rates vom 27. Oktober 2003 werden unbeschadet des Art. 28 Abs. 2 die Richtlinien 92/81/EWG und 92/82/EWG ab dem 31. Dezember 2003 aufgehoben. Gemäß Artikel 30, der Richtlinie 2003/96/EWG des Rates vom 27. Oktober 2003 werden unbeschadet des Artikel 28, Absatz 2, die Richtlinien 92/81/EWG und 92/82/EWG ab dem 31. Dezember 2003 aufgehoben.

Gemäß Art. 28 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates wenden die Mitgliedstaaten die Rechtsvorschriften dieser Richtlinie ab dem 1. Januar 2004 mit Ausnahme der Bestimmungen nach Art. 16 und Art. 18 Abs. 1, die die Mitgliedstaaten ab dem 1. Januar 2003 anwenden können, an. Gemäß Artikel 28, Absatz 2, der Richtlinie 2003/96/EG des Rates wenden die Mitgliedstaaten die Rechtsvorschriften dieser Richtlinie ab dem 1. Januar 2004 mit Ausnahme der Bestimmungen nach Artikel 16 und Artikel 18, Absatz eins, die die Mitgliedstaaten ab dem 1. Januar 2003 anwenden können, an.

Für den im Beschwerdefall gegebenen Zeitraum 1998 bis 2000 sind demnach die Richtlinien 92/81/EWG und 92/82/EWG jeweils des Rates vom 19. Oktober 1992 anzuwenden.

Gemäß Art. 8 Abs. 1 lit. b der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 befreien die Mitgliedstaaten über die allgemeinen Vorschriften über die steuerbefreite Verwendung verbrauchsteuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder -missbrauch festlegen, die nachstehenden Erzeugnisse von der harmonisierten Verbrauchsteuer: Gemäß Artikel 8, Absatz eins, Litera b, der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 befreien die Mitgliedstaaten über die allgemeinen Vorschriften über die steuerbefreite Verwendung verbrauchsteuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder -missbrauch festlegen, die nachstehenden Erzeugnisse von der harmonisierten Verbrauchsteuer:

Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt. Im Sinne dieser Richtlinie ist unter der "privaten nichtgewerblichen Luftfahrt" zu verstehen, dass das Luftfahrzeug von seinem Eigentümer oder der durch Anmietung oder sonstigen Gründen nutzungsberechtigten natürlichen oder juristischen Person für andere als kommerzielle Zwecke und insbesondere nicht für die entgeltliche Beförderung von Passagieren oder Waren oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen oder für behördliche Zwecke genutzt wird.

Nach Punkt 2. des Urteilstenors des Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 10. Juni 1999,

Rs C-346/97, Braathens Sverige AB, Slg. 1999, I-03419, kann der einzelne sich vor den nationalen Gerichten auf die in Art. 8 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 92/81 vorgesehene Verpflichtung, Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt von der harmonisierten Verbrauchsteuer zu befreien, berufen, um sich einer mit dieser Verpflichtung unvereinbaren nationalen Regelung zu widersetzen. Nach Punkt 2. des Urteilstenors des Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 10. Juni 1999, Rs C-346/97, Braathens Sverige AB, Slg. 1999, I-03419, kann der einzelne sich vor den nationalen Gerichten auf die in Artikel 8, Absatz eins, Buchstabe b der Richtlinie 92/81 vorgesehene Verpflichtung, Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt von der harmonisierten Verbrauchsteuer zu befreien, berufen, um sich einer mit dieser Verpflichtung unvereinbaren nationalen Regelung zu widersetzen.

Steht eine innerstaatliche Norm dem Gemeinschaftsrecht entgegen, dann verdrängt das Gemeinschaftsrecht die innerstaatliche Norm (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. September 1997, Zl. 97/16/0050, mit angeführter Rechtsprechung und Literatur). Steht eine innerstaatliche Norm dem Gemeinschaftsrecht entgegen, dann verdrängt das Gemeinschaftsrecht die innerstaatliche Norm vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 25. September 1997, Zl. 97/16/0050, mit angeführter Rechtsprechung und Literatur).

Ist der Umfang der Befreiungsregelung der Richtlinie weiter als der der nationalen Bestimmung des § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG, sodass nach dem Gemeinschaftsrecht auch Sachverhalte zwingend befreit sind, die nach der nationalen Regelung nicht befreit wären, dann kann sich nach dem Urteil des EuGH, Rs C-346/97 der Einzelne auf die Richtlinienbestimmung des Art. 8 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 92/81/EWG berufen. Ist der Umfang der Befreiungsregelung der Richtlinie weiter als der der nationalen Bestimmung des Paragraph 4, Absatz eins, Ziffer eins, MinStG, sodass nach dem Gemeinschaftsrecht auch Sachverhalte zwingend befreit sind, die nach der nationalen Regelung nicht befreit wären, dann kann sich nach dem Urteil des EuGH, Rs C-346/97 der Einzelne auf die Richtlinienbestimmung des Artikel 8, Absatz eins, Buchstabe b der Richtlinie 92/81/EWG berufen.

Nach der genannten nationalen Bestimmung und nach der genannten Richtlinie sind jedenfalls die für die entgeltliche Beförderung von Passagieren (Personen) oder Waren (Sachen) und für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen in den Luftfahrzeugen verwendete Kraftstoffe befreit.

Nach der Richtlinienbestimmung sind alle Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt befreit und davon ausgenommen sind nur die Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für "die private nichtgewerbliche Luftfahrt. Was unter "private nichtgewerbliche Luftfahrt" zu verstehen ist, wird in dieser Richtlinienbestimmung näher umschrieben. Es sind dies "andere als kommerzielle Zwecke". Der Begriff "andere als kommerzielle Zwecke" ist nicht abschließend definiert. Nur beispielsweise (arg.: "insbesondere") werden Fälle angeführt, die typischerweise andere als kommerzielle Zwecke darstellen.

Die Auslegung des Gemeinschaftsbegriffes "andere als kommerzielle Zwecke" bleibt letztlich dem EuGH vorbehalten, wenn Zweifel über den Begriffsinhalt bestehen, um dann im Einzelfall beurteilen zu können, ob eine bestimmte Nutzung eines Flugzeuges zu einem anderen als kommerziellen Zweck erfolgte.

Von der Behörde ist jedoch zunächst im Ermittlungsverfahren auf Grund der unmittelbar anwendbaren Richtlinienbestimmung des Art. 8 Abs. 1 Buchstabe b der genannten Richtlinie zu ermitteln und danach festzustellen, ob das Mineralöl zur Verwendung als Kraftstoff für die "private nichtgewerbliche Luftfahrt" oder aber für die übrige "Luftfahrt" geliefert wurde. Dabei ist entscheidend, ob die Nutzung des Luftfahrzeuges im Sinne der genannten Richtlinienbestimmung für andere als kommerzielle Zwecke erfolgte. Von der Behörde ist jedoch zunächst im Ermittlungsverfahren auf Grund der unmittelbar anwendbaren Richtlinienbestimmung des Artikel 8, Absatz eins, Buchstabe b der genannten Richtlinie zu ermitteln und danach festzustellen, ob das Mineralöl zur Verwendung als Kraftstoff für die "private nichtgewerbliche Luftfahrt" oder aber für die übrige "Luftfahrt" geliefert wurde. Dabei ist entscheidend, ob die Nutzung des Luftfahrzeuges im Sinne der genannten Richtlinienbestimmung für andere als kommerzielle Zwecke erfolgte.

Das Hauptzollamt Innsbruck hat in der dem Prüfungsbericht vom 26. Februar 2002 angeschlossenen Niederschrift jeweils festgehalten, dass "der Nachweis der Verwendung des steuerfrei

abgegebenen Mineralöls ... für die gewerbsmäßige Beförderung von

Personen oder Sachen oder für sonstige Dienstleistungen nicht erbracht" worden sei. Deswegen sei die Steuerbefreiung zu versagen. Die Steuerbefreiung sei auch im Fall der Betankung "betriebsfremder Luftfahrzeuge" nicht zu gewähren.

Die belangte Behörde folgte im Wesentlichen diesen Prüfungsfeststellungen und vertritt die Auffassung, dass die "Entgeltlichkeit" der Beförderung bzw. Dienstleistung eine weitere unabdingbare Voraussetzung für die Mineralölsteuerbefreiung sei, die bei jeder Nutzung unmittelbar gegeben sein müsse. Diese Entgeltlichkeit sei in den beanstandeten Fällen nicht vorgelegen.

Bei dieser Ansicht übersieht die belangte Behörde allerdings, dass in Art. 8 Abs. 1 Buchstabe b der genannten Richtlinie der Begriff der Entgeltlichkeit in dem von der belangten Behörde verstandenen Sinn nicht Tatbestandselement ist. Die typischen Hauptanwendungsfälle der Nutzung von Flugzeugen zu kommerziellen Zwecken sind, wenn aus der Textierung der Richtlinienbestimmung ein Umkehrschluss gezogen wird, die entgeltliche Beförderung von Passagieren und Waren und entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen. Mit diesen beiden Fällen erschöpft sich die Nutzung zu kommerziellen Zwecken jedoch nicht. Bei dieser Ansicht übersieht die belangte Behörde allerdings, dass in Artikel 8, Absatz eins, Buchstabe b der genannten Richtlinie der Begriff der Entgeltlichkeit in dem von der belangten Behörde verstandenen Sinn nicht Tatbestandselement ist. Die typischen Hauptanwendungsfälle der Nutzung von Flugzeugen zu kommerziellen Zwecken sind, wenn aus der Textierung der Richtlinienbestimmung ein Umkehrschluss gezogen wird, die entgeltliche Beförderung von Passagieren und Waren und entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen. Mit diesen beiden Fällen erschöpft sich die Nutzung zu kommerziellen Zwecken jedoch nicht.

Nach dem Urteil des EuGH vom 1. April 2004, Rs C-389/02, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft e.G., Slg. 2004, I-03537, ist Artikel 8 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle dahin auszulegen, dass unter Schifffahrt in Meeresgewässern der Gemeinschaft (einschließlich Nach dem Urteil des EuGH vom 1. April 2004, Rs C-389/02, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft e.G., Slg. 2004, I-03537, ist Artikel 8 Absatz eins, Buchstabe c der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle dahin auszulegen, dass unter Schifffahrt in Meeresgewässern der Gemeinschaft (einschließlich

Fischerei); ... ausgenommen ... die private nichtgewerbliche

Schifffahrt jede Form der Schifffahrt unabhängig vom Zweck der jeweiligen Fahrt zu verstehen ist, wenn sie zu kommerziellen Zwecken erfolgt.

Gleiches hat auf Grund der wortgleichen Regelung für die in Artikel 8 Abs. 1 Buchstabe b geregelte Luftfahrt zu gelten. Gleiches hat auf Grund der wortgleichen Regelung für die in Artikel 8 Absatz eins, Buchstabe b geregelte Luftfahrt zu gelten.

Bei unternehmerisch veranlassten Werkstatt-, Trainings-, Check- und Wartungsflügen sowie Überstellungs-, Einweisungs- bzw. Lotsen-, Schulungs- und Prüfungsflügen erfolgt die Nutzung des Luftfahrzeuges zu kommerziellen Zwecken und nicht im Bereich der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt. In diesen Fällen ist die Abgabenfreiheit zu gewähren.

Bei solchen Flügen, die hingegen privat veranlasst wurden, und zum nichtgewerblichen Bereich zählen, liegen die Voraussetzungen für die Abgabenbegünstigung nicht vor.

Feststellungen, wonach die beanstandeten Flüge andere als kommerzielle Zwecke hatten und das Mineralöl für die private nichtgewerbliche Luftfahrt verwendet wurde, hat die belangte Behörde nicht getroffen. Dies wäre jedoch festzustellen gewesen, um die Steuerbefreiung mit Recht versagen zu können.

Gemäß Artikel 8 Abs. 2 Buchstabe e der bereits zitierten Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 können unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften die Mitgliedstaaten uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuerersatzermäßigungen für Mineralöle gewähren, welche unter Steueraufsicht verwendet werden: Bei der Herstellung, Entwicklung, Prüfung und Wartung von Luftfahrzeugen und Schiffen. Gemäß Artikel 8 Absatz 2, Buchstabe e der bereits zitierten Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 können unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften die Mitgliedstaaten uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuerersatzermäßigungen für Mineralöle gewähren, welche unter Steueraufsicht verwendet werden: Bei der Herstellung, Entwicklung, Prüfung und Wartung von Luftfahrzeugen und Schiffen.

Somit können die bei der Wartung von Luftfahrzeugen verwendeten Mineralöle auf Grund nationaler Bestimmungen von der Mineralölsteuer befreit werden. Um welche Mineralöle es sich dabei handelt, ergibt sich aus Artikel 2 dieser Richtlinie. Darunter fallen auch Mineralöle, die nicht als Kraftstoff zu verwenden sind. Damit ist aber entgegen der im angefochtenen Bescheid vertretenen Ansicht, "die Bestimmung der Strukturrichtlinie wäre inhaltslos, wenn Wartungsflüge von den Mitgliedsländern bereits nach Abs. 1 zwingend von der Steuerpflicht auszunehmen wären", unzutreffend, weil nach dieser Bestimmung nicht das bei "Wartungsflügen" verwendete Flugbenzin von der Besteuerung ausgenommen wurde, sondern allgemein das bei der Wartung verwendete Mineralöl. Davon ist keineswegs (nur) Flugbenzin erfasst. Somit können die bei der Wartung von Luftfahrzeugen verwendeten Mineralöle auf Grund nationaler Bestimmungen von der Mineralölsteuer befreit werden. Um welche Mineralöle es sich dabei handelt, ergibt sich aus Artikel 2 dieser Richtlinie. Darunter fallen auch Mineralöle, die nicht als Kraftstoff zu verwenden sind. Damit ist aber entgegen der im angefochtenen Bescheid vertretenen Ansicht, "die Bestimmung der Strukturrichtlinie wäre inhaltslos, wenn Wartungsflüge von den Mitgliedsländern bereits nach Absatz eins, zwingend von der Steuerpflicht auszunehmen wären", unzutreffend, weil nach dieser Bestimmung nicht das bei "Wartungsflügen" verwendete Flugbenzin von der Besteuerung ausgenommen wurde, sondern allgemein das bei der Wartung verwendete Mineralöl. Davon ist keineswegs (nur) Flugbenzin erfasst.

Die belangte Behörde vertritt auch die Ansicht, die "Verborgung" von Treibstoffen stelle keine sonstige gewerbsmäßige Dienstleistung dar und dieser "verborgte" Treibstoff sei zu versteuern.

Auch in diesen Fällen fehlt die Feststellung darüber, dass diese Lieferung von Mineralöl an die private nichtgewerbliche Luftfahrt erfolgte und deswegen zu versteuern sei. Ob allenfalls ein anderer Steuertatbestand verwirklicht worden ist, kann an Hand des Inhalts der vorgelegten Akten nicht abschließend beurteilt werden.

Aus diesen Erwägungen erweist sich der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet, weil die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage Ermittlungen und Feststellungen darüber unterließ, ob die Lieferungen von Mineralöl in den einzelnen Fällen der Nutzung der Luftfahrzeuge zur Verwendung als Kraftstoff für die private nichtgewerbliche Luftfahrt erfolgte, um die Mineralölsteuerbefreiung mit Recht versagen zu können.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 1 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Die Abweisung des Mehrbegehrens betrifft den höher als nach der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2003 geltend gemachten Schriftsatzaufwand und die vom Schriftsatzaufwand verzeichnete Umsatzsteuer. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 333 aus 2003. Die Abweisung des Mehrbegehrens betrifft den höher als nach der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2003 geltend gemachten Schriftsatzaufwand und die vom Schriftsatzaufwand verzeichnete Umsatzsteuer.

Wien, am 26. Jänner 2006

Gerichtsentscheidung

EuGH 61997J0346 Braathens VORAB

EuGH 62002J0389 Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft VORAB

Schlagworte

Gemeinschaftsrecht Richtlinie richtlinienkonforme Auslegung des innerstaatlichen Rechts EURallg4/3

Gemeinschaftsrecht Anwendungsvorrang, partielle Nichtanwendung von innerstaatlichem Recht EURallg1

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2005160172.X00

Im RIS seit

22.02.2006

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at