
Datum: 04.03.2009
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 3193/08 VM
ECLI: ECLI:DE:FGD:2009:0304.4K3193.08VM.00

Tenor:

Das beklagte Hauptzollamt wird unter Aufhebung seines Bescheids vom 14. Mai 2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Juli 2008 verpflichtet, der Klägerin insgesamt 2.268,78 EUR Mineralölsteuer und Energiesteuer zu vergüten. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Das beklagte Hauptzollamt trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der jeweilige Kostenschuldner darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, wenn nicht der jeweilige Kostengläubiger vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1

Die Klägerin ist Eigentümerin eines Luftfahrzeugs des Typs Sie verfügte im Kalenderjahr 2006 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 (ABI EG Nr. L 240/1).

2

Im Kalenderjahr 2006 setzte die Klägerin und die mit ihr verbundene A & B GmbH (A & B GmbH) das Luftfahrzeug für die Beförderung von den Unternehmen angehörenden Personen und Kunden sowie für Zwecke der Umweltüberwachung ein. Ferner vercharterte die Klägerin

3

das Luftfahrzeug entgeltlich an die nicht mit ihr verbundene C GmbH (C GmbH), welche damit dem Unternehmen angehörende Personen sowie Ersatzteile beförderte. Für die Durchführung der Flüge einschließlich eines Probeflugs am 21. März 2006 von einer Dauer von 50 Minuten bezog die Klägerin im Kalenderjahr 2006 im Steuergebiet insgesamt 3.219,47 Liter versteuertes Flugbenzin.

Die Klägerin beantragte am 21. Dezember 2007 beim beklagten Hauptzollamt, ihr für das Kalenderjahr 2006 die Mineralölsteuer und Energiesteuer zu vergüten, die in dem für die Durchführung der geschäftlichen Flüge verwendeten Flugbenzin enthalten war. Sie fügte dem Antrag eine Aufstellung über die Tage der Flüge, die Start- und Bestimmungsflugplätze, die Flugdauer sowie die Mengen des übernommenen Flugbenzins bei (Bl. 4 ff. der Verwaltungsakte des beklagten Hauptzollamts). Ferner übersandte sie Belege über den Bezug des Flugbenzins (Bl. 8 ff. der Verwaltungsakte des beklagten Hauptzollamts). 4

Das beklagte Hauptzollamt lehnte mit Bescheid vom 14. Mai 2008 eine Vergütung von Mineralölsteuer und Energiesteuer ab, weil das Luftfahrzeug nicht zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen durch ein Luftfahrtunternehmen genutzt worden sei. 5

Mit ihrem hiergegen eingelegten Einspruch machte die Klägerin geltend: Das betrieblich genutzte Luftfahrzeug diene kommerziellen Zwecken. Die Vergütung der Steuer setze nicht voraus, dass mit dem Luftfahrzeug Personen oder Sachen befördert würden. Ferner hätten nicht nur Luftfahrtunternehmen einen Anspruch auf die Vergütung der Steuer. Entscheidend sei allein, dass keine private nichtgewerbliche Luftfahrt vorliege. 6

Das beklagte Hauptzollamt wies den Einspruch mit Entscheidung vom 21. Juli 2008 zurück und führte aus: Die Klägerin habe schon deshalb keinen Anspruch auf die Vergütung der Steuer, weil sie kein Luftfahrtunternehmen betreibe. Darüber hinaus habe sie das Luftfahrzeug nicht für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen gegen Entgelt eingesetzt. 7

Die Klägerin trägt mit ihrer Klage vor: Die Vergütung der Steuer setze nicht voraus, dass das Flugbenzin von einem Luftfahrtunternehmen verwendet worden sei. Andernfalls wäre auch die gewerbliche Vercharterung von Luftfahrzeugen nicht begünstigt. Sie habe das Luftfahrzeug zudem zu kommerziellen Zwecken eingesetzt. Auf Grund der Vercharterung des Luftfahrzeugs an die C GmbH habe sie Einkünfte erzielt. Ferner seien die durch die eigenbetriebliche Verwendung des Luftfahrzeugs entstandenen Kosten in dem ihren Kunden berechneten Entgelt enthalten. Es könne nicht darauf ankommen, ob ein Unternehmen seinen Kunden die Kosten für den betrieblichen Einsatz eines Luftfahrzeugs gesondert in Rechnung stelle. Für die Frage, ob ein Vergütungsanspruch bestehe, könne auch nicht darauf abgestellt werden, ob zufällig ein außerhalb des Steuergebiets gelegener Flugplatz angeflogen worden sei oder nicht. 8

Die Klägerin beantragt, 9

das beklagte Hauptzollamt unter Aufhebung seines Bescheids vom 14. Mai 2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Juli 2008 zu verpflichten, ihr für das Kalenderjahr 2006 insgesamt 2.321,24 EUR Mineralölsteuer und Energiesteuer zu vergüten. 10

Das beklagte Hauptzollamt beantragt, 11

die Klage abzuweisen. 12

13

Zur Begründung trägt es vor: Nach Art. 14 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96/EG (Richtlinie 2003/96) des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABl EU Nr. L 283/51) habe der deutsche Gesetzgeber die in Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 vorgesehene Steuerbefreiung auf internationale und innergemeinschaftliche Transporte beschränken können. Die Flüge, die in dem von der Klägerin vorgelegten buchmäßigen Nachweis aufgeführt worden seien, seien überwiegend im Inland durchgeführt worden. Ferner werde von Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 nur die gewerbliche Luftfahrt begünstigt, was voraussetze, dass das Luftfahrzeug gegen Entgelt zur Beförderung von Personen oder Sachen oder Erbringung von Dienstleistungen genutzt werde. Die Verwendung zu betriebseigenen Zwecken für die Ausführung sog. Werkflüge falle nicht hierunter.

Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt. 14

Entscheidungsgründe: 15

Die Klage ist überwiegend begründet. Der Bescheid vom 14. Mai 2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Juli 2008 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, soweit das beklagte Hauptzollamt es abgelehnt hat, ihr insgesamt 2.268,78 EUR Mineralölsteuer und Energiesteuer zu vergüten. Soweit das beklagte Hauptzollamt es abgelehnt hat, der Klägerin 52,46 EUR Mineralölsteuer zu vergüten, ist der Bescheid vom 14. Mai 2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Juli 2008 rechtmäßig und verletzt sie nicht in seinen Rechten (§ 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 16

Die Klägerin hat für den Vergütungsabschnitt vom 1. Januar bis zum 31. Juli 2006 zwar dem Grunde nach, jedoch nicht in dem von ihr begehrten Umfang einen Anspruch auf die Vergütung der Mineralölsteuer. 17

Nach § 50 Abs. 1 der Verordnung zur Durchführung des Mineralölsteuergesetzes (MinöStV) wird auf Antrag einem Luftfahrtunternehmen die Steuer für Luftfahrtbetriebsstoffe erstattet oder vergütet, die es im Steuergebiet versteuert bezogen und für steuerfreie Flüge verwendet hat. Unter einem Luftfahrtunternehmen ist ein Unternehmen zu verstehen, das Personen oder Sachen gewerbsmäßig, d.h. gegen Entgelt und nicht nur gegen Ersatz der Selbstkosten befördert (vgl. Bundesfinanzhof - BFH -, Urteil vom 6. Februar 1996 VII R 101/94, BFHE 179, 511). Im Streitfall kann dahinstehen, ob die Klägerin, die im Kalenderjahr 2006 weder über eine Betriebsgenehmigung nach § 20 LuftVG noch über eine solche nach Art. 4 VO Nr. 2407/92 verfügte, ein Luftfahrtunternehmen betrieb. Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96, die seit dem 1. Januar 2004 anzuwenden ist (Art. 28 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96), erfordert als höherrangiges Gemeinschaftsrecht für eine Steuerbefreiung lediglich, dass die Energieerzeugnisse als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt verwendet werden. Der Anwendungsbereich dieser Bestimmung ist nicht auf Luftfahrtunternehmen beschränkt. Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) hat zudem bereits entschieden, dass sich ein einzelner unmittelbar auf zu Art. 8 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 92/81, der Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 entspricht, berufen kann (EuGH-Urteil vom 10. Juni 1999 Rs. C-346/97, Slg. 1999, I-3419 Randnr. 31). Daher kann für eine Erstattung oder Vergütung von Mineralölsteuer nach § 50 Abs. 1 MinöStV nicht mehr darauf abgestellt werden, ob der jeweilige Antragsteller ein Luftfahrtunternehmen betreibt. 18

Die Klägerin hat das von ihr im Steuergebiet versteuert bezogene Flugbenzin auch ganz überwiegend für steuerfreie Flüge verwendet. Nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Unterabs. 1 der Richtlinie 2003/96 haben die Mitgliedstaaten die Verwendung von Energieerzeugnissen als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt - "autre que l'aviation de tourisme privée" in der französischen Fassung und "other than in private pleasure-flying" in der englischen Fassung der Bestimmung - von der Steuer zu befreien. Unter privater nichtgewerblicher Luftfahrt ist zu verstehen, dass das Luftfahrzeug von seinem Eigentümer oder der durch Anmietung oder aus 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 (Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Unterabs. 2 der Richtlinie 2003/96).

Im Streitfall hat die Klägerin ihr Luftfahrzeug gegen Entgelt am 18. April, 23. bis 24. April und 4. Juli 2006 der C GmbH verchartert (Bl. 4 f. der Verwaltungsakte des beklagten Hauptzollamts). Es spricht viel dafür, das Zurverfügungstellen des Luftfahrzeugs einschließlich der Betriebsstoffe gegen Entgelt als eine entgeltliche Erbringung einer Dienstleistung anzusehen. Jedenfalls wurde das Luftfahrzeug der Klägerin im wesentlichen für kommerzielle Zwecke genutzt. Die Aufzählung der Regelbeispiele in Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Unterabs. 2 der Richtlinie 2003/96 - die Nutzung des Luftfahrzeugs für die entgeltliche Beförderung von Passagieren oder Waren oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen oder für behördliche Zwecke - schließt einen Rückgriff auf den allgemeinen Tatbestand der Nutzung des Luftfahrzeugs für kommerzielle Zwecke nicht aus. Das ergibt sich bereits daraus, dass nach der Vorschrift lediglich die rein private Nutzung von Luftfahrzeugen nicht begünstigt ist. Der EuGH hat überdies zu dem Begriff der "Schifffahrt" im Sinne von Art. 8 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 92/81 entschieden, dass jede Schifffahrt zu kommerziellen Zwecken in den Anwendungsbereich der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befreiung von der harmonisierten Verbrauchsteuer fällt. Die Regelung unterscheide nicht nach dem jeweiligen Zweck der Schifffahrt, weil die Wettbewerbsverzerrungen, die durch die Richtlinie verhindert werden sollten, unabhängig von der Art der betreffenden gewerblichen Schifffahrt auftreten könnten (EuGH-Urteile vom 1. April 2004 Rs. C-389/02, Slg. 2004, I-3537 Randnr. 23 und 25 sowie vom 1. März 2007 Rs. C-391/05, Slg. 2007, I-1793 Randnr. 36). Der Senat hat keine Bedenken, die vom EuGH zu Art. 8 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 92/81 entwickelten Grundsätze auf die vergleichbare Bestimmung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 zu übertragen. Daher ist auch im Streitfall davon auszugehen, dass die Klägerin ihr Luftfahrzeug zu kommerziellen Zwecken genutzt hat, indem sie es nicht nur an die C GmbH verchartert hat, sondern auch für eigenbetriebliche Zwecke sowie für die betrieblichen Zwecke der A & B GmbH im Werkverkehr eingesetzt hat. Eine Einschränkung des Anwendungsbereichs des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 auf bestimmte Arten kommerzieller Zwecke sieht das Gemeinschaftsrecht nicht vor. Der Gemeinschaftsgesetzgeber hätte, wenn er über die private nichtgewerbliche Luftfahrt hinaus bestimmte Arten kommerzieller Luftfahrt von der obligatorischen Steuerbefreiung hätte ausnehmen wollen, eine solche Beschränkung der Befreiung ausdrücklich regeln müssen (EuGH-Urteil in Slg. 2004, I-3537 Randnr. 26 - zu Art. 8 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 92/81 -).

Der Senat sieht sich in seiner Auffassung auch durch das BFH-Urteil vom 27. Juni 2006 VII R 62/05 (BFH/NV 2006, 2132) bestätigt. In dieser Entscheidung hat der BFH ausgeführt, dass eine von einem Versicherungsunternehmen in Meeresgewässern der Gemeinschaft zur Besichtigung von Schäden an versicherten Yachten und zur Betreuung von Regatten eingesetzte Barkasse zu kommerziellen Zwecken verwendet werde. In dem entschiedenen

Fall ließ es der BFH für die Annahme eines kommerziellen Zwecks u.a. ausreichen, dass die Barkasse als Werbemaßnahme bei der Begleitung einer Regatta in unmittelbarem Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit des Versicherungsunternehmens stand, ohne dass dieses hierfür ein Entgelt von Dritten erhielt.

Der Klägerin steht jedoch keine Vergütung von Mineralölsteuer zu, soweit sie das Flugbenzin für die Durchführung eines Probeflugs am 21. März 2006 von einer Dauer von 50 Minuten verwendet hat (Bl. 4 der Verwaltungsakte des beklagten Hauptzollamts). Nach § 50 Abs. 1 MinöStV i.V.m. § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a des Mineralölsteuergesetzes (MinöStG) haben Luftfahrtunternehmen einen Anspruch auf Erstattung oder Vergütung von Mineralölsteuer für Luftfahrtbetriebsstoffe, wenn diese für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen, Sachen oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen verwendet worden sind. Der Probeflug am 21. März 2006 hatte nicht eine gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder eine entgeltliche Erbringung einer Dienstleistung zum Gegenstand. Da der Probeflug auch nicht der Vorbereitung eines nach § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a MinöStG begünstigten Flugs diente (vgl. Teichner in Teichner/Alexander/Reiche, MinöStG § 4 Randnr. 21), durfte das Flugbenzin hiernach nicht steuerfrei verwendet werden. 22

Der nach einzelstaatlichem Recht vorgesehene Ausschluss einer Steuerbefreiung für Probeflüge, die sowohl der Vorbereitung von Flügen zu kommerziellen als auch zu privaten nichtgewerblichen Zwecken dienen können, widerspricht nicht dem Gemeinschaftsrecht. Art. 15 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2003/96 sieht für die Kraftstoffe, die bei der Erprobung von Luftfahrzeugen verwendet werden, lediglich eine fakultative Steuerbefreiung vor (Finanzgericht München, Urteil vom 10. Dezember 2008 14 K 1873/06, juris; vgl. auch BFH-Urteil vom 3. Februar 2004 VII R 4/03, BFHE 205, 351 - zu Art. 8 Abs. 2 Buchst. g der Richtlinie 92/81/EWG -). 23

Der Probeflug vom 21. März 2006 von einer Dauer von 50 Minuten entspricht einem Anteil von 2,26 % an den gesamten Flugminuten des Kalenderjahres 2006 von 2.216 (Bl. 7 der Verwaltungsakte des beklagten Hauptzollamts). 2,26 % von der gesamten verwendeten Menge an Flugbenzin von 3.219,47 Liter entspricht einer Menge von 72,76 Liter Flugbenzin. Die hierauf entfallende Steuer beträgt bei einem Steuersatz von 721 EUR je 1.000 Liter Flugbenzin (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 MinöStG) 52,46 EUR, so dass der Klägerin lediglich eine um diesen Betrag verminderte Mineralölsteuer zu vergüten ist. 24

Die Klägerin hat für den Vergütungsabschnitt vom 1. August bis zum 31. Dezember 2006 in dem von ihr begehrten Umfang einen Anspruch auf die Vergütung von Energiesteuer. 25

Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) wird auf Antrag eine Steuerentlastung für nachweislich versteuerte Energieerzeugnisse gewährt, die zu den in § 27 EnergieStG genannten Zwecken verwendet worden sind. Die Steuerentlastung kann in der Vergütung der Steuer bestehen (§ 45 EnergieStG). 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. § 60 Abs. 4 der Verordnung zur Durchführung des Energiesteuergesetzes (EnergieStV) definiert die private nichtgewerbliche Luftfahrt im Sinne des § 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG als die Nutzung eines Luftfahrzeugs durch seinen Eigentümer oder den durch Anmietung oder aus sonstigen Gründen Nutzungsberechtigten zu anderen Zwecken als zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen durch Luftfahrtunternehmen, zur gewerbsmäßigen Erbringung von Dienstleistungen, zur Luftrettung durch Luftrettungsdienste, zu Forschungszwecken oder zur dienstlichen Nutzung durch Behörden. Gewerbsmäßigkeit soll nach § 60 Abs. 5 EnergieStV vorliegen, wenn die mit dem Luftfahrzeug gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird 26

und der Unternehmer auf eigenes Risiko und eigene Verantwortung handelt.

Die Bestimmung des Begriffs der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt durch § 60 Abs. 4 und 5 EnergieStV widerspricht Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie, weil sie die eigenbetriebliche Verwendung eines Luftfahrzeugs zu kommerziellen Zwecken von dem Anwendungsbereich des § 27 Abs. 2 EnergieStG ausnimmt. Da sich die Klägerin unmittelbar auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 als höherrangiges Gemeinschaftsrecht berufen kann (EuGH-Urteil in Slg. 1999, I-3419 Randnr. 31), kann sich das beklagte Hauptzollamt nicht auf die dieser Vorschrift widersprechenden Bestimmungen des § 60 Abs. 4 und 5 EnergieStV stützen. 27

Anders als das beklagte Hauptzollamt meint, kann sich die Klägerin nicht nur hinsichtlich der mit ihrem Luftfahrzeug durchgeführten innergemeinschaftlichen Flüge auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 berufen. Der deutsche Gesetzgeber hat von der ihm durch Art. 14 Abs. 2 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 eingeräumten Befugnis, die Steuerbefreiung gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 auf internationale oder innergemeinschaftliche Transporte zu beschränken, keinen Gebrauch gemacht. Unbeschadet dessen kann sich ein Mitgliedstaat, der seine Verpflichtungen zur Umsetzung einer Richtlinie verletzt hat, auch nicht darauf berufen, dass er die durch die Richtlinie begründeten Rechte des einzelnen hätte begrenzen können, wenn er die Richtlinie umgesetzt hätte (EuGH-Urteile vom 19. November 1991 Rs. C-6/90 und C-9/90, Slg. 1990, I-5357 Randnr. 21, vom 29. April 2004 Rs. C-102/02, Slg. 2004, I-5405 Randnr. 63, vom 14. Juli 2005 Rs. C-142/04, Slg. 2005, I-7181 Randnr. 35). Der deutsche Gesetzgeber hat seine Verpflichtung zur Umsetzung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 verletzt, weil er eine Steuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a des Mineralölsteuergesetzes nur für Luftfahrtunternehmen vorgesehen hat, die Luftfahrtbetriebsstoffe für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen verwenden. Ferner hat der deutsche Verordnungsgeber in § 60 Abs. 4 und 5 EnergieStV den Kreis der steuerbefreiten Tatbestände zu eng definiert. 28

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. den §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Der Senat hat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zugelassen. 29