
Datum: 27.06.2012
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 4372/08 VE
ECLI: ECLI:DE:FGD:2012:0627.4K4372.08VE.00

Tenor:

Der Beklagte wird unter Aufhebung seines Bescheids vom 30.04.2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.10.2008 verpflichtet, der Klägerin 3.051,15 € Energiesteuer zu vergüten.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 1/4 und der Beklagte zu 3/4.

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

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Seit ihrer Gründung 1993 unterhielt die Klägerin einen Luftfahrtbetrieb. 2007 wurde sie Eigentümerin des Flugzeugs mit den Registrierkennzeichen (bis Oktober 2007) und (ab Oktober 2007). Sie beschäftigte einen Piloten, verfügte aber weder über eine Betriebsgenehmigung nach § 20 des Luftverkehrsgesetzes noch über eine solche nach Art. 4 der Verordnung (EWG) Nr. 2407/92.

1

2

Die Klägerin führte durch den bei ihr angestellten Piloten neben Trainings- und Werkstattflügen seit Oktober 2007 Flüge für Unternehmen der A – Unternehmensgruppe, der sie auch angehört, durch. Zudem führte sie Flüge für den Gesellschafter-Geschäftsführer ihrer Komplementärin durch. Für die Flüge berechnete sie den verbundenen Unternehmen und dem Gesellschafter-Geschäftsführer ihrer Komplementärin ein Entgelt, das sie mit 2.900 € zuzüglich 19% Umsatzsteuer für die Flugstunde nach den geleisteten Flugminuten berechnete.	3
Im Jahr 2007 betrugen ihre Flugzeiten 3.451 Minuten. Davon entfielen auf den geschäftlichen Flugverkehr mit verbundenen Unternehmen 1.353 Minuten, auf Trainings- und Positionierungsflüge 1.462 Minuten, auf Werkstattflüge 509 Minuten und auf Flüge für ihren Gesellschafter-Geschäftsführer 636 Minuten.	4
Sie tankte im Inland 9.201,81 l versteuertes Flugbenzin und im Ausland 753 l Flugbenzin.	5
Am 22.02.2008 beantragte die Klägerin beim Beklagten nach § 52 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) eine Vergütung in Höhe von 6.091,59 € Energiesteuer für das von ihr verwendete Flugbenzin.	6
Mit Bescheid vom 30.04.2008 lehnte der Beklagte den Antrag ab, da der Klägerin die für eine Erstattung erforderliche luftverkehrsrechtliche Genehmigung fehle. Den dagegen fristgerecht eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 17.10.2008 als unbegründet zurück.	7
Zur Begründung ihrer fristgerecht erhobenen Klage, mit der sie zunächst eine Vergütung in Höhe von 6.091,59 € begehrt hat, trägt die Klägerin vor, nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. b RL 2003/96 genüge es, wenn der Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt verwendet werde. Diese Steuerbefreiung sei nicht nur für Luftfahrtunternehmen vorgesehen. Auch könne sie sich unmittelbar auf diese Bestimmung stützen, zumal § 60 Abs. 4 der Verordnung zur Durchführung des Energiesteuergesetzes (Energiesteuer-Durchführungsverordnung – EnergieStV) gegen höherrangiges Recht verstoße.	8
Soweit sie Flüge für verbundene Unternehmen durchgeführt habe, diene ihr Flugzeug kommerziellen Zwecken und müsse energiesteuerfrei fliegen dürfen. Anders könnten die Flüge für ihren Gesellschafter-Geschäftsführer zu beurteilen sein, so dass sie dafür keine Vergütung mehr gelten mache. Die Werkstattflüge seien entsprechend aufzuteilen.	9
Die Klägerin beantragt,	10
den Beklagten unter Aufhebung seines Bescheids vom 30.04.2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.10.2008 zu verpflichten, ihr 3.051,15 € Energiesteuer zu vergüten.	11
Der Beklagte beantragt,	12
die Klage abzuweisen,	13
hilfsweise die Revision zuzulassen.	14
Dazu führt er aus: Die Klägerin betreibe kein Luftfahrtunternehmen. Auch unter Berücksichtigung der Urteile des EuGH vom 01.12.2011, C-79/10, und vom 21.12.2011, C-250/10, komme eine Erstattung nicht in Betracht. Die in Art. 14 Abs. 1 Buchst. b RL 2003/96	15

vorgesehene Steuerbefreiung diene nämlich nur der Einhaltung internationaler Verpflichtungen zugunsten der Zivilluftfahrt und diene in erster Linie der Wettbewerbsfähigkeit der in der EU ansässigen Luftfahrtgesellschaften. Daraus habe der EuGH geschlossen, dass eine Beförderung von Personen und Sachen zu eigen- oder innerbetrieblichen Zwecken nicht begünstigt sei.

In Bezug auf ihren Konzernverbund betreibe die Klägerin nur innerbetriebliche Flüge. 16

Würden auch derartige Flüge steuerbefreit, bestehe die Gefahr, dass eigentlich innerbetriebliche LuftfahrtDienstleistungen ausgegliedert und der an sich vorgesehenen Besteuerung entzogen würden. Insoweit sei ein künftiger Gestaltungsmissbrauch zu befürchten. 17

Entscheidungsgründe: 18

Die Klage hat Erfolg. 19

Der Bescheid vom 30.04.2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.10.2008 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, soweit das beklagte Hauptzollamt es abgelehnt hat, ihr 3.051,15 € Energiesteuer zu vergüten (§ 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 20

Die Klägerin hat für den Vergütungsabschnitt vom 01.01.2007 bis zum 31.12.2007 Anspruch auf die Vergütung der Energiesteuer in Höhe von 3.051,15 €. 21

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). 22

Nach § 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG darf u.a. Flugbenzin bestimmter Qualität steuerfrei in Luftfahrzeugen für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt verwendet werden. § 60 Abs. 4 der Verordnung zur Durchführung des Energiesteuergesetzes (Energiesteuer-Durchführungsverordnung ? EnergieStV) definiert die private nichtgewerbliche Luftfahrt im Sinne des § 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG in dem hier interessierenden Zusammenhang 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. Gewerbsmäßigkeit soll nach § 60 Abs. 5 EnergieStV vorliegen, wenn die mit dem Luftfahrzeug gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird und der Unternehmer auf eigenes Risiko und eigene Verantwortung handelt. 23

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). 24

Ein Luftfahrtunternehmen im Sinne des § 60 Abs. 4 EnergieStV bedarf keiner Betriebsgenehmigung nach § 20 des Luftverkehrsgesetzes oder nach Art. 4 der Verordnung (EWG) Nr. 2407/92 des Rates vom 23. Juli 1992 über die Erteilung von Betriebsgenehmigungen an Luftfahrtunternehmen. Ein derartiges Verständnis verstieße nämlich gegen Art. 14 Abs. 1 Buchst. b RL 2003/96, wenn dadurch die Verwendung eines 25

Luftfahrzeugs unmittelbar zur entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen aus dem Anwendungsbereich des § 27 Abs. 2 EnergieStG ausgenommen würde.

Art. 14 Abs. 1 Buchst. b RL 2003/96, der seit dem 01.01.2004 anzuwenden ist (Art. 28 Abs. 2 der RL 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. Dies ist dahin zu verstehen, dass bei der Luftfahrt, die unter diese Befreiung fällt, der Kraftstoff für ein Luftfahrzeug verwendet wird, das unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dient. Der Begriff „Luftfahrt“ verlangt somit, dass die entgeltliche Dienstleistung unmittelbar mit dem Flug des Luftfahrzeugs zusammenhängt (Gerichtshof der Europäischen Union – EuGH – Urteil v. 01.12.2011, C-79/10, Rz. 21). Ob das das Flugzeug betreibende Unternehmen ein zugelassenes Luftfahrtunternehmen ist, ist dabei unerheblich (EuGH-Urteil vom 21.12.2011, C-250/10, Rz. 24).

Insoweit ist es auch unerheblich, ob sich das jeweilige Unternehmen konkret im Wettbewerb mit Luftfahrtunternehmen aus Drittländern befindet, weil die in Art. 14 Abs. 1 Buchst. b RL 2003/96 vorgesehene Steuerbefreiung darauf nicht abstellt, sondern nur dadurch motiviert ist (EuGH-Urteil v. 01.12.2011, C-79/11, Rz. 24 ff.).

Die vom beklagten Hauptzollamt vertretene, dem entgegenstehende Rechtsauffassung, nach der § 60 Abs. 4 EnergieStV die Begünstigung des § 27 Abs. 2 EnergieStG nur luftverkehrsrechtlich zugelassenen Luftfahrtunternehmen einräumen soll, widerspricht Art. 14 Abs. 1 Buchst. b RL 2003/96, auf die die Klägerin sich unmittelbar berufen kann. Mit Urteil vom 10.06.1999, C-346/97, Slg. 1999, I-3419, Rz. 31 hat der EuGH bereits entschieden, dass sich ein einzelner unmittelbar auf Art. 8 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle berufen kann. Art. 14 Abs. 1 Buchst. b RL 2003/96 entspricht dieser Vorschrift, so dass für eine Erstattung oder Vergütung von Energiesteuer nach § 60 Abs. 4 EnergieStV nicht mehr darauf abgestellt werden kann, ob der jeweilige Antragsteller ein (zugelassenes) Luftfahrtunternehmen betreibt.

Die Berufung auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. b RL 2003/96 ist im Streitfall auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil Art. 14 Abs. 1 Buchst. b letzter Halbsatz, Abs. 2 Satz 1 RL 2003/96 den Mitgliedstaaten erlaubt, die Steuerbefreiung auf Flugsurbinenkraftstoff (Kerosin) und internationale oder innergemeinschaftliche Transporte zu beschränken. Von diesen Möglichkeiten ist in Deutschland kein Gebrauch gemacht worden.

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 Rz. 21, vom 29. April 2004 Rs. C-102/02, Slg. 2004, I-5405, Rz. 63, vom 14. Juli 2005 Rs. C-142/04, Slg. 2005, I-7181 Rz. 35). Der deutsche Ordnungsgeber hat – wie dargelegt – in § 60 Abs. 4 EnergieStV den Kreis der steuerbefreiten Tatbestände zu eng definiert.

Die Klägerin hat das von ihr im Steuergebiet versteuert bezogene Flugbenzin einer Researchoktanzahl mit einem Wert von 100 und mehr, nämlich sog. AVGas 100 LL, auch für steuerfreie Flüge verwendet, denn mit ihren Flügen hat sie unmittelbar entgeltlich Luftfahrt-Dienstleistungen erbracht. Sie hat mit dem ihr gehörenden Luftfahrzeug für konzernangehörige Gesellschaften Personen befördert und ihre Leistungen den konzernangehörigen Gesellschaften in Rechnung gestellt.

Damit hat sie Luftfahrt-Dienstleistungen erbracht und keine eigenbetrieblichen Leistungen.	32
Dass sie ihre Dienstleistungen jedenfalls hinsichtlich des Flugbetriebs nicht auf dem Markt anbot, ist unerheblich, weil sie diese Dienstleistungen entgeltlich angeboten hat (s. EuGH-Urteil vom 21.12.2011, C-250/10, Rz. 24).	33
Zweifel an der von der Klägerin verfolgten Gewinnerzielungsabsicht, dem von ihr mit dem Flugbetrieb zu tragenden Risiko und der sie damit treffenden Verantwortung, sind weder vorgetragen noch sonst erkennbar geworden, so dass auch die Voraussetzungen des § 60 Abs. 5 EnergieStV gegeben sind.	34
Gründe für die Annahme, die Organisation der Luftfahrtdienstleistung der Klägerin stelle einen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 Abs. 1 der Abgabenordnung dar, sind vom Beklagten nicht vorgetragen worden, sondern werden von ihm nur für künftige Gestaltungen befürchtet. Derartiges ist im Streitfall allerdings fernliegend, da in dem Konzern, dem die Klägerin angehört, nach Angabe in der mündlichen Verhandlung das Firmenflugzeug seit 1993 immer in einer eigenen Gesellschaft betrieben worden ist.	35
Der danach gegebene Vergütungsanspruch der Klägerin errechnet sich wie folgt:	36
Für 1353 Minuten Flüge zugunsten von Gruppenunternehmen mit einem durchschnittlichen Kraftstoffverbrauch von 2,88461605 l/Minute und einem Inlandsanteil von 92,435817%, der zu einem Kraftstoffverbrauch von 3.608 l führte, steht der Klägerin ein Vergütungsanspruch von 2.601,13 € zu.	37
Für ihre Trainings-, Prüfungs- und Wartungsflüge kann die Klägerin eine Vergütung nur insoweit erhalten, als diese Flüge der Instandhaltung gemäß § 27 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG dienen. Nur insoweit hat der Gesetzgeber des EnergieStG von der Ermächtigung zur Steuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 1 Buchst. j RL 2003/96 Gebrauch gemacht. Als danach begünstigte Instandhaltungsflüge können nur die von der Klägerin als Werkstattflüge bezeichneten Flüge von zusammen 509 Minuten angesehen werden.	38
Insoweit muss allerdings ihre Flugtätigkeit, die nicht in vollem Umfang eine steuerfreie Luftfahrtdienstleistung darstellt, zwischen steuerfreien und nicht steuerfreien Tätigkeiten aufteilt werden. Der Senat hält im Streitfall diese Aufteilung aufgrund der Erfassung der Flüge für möglich und aus Gründen der Steuergerechtigkeit (BFH-Beschluss v. 21.09.2009, GrS 1/06, BFHE 227,1) auch für geboten: Durch die minutengenauen Aufzeichnungen über die Luftfahrzeugnutzung im Flugbetrieb der Klägerin kann der Umfang steuerfreier Flüge für Gruppen-Unternehmen, mit denen Luftfahrtdienstleistungen erbracht wurden, und der nicht steuerfreien Flüge (Trainings- und Prüfungsflüge, Flüge für den Gesellschafter-Geschäftsführer) ermittelt werden. Damit ist eine verhältnismäßige Zurechnung der Werkstattflüge auf die steuerfreien Flüge möglich. Nach der danach vorzunehmenden Berechnung beträgt der Anteil der Werkstattflüge, der auf Flüge für Gruppen-Unternehmen entfällt, in Flugbenzin umgerechnet 675 l.	39
Von dieser Menge ist noch ein Abschlag für das im Ausland getankte Flugbenzin vorzunehmen. Dies führt rechnerisch zur Verwendung von 624 l im Inland bezogenem, versteuerten Flugbenzin und einem weiteren Vergütungsanspruch von 450,02 €.	40
Der Senat sieht sich an der Aufteilung auch nicht durch den BFH-Beschluss vom 01.12.2009, VII R 9, 10/09, BFHE 227, 564, gehindert, denn im Streitfall spielt eine Abgrenzung zwischen betrieblicher und nichtbetrieblicher Verwendung im Sinne von Art. 11 Abs. 3 RL 2003/96	41

keine Rolle.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 135 Abs. 1, 136 Abs. 2 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. den §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 42

Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO im Hinblick auf die Aufteilung des steuerfreien Flugbenzins für die Instandhaltung von Luftfahrzeugen zuzulassen. 43