



## Zur Besteuerung von Flugbenzin

Vorlage des BFH an den EuGH vom 01.12.2009 (Az.: VII R 9/09, VII R 10/09)



Rechtsanwalt Heiko Panke, Möllenhoff Rechtsanwälte, Münster, Hamburg (info@ra-moellenhoff.de)

Die Frage, ob die europäische Richtlinie 2003/96/EG konform in nationales Recht umgesetzt wurde, beschäftigt mittlerweile (auch) den Bundesfinanzhof (BFH), der jüngst dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) Fragen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Flugbenzin zur Entscheidung nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union - AEUV vorgelegt hat. Die entsprechenden beim BFH anhängigen Revisionsverfahren sind bis zur Beantwortung dieser Fragen durch den EuGH ausgesetzt.

### Ausgangsverfahren

**FG München, Urteil vom 10.12.2008, Az.: 14 K 1873/06**

In dem Ausgangsverfahren klagte ein Unternehmen, das im Bereich der Entwicklung und des Vertriebs elektronischer Komponenten und Software tätig

war, gegen den ablehnenden Bescheid eines Hauptzollamts. Das Unternehmen war Eigentümerin eines Flugzeugs, welches von dem Geschäftsführer sowohl für private Zwecke, als auch für unternehmerische Flüge zu anderen Firmen und Messen sowie für Wartungs- und Schulungsflüge eingesetzt wurde. Das

Unternehmen verfügte weder über eine luftverkehrsrechtliche Genehmigung, noch war es ein Luftfahrtunternehmen.

Für die in Deutschland verbrauchte Menge an Flugbenzin beantragte das Unternehmen die Vergütung der Mineralölsteuer. Dies lehnte das Hauptzollamt mit der Begründung ab, dass das Unternehmen kein Luftfahrtunternehmen sei.

Die daraufhin vor dem Finanzgericht München erhobene Klage hatte zum überwiegenden Teil Erfolg.

#### *Orientierungssätze des FG München:*

„1. Das deutsche Mineralölsteuerrecht gewährt zu Unrecht keine Steuerbefreiung für betrieblich veran-

lasste Flüge von Unternehmen, die kein Luftfahrtunternehmen sind und ihr Flugzeug nur intern im Werksverkehr als Fortbewegungsmittel für ihren Geschäftsführer oder für Mitarbeiter nutzen, weswegen eine Vergütung von Mineralölsteuer im Hinblick auf betrieblich veranlasste Flüge unmittelbar aus Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 der Richtlinie 2003/96/EG (...) abzuleiten sein kann.

2. Für eine Vergütung von Mineralölsteuer nach § 50 Abs. 1 MiniöStV darf nicht Voraussetzung sein, dass der Antragsteller ein Luftfahrtunternehmen betreibt.

3. Gemeinschaftsrechtlich ist eine nicht steuerbegünstigte private Luftfahrt nur dann gegeben, wenn eine Nutzung für kommerzielle Zwecke nicht vorliegt.

4. Bei Werkstattflügen, Wartungsflügen und Schulungsflügen handelt es sich nicht um Flüge zu kommerziellen Zwecken i.S.d. Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Restrukturierungs-RL. Diesbezüglich kommt weder eine volle, noch eine anteilige Zurechnung zur kommerziellen Tätigkeit des Unternehmens in Betracht.

5. Aus der Regelung im nationalen Recht, die aufgrund einer Ermächtigung in einer EG-Richtlinie erlassen worden ist, kann nicht auf die Reichweite der höherrangigen EG-Richtlinie geschlossen werden.“

Sofern die Klage den Teil der Vergütung betraf, der auf den Teil des Verbrauchs des Flugbenzins entfiel, der aus betrieblich veranlassten Flügen resultierte, stützte das Finanzgericht München die Erstattung in diesem Fall auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung von gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABl. Nr. L 293/51).

Ausgenommen von der Erstattung waren hingegen die ebenfalls von dem Unternehmen geltend gemachten Schulungs-, Wartungs- und Werkstattflüge des Unternehmens. Begründet wurde dies mit Art. 15 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2003/96/EG, die für diese Fälle nur eine Begünstigung vorsehe.

Ferner handele es sich bei diesen Flügen nicht um Flüge, die – in Anlehnung an Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b Satz 1 der Richtlinie 2003/96/EG - keine „kommerziellen Zwecke“ verfolgen, da sie sowohl aus privaten, als auch betrieblichen Gründen veranlasst sind, und eine eindeutige Zuordnung zum unternehmerischen Bereich demnach nicht möglich sei. So sei die Instandhaltung des Luftfahrzeugs und die Schulungen der Piloten sowohl im

Hinblick auf die privaten, als auch betrieblichen Flüge durchzuführen.

In Ermangelung einer Regelung für gemischt veranlasste Flüge in Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96/EG komme ebenfalls eine anteilige Zurechnung zur kommerziellen Tätigkeit des Unternehmens nicht in Betracht. In Art. 11 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96/EG sei beispielsweise eine ausdrückliche Regelung für die betriebliche oder nichtbetriebliche Verwendung enthalten. Auch Art. 15 Abs. 1 Buchst. h der Richtlinie 2003/96/EG enthalte eine solche Regelung bei der Verwendung von Energieerzeugnissen durch gemeinnützige Organisationen. Eine Übertragung dieser Grundsätze auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96/EG scheide aus.

## Urteile anderer nationaler Finanzgerichte

Die Erstattung der Steuer für Energieerzeugnisse beschäftigte bereits auch andere nationale Finanzgerichte.

So beispielsweise das Finanzgericht Düsseldorf:

- Urteil vom 13.05.2009 (Az.: 4 K 4390/08 VM, VE).
- Urteil vom 04.03.2009 (Az.: 4 K 3182/08 VM).
- Urteil vom 04.03.2009 (Az.: 4 K 3898/08 VE).
- Urteil vom 31.10.2007 (Az.: 4 K 3864/06 VM).

Das Finanzgericht Hamburg im Rahmen eines Antrages auf Aussetzung der Vollziehung:

- Beschluss vom 21.10.2008 (Az.: 4 V 160/08).

## EuGH-Rechtsprechung

### Rückgriff auf eine Entscheidung des EuGH

Die nationalen Gerichte befinden sich in zahlreichen Entscheidungen auf einem gemeinsamen Weg, der an einem „**kommerziellen Zweck**“ festmacht, um eine Erstattung der Steuer in Anspruch nehmen zu können. Dies fußt insgesamt auf einer Entscheidung des EuGH, der diese Frage gemeinschafts-

rechtlich bereits für den vergleichbaren Fall der Schifffahrt geklärt hat.

### Entscheidung des EuGH:

Der EuGH hat in seiner Entscheidung C-389/02 vom 01.04.2004 (deutsche Seebestattungsgenossenschaft, Slg. 2004, I-3537) über die Frage der Schifffahrt in der Form entschieden, dass „jede Schifffahrt zu kommerziellen Zwecken“ in den Anwendungsbereich der gleichartigen Steuerbefreiung fällt. So legte der EuGH die Formulierung „Schifffahrt in Meeresgewässern der Gemeinschaft“ dahingehend aus, dass darunter jede Schifffahrt, unabhängig von dem jeweiligen Zweck der Fahrt, die zu kommerziellen Zwecken erfolgt, zu verstehen ist.

## Vorlagefragen

Der BFH legte nunmehr in dem Revisionsverfahren des Urteils des FG München vom 10.12.2008 dem EuGH im Wege einer Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV die nachfolgenden Fragen zur Entscheidung vor:

1. Ist Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 der Richtlinie 2003/96/EG dahingehend auszulegen, dass der Ausschluss der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt von der Steuerbegünstigung bedeutet, dass eine Steuerbefreiung für Energieerzeugnisse zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt nur Luftfahrtunternehmen zu gewähren ist, oder ist die Steuerbefreiung auf alle in der Luftfahrt eingesetzten Kraftstoffe zu erstrecken, sofern der Einsatz des Flugzeugs erwerbsbezogenen Zwecken dient?

2. Ist Art. 15 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2003/96/EG dahingehend auszulegen, dass sich die Bestimmung auch auf Kraftstoffe bezieht, die ein Flugzeug für den Flug zu einer Flugzeugwerft und wieder zurück benötigt, oder gilt die Begünstigungsmöglichkeit nur für Unternehmen, deren eigentlicher Geschäftszweck die Fertigung, Entwicklung, Erprobung oder Wartung von Luftfahrzeugen ist?

3. Ist Art. 11 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96/EG dahingehend auszulegen, dass beim Einsatz eines sowohl privat, als auch gewerblich genutzten Flugzeugs für Wartungs- oder Schulungsflüge nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96/EG eine auf die gewerbliche Verwendung bezogene anteilmäßige Steuerbefreiung für den bei diesen Flügen eingesetzten Kraftstoff zu gewähren ist?

4. Falls Frage zu Nr. 3 verneint wird: Kann aus der Unanwendbarkeit des Art. 11 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96/EG im Rahmen des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96/EG geschlossen werden, dass bei gemischter Verwendung eines Flugzeugs zu privaten und gewerblichen Zwecken für Wartungs- und Schulungsflüge keine Steuerbefreiung zu gewähren ist?

5. Falls die Frage zu Nr. 3 bejaht wird oder falls sich aus einer anderen Bestimmung der Richtlinie 2003/96/EG eine entsprechende Rechtsfolge ergibt: Welche Kriterien und welcher Bezugszeitraum sind der Bestimmung des jeweiligen Anteils i.S. des Art. 11 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96/EG bei Wartungs- und Schulungsflügen zugrunde zu legen?

## Orientierungssätze des BFH

Der BFH stellte in dem Revisionsverfahren bislang folgende Orientierungssätze auf:

„1. Es bestehen Zweifel, ob die Regelung in § 4 Abs. 1 Nr. 3 MinöStG 1993 i.V.m. § 50 Abs. 1 MinöStV mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 der Richtlinie 2003/96/EG übereinstimmt.

2. Der Umstand, dass eine Richtlinienbestimmung den Mitgliedstaaten eine Wahlmöglichkeit eröffnet, schließt nicht zwangsläufig aus, dass sich der Inhalt der Rechte des Einzelnen bereits aufgrund der Richtlinie mit hinreichender Genauigkeit bestimmen lässt (EuGH-Urteil vom 04.12.1997 C-253/96 bis C-258/96).

3. Der Rechtsansicht, dass Deutschland von der Möglichkeit der Beschränkung der Steuerbefreiung auf Flugturbinenkraftstoff Gebrauch und damit Art. 14 Abs. 1 Buchst. b Satz 3 der Richtlinie 2003/96/EG auch ohne einen förmlichen Umsetzungsakt bereits im Streitjahr 2004 in nationales Recht umgesetzt habe, kann nicht gefolgt werden.

4. Die Umsetzung einer Richtlinie fordert zwar nicht, dass die Richtlinienbestimmungen förmlich und wortgetreu in einer ausdrücklichen Gesetzesvorschrift wiedergegeben werden; doch muss durch den allgemeinen rechtlichen Rahmen die vollständige Anwendung der Richtlinie in hinreichend bestimmter und klarer Weise gewährleistet sein, damit die Beteiligten in der Lage sind, von all ihren Rechten Kenntnis zu erlangen (vgl. EuGH-Rechtsprechung).“

## Fazit

Die gemeinschaftsrechtliche Klärung der durch den BFH aufgeworfenen Fragestellungen ist zu begrüßen und zwar aus folgenden Gründen:

1. Die jüngsten Entscheidungen der nationalen Finanzgerichte beschritten den Weg der Erstattung einheitlich über das Urteil des EuGH vom 01.04.2004 (C-389/02 - deutsche Seebestattungs-Genossenschaft, Slg. 2004, I-3537) für die Erstattungsfälle, in denen das Flugzeug zu kommerziellen Zwecken eingesetzt

worden ist. Geklärt ist bislang jedoch noch nicht, ob ein auch nur mittelbarer Zweck, wie bei den Schulungs- und Wartungsflügen vorliegend, für eine Steuererstattung ausreichend ist. Im zu entscheidenden Fall des EuGH war diese Problemstellung nicht zu lösen, so dass eine Entscheidung diesbezüglich noch aussteht.

2. Trotz der Rechtsprechung der Finanzgerichte haben einige Hauptzollämter diese Rechtsprechung, zumindest für den alleinigen Bereich der kommerziellen Nutzung, noch nicht in die Verwaltungspraxis umgesetzt. Die entsprechenden Steuerbefreiungen mussten bislang vor den Finanzgerichten im Klagewege geltend gemacht werden, da die Hauptzollämter im Antrags- und Einspruchsverfahren keine Steuerbefreiungen gewährt haben.

Es ist zu begrüßen, dass die aufgeworfenen Fragestellungen gemeinschaftsrechtlich geklärt werden sollen, denn die Beschreitung eines Klageweges zur Erstattung einer bereits entrichteten Steuer, kann kein dauerhafter Zustand für alle Beteiligten sein. Es bleibt zu hoffen, dass nach Beantwortung der Vorlagefragen durch den EuGH endgültig Rechtssicherheit und Rechtsklarheit geschaffen wird.

### Quellen und weiterführende Hinweise:

- Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung von gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Abl. Nr. L 293/51)
- Urteil des EuGH vom 01.04.2004 (C-389/02 - deutsche Seebestattungs-Genossenschaft, Slg. 2004, I-3537)
- Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 13.05.2009 (Az.: 4 K 4390/08 VM, VE)
- Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 04.03.2009 (Az.: 4 K 3182/08 VM)
- Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 04.03.2009 (Az.: 4 K 3898/08 VE)
- Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 31.10.2007 (Az.: 4 K 3864/06 VM)
- Finanzgericht Hamburg, Beschluss vom 21.10.2008 (Az.: 4 V 160/08)
- Finanzgericht München, Urteil vom 10.12.2008 (Az.: 14 K 1873/06)