

# Mineralölsteuerbefreiung bei Flugtreibstoff nach § 4 Abs 1 Z 1 MinStG

## Zweifel an der Gesetzeskonformität der Finanzpraxis

Bis dato konnten Luftfahrtunternehmen die Mineralölsteuerbefreiung nach § 4 Abs 1 Z 1 MinStG unter Vorweis ihres Air Operator Certificate, des gewerblichen Flugplans und einer Passagierliste in der Form in Anspruch nehmen, dass sie dem Mineralölabgeber als Steuerschuldner keine Steuer bezahlt haben und dieser die Befreiung geltend gemacht hat. Nunmehr vertritt die Finanzverwaltung die Ansicht, dass die Mineralölsteuerbefreiung dann nicht mehr in Anspruch genommen werden kann, wenn ein an ein Flugtaxiunternehmen durch Abschluss eines Halterschaftsvertrags weitergegebenes Flugzeug zu mehr als 25 % vom Eigentümer – unter fremdüblichen Bedingungen – genutzt wird. Diese Ansicht findet keine Grundlage im Gesetz, beruht aus Sicht der Autoren auf zahlreichen Fehlannahmen und dürfte gemeinschaftswidrig sein.

### 1. Gesetzliche Grundlage

Mineralöl, das im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht wird, sowie Kraftstoffe und Heizstoffe, die im Steuergebiet verwendet werden, unterliegen grundsätzlich laut dem Mineralölsteuergesetz („MinStG“) einer als „Mineralölsteuer“ bezeichneten Verbrauchsteuer. Als eine besondere Ausnahme von der Mineralölsteuer ist der Verbrauch von Flugtreibstoff mit einem Luftfahrzeug unter bestimmten Bedingungen von der Mineralölsteuerpflicht befreit.

#### 1.1. Nationale Regelung der Steuerbefreiung für Flugtreibstoff

Nach § 4 Abs 1 Z 1 MinStG ist Mineralöl, das als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeugs erbracht werden, aus Steuer- oder Zolllagern abgegeben wird („Flugtreibstoff“), von der Mineralölsteuer befreit.

Nach der Arbeitsrichtlinie „VS-1130, Arbeitsrichtlinie Mineralölsteuer – Steuerbegünstigungen und ihre Geltendmachung“,<sup>1)</sup> welche einen Auslegungsbehelf des BMF zu den von den Zollämtern und Zollorganen zu vollziehenden Regelungen darstellt, kann die genannte Begünstigung für Luftfahrtbetriebsstoffe nach § 4 Abs 1 Z 1 MinStG nicht vom Luftfahrtunternehmen selbst in Anspruch genommen werden. Vielmehr ist nur der Steuerschuldner der Mineralölsteuer, nämlich der Betreiber des Steuer- oder Zolllagers, zur Geltendmachung der Steuerbefreiung berechtigt.<sup>2)</sup> Dieser hat sich allerdings entsprechend vom Vorliegen der Voraussetzung für ihre Gewährung zu überzeugen<sup>3)</sup> und zu diesem Zweck die an sich luftfahrtrechtlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen des Luftfahrtunternehmens über

- die Bezeichnung des Flugs,
- die Flugnummer,
- die Flugdauer und Flugzeit,
- den Zweck des Flugs,

- den Ort und Zeitpunkt der Betankung und
- die Art und Menge des aufgenommenen Treibstoffs zu kontrollieren, um sicherzugehen, dass das Luftfahrtunternehmen den abgegebenen Flugtreibstoff für den steuerbegünstigten Zweck verwendet.<sup>4)</sup> Ferner ist der Lagerinhaber als Steuerschuldner angehalten, die kontrollierten Aufzeichnungen in Kopie aufzubewahren, da er diese über Verlangen an die Zollbehörden zur Überprüfung vorzulegen hat, widrigenfalls davon auszugehen ist, dass keine Steuerbefreiung vorlag und ihn eine entsprechende Nachzahlung trifft, die er seinerseits mit dem Luftfahrtunternehmen nachzuverrechnen hat.<sup>5)</sup> Werden zunächst steuerfrei abgegebene Flugtreibstoffmengen vom Luftfahrtunternehmen im Weiteren doch nicht für gesetzlich begünstigte Zwecke eingesetzt, ist dies dem Abgeber zu melden, welcher diese nicht begünstigten Mengen in der nächsten Steueranmeldung berücksichtigen muss.<sup>6)</sup>

#### 1.2. Europarechtlicher Hintergrund der Steuerbefreiung für Flugtreibstoff

Der unter Punkt 1.1. bezeichnete Ausnahmetatbestand war bereits mit etwas anderem Wortlaut bei der Erlassung des MinStG im Gesetz vorhanden, da er auf der mittlerweile aufgehobenen Richtlinie zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle<sup>7)</sup> basierte. Nunmehr entspricht er in seiner geänderten Form auch einem speziellen Ausnahmetatbestand der zeitlich nachfolgenden Richtlinie zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom:<sup>8)</sup> Art 14 Abs 1 lit b der genannten Richtlinie befreit Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt.

Unter der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt wird von der genannten Richtlinie ausdrücklich verstanden, „dass das Luftfahrzeug von seinem Eigentümer oder der durch Anmietung oder aus sonstigen Gründen Nutzungsberechtigten natürlichen

1) VS-1130, Arbeitsrichtlinie Mineralölsteuer – Steuerbegünstigungen und ihre Geltendmachung, Bundesministerium für Finanzen (2002), GZ BMF-010220/0212-IV/9/2007.  
2) Vgl UFS 8. 6. 2010, ZRV/0057-Z3K/09.  
3) VS-1130, 10 – 1 und 10 – 3.

4) VS-1130, 10 – 4.  
5) VS-1130, 10 – 5.  
6) VS-1130, 10 – 4.  
7) RL 92/81/EWG des Rates v 19. 10. 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle, AB L 1992/316, 12.  
8) RL 2003/96/EG des Rates v 27. 10. 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, AB L 2003/283, 51.

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“.

Da der nationale Befreiungstatbestand des § 4 Abs 1 Z 1 MinStG auf der genannten Richtlinienbestimmung basiert, muss er sich in Bezug auf seinen Umfang an dieser messen lassen. Eine gemeinschaftsrechtswidrige nationale Regelung oder Auslegung wäre in weiterer Folge unwirksam. Dies wird in der Folge noch gesondert zu prüfen sein.<sup>9)</sup>

## 2. Begriffsbestimmung: Luftfahrtunternehmen und Halterschaftsverträge

§ 4 Abs 1 Z 1 MinStG befreit Luftfahrtunternehmen für bestimmte Transporttätigkeiten und Dienstleistungen von der Mineralölsteuerpflicht. Für die nähere Auseinandersetzung mit der Thematik ist es daher erforderlich, sich mit dem Begriff „Luftfahrtunternehmen“ auseinanderzusetzen:

Luftfahrtunternehmen sind Unternehmen, die gewerbsmäßig Halter von Luftfahrzeugen sind und damit Personen und Fracht gegen Entgelt befördern. Ihr Unternehmensgegenstand bzw -zweck besteht (auch) in der Haltung von Luftfahrzeugen. Nach § 13 Luftfahrtgesetz („LFG“) ist der Halter eines Zivilluftfahrzeugs, wer das Zivilluftfahrzeug auf eigene Rechnung betreibt und jene Verfügungsmacht darüber besitzt, die ein solcher Betrieb voraussetzt.

Zur Ausübung der gewerblichen Luftfahrttätigkeit als Luftfahrtunternehmen bedarf es sowohl nach europäischen als auch nationalen Regeln einer behördlichen Genehmigung, die im so genannten Air Operator Certificate („AOC“) dokumentiert wird und an die Einhaltung von sehr detaillierten Vorschriften in Bezug auf die technische Überwachung des Luftfahrzeugs und die Tätigkeit der Piloten sowie des sonstigen Personals geknüpft ist. Diese Genehmigung wird sowohl für den Linienbetrieb (Beförderung von Personen und/oder Fracht mit festen Abflugzeiten) als auch für die Bedarfsluftfahrt („Airtaxibetrieb“; Beförderung von Personen und/oder Fracht auf Bedarf, also ohne feste Abflugzeit) mit gleich strengen Auflagen erteilt. Im Airtaxigeschäft ist es – aus Gründen der Kostendegression – üblich, mehrere Luftfahrzeuge derselben Bauart durch denselben Halter („Operator“) betreiben zu lassen, obgleich Eigentümer der Luftfahrzeuge verschiedene Personen sind. Dies erfolgt im Wege von Halterschaftsverträgen, bei denen das Luftfahrtunternehmen als Halter die technische, haftungsmäßige, personelle und kaufmännische Verantwortung für das Luftfahrzeug übernimmt und dem Eigentümer Leistungen wie Betrieb, Verwaltung, Gewerbeberechtigungen, Bereitstellung von Piloten sowie betriebliches und organisatorisches Know-how zur Verfügung stellt. Für diese Leistungen berechnet der Halter dem Eigentümer eine „Operator-Service-Fee“. Zusätzlich dazu werden die vom Eigentümer ebenso wie die von einem Dritten im Zusammenhang mit dem Betrieb des Airtaxiunternehmens durch den Operator bestellten und durchgeführten Flugbewegungen – schon aus Gründen der Haftung des Beförderers – ausnahmslos fremdüblich verrechnet. Aus Haftungsgründen ist es weiters üblich, Luftfahrzeuge eigentümerseitig im privaten, aber umso mehr noch im gewerblichen Luftfahrtbereich in eigenen Gesellschaften anzuschaffen und zu besitzen, wobei dafür üblicherweise GmbHs oder GmbH & Co KGs eingesetzt werden.

9) Siehe dazu weiter unten, Punkt 5.5.

## 3. Bisherige Handhabung der Steuerbefreiung in der Praxis

Obwohl die Finanzverwaltung der Meinung ist, dass der Besitz eines AOC keine zwingende Voraussetzung für die Anwendbarkeit der einschlägigen Befreiungsbestimmungen ist,<sup>10)</sup> wird in der bisherigen Praxis sowohl in- als auch ausländischen Flugunternehmen bei Vorweis ihrer AOC, dem gewerblichen Flugplan und einer Passagierliste keine Mineralölsteuer verrechnet, sondern der Flugtreibstoff steuerfrei abgegeben. Weitere Kontrollpflichten können den abgebenden Lagerinhabern – ungeachtet der bereits dargestellten Ansicht der Finanzverwaltung – in der Praxis nicht abverlangt werden, weil vor allem bei ausländischen Luftfahrtunternehmen keine weiteren Informationen erlangt werden können. Die bisherige Praxis wurde von der Finanzverwaltung bis dato akzeptiert.

## 4. Nunmehrige Rechtsauffassung der Finanzverwaltung

Es wurde bereits dargestellt, dass Flugtreibstoff nach dem Willen des Gesetzgebers nur für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen steuerfrei abgegeben werden darf.

Unter gewerbsmäßiger Beförderung von Personen oder Sachen versteht die Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang in Übereinstimmung mit § 28 BAO völlig zu Recht, dass die Beförderung selbstständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht zu erfolgen hat, sowie, dass sie sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.<sup>11)</sup> Als entscheidend für die Zuerkennung der Steuerbegünstigung ist mit anderen Worten, dass mittels eines – allenfalls auch angemieteten – Luftfahrzeugs entgeltliche Dienstleistungen erbracht werden. Die gewerbsmäßige Vermietung für nicht zu gewerblichen Zwecken dienende Flüge, etwa für Vergnügungsflüge oder zur Selbstbeförderung, kann nach Ansicht der Finanzverwaltung dagegen nicht zur Steuerbefreiung führen.<sup>12)</sup>

Bezogen auf die Steuerbefreiung für Flugtreibstoff will die Finanzverwaltung die eben dargestellte, unstrittige und auch ihre Grundlage im Gesetz – nämlich § 28 BAO – findende Definition der Gewerbsmäßigkeit nunmehr dermaßen auslegen, dass eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr nur dann gegeben ist, wenn die Beförderungsleistung eines Luftfahrtunternehmens rechtlich und faktisch nicht nur an einen stark eingeschränkten Personenkreis erbracht wird.<sup>13)</sup> Aus dieser Gesetzesauslegung will die Finanzverwaltung ableiten, dass eine weitaus überwiegende Fremdnutzung des Luftfahrzeugs vorliegen muss, um die Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr annehmen zu können.<sup>14)</sup> Von einer weitaus überwiegenden Fremdnutzung will sie in weiterer Folge nur dann ausgehen, wenn die Nutzung durch andere Personen als dem Eigentümer (bzw dessen Mitarbeiter) zumindest 75 % auf Basis der tatsächlichen Flugstunden pro Kalenderjahr beträgt.<sup>15)</sup> Dadurch seien nach Ansicht der Finanzverwaltung zum einen grundsätzlich alle Luftfahrzeuge ausgeschlossen, die in ihrem Halterschaftsvertrag nur eine geringe Fremdnutzungsquote erlau-

10) Anfragebeantwortung des BMF zur GZ BMF-010220/0057-IV/9/2011 an die Kanzlei der Autoren vom 19. 4. 2011, Seite 3.

11) VS-1130, 10 – 6.

12) VS-1130, 10 – 7.

13) Anfragebeantwortung des BMF zur GZ BMF-010220/0057-IV/9/2011 an die Kanzlei der Autoren vom 19. 4. 2011, Seite 2.

14) Anfragebeantwortung, Seite 2.

15) Anfragebeantwortung, Seite 2.

ben, und zum anderen alle Luftfahrzeuge, die aus faktischen Gründen keine so hohe Auslastung durch Fremdnutzung erreichen.

Die Finanzverwaltung stützt ihre Ansicht darauf, dass Fälle reiner Selbstbeförderung (zB Manager oder Mitarbeiter des Unternehmens, das Eigentümer des Luftfahrzeugs ist) im Zusammenhang mit gewerblichen Luftvermietungsunternehmen seit jeher von der Steuerbefreiung nach § 4 Abs 1 Z 1 MinStG ausgeschlossen gewesen sind. Dies müsse auch für Luftfahrtunternehmen gelten, denn das Dazwischenschalten eines Halters dürfe nicht dazu führen, dass der Eigentümer eines Luftfahrzeugs Steuervorteile erhalte, die er nicht erhalten würde, wenn er sein Luftfahrzeug selbst betreiben würde.<sup>16)</sup>

Schließlich verweist die Finanzverwaltung in ihrer Argumentation auf eine Rechtsmeinung der Europäischen Kommission in einem aktuell anhängigen Vorabentscheidungsverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof,<sup>17)</sup> wonach Art 14 Abs 1 lit b der RL 2003/96/EG nicht auf die so genannte „Geschäftsfliegerei“, also auf Fälle, in denen ein Unternehmen ein eigenes Luftfahrzeug dazu verwendet, Mitglieder des Unternehmens zu geschäftlichen Terminen zu befördern, anwendbar ist.<sup>18)</sup>

## 5. Kritik und Folgen der kritisierten Rechtsauffassung

Die Ansicht der Finanzverwaltung führt dazu, dass Luftfahrtunternehmen, die mit ihrem Geschäftsmodell auf dem Einsatz von Flugzeugen, die sie mittels Halterschaftsverträgen zur Verfügung gestellt bekommen, basieren, dann keine Mineralölsteuerbefreiung erhalten, wenn sie (vermehrt) den Eigentümer transportieren. Sie findet unserer Ansicht nach aus mehreren Gründen keine Deckung im Gesetz, weiters scheint sie aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht zweifelhaft.

### 5.1. Analogie von Luftfahrzeugvermietung auf Luftfahrt unzulässig

Das BMF will die langjährige Verwaltungspraxis, dass Luftfahrzeugvermietungen zur Selbstbeförderung nicht zu einer Mineralölsteuerbefreiung führen, auf die Tätigkeit von Luftfahrtunternehmen, die den Eigentümer mit der in seinem Eigentum stehenden Maschine befördern, umlegen.<sup>19)</sup> Diese Rechtsansicht übersieht, dass die Vermietung von Luftfahrzeugen und die Weitergabe von Luftfahrzeugen im Zuge eines Halterschaftsvertrags vollkommen verschiedene Rechtsgeschäfte sind: Luftfahrtunternehmen, sind Unternehmen, die berechtigt sind, Personen und Fracht gegen Entgelt zu befördern. Anders als für den Betrieb eines Luftfahrzeug-Vermietungsunternehmens bedarf es gemäß § 101 Z 1 LFG für den Betrieb eines Luftfahrtunternehmens eines AOCs. Schon allein aus diesem Grund ist die Bezugnahme auf die Verwaltungspraxis bei Luftfahrzeug-Vermietungsunternehmen unpassend. Außerdem übersieht die Finanzverwaltung, dass ein Luftfahrtunternehmen mit den in die Halterschaft übernommenen Flugzeugen selbstständig, wirtschaftlich und auf eigenes Risiko – eben unternehmerisch – über längere Zeit tätig ist, während die Luftfahrzeugvermietung sich grundsätzlich auf die einmalige Ausleihe eines Flugzeugs zur Selbstbeförderung richtet. Mit anderen Worten hat die Person, die das Luftfahrzeug vom Eigentümer erhält, vollkommen unterschiedliche Interessen: der

Luftfahrtunternehmer, der ein Luftfahrzeug mittels eines Halterschaftsvertrags in seine Flotte aufnimmt, will das Flugzeug wirtschaftlich betreiben und Kunden entgeltlich zur Verfügung stellen, während das Interesse des Mieters eines Luftfahrzeugs regelmäßig und ausschließlich in der Selbstbeförderung liegt. Gerade aus der unterschiedlichen Interessenslage ergibt sich aber auch der – vom Gesetzgeber gewollte – Unterschied in der Behandlung der Mineralölsteuerbefreiung: während der Luftfahrtunternehmer als Halter unmittelbar gewerblich tätig wird und das Zurverfügungstellen von Luftfahrzeugen zur Beförderung von Personen oder Sachen bzw die Erbringung von anderen Dienstleistungen gegen Entgelt sein unmittelbares Kerngeschäft darstellt, ist der Mieter eines Flugzeugs, selbst wenn dies zur geschäftlichen Nutzung – wie etwa zur Wahrnehmung eines geschäftlichen Termins im Ausland – geschieht, nur mittelbar am Betrieb des Luftfahrzeugs interessiert. Weitere Unterschiede liegen darin, dass die „Anmietung“ eines Luftfahrzeugs, anders als die Inanspruchnahme eines gewerblich betriebenen Airtaxis, nach § 116 Abs 2 LFG nur durch dazu qualifizierte Personen möglich ist (also ähnlich einem „rental car“), dafür auf der anderen Seite aber auch nicht dazu berechtigt, im Sinne eines Airtaxibetriebs entgeltliche Beförderungsaufträge entgegenzunehmen und auszuführen.

Unter analoger Anwendung versteht man bekanntlich die Heranziehung einer Regelung (bzw in diesem Fall Verwaltungspraxis) aus einem sachverwandten Bereich zur Schließung einer planwidrigen Lücke.<sup>20)</sup> Im konkreten Fall liegt unseres Ermessens aber weder eine planwidrige Lücke vor, noch stellt die Luftfahrzeugvermietung aufgrund der zahlreichen, aufgezeigten Unterschiede einen sachverwandten Bereich für die Tätigkeit als Luftfahrtunternehmer dar. Aus diesen beiden Gründen kann die „langjährige Verwaltungspraxis“ zur Luftfahrzeugvermietung nicht analog auf die Tätigkeit als Luftfahrtunternehmer herangezogen werden!

Ferner ist die Vermietung von Luftfahrzeugen mit Turbinenantrieb, welche in der modernen gewerblichen Luftfahrt – und daher auch im Betrieb eines Airtaxi-Unternehmens – überwiegend eingesetzt werden, gemäß § 10 Abs 2 der Luftverkehrsbetreiberzeugnis-Verordnung 2008<sup>21)</sup> überhaupt generell unzulässig und daher verboten. Demzufolge kann ein turbinengetriebenes Luftfahrzeug ausschließlich im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit durch einen mit AOC berechtigten Halter eingesetzt werden, jede andere Nutzung – auch die Vermietung – ist kraft Rechtsvorschrift ausgeschlossen. Auch aus diesem Grund ist nicht nachvollziehbar, warum die Finanzverwaltung die Luftfahrzeugvermietung mit der Tätigkeit eines Luftfahrtunternehmens contra legem gleichsetzen will.

### 5.2. Abschluss eines Halterschaftsvertrags ist keine bloße Zwischenschaltung

Durch die Übergabe des Luftfahrzeugs an ein Luftfahrtunternehmen kommt es – entgegen der Ansicht des BMF<sup>22)</sup> – in der Praxis auch nicht zu einer bloßen Zwischenschaltung des Luftfahrtunternehmens, um Steuervorteile lukrieren zu können. Vielmehr hat der Eigentümer des Luftfahrzeugs nach Abschluss des Halterschaftsvertrags grundsätzlich keinen Einfluss auf die Nutzung und den Einsatz des Luftfahrzeugs durch den Halter,

16) Anfragebeantwortung, Seite 2 f.

17) EuGH C-79/10.

18) Anfragebeantwortung, Seite 3.

19) Anfragebeantwortung, Seite 2 f.

20) F. Bydliński, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff<sup>2</sup> (1991) 472 ff.

21) Verordnung des Bundesministers für Verkehr, Innovation und Technologie betreffend die Voraussetzungen für die Erteilung und Aufrechterhaltung des Luftverkehrsbetreiberzeugnisses (AOC) 2008, BGBl II 2008/254.

22) Anfragebeantwortung, Seite 3.

der das Luftfahrzeug in weiterer Folge nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten eigenverantwortlich betreibt. Durch die Halterschaft ist der Luftfahrzeughalter für die Aufrechterhaltung der Lufttüchtigkeit des Luftfahrzeugs verantwortlich: er hat sich um Wartungen, Reinigung, Hangarierung, laufende Softwareupdates und die Betankung zu kümmern. Weiters tritt der Halter zu sämtlichen am Flugzeug oder im Zuge eines Flugauftrags anfallenden Kosten in Vorleistung. Zusammenfassend führt der Halter mit Abschluss des Halterschaftsvertrags in Bezug auf das Luftfahrzeug alle Tätigkeiten selbstständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht aus; er trägt das Unternehmerisiko aus der Halterschaft, unabhängig davon, welcher Nutzer sich an Bord des Flugzeugs befindet. Daraus erhellt, dass auf Ebene des Halters ein eigenes, über die bloße Steuerersparnis des Eigentümers hinausgehendes Interesse am Abschluss eines Halterschaftsvertrags und in weiterer Folge an der Übernahme eines Luftfahrzeugs zum Betrieb besteht. Auch das Argument der Finanzverwaltung, es handle sich bloß um eine Zwischenschaltung des Luftfahrtunternehmers aus Gründen der Steuerersparnis, kann daher nicht überzeugen.

### 5.3. Willkürliche Annahme von Prozentsätzen widerspricht dem Willen des Gesetzgebers

Schließlich kann auch der Rechtsansicht des BMF hinsichtlich der mangelnden Gewerbmäßigkeit der Tätigkeit des Luftfahrtunternehmens bei Nichtvorliegen eines Fremdbeförderungsanteils von 75 % pro Luftfahrzeug aus unserer Sicht nicht zugestimmt werden:

Zum einen setzt bereits die Inhaberschaft eines AOC ex definitionem voraus, dass die Tätigkeit des Luftfahrtunternehmers gewerbmäßig ausgeführt wird, zum anderen lässt sich die von der Finanzverwaltung angedachte Aufteilung in Prozentsätze weder aus dem MinStG noch aus sonstigen steuerlichen Regelungen ableiten. Dies obwohl sich bei einer Betrachtung des § 4 Abs 1 Z 6 MinStG, in dem der Gesetzgeber eine Befreiung für im Ortslinienverkehr eingesetzte Kraftfahrzeuge nur dann vorsieht, wenn die Gesamtstrecke 25 km übersteigt, eindeutig erkennen lässt, dass der Gesetzgeber bei der Erlassung des MinStG Abgrenzungsregeln sehr wohl gekannt und eingesetzt hat. Daraus folgt, dass der Gesetzgeber wohl einen Mindestanteil an „Fremdnutzung“ vorgesehen hätte, hätte er eine solche Regelung gewollt. Da aber der Gesetzgeber selbst keine Begrenzung im § 4 Abs 1 Z 1 MinStG vorsieht, scheint die somit willkürliche Festsetzung von Mindest- oder Höchstanteilen durch die Finanzverwaltung gegen seinen Willen zu sein.

### 5.4. Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdnutzung weder indiziert noch durchführbar

Nicht nur, dass die Annahme einer Fremdnutzungsquote nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen dürfte, ist auch eine Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdnutzung der in Halterschaft übergebenen Luftfahrzeuge entgegen der Ansicht des BMF nicht notwendig: Für den jeweiligen Eigentümer ist es nämlich vollkommen irrelevant, ob er mit seinem Flugzeug oder mit einem anderen Flugzeug der gleichen Type aus der Flotte des Luftfahrtunternehmens fliegt. Zwar sehen die Halterschaftsverträge mitunter vor, dass dem Eigentümer ein (zeitliches) Nutzungsrecht an dem übergebenen Luftfahrzeug zustehen soll, aber tatsächlich kann damit doch nur gemeint sein, dass sich der Eigentümer bei Abschluss des Halterschaftsvertrags das Recht vorbehalten wollte, ein Luftfahrzeug der übergebenen Type in

einem bestimmten Ausmaß benützen zu dürfen. Aus diesem Grund wird ja auch in der Praxis in allen Halterschaftsverträgen vereinbart, dass der Eigentümer dafür an den Luftfahrtunternehmer ein fremdübliches Benützungsentgelt in Form von Flugzeugbetriebskosten und Nebengebühren für die Bereitstellung des abflugbereiten Luftfahrzeugs mit gegebenenfalls bestellten Zusatzleistungen zu bezahlen hat.

Auch in der Auftragsabwicklung wird zwischen Eigentümerflügen und Drittnutzung nicht unterschieden – der Ablauf ist gleich: der Kunde bestellt beim Luftfahrtunternehmen einen Flug und dieses organisiert den bestellten Flug (Kalkulation des Flugpreises, Flugzeugreservierung, Dispatch, Piloten, Catering, Handling, Permissions, Taxi etc), entscheidet über die Durchführbarkeit des Flugs, führt den Flug gemäß Buchung durch und rechnet die Beförderungsleistung an den Auftraggeber ab. Bei der Durchführung des Flugs wird aus luftfahrtrechtlichen Gründen ebenfalls kein Unterschied zwischen Eigentümern und Nichteigentümern als Passagiere getroffen: es werden nicht nur allen Kunden fremdübliche Ticketpreise verrechnet, sondern auch die diesbezüglichen Vorschriften wie Passagier-Manifest, Ausstellung eines Tickets, Hinweis auf die Haftungsbegrenzungen gemäß Warschauer Abkommen, Sicherheitstaxen, Sicherheitsabwicklung am Flughafen etc eingehalten. Seitens des Luftfahrtunternehmens wird üblicherweise der Transport mittels Luftfahrzeug zum Zielflughafen sichergestellt, die eingesetzten Flugzeuge werden in der Regel vom Back Office des Luftfahrtunternehmens zugeteilt, bei Nichtverfügbarkeit des eigenen Luftfahrzeugs werden Eigentümer selbstverständlich auch mit anderen typengleichen Flugzeugen der Flotte befördert.

Die Zweifelhaftigkeit der von der Finanzverwaltung angedachten Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdnutzung ergibt sich – trotz des gleichen Ergebnisses für die Eigentümer, nämlich eine Beförderung unter fremdüblichen Bedingungen – schon daraus, dass bei konsequentem Weiterdenken eine Mineralölsteuerpflicht ganz einfach vermieden werden könnte, wenn sich die Eigentümer mehrerer Luftfahrzeuge so verständigen würden, dass jeweils mit einem anderen Flugzeug geflogen wird!

Selbst wenn man aber trotzdem – wie das BMF<sup>23)</sup> – von einer gewissen Fremdnutzungsquote als Voraussetzung zur Inanspruchnahme der Mineralölsteuerbefreiung ausgehen würde, wäre diese in der Praxis nicht administrierbar: Würde eine Unterscheidung zwischen Eigentümern und Dritten notwendig sein, so müsste das Luftfahrtunternehmen das Vorliegen der Steuerfreiheit jeweils nach den mitreisenden Passagieren beurteilen. Dies gestaltet sich aber, wie nachstehendes Beispiel zeigen wird, als nahezu unmöglich: Wenn etwa die Luftfahrzeugbesitzgesellschaft wiederum einem anderen Unternehmen gehört, welches eine Mehrzahl an Eigentümern – etwa Aktionäre – besitzt, so müsste das Luftfahrtunternehmen letztlich die Eigentumsverhältnisse diverserer Industrieunternehmen kennen, nur um beurteilen zu können, ob eine Mineralölsteuerpflicht besteht oder nicht! Dazu kommt noch, dass es bei einer gemeinsamen Beförderung von Eigentümern und Nichteigentümern quasi unmöglich ist, die in diesem Fall wohl anteilig zu bezahlende Mineralölsteuer zu berechnen. Dies vor allem auch, weil die angedachte Unterscheidung nach dem einzelnen Passagier konsequenterweise auch im Linienbereich durchgeführt werden müsste. Zu diesem Zweck müsste dann wohl jeder Fluggast bereits beim Ticketkauf deklarieren, ob er (Mit-)Eigentümer eines Luftfahrtunternehmens ist. Ob dann tatsächlich alle Aktionäre beispielsweise der Deutsche

23) Anfragebeantwortung, Seite 2.

Lufthansa AG (Austrian Airlines AG) oder der Air Berlin plc (Niki Luftfahrt GmbH) beim Ticketkauf ihre Aktionärsstellung so bereitwillig preisgeben, damit die jeweilige Gesellschaft die in Österreich abzuführende Mineralölsteuer korrekt berechnen kann, darf an dieser Stelle dahingestellt bleiben! Es bleibt lediglich der klare Wortlaut und Sinn der Befreiungsvorschrift des § 4 Abs 1 Z 1 MinStG, wonach eben die gewerbsmäßige Beförderung von Personen und Sachen durch Luftfahrtunternehmen von der Mineralölsteuerbelastung befreit werden soll, in Erinnerung zu rufen. Diese gewerbsmäßige Beförderung ist aber unabhängig davon, ob das Luftfahrzeug einem Passagier anteilig, einer Holdinggesellschaft mit Aktienbesitz oder überhaupt nicht im Eigentum zuzurechnen ist!

## 5.5. Zweifel an der Gemeinschaftsrechtskonformität der kritisierten Ansicht

Bekanntlich werden innerstaatliche Rechtsvorschriften, die dem Gemeinschaftsrecht entgegenstehen, von diesem verdrängt; das Gemeinschaftsrecht besitzt den Anwendungsvorrang. Wird eine Richtlinie nicht entsprechend in nationales Recht umgesetzt, kann sich der Rechtsunterworfenen unter bestimmten Voraussetzungen direkt auf die in einer Richtlinie enthaltene Bestimmung berufen, sie wird für ihn demnach direkt anwendbar. Umgelegt auf die hier stattfindende Betrachtung bedeutet das, dass – wie auch im bereits vor dem EuGH ausjudizierten Fall *Braathens Sverige*<sup>24)</sup> – sich der einzelne Luftfahrzeughalter bzw. Lagerinhaber direkt auf die Richtlinienbestimmung berufen kann, wenn der Umfang der Befreiungsregel nach Art 14 Abs 1 lit b der Richtlinie zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle weiter ist als der – durch die Finanzverwaltung vergleichsweise eng ausgelegte – Umfang des § 4 Abs 1 Z 1 MinStG.<sup>25)</sup>

Nach der genannten Richtlinienbestimmung sind alle Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt steuerbefreit, davon ausgenommen sind nur die Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für die private nicht-gewerbliche Luftfahrt. Was unter privater nicht-gewerblicher Luftfahrt zu verstehen ist, wird in der Richtlinie nicht näher umschrieben, es lässt sich lediglich aus dem Wortlaut des Art 14 Abs 1 lit b schließen, dass es „andere als kommerzielle Zwecke“ sind. Auch der Begriff „andere als kommerzielle Zwecke“ ist nicht abschließend definiert, vielmehr werden nur beispielsweise (arg „insbesondere“) Fälle angeführt, die typischerweise keine kommerziellen Zwecke darstellen.<sup>26)</sup> Kein kommerzieller Zweck liegt jedenfalls dann vor, wenn der Flugtreibstoff nicht für die entgeltliche Beförderung von Passagieren eingesetzt wird. E contrario bedeutet das, dass nach Art 14 Abs 1 lit b der genannten einschlägigen Richtlinie die entgeltliche Beförderung von Passagieren einen kommerziellen Zweck darstellt.

24) EuGH 10. 6. 1999, C-346/97, *Braathens Sverige*, Slg 1999, I-3419.

25) VwGH 25. 9. 1997, 97/16/0050.

26) VwGH 26. 1. 2006, 2005/16/0172.

Die Ansicht der Finanzverwaltung, die bei Unterschreitung eines bestimmten Prozentsatzes an Fremdbeförderungen trotz des Vorliegens fremdüblicher Bedingungen insbesondere hinsichtlich des Transportentgelts bei Eigentümerflügen einen Ausschluss der Mineralölsteuer annehmen will, scheint uns unter diesen Prämissen europarechtswidrig zu sein, wiewohl die endgültige Entscheidung darüber dem EuGH vorbehalten bleibt, weil es sich hierbei um eine Auslegung des Gemeinschaftsbegriffs „andere als kommerzielle Zwecke“ handelt.

## 6. Conclusio

Weltweit und auch innerhalb von Europa besteht eine uneingeschränkte Befreiung für gewerbliche Flüge von der Mineralölsteuerpflicht, sofern bei der Betankung ein auf das betreffende Luftfahrzeug lautendes, gültiges AOC vorgelegt werden kann. Nunmehr vertritt das BMF die Ansicht, dass bei Unterschreitung eines gewissen Prozentsatzes an Fremdbeförderungen diese Steuerbefreiung nicht mehr zustehen soll, weil – kurz zusammengefasst – keine Gewerblichkeit der Beförderung mehr vorliege. Abgesehen davon, dass diese Ansicht weder eine ausdrückliche Grundlage im MinStG findet, noch zwingende Argumente dafür sprechen, bestehen unseres Ermessens auch Zweifel an der Gemeinschaftsrechtskonformität der nunmehrigen Ansicht der Finanzverwaltung. Diese hätte zusätzlich aber auch noch gravierende negative Konsequenzen für die österreichische Luftfahrt, da sie zu einer erheblichen Benachteiligung österreichischer Luftfahrtunternehmen gegenüber ausländischen Konkurrenten führen würde: Wenn nunmehr fremdüblich durchgeführte Eigentümerflüge bei österreichischen Luftfahrtunternehmen mit der Mineralölsteuerpflicht belastet werden, würde dies dazu führen, dass die Luftfahrtunternehmer ins nahe europäische Ausland abwandern, um konkurrenzfähig zu bleiben. Dadurch würde der Republik Österreich nicht nur die Mineralölsteuer entgehen, sondern auch der Mehrwert aus dem Flugbetrieb, also Lohneinkünfte aus der Besteuerung der Beschäftigten und die Gewinnsteuern aus der Besteuerung des Luftfahrtunternehmens selbst. Aufgrund der Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen (vgl etwa Art 8 des OECD-Musterabkommens) wären ausländische Luftfahrtunternehmen nämlich jederzeit im Stande, das gleiche Luftfahrzeug, das derzeit von einem österreichischen Luftfahrtunternehmen eingesetzt wird, unter ausländischer Halterschaft einzusetzen und mit den erwähnten negativen Konsequenzen im Ertrag- und Lohnsteuerbereich in Österreich zu stationieren. Wie bereits ausgeführt, hätten die ausländischen Luftfahrtunternehmen aber jedenfalls die Mineralölsteuerbefreiung, da aus praktischer Sicht das den Flugtreibstoff abgebende Mineralölunternehmen keinen Nachweis der Eigentümerschaft des Luftfahrzeugs verlangt und verlangen kann. Es kann dem österreichischen Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er die österreichischen Luftfahrtunternehmen ohne irgendeine sachliche Rechtfertigung gegenüber den ausländischen schlechter stellen wollte.

Foto Wilke



### Die Autoren:

Dr. Andreas Staribacher ist Partner eines international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfernetzwerkes. Er ist in Amerika zugelassener CPA und ausgebildeter Linienpilot.

Dr. Stefan Malainer, akad. IM ist Mitarbeiter eines international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfernetzwerkes. Er hat auch eine Ausbildung zum Rechtsanwalt und Immobilienmanager absolviert.



Foto privat