

## Finanzgericht Düsseldorf, 4 K 3864/06 VM

---

**Datum:** 31.10.2007  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 K 3864/06 VM

---

### Tenor:

Der Beklagte wird unter Aufhebung seines Bescheids vom 28. Dezember 2005 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. September 2006 verpflichtet, dem Kläger 6.433,59 EUR Mineralölsteuer zu vergüten.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

---

### Tatbestand:

Der Kläger ist Eigentümer des Luftfahrzeugs des Typs X. Er verfügt 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 (ABl EG Nr. L 240/1). Auf Grund eines am 16. Dezember 1993 abgeschlossenen Vertrags vercharterte er das Luftfahrzeug einschließlich der Betriebsstoffe (sog. Nassvercharterung) an die A GmbH, deren Gegenstand der Vertrieb, die Montage und die Wartung von Melkanlagen, Kälteanlagen und sonstigen technischen Einrichtungen ist. Die A GmbH setzte das Luftfahrzeug im Werkverkehr ein, um - wie in dem Vertrag vom 16. Dezember 1993 ausgeführt worden ist - "die Beratungs- und Verkaufsgespräche, vor allem in den neuen Bundesländern, schneller und effizienter durchführen zu können". Als Entgelt für die Benutzung des Flugzeugs im Kalenderjahr 2004 berechnete der Kläger der A GmbH entsprechend den erbrachten Flugstunden insgesamt 49.085,50 EUR zuzüglich Mehrwertsteuer (Bl. 35 ff. der Gerichtsakte). Ausweislich des von ihm vorgelegten Bordbuchs (Bl. 72 ff. der Gerichtsakte) führte er die Flüge überwiegend selbst durch. Für die Durchführung der geschäftlichen Flüge der A GmbH bezog er im Kalenderjahr 2004 im Inland insgesamt 8.923,14 Liter versteuertes Flugbenzin.

Der Kläger beantragte am 19. Dezember 2005 beim beklagten Hauptzollamt, ihm für das Kalenderjahr 2004 nach § 50 der Verordnung zur Durchführung des Mineralölsteuergesetzes (MinöStV) die Mineralölsteuer zu vergüten, die in dem für die

1

2

3

Durchführung der geschäftlichen Flüge verwendeten Flugbenzin enthalten war. Diesen Antrag lehnte das beklagte Hauptzollamt mit Bescheid vom 28. Dezember 2005 unter Hinweis darauf ab, dass nach § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a des Mineralölsteuergesetzes (MinöStG) weder die Geschäftsluftfahrt noch die Vercharterung von Luftfahrzeugen für diese Zwecke begünstigt seien.

Mit seinem hiergegen eingelegten Einspruch machte der Kläger geltend: § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a MinöStG verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland (GG), weil der Werkverkehr mit Schiffen steuerfrei sei. Ferner sei nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 92/81/EWG (Richtlinie 92/81) des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (ABI EG Nr. L 316/12) lediglich die private nichtgewerbliche Luftfahrt von der Steuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe ausgenommen. Bei der Vercharterung des Luftfahrzeugs zur Verwendung im Werkverkehr der A GmbH handele es sich jedoch weder um eine private noch um eine nichtgewerbliche Verwendung.

4

Das beklagte Hauptzollamt wies den Einspruch mit Entscheidung vom 14. September 2006 zurück und führte aus: § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a MinöStG stehe in Einklang mit Art. 14 Abs. 1 Buchst. b 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 (ABI EU Nr. L 283/51). Auch danach falle die entgeltliche Vercharterung eines Luftfahrzeugs zur Nutzung im Werkverkehr nicht unter die begünstigten Zwecke, weil es an der entgeltlichen Beförderung von Passagieren oder Waren fehle. Da Art. 14 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 2003/96 unterschiedliche Regelungen für die Verwendung von Kraftstoff für die Luftfahrt und für die Schifffahrt enthalte, könne kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vorliegen.

5

Der Kläger trägt mit seiner Klage vor: Die Auslegung des Art. 8 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 92/81 durch den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) in seinem Urteil vom 1. April 2004 Rs. C-389/02 (Slg. 2004, I-3537) sei auch für den Bereich der Luftfahrt maßgebend. Eine richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a MinöStG könne durch einen Verzicht auf das Tatbestandsmerkmal des Hauptzwecks der Luftfahrt erreicht werden. Nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 sei der Ausnahmetatbestand der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt bereits dann nicht erfüllt, wenn die Luftfahrt für irgendwelche kommerziellen Zwecke betrieben werde. Es reiche jeder unmittelbare Zusammenhang zu der gewerblichen Tätigkeit eines Unternehmens aus. Die Nassvercharterung des Luftfahrzeugs sei unmittelbarer Zweck seines Einzelunternehmens. Zudem diene die Nutzung des Luftfahrzeugs und der Verbrauch des Flugbenzins unmittelbar den kommerziellen Zwecken des Unternehmens des Charterers. Die Versagung der Steuerbefreiung für die kommerzielle Luftfahrt, die nicht Hauptzweck des Unternehmens sei, verstoße überdies gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil im Bereich der Schifffahrt nach der Rechtsprechung des EuGH auch Nebenzwecke ausreichen würden. Da sein Vergütungsantrag konkludent auch einen Antrag auf Zulassung des Kalenderjahres als Vergütungsabschnitt umfasst habe, stehe § 50 Abs. 3 Satz 2 MinöStV seinem Vergütungsbegehren nicht entgegen. Dem Antrag habe das beklagte Hauptzollamt dadurch entsprochen, dass es sachlich über seinen Vergütungsantrag entschieden habe und ihn nicht als unzulässig behandelt habe.

6

7

Der Kläger beantragt,

1. das beklagte Hauptzollamt unter Aufhebung seines ablehnenden Bescheids vom 28. Dezember 2005 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. September 2006 zu verpflichten, ihm 6.433,59 EUR Mineralölsteuer zu vergüten;
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

8

9

Das beklagte Hauptzollamt beantragt,

10

die Klage abzuweisen.

11

Zur Begründung trägt es vor: Sowohl die Nassvercharterung eines Luftfahrzeugs als auch dessen Verwendung für eigenbetriebliche Zwecke durch den Nutzungsberechtigten seien als private nichtgewerbliche Luftfahrt im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 anzusehen. Es komme deshalb nicht mehr darauf an, ob der Kläger ein Luftfahrtunternehmen betreibe. Er könne sich auch nicht auf das EuGH-Urteil in Slg. 2004, I-3537 berufen, weil im Ausgangsverfahren unstrittig gewesen sei, dass die durchgeführten Seefahrten eine entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen dargestellt hätten. Auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27. Juni 2006 VII R 62/05 (BFH/NV 2006, 2132) könne er sich ebenfalls nicht berufen, weil er keine Luftfahrt betreibe, sondern sein betanktes Luftfahrzeug Dritten gegen Entgelt zur Verfügung stelle.

12

13

### **Entscheidungsgründe:**

Die Klage ist begründet. Der Bescheid vom 28. Dezember 2005 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. September 2006 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Der Kläger hat in richtlinienkonformer Auslegung des § 50 Abs. 1 MinöStV einen Anspruch auf Vergütung der Mineralölsteuer, die in dem für die Durchführung der geschäftlichen Flüge der A GmbH verwendeten Flugbenzin enthalten war.

14

15

Nach § 50 Abs. 1 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 das Unternehmen des Klägers, der weder über eine Betriebsgenehmigung nach § 20 LuftVG noch über eine solche nach Art. 4 VO Nr. 2407/92 verfügt und sein Luftfahrzeug an die A GmbH zur Durchführung von Flügen im Werkverkehr verchartert hat, als ein derartiges Unternehmen anzusehen ist. 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. Diese Steuerbefreiung ist nicht nur für Luftfahrtunternehmen vorgesehen. Der EuGH hat zu Art. 8 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 92/81, der Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 entspricht, bereits entschieden, dass sich ein einzelner unmittelbar auf diese Bestimmung berufen kann (EuGH-Urteil vom 10. Juni 1999 Rs. C-346/97, Slg. 1999, I-3419 Rdnr. 31). Demgemäß 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.

Der Kläger hat das von ihm im Steuergebiet versteuert bezogene Flugbenzin auch für steuerfreie Flüge verwendet. Nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 haben die Mitgliedstaaten die Verwendung von Energieerzeugnissen als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt 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. Im Streitfall hat der Kläger auf Grund des mit der A GmbH abgeschlossenen Vertrags vom 16. Dezember 1993 ein Entgelt für die erbrachten Flugstunden zuzüglich Mehrwertsteuer berechnet. Bei dem Zurverfügungstellen des Luftfahrzeugs einschließlich der Betriebsstoffe gegen Entgelt handelte es sich um die entgeltliche Erbringung einer Dienstleistung. Jedenfalls wurde das Luftfahrzeug für kommerzielle Zwecke genutzt. Die Aufzählung der Regelbeispiele in Art. 14 Abs. 1 Buchst. b 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. Zum Begriff "Schiffahrt" im Sinne von Art. 8 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 92/81 hat der EuGH bereits entschieden, dass jede Schiffahrt zu kommerziellen Zwecken in den Anwendungsbereich der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befreiung von der harmonisierten Verbrauchsteuer fällt. Die Bestimmung unterscheidet nicht nach dem jeweiligen Zweck der Schiffahrt, weil die Wettbewerbsverzerrungen, die durch die Richtlinie verhindert werden sollten, unabhängig von der Art der betreffenden gewerblichen Schiffahrt auftreten könnten (EuGH-Urteil in Slg. 2004, I-3537 Rdnr. 23 und 25; EuGH-Urteil vom 1. März 2007 Rs. C-391/05, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern - ZfZ - 2007, 81 Rdnr. 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. Danach ist auch im Streitfall davon auszugehen, dass der Kläger sein Luftfahrzeug zu kommerziellen Zwecken genutzt hat, indem er es für die entgeltliche Durchführung der geschäftlichen Flüge der A GmbH im Werkverkehr unter Verwendung des von ihm versteuert bezogenen Flugbenzins 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 Rdnr. 26 - zu Art. 8 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 92/81 -). Daher vermag der Senat nicht dem Vorbringen des beklagten Hauptzollamts zu folgen, dass die

Nassvercharterung eines Luftfahrzeugs oder dessen Verwendung für eigenbetriebliche Zwecke durch den Nutzungsberechtigten als private nichtgewerbliche Luftfahrt anzusehen sei.

17

Unschädlich ist im Streitfall, dass der Kläger das von ihm der A GmbH nach den erbrachten Flugstunden berechnete Entgelt nicht für die Beförderung von Passagieren oder Waren, sondern für das Zurverfügungstellen des Luftfahrzeugs einschließlich der Betriebsstoffe erhalten hat. Es reicht aus, dass das Luftfahrzeug als solches für kommerzielle Zwecke genutzt worden ist, ohne dass es darauf ankommt, wofür die A GmbH das Entgelt letztlich entrichtet hat. Der Senat sieht sich in dieser Auffassung durch das BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 2132 bestätigt, nach dem 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 wird. 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. Im Streitfall setzte der Kläger sein Luftfahrzeug sowohl in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner eigenen gewerblichen Tätigkeit als Vercharterer als auch in unmittelbarem Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit der A GmbH ein und erhielt von dieser überdies noch ein Entgelt.

Sofern Voraussetzung für den Vergütungsanspruch des Klägers die Vorlage der in § 50 Abs. 2 Satz 2 und 3 MinöStV bezeichneten Aufzeichnungen sein sollte, hat er solche jedenfalls in der mündlichen Verhandlung zu den Akten gereicht (Bl. 126 ff. der Gerichtsakte). Der Vertreter des beklagten Hauptzollamts hat in der mündlichen Verhandlung keine Einwendungen gegen die Richtigkeit der vom Kläger angefertigten Aufzeichnungen erhoben. Der Senat hat ebenfalls keine Zweifel an der Richtigkeit der Aufzeichnungen.

18

Dem Vergütungsanspruch des Klägers steht schließlich nicht entgegen, dass er die Antragsfrist des § 50 Abs. 3 Satz 2 MinöStV versäumt hat, weil er seinen das Kalenderjahr 2004 betreffenden Antrag erst am 19. Dezember 2005 beim beklagten Hauptzollamt eingereicht hat. Nach Auffassung des Senats enthält § 50 Abs. 3 Satz 2 MinöStV keine Ausschlussfrist, bei deren Versäumung der Erstattungs- oder Vergütungsanspruch des Antragstellers erlischt (a.A. zu § 47 Abs. 2 Satz 2 MinöStV offenbar: Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 22. Januar 2004 6 K 2157/01 Z, ZfZ 2004, 283). Dem Wortlaut des § 50 Abs. 3 Satz 2 MinöStV lässt sich eine derartige Rechtsfolge nicht entnehmen, zumal die Antragsfrist vom Hauptzollamt verlängert werden kann (§ 50 Abs. 3 Satz 3 MinöStV). Demgegenüber sieht § 97 Abs. 1 Satz 3 der im Streitfall noch nicht anwendbaren Verordnung zur Durchführung des Energiesteuergesetzes vom 31. Juli 2006 (BGBl I, 1753) ausdrücklich vor, dass die Steuerentlastung nur gewährt wird, wenn der Antrag innerhalb der dort festgelegten Frist beim Hauptzollamt gestellt wird. § 50 Abs. 3 Satz 2 MinöStV kann auch nicht dahin ausgelegt werden, dass er eine Ausschlussfrist festlegt, deren Versäumung das Erlöschen des Erstattungs- oder Vergütungsanspruchs zur Folge hat. Denn § 31 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b MinöStG sah - anders als § 66 Abs. 1 Nr. 11 Buchst. b des am 1. August 2006 in Kraft getretenen Energiesteuergesetzes vom 15. Juli 2006 (BGBl. I, 1534) - keine Regelungsbefugnis des Bundesministeriums der Finanzen des Inhalts

19

vor, dass der Anspruch auf Erstattung oder Vergütung der Mineralölsteuer innerhalb bestimmter Fristen geltend zu machen war. In Ermangelung einer ausreichenden gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage verbietet es sich daher, § 50 Abs. 3 Satz 2 MinöStV als Ausschlussfrist aufzufassen (vgl. auch BFH-Urteil vom 3. April 1973 VIII R 19/73, BFHE 109, 130, BStBl II 1973, 484 zu § 71 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung a.F.).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Senat hat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zugelassen.

20