

Översättning från tyska

FINANZGERICHT DÜSSELDORF

4 K 3864/06 VM

I folkets namn

D O M

i tvisten mellan

Herr

klagande

Rättegångsombud: Revisorn, skatterådgivaren professor Dr. jur. Gustav K. L. Real,
Tersteegenstrasse 28, 40474 Düsseldorf,

mot

Huvudtullmyndigheten Köln

– företrädd av föreståndaren –

ärendebeteckning: V 0353 B-B 17,

motpart

angående

mineraloljeskatt

har den 4:e avdelningen i sammansättningen:

ordförande, domaren vid skattedomstolen

Hahn

domaren vid skattedomstolen

Alexander

domaren vid skattedomstolen
hedersdomaren
hedersdomaren

Deimel
”Gesamtschuldirektor” Dierkes
industriekonom Esser

på grund av muntlig förhandling vid sammanträde den 31 oktober 2007 funnit rätt:

Med upphävande av sitt besked av den 28 december 2005 i form av invändningsavgörande av den 14 september 2006 åläggs motparten att ersätta klaganden med 6.433,59 € i mineraloljeskatt.

Motparten skall bära kostnaderna för förfarandet.

Revision tillåts (= prövningstillstånd)

F u l l f ö l j d s h ä n v i s n i n g

(här utesluten)

O m s t ä n d i g h e t e r

Klaganden är ägare till luftfartyget av typ Mooney M 20 M. Han har varken ett verksamhetsstillstånd enligt § 20 luftfartslagen eller ett tillstånd enligt artikel 4 i rådets förordning (EWG) nr 2407/92 av den 23 juli 1992 om meddelande av tillstånd till drift av luftfartsföretag (ABI EG nr L 240/1). På grund av ett den 16 december 1993 avslutat avtal utchartrade han luftfartyget inklusive drivmedel (s.k. våtsutchartring) till GmbH, vars verksamhetsföremål är försäljning, montering och skötsel av (oläsligt) och andra tekniska inrättningar. GmbH satte in luftfartyget i yrkestrafik för att –

såsom angivits i avtalet av den 16 december 1993 – ”snabbare och effektivare kunna genomföra diskussions- och försäljningssamtal, framförallt inom de nya förbundsländerna”. Som ersättning för nyttjandet av luftfartyget under kalenderåret 2004 debiterade klaganden GmbH för genomförda flygtimmar sammanlagt 49.085,50 € jämte mervärdesskatt (blad 35 ff i domstolsakten). Av den av honom företedda loggboken (blad 72 ff i domstolsakten) framgår att han till övervägande del genomförde flygningarna själv. För utförandet av yrkesmässiga flygningarna för GmbH anskaffade han under kalenderåret 2004 inom landet sammanlagt 8.923,14 liter beskattad flygbensin.

Klaganden hemställde den 19 december 2005 hos Hauptzollamt att för kalenderåret 2004 enligt § 50 förordningen om införande av mineraloljeskattelagen (MinöStV) ersätta honom för den mineraloljeskatt som ingick i den för genomförandet av de yrkesmässiga flygningarna använda flygbensinen. Denna ansökan avslog motparten Hauptzollamt med besked av den 28 december 2005 under hänvisning till att enligt § 4 st. 1 nr 3 a i mineraloljeskattelagen (MinöStG) varken affärsässig luftfart eller utchartring av luftfartyg för dessa ändamål är gynnade.

I sin häremot framförda invändning gjorde klaganden gällande: § 4 st. 1 nr 3 a MinöStG strider mot artikel 3 st. 1 i Förbundsrepubliken Tysklands grundlag (GG), emedan yrkesmässig skeppsfart är skattefri. Vidare är enligt artikel 8 st. 1 b i rådets riktlinje 92/81/EWG (riktlinje 92/81) av den 19 oktober 1992 för harmonisering av struktur av konsumtionsskatter på mineraloljor (ABI EG nr L 316/12) endast den privata icke-yrkesmässiga luftfarten undantagen från skattebefrielsen för luftfartsdrivmedel. Vid utchartring av luftfartyget för användning i GmbHs yrkestrafik rör det sig emellertid varken om en privat eller en icke-yrkesmässig användning.

Motparten Hauptzollamt tillbakavisade denna invändning med beslut den 14 september 2006 och anförde: § 4 1 st. nr 3 a MinöStG står i samklang med artikel 14 1 st. b i Rådets riktlinje 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 för omstrukturering av gemenskapens ramföreskrifter beträffande beskattning av energimedel och elektrisk ström (ABI EU nr L 283/51). Även därför faller utchartringen av ett luftfartyg mot ersättning för användning i yrkestrafik inte inom de gynnade ändamålen, eftersom det inte rör sig om befordran av passagerare eller varor mot ersättning.

Eftersom artikel 14 1 st. b och c i riktlinjen 2003/96 gäller olika regleringar för användning av bränsle för luftfart och för skeppsfart kan ett brott mot artikel 3 1 st. GG inte föreligga.

Klaganden anför i sitt överklagande: EU-domstolens (EuGH) tolkning av artikel 8 1 st. c i riktlinjen 92/81 genom dom av den 1 april 2004 Rs. C-389/02 (Slg. 2004, I-3537) är vägledande även på luftfartens område. En riktlinjekonform tolkning av § 4 1 st. nr 3 a MinöStG kan uppnås genom att man bortser från sakförhållandet i fråga om luftfartens huvudändamål. Enligt artikel 14 1 st. b i riktlinjen 2003/96 saknas undantagsförutsättningen privat icke-yrkesmässig luftfart redan när luftfarten bedrivs för kommersiella ändamål av något slag. Varje omedelbart samband med ett företags yrkesmässiga verksamhet räcker. "Nassvercharterung" utgör det omedelbara ändamålet med hans enskilda företag. Dessutom tjänar användandet av luftfartyget och förbrukningen av flygbensin omedelbart chartrarens företags kommersiella syften. Vägran att skattebefria för kommersiell luftfart, som inte är företagets huvudändamål, strider dessutom mot artikel 3 st. 1 GG, eftersom enligt Europadomstolens rättsskipning inom skeppsfartens område även biändamål skulle räcka. Eftersom hans ersättningsansökan konkludent också omfattar en begäran om tillstånd till att ersättningstiden kalenderåret utgör ersättningstid, hindrar § 50 3 st. andra meningen i MinöStV inte att hans ersättningsanspråk godtas. Hauptzollamt har godtagit denna ansökan därigenom, att Hauptzollamt avgjort hans ersättningsanspråk i sak och inte behandlat ansökan som otillåten.

Klaganden yrkar

1. att Hauptzollamt, med upphävande av dess avslagsbesked av den 28 december 2005 i form av ett invändningsavgörande av den 14 september 2006, förpliktas att ersätta honom med 6.433,59 € i mineraloljeskatt;
2. i andra hand att revision tillåts.

Motparten Hauptzollamt yrkar

att överklagandet skall ogillas.

Som skäl anför Hauptzollamt: Såväl ”Nassvercharterung” av ett luftfartyg som även dess användning för egen yrkesverksamhet genom nyttjanderättshavaren måste anses som privat icke-yrkesmässig luftfart i artikel 14 1 st. b i riktlinjerna 2003/96:s mening. Det kommer därför inte längre an på huruvida klaganden bedriver ett luftfartsföretag. Han kan inte heller åberopa sig på EU-domstolens dom i Slg. 2004, I-3537, eftersom det i det inledande förfarandet varit ostridigt att de genomförda sjöfarterna utgjort ett presterande av tjänsteprestationer mot ersättning. Inte heller kan han åberopa Bundesfinanzhofs (BFH) dom av den 27 juni 2006 VII R 62/05 (BFH/NV 2006, 2132), eftersom han inte bedriver luftfart utan ställer sitt tankade luftfartyg till tredje mans förfogande mot ersättning.

D o m s k ä l

Överklagandet är välgrundat. Beskedet av den 28 december 2005 i form av invändningsavgörande av den 14 september 2006 är rättsstridigt och kränker klagandens rättigheter (§ 101 första meningen i Finanzgerichtsordnung – FGO). Klaganden har vid en riktlinjekonform tolkning av § 50 första stycket MinöStV ett anspråk på ersättning för den mineraloljeskatt som ingick i den för genomförandet av GmbHs yrkesmässiga flygningar använda flygbensinen.

Enligt § 50 1 st. MinöStV gottgörs ett luftfartsföretag på ansökan skatten för sådana luftfartsdrivmedel som företaget inom skatteområdet har anskaffat och betalat skatt för och använt för skattefria flygningar. Med ett luftfartsföretag är att förstå ett företag som befordrar personer eller saker yrkesmässigt, d.v.s. mot ersättning, och inte enbart mot en gottgörelse för egna kostnader (jfr Bundesfinanzhofs – BFH, dom av den 6 februari 1996 VII R 101/94, BFHE 179, 511). I förevarande fall kan lämnas därhän huruvida klagandens företag, som varken har ett driftstillstånd enligt § 20 luftfartslagen eller över ett sådant enligt artikel 4 VO nr 2407/92 och har utchartrat sitt luftfartyg till GmbH för genomförande av flygningar i yrkesmässig trafik, är att anse som ett sådant företag. Enligt artikel 14 1 st. b i riktlinjen 2003/96, som är tillämplig sedan den 1 januari 2004 (artikel 28 2 st. i riktlinjen 2003/96), såsom gemenskapsrätt av högre rang, krävs för skattebefrielse endast att

drivmedlen används för drift av luftfart med undantag för icke-yrkesmässig privat luftfart. Denna skattebefrielse är inte avsedd för luftfartsföretag. EU-domstolen har beträffande artikel 8 1 st. b riktlinjen 92/81, som motsvarar artikel 14 1 st. b riktlinjen 2003/96, redan avgjort att en enskild omedelbart kan åberopa denna bestämmelse (EU-domstolens dom av den 10 juni 1999 Rs. C-346/97, Slg. 1999, I-3419 Rdnr. 31). I enlighet därmed kan för en ersättning eller gottgörelse för mineraloljeskatt enligt § 50 1 st. MinöStV inte längre göras beroende av huruvida vederbörande sökande bedriver ett luftfartsföretag.

Klaganden har använt den av honom inom skatteområdet beskattat anskaffade flygbensinen också för skattefria flygningar. Enligt artikel 14 1 st. b riktlinjen 2003/96 åligger det medlemsstaterna att skattebefria användningen av energigämnena som drivmedel för luftfart med undantag för privat, icke-yrkesmässig luftfart. Med privat, icke-yrkesmässig luftfart är att förstå, att luftfartyget inte av sin ägare eller dem som genom förhyrning eller av andra skäl är en nyttjandeberättigad fysisk eller juridisk person nyttjas för andra än kommersiella ändamål och i synnerhet inte för befordran mot ersättning av passagerare eller varor eller för utförande av tjänstprestationer mot ersättning eller för myndighetsändamål. I förevarande fall har klaganden på grund av det med GmbH avslutade avtalet av den 16 december 1993 påfört en ersättning för genomförda flygtimmor jämte mervärdesskatt. När luftfartyget ställs till förfogande inklusive drivmedel mot ersättning rör det sig om en tjänstprestation mot ersättning. I vart fall användes luftfartyget för kommersiella ändamål. Uppräkningen av regelexempel i artikel 14 1 st. b riktlinjen 2003/96 – nyttjande av luftfartyget för befordran av passagerare eller varor mot ersättning eller för utförande av tjänstprestationer mot ersättning eller för myndighetsändamål – utesluter inte att man griper tillbaka till den allmänna omständigheten nyttjande av luftfartyget för kommersiella ändamål. När det gäller begreppet ”skeppsfart” i artikel 8 1 st. c riktlinjen 92/81:s mening har EU-domstolen redan avgjort att varje skeppsfart för kommersiella ändamål faller inom användningsområdet för den i denna bestämmelse föreskrivna befrielsen från den harmoniserade konsumtionsskatten. Bestämmelsen skiljer inte på aktuellt syfte med skeppsfarten, emedan de konkurrensskador som skall förhindras genom riktlinjen kan uppträda oberoende av arten av den ifrågakvarande yrkesmässiga sjöfarten (EU-domstolens dom i Slg. 2004, I-3537 Rdnr. 23 och 25; EU-domstolens dom av den 1 mars 2007 Rs. C-391/05, Tidskrift för tullar och konsumtionsskatter – ZfZ – 2007, 81 Rdnr. 36). Rätten hyser inga betänkligheter mot

att överföra de av EU-domstolen i fråga om artikel 8 1 st. c i riktlinjen 92/81 utvecklade grundsatserna på jämförbara bestämmelser i artikel 14 1 st. b i riktlinjen 2003/96. I enlighet härmed skall man också i förevarande fall utgå ifrån att klaganden har nyttjat sitt luftfartyg för kommersiella ändamål, i det att han satt in det för genomförande mot ersättning av GmbHs affärsflygningar med användning av den av honom beskattat anskaffade flygbensinen. Gemenskapsrätten föreskriver inte någon inskränkning av användningsområdet för artikel 14 1 st. b i riktlinjen 2003/96 beroende på det kommersiella ändamålets art. Om gemenskapsrättens lagstiftare hade velat undanta bestämda arter av kommersiell luftfart, utöver den privata, icke-yrkesmässiga luftfarten, från den obligatoriska skattebefrielsen, så hade han måst uttryckligen reglera en sådan inskränkning i befrielsen (EuGH-dom i Slg 2004, I-3537 Rdnr. 26 – till artikel 8 1 st. c riktlinje 92/81). Därför förmår rätten inte att följa Hauptzollamts påstående att ”Nassvercharterung” av ett luftfartyg eller dess användning för egna verksamhetsändamål via den nyttjandeberättigade skall anses som privat, icke-yrkesmässig luftfart.

I detta fall är det oskadligt att klaganden har erhållit den av honom från GmbH efter genomförda flygtimmar beräknade ersättningen inte för befordran av passagerare eller varor utan för att ställa luftfartyget inklusive drivmedel till förfogande. Det räcker att luftfartyget som sådant har använts för kommersiella ändamål, utan att det kommer an på för vad GmbH slutligen har erlagt ersättningen. Rätten anser sig få stöd för denna uppfattning av BFH-domen i BFH/NV 2006, 2132, där en av ett försäkringsföretag nyttjad kontantkassa för kommersiella ändamål i Gemenskapens havsområden för besiktigande av skador på försäkrade yachter och för förvaltning av regattor användes för kommersiella ändamål. I detta avgjorda fall räckte det för BFH för att anta att kommersiellt ändamål bl.a. att kontantkassan såsom marknadsföringsåtgärd stod i omedelbart sammanhang med försäkringsföretagets yrkesmässiga verksamhet när den följde en regatta, utan att försäkringsföretaget fick någon ersättning härför från tredje man. I det aktuella fallet satte klaganden in sitt luftfartyg såväl i omedelbart sammanhang med sin egen yrkesmässiga verksamhet som utchartrare som också i omedelbart sammanhang med GmbHs yrkesmässiga verksamhet och fick för övrigt ersättning av denna.

Såvida en förutsättning för klagandens ersättningsanspråk skulle vara att han företedde de i § 50 2 st. andra meningen och 3 MinöStV angivna uppteckningarna, så har han i vart fall vid den muntliga förhandlingen ingivit sådana anteckningar (blad 126 ff. i domstolsakten). Hauptzollamts företrädare har vid den muntliga förhandlingen inte framfört några invändningar mot riktigheten av de av klaganden gjorda uppteckningarna. Rätten hyser likaledes inga tvivel om anteckningarnas riktighet.

Slutligen hindras klagandens anspråk inte därav, att han har försummat ansökningsfristen i § 50 3 st. andra meningen MinöStV, genom att han har ingivit sin beträffande kalenderåret 2004 gjorda ansökan hos Hauptzollamt först den 19 december 2005. Enligt rättens uppfattning innehåller § 50 3 st. andra meningen MinöStV ingen preklusionsfrist vid vars försummande sökandens ersättnings- eller gottgörelseanspråk utslocknar (a.A. till § 47 2 st. andra meningen MinöStV uppenbarligen: Finanzgericht Rheinland-Pfalz dom den 22 januari 2004 6 K 2157/01 Z, ZfZ 2004, 283). En sådan rättsföljd framgår inte av ordalydelsen i § 50 3 st. andra meningen MinöStV, helst som ansökningsfristen kan förlängas av Hauptzollamt (§ 50 3 st. tredje meningen MinöStV). Däremot föreskriver den i § 97 1 st. tredje meningen i förevarande fall ännu inte tillämpliga förordningen om genomförande av energiskattelagen av den 31 juli 2006 (BGBl I, 1753) uttryckligen att skattebefrielsen medges endast om ansökan sker hos Hauptzollamt inom den föreskrivna tiden. § 50 3 st. andra meningen MinöStV kan inte heller tolkas så, att den fastlägger en preklusionsfrist, vars försummande har utslocknandet av ersättnings- eller gottgörelseanspråket till följd. Ty § 31 2 st. nr 7 b MinöStG föreskrev – i motsats till § 66 1 st. nr 11 b i den 1 augusti 2006 ikraftträdde energiskattelagen av den 15 juli 2006 (BGBl I, 1534) – ingen befogenhet för Förbundsministeriet för finanserna av innehåll att anspråket på ersättning eller gottgörelse av mineralskatt måste göras gällande inom bestämd tid. I brist på tillräcklig laglig behörighet är det därför inte tillåtligt att uppfatta § 50 3 st. andra meningen MinöStV som en preklusionsfrist (jfr också BFH-domen av den 3 april 1973 VIII R 19/73, BFHE 109, 130, BStBl II 1973, 484 beträffande § 71 2 st. inkomstskattegenomförandeförordningen a.F.).

Avgörandet beträffande kostnaderna beror på § 135 1 st. FGO. Rätten har enligt § 115 2 st. nr 1 och 2 FGO medgivit revision. (ungefär: meddelat prövningstillstånd)

Hahn

Alexander

Deimel

Utfärdat:

Düsseldorf den 7 november 2007

Finansrättens affärsställe

Administrativ tjänsteman
som affärsställets urkundstjänsteman