



## **Urteil vom 23. Februar 2016**

---

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),  
Richterin Marie-Chantal May Canellas, Richter Daniel Riedo,  
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
vertreten durch Christoph Niederer, Rechtsanwalt, und  
Beatrice Klaesi, Rechtsanwältin,

Beschwerdeführerin,

gegen

**Oberzolldirektion (OZD),**  
Hauptabteilung Abgaben,  
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Nachforderung Mineralölsteuer auf Flugtreibstoff.

**Sachverhalt:****A.**

Am 24. Juli 2014 wurde das Luftfahrzeug [...] auf dem Zollflughafen Zürich mit 51'061 Liter Flugpetrol (50'790 Liter bei 15° C) für einen Flug nach [Ort]/F betankt (Lieferschein Nr. 224). Die A.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Fluggesellschaft), hat die besagte Flugpetrolmenge mit separater Steueranmeldung vom 5. August 2014, angenommen am 7. August 2014, steuerfrei abgerechnet. Gestützt auf diese Abrechnung erliess die Oberzolldirektion (nachfolgend OZD) am 14. August 2014 eine Veranlagungsverfügung, welche die als zollfrei abgerechnete Gesamtmenge an Flugtreibstoffen – darin eingeschlossen die Betankung vom 24. Juli 2014 – unverändert akzeptierte (Steuerverfügung Nr. ...).

**B.**

Anlässlich einer nachträglichen Überprüfung stellte die Kontrollzollstelle Zürich-Flughafen fest, dass die Betankung des fraglichen Luftfahrzeugs am 24. Juli 2014 zu Unrecht steuerfrei abgewickelt worden sei. Bei dem der Betankung nachfolgenden Flug nach [Ort]/F handle es sich um einen Promotions- und Demonstrationsflug, wobei Passagiere unentgeltlich befördert worden seien, womit die Betankung hierfür nicht steuerbefreit sei.

**C.**

Nach durchgeführter Untersuchung und weiterer Korrespondenz erliess die OZD am 20. März 2015 gestützt auf Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) eine Nachforderungsverfügung, mit welcher sie die Fluggesellschaft zur Zahlung von Mineralölsteuern in der Höhe von Fr. 37'559.20 (50'790 Liter bei 15°C zu Fr. 739.50 je 1'000 Liter bei 15°C) verpflichtete.

Sie begründete die nachträgliche Erhebung im Wesentlichen damit, dass der am 24. Juli 2014 durchgeführte Flug von Zürich nach [Ort]/F als Demo- resp. Überflug zu qualifizieren sei und nicht als Schulungsflug. Die Steuerbefreiung nach Art. 17 Mineralölsteuergesetz vom 21. Juni 1996 (MinöStG, SR 641.61) in Verbindung mit Art. 33 Abs. 1 Bst. d der Mineralölsteuerverordnung vom 20. November 1996 (MinöStV, SR 641.611) sei daher nicht möglich.

**D.**

Die Fluggesellschaft erhob gegen die vorerwähnte Verfügung mit Eingabe vom 23. April 2015 bei der OZD Einsprache. Sie beantragte hierbei, die

Nachforderungsverfügung der OZD vom 20. März 2015 betreffend Mineralölsteuer auf Flugtreibstoff aufzuheben. Für die Betankung des Luftfahrzeugs [Ort] am 24. Juli 2014 auf dem Zollflughafen Zürich mit 51'061 Liter Flugpetrol (50'790 Liter bei 15° C), Lieferschein Nr. 224, sei die Steuerbefreiung im Sinne von Art. 17 MinöStG in Verbindung mit Art. 33 Abs. 1 Bst. d MinöStV zu gewähren. Eventualiter sei die Mineralölsteuer für den für den Überflug nach [Ort]/F verbrauchten Anteil Treibstoff in Höhe von Fr. 9'057.65 (12'250 Liter bei 15° C) nachzuerheben – nicht jedoch für denjenigen Anteil, welcher für das Landetraining in [Ort]/F sowie den Rückflug von [Ort]/F nach Zürich verwendet worden sei; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Einsprachegegnerin.

Die Fluggesellschaft begründete ihre Einsprache im Wesentlichen damit, dass es sich beim fraglichen Flug nach [Ort]/F um einen Schulungsflug gehandelt habe.

#### **E.**

Mit Einspracheentscheid vom 6. Juli 2015 wies die OZD die Einsprache ab.

Sie hielt hierbei an ihrer Rechtsauffassung fest, wonach es sich beim durchgeführten Flug um einen abgabepflichtigen Demonstrationsflug gehandelt habe.

#### **F.**

Mit Eingabe vom 3. September 2015 erhob die Fluggesellschaft (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 6. Juli 2015.

Sie stellt folgende Anträge:

- "1. Der Einspracheentscheid vom 6. Juli 2015 betreffend die Nachforderungsverfügung Mineralölsteuer auf Flugtreibstoff der Oberzolldirektion sei aufzuheben.
2. Für die Betankung des Luftfahrzeuges [...] am 24. Juli 2014 auf dem Flughafen Zürich mit 51'061 Liter Flugpetrol (50'790 Liter bei 15° C), Lieferschein Nr. 224, sei die Steuerbefreiung im Sinne von Art. 17 Mineralölsteuergesetz (MinöStG) i.V.m. Art. 33 Abs. 1 lit. d Mineralölsteuerverordnung (MinöStV) zu gewähren.
3. Eventualiter sei die Mineralölsteuer für den für den Überflug nach [Ort] verbrauchten Anteil Treibstoff in Höhe von CHF 9'057.65

(12'250 Liter bei 15° C) nachzuerheben – nicht jedoch für denjenigen Anteil, welcher für das Landtraining in [Ort] sowie den Rückflug von [Ort] nach Zürich verwendet wurde.

4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin."

Die Beschwerdeführerin argumentiert im Wesentlichen, dass es sich bei dem am 24. Juli 2014 nach der Betankung durchgeführten Flug nach [Ort]/F um einen in Anwendung von Art. 33 Abs. 1 Bst. d MinöStV steuerbefreiten Schulungsflug gehandelt habe.

#### **G.**

Mit Vernehmlassung vom 23. Oktober 2015 beantragt die OZD (nachfolgend auch Vorinstanz) die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Mit Bezug auf den Hauptantrag stellt sich die Vorinstanz auf den Standpunkt, dass die Steuerbefreiung nur für die Durchführung praktischer Schulungsflüge gewährt werde, mithin wenn das Flugzeug durch einen Flugschüler selbst gesteuert werde. Massgeblich für die gesamte Qualifikation des durchgeführten Fluges sei der erste Abflug nach der Betankung.

Mit Bezug auf den Eventualantrag hält die Vorinstanz fest, dass einer anteilmässigen Nachforderung gemäss Verbrauch für den Flug nach [Ort]/F nicht zuzustimmen sei. Gemäss konstanter, langjähriger Praxis der Eidgenössischen Zollverwaltung (EZV) sei die Mineralölsteuer jeweils für die gesamte getankte Menge geschuldet. Eine Aufteilung der Tankfüllung in einen steuerbefreiten und einen steuerbaren Anteil sei nicht praxistauglich und würde einen bedeutenden Mehraufwand für alle Beteiligten mit sich bringen.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird – soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern wie im vorliegenden Fall keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt. Die OZD ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. d VGG und damit eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts. Dieses ist somit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

**1.2** Zur Beschwerde ist nach Art. 48 Abs. 1 VwVG berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Die Beschwerdeführerin hat als Adressatin der angefochtenen Verfügung ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung und ist somit beschwerdelegitimiert.

**1.3** Die Beschwerde wurde im Übrigen unter Berücksichtigung der Gerichtsferien frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 22a Abs. 1 Bst. b und Art. 52 Abs. 1 VwVG), und der einverlangte Kostenvorschuss wurde rechtzeitig geleistet. Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

### **2.**

**2.1** Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet grundsätzlich mit uneingeschränkter Kognition. Es überprüft die angefochtene Verfügung auf Rechtsverletzungen – einschliesslich unrichtiger oder unvollständiger Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und Rechtsfehler bei der Ermessensausübung – sowie auf Angemessenheit hin (Art. 49 VwVG).

**2.2** Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.54 unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung

der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. Urteil des BVer A-5631/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 1.5).

**2.3** Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat. Gelangt der Richter aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, eine rechtserhebliche Tatsache habe sich verwirklicht, so stellt sich die Frage, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (sog. materielle Beweislast). Im Abgaberecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweibelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BVer 2C\_605/2015 vom 5. November 2015 E. 2.3.3; vgl. auch BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2016, § 33 IV 2.).

### **3.**

**3.1** Nach dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (Art. 5 Abs. 1 BV). Dies gilt insbesondere im Abgaberecht, und zwar sowohl für steuerbegründende Normen als auch für Steuerausnahmen (Urteil des BVer 2C\_334/2014 vom 9. Juli 2015 E. 2.4, insbesondere E. 2.4.3 und E. 2.4.6).

**3.2** Werden Rechtsetzungskompetenzen des Gesetzgebers auf den Verordnungsgeber übertragen, spricht man von Gesetzesdelegation. Der Gesetzgeber ermächtigt damit im formellen Gesetz die Exekutive zum Erlass von gesetzesvertretenden Verordnungen. Die Gesetzesdelegation gilt als zulässig, wenn sie (1) nicht durch die Verfassung ausgeschlossen ist, (2) in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten ist, (3) sich auf ein bestimmtes, genau umschriebenes Sachgebiet beschränkt und (4) die Grundzüge der delegierten Materie, das heisst die wichtigen Regelungen, im delegierenden Gesetz selbst enthalten sind (Art. 164 Abs. 1 und 2 BV; BGE 141 II 169 E. 3.3; Urteil des BVer A-3874/2014 vom 21. Oktober 2015 E. 2.3.1). Wird dem Verordnungsgeber durch die gesetzliche Delegation ein sehr

weiter Ermessensspielraum für die Regelung auf Verordnungsstufe eingeräumt, so ist dieser Spielraum nach Art. 190 BV für die Gerichte verbindlich; diese dürfen bei der Überprüfung der Verordnung nicht ihr eigenes Ermessen an die Stelle des Verordnungsgebers setzen, sondern beschränken sich auf die Prüfung, ob die Verordnung den Rahmen der im Gesetz delegierten Kompetenzen offensichtlich sprengt oder aus anderen Gründen gesetz- oder verfassungswidrig ist (BGE 136 II 337 E. 5.1 mit Hinweisen). Für die Zweckmässigkeit der angeordneten Massnahme trägt der Verordnungsgeber die Verantwortung; es ist nicht Aufgabe der Gerichte, sich zu deren wirtschaftlicher oder politischer Sachgerechtigkeit zu äussern (BGE 136 II 337 E. 5.1).

**3.3** Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht alsdann durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist dabei der Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (vgl. BGE 141 II 262 E. 4.1 mit Hinweisen). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 2.4).

**3.4** Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass Ausnahmen von der (objektiven oder subjektiven) Steuerpflicht im System einer allgemeinen Verbrauchsteuer unter teleologischen und systematischen Gesichtspunkten von vornherein problematisch sind (BGE 138 II 251 E. 2.3.3). Daher wird zwar davon ausgegangen, dass diese "eher restriktiv" bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (vgl. für das Mehrwertsteuerrecht BGE 124 II 372 E. 6a, BGE 124 II 193 E. 5e; Urteil des BGer 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.4). Falls sich aber bereits durch Auslegung der Ausnahmenvorschrift ergibt, dass der konkrete Fall durch den Normsinn eindeutig erfasst wird, erübrigt sich die Frage nach der restriktiven Auslegung. Anders verhält es sich, soweit nach durchgeführter Auslegung der Rechtsnorm ein Beurteilungsspielraum verbleibt. In einem solchen Fall ist zu berücksichtigen, dass Steuerausnahmen unter teleologischen und systematischen Gesichtspunkten bei einer Verbrauchsteuer wie der Mineralölsteuer (vgl. E. 4.1)

ganz grundsätzlich problematisch sind. Im Übrigen aber sind Ausnahmenvorschriften weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck im Rahmen der allgemeinen Regeln "richtig" auszulegen. (vgl. bezüglich der Mehrwertsteuer [statt vieler] BGE 138 II 251 E. 2.3.3; Urteil des BGer 2A.127/2002 vom 18. September 2002 E. 4.6; Urteile des BVGer A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.6.1; ANNE TISSOT BENEDETTO, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend MWSTG-Kommentar 2015], Art. 21 N. 16; MICHAEL BEUSCH, MWSTG-Kommentar 2015, Auslegung N. 27 f.).

**3.5** Enthält die Norm eine offene, unbestimmte Umschreibung einer tatbestandlichen Voraussetzung, die einer wertenden Konkretisierung bedarf, liegt somit ein unbestimmter Rechtsbegriff vor, der als solcher ebenfalls der Auslegung zugänglich ist (HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, Rz. 445 ff.; TSCHANNEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 26 Rz. 25). Ob die rechtsanwendenden Behörden einen unbestimmten Rechtsbegriff richtig konkretisiert haben, kann als Rechtsfrage im Verwaltungsjustizverfahren des Bundes überprüft werden. Das Bundesverwaltungsgericht ist hierbei indes zurückhaltend und billigt den Verwaltungsbehörden einen gewissen Beurteilungsspielraum zu, wenn der Entscheid besonderes Fachwissen oder Vertrautheit mit den tatsächlichen Verhältnissen voraussetzt (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3122/2015 vom 26. Oktober 2015 E. 5.2).

**3.6** Der gefestigte Ausdruck dessen, was die Verwaltung als richtig verstandenen Sinn des Gesetzes oder einer Verordnung erkennt, führt zur Bildung einer Verwaltungspraxis (Urteil des BVGer A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 3.4.1). Diese vermag unter Umständen eine geeignete Vertrauensgrundlage zu bilden (vgl. dazu: Urteil des BVGer A-1374/2011 vom 5. Januar 2012 E. 3.5.1 mit Hinweisen). Sie findet sich mitunter in sog. Verwaltungsverordnungen. Verwaltungsverordnungen sind verallgemeinernde Dienstbefehle, also generell-abstrakte Handlungsanweisungen der vorgesetzten Behörde an die unterstellten Behörden und Personen über die Besorgung ihrer Verwaltungsangelegenheiten. Dazu zählen insbesondere Dienstreglemente, Zirkulare, Kreisschreiben, Wegleitungen, Richtlinien, Merkblätter etc. (vgl. dazu: TSCHANNEN et al., a.a.O., § 14 Rz. 11; Urteil des BVGer A-40/2015 vom 3. Juni 2015 E. 2.6.3). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im

Einzelfall zu überprüfen (MOSER et. al., a.a.O., Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpretinnen des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. auch Urteile des BGer 2C\_375/2015 vom 1. Dezember 2015 E. 3.2, 2C\_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.4; BVGE 2010/33 E. 3.3.1 mit Hinweisen).

#### **4.**

**4.1** Der Bund erhebt eine Mineralölsteuer und einen Mineralölzuschlag unter anderem auf Treibstoffen (Art. 1 MinöStG). Bei dieser Steuer handelt es sich um eine besondere Verbrauchssteuer (vgl. Botschaft vom 5. April 1995 betreffend das Mineralölsteuergesetz [nachfolgend Botschaft 1995, BBl 1995 III 137, S. 138 und 140]).

**4.2** Steuerobjekt bildet die Einfuhr von Mineralölen, Erdgas und Ähnlichem sowie von Treibstoffen ins Inland (Art. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 Bst. b MinöStG). Steuerpflichtige Personen sind unter anderem die zugelassenen Lagerinhaber (Art. 9 Bst. b MinöStG). Steuerpflichtige Personen sind ferner auch Personen, die unversteuerte Waren abgeben, verwenden oder verwenden lassen (Art. 9 Bst. d MinöStG).

**4.3** Der Bundesrat kann Treibstoffe ganz oder teilweise von der Steuer befreien, wenn sie der Versorgung von "Luftfahrzeugen im Linienverkehr" dienen (Art. 17 Abs. 2 Bst. a MinöStG) und auch, wenn sie der Versorgung von "Luftfahrzeugen vor dem direkten Abflug ins Ausland" dienen (Art. 17 Abs. 2 Bst. b MinöStG).

Aufgrund der in dieser Bestimmung enthaltenen "Kann-Formulierung" wird dem Bundesrat ein sehr weites Ermessen eingeräumt (vgl. E. 3.2).

Aus der Botschaft ergibt sich jedoch, dass Sinn und Zweck dieser Bestimmung vorab die Umsetzung der Abgabenbefreiung nach internationalen Abkommen ist (vgl. Botschaft 1995, S. 154). Eine solche war bei der Einführung des MinöStG insbesondere in Art. 24 des Übereinkommens vom 7. Dezember 1944 über die internationale Zivilluftfahrt (sog. Chicago-Übereinkommen, SR 0.748.0) vorgesehen, wonach eine Besteuerung von Flug-

treibstoffen im internationalen Flugverkehr zu unterbleiben hatte (vgl. Botschaft vom 17. September 2010 zur Änderung des Bundesgesetzes über die Verwendung der zweckgebundenen Mineralölsteuer, [Spezialfinanzierung Luftverkehr], BBl. 2010 6523 ff., S. 6526).

Eine offene Formulierung im Gesetz sollte es hierbei ermöglichen, Veränderungen im internationalen Recht ohne Änderung des MinöStG zu übernehmen (Botschaft 1995, S. 154). Gemäss Art. 14 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom ist die private nichtgewerbliche Luftfahrt von der Steuerbefreiung ausgenommen. Mit der Übernahme dieser Regelung im Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über den Luftverkehr (LVA, SR 0.748.127.192.68, in der seit 1. Dezember 2006 geltenden Fassung) wurde die im nationalen Recht bereits per 1. Januar 2005 (Art. 33 MinöStV, vgl. dazu nachfolgend) aufgegebenen Steuerbefreiung für die Privatfliegerei ins Ausland rechtlich untermauert (Art. 32 LVA in Verbindung mit Anhang Ziff. 8).

Demnach bezweckt Art. 17 MinöStG die Steuerbefreiung im internationalen Flugverkehr.

Ferner ist zu folgern, dass der Bundesrat sein – aufgrund der "Kann"-Formulierung – eingeräumtes Ermessen unter Berücksichtigung der internationalen Verpflichtungen auszuüben hat. Der Bundesrat ist damit befugt, die Steuerausnahmen nach Art. 17 MinöStG zu beschränken, insbesondere den privaten Flugverkehr ins Ausland der Mineralölsteuer zu unterstellen.

**4.4** Mit Erlass von Art. 33 MinöStV hat der Bundesrat von der ihm in Art. 17 Abs. 2 MinöStG eingeräumten Kompetenz Gebrauch gemacht und eine Ausnahmeregelung geschaffen, wobei er gleich wie im Gesetz wiederum zwischen dem "Linienverkehr" (Abs. 1) und dem "übrigen Flugverkehr ins Ausland" (Abs. 2) unterscheidet. Seit dem 1. Januar 2005 entfällt die Steuerbefreiung für die internationale private Luftfahrt.

**4.4.1** Gemäss Art. 33 Abs. 1 MinöStV (in der im Zeitpunkt der Betankung am 24. Juli 2014 geltenden Fassung) sind Treibstoffe, die auf Zollflugplätzen nach Art. 22 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0) zur Versorgung von "Luftfahrzeugen im Linienverkehr" getankt werden, steuerfrei, sofern sie wie folgt verwendet werden:

- a) zu flugplanmässigen Flügen nach dem Ausland;
- b) zu Flügen, die zwischen schweizerischen Flugplätzen durchgeführt werden und die den Anschluss an einen flugplanmässigen Flug aus oder nach dem Ausland ermöglichen;
- c) zu Flügen zwischen schweizerischen Flugplätzen, die zur Revision oder Instandstellung des Luftfahrzeugs oder im Hinblick auf dessen Einsatz für einen flugplanmässigen Flug nach dem Ausland nötig sind (Werkflüge);
- d) zu Schulungs- und Probeflügen;
- e) zu Standläufen der Motoren.

Aufgrund des weiten Ermessens des Bundesrates, ist es nicht zu beanstanden, wenn die Betankung von Luftfahrzeugen im Linienverkehr, nur dann steuerbefreit ist, wenn sie zu einem der oben genannten Zwecke erfolgt. Anzeichen für eine unzulässige Ungleichbehandlung sind nicht ersichtlich (vgl. E. 3.2).

Des Weiteren sind nach Art. 33 Abs. 2 MinöStV (in der im Zeitpunkt der Betankung am 24. Juli 2014 geltenden Fassung) Treibstoffe, die auf Zollflugplätzen zur Versorgung "anderer Luftfahrzeuge" getankt werden steuerfrei, wenn:

- a) sie direkt vor dem Abflug ins Ausland getankt werden;
- b) mit dem Flug gegen Entgelt Personen oder Waren transportiert oder Dienstleistungen erbracht werden; und
- c) für den Flug eine Betriebsbewilligung oder eine Bewilligung für Flugschulen vorliegt.

Die Voraussetzungen gemäss Abs. 2 Bst. a bis c müssen kumulativ erfüllt sein. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Bestimmung. Die entsprechende konstante Verwaltungspraxis erweist sich damit verordnungskonform (vgl. Mineralölsteuer – Verwaltungsvorschriften, Steuerbefreiungen, Ziff. 363.01, in der bis 31. Dezember 2014 geltenden Fassung, heute ersetzt durch D9 Verwaltungsvorschriften Mineralölsteuer, 4 Steuererhebung, Ziff. 4.7.4).

Die Voraussetzung von Art. 33 Abs. 2 Bst. a MinöStV deckt sich mit Art. 17 Abs. 2 Bst. b MinöStG. Aufgrund des weiten Ermessens des Bundesrates ist es nicht zu beanstanden, dass kumulativ weitere Voraussetzungen zu

erfüllen sind. Ebensovienig ist es zu beanstanden, dass der Personen-transport nur dann steuerbefreit ist, wenn er gegen ein Entgelt erfolgt (vgl. E. 3.2).

**4.4.2** Weder das MinöStG noch die MinöStV definieren die in Art. 33 Abs. 1 verwendeten Begriffe "Luftfahrzeug", "Linienverkehr" bzw. "Schulungsflug". Es handelt sich um unbestimmte Rechtsbegriffe, die nach den allgemeinen Regeln auszulegen sind (vgl. E. 3.5).

**4.4.2.1** Nach WAHRIG, Deutsches Wörterbuch, 9. Aufl., 2011, ist ein "Luftfahrzeug" ein in der Luft fortbewegbares Fahrzeug, z.B. ein Flugzeug. Diese Definition wird, soweit hier interessierend, auch im Luftrecht übernommen. Als "Luftfahrzeuge" gelten Fluggeräte, die sich durch Einwirkungen der Luft, jedoch ohne die Wirkung von Luft gegen den Boden (Luftkissenfahrzeuge), in der Atmosphäre halten können (Art. 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 21. Dezember 1948 [Luftfahrtgesetz, LFG, SR 748.0]). Dieser Begriff kann für Art. 33 MinöStV ohne weiteres übernommen werden.

**4.4.2.2** Nach dem allgemeinen Sprachverständnis ist unter "Linienverkehr" der regelmässige Verkehr von Verkehrsmitteln zwischen bestimmten Orten zu verstehen (WAHRIG, a.a.O).

Die alte Luftzollordnung vom 7. Juli 1950 (AS 1950 623, gültig gewesen bis 30. April 2007) enthielt folgende Begriffsbestimmungen:

"Luftverkehrsunternehmung": Unternehmung, die gewerbsmässig internationale Lufttransporte ausführt.

"Linienluftfahrzeug": Luftfahrzeug, welches durch eine konzessionierte Unternehmung auf einer regelmässig beflogenen internationalen Luftverkehrslinie eingesetzt wird.

Der Begriff "Linienverkehr" wird sodann im Luftfahrtrecht mit spezifischer Bedeutung verwendet.

Nach Art. 28 LFG benötigen Unternehmen mit Sitz in der Schweiz, die regelmässig Personen oder Güter auf einer "Luftverkehrslinie" befördern eine Streckenkonzession. Die Konzession wird nur einem Unternehmen erteilt, das eine Betriebsbewilligung nach Art. 27 LFG besitzt. Eine solche wird benötigt, wenn das Unternehmen Personen oder Güter "gewerbsmässig" befördert.

Aktuell findet sich eine Definition des "Linienverkehrs" in Art. 110 Abs. 1 der Verordnung vom 14. November 1973 über die Luftfahrt (LFV, SR 748.01). Als solcher gelten Flüge zur gewerbsmässigen Beförderung von Personen oder Gütern, wenn:

- a) sie während einer Mindestdauer so regelmässig oder häufig erfolgen, dass es sich erkennbar um eine systematische Folge von Flügen handelt; und
- b) im Personenverkehr in der Öffentlichkeit Sitzplätze zum Einzelkauf angeboten werden.

Für die Belange der Mineralölsteuer sind diese Bestimmungen aus den anderen Rechtsgebieten nur beschränkt übertragbar. Ein Linienverkehr im Sinne von Art. 33 Abs. 1 MinöStV ist gegeben, wenn der Flug von einem konzessionierten Luftverkehrsunternehmen durchgeführt wird. Aufgrund der Konzession ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Fluggesellschaft Personen gewerbsmässig auf einer bestimmten Fluglinie befördert. Damit wird dem Kerngedanken der anderen Rechtsgebiete entsprochen und dennoch dem Prinzip der Verbrauchssteuer Rechnung getragen. Insofern erweist sich auch die entsprechende konstante Verwaltungspraxis als verordnungskonform (vgl. Mineralölsteuer – Verwaltungsvorschriften, Steuerbefreiungen, Ziff. 362, in der bis 31. Dezember 2014 geltenden Fassung, heute ersetzt durch D9 Verwaltungsvorschriften Mineralölsteuer, 4 Steuererhebung, Ziff. 4.7.2).

**4.4.2.3** Weiter gilt es festzustellen, was unter „Schulungsflug“ zu verstehen ist.

**4.4.2.3.1** Nach dem Wortlaut ist ein "Schulungsflug" ein Flug zu Schulungszwecken. Schulen heisst nach dem allgemeinen Sprachverständnis, jemanden für eine spezielle Aufgabe oder Funktion intensiv ausbilden (DUDEN, Deutsches Wörterbuch, 6. Aufl., 2007). Eine Schulung kann jedoch durch Theorie und durch Praxis erfolgen. Die Frage stellt sich, ob der Begriff „Schulung“ in „Schulungsflug“ beide Elemente der Schulung oder nur die praktische Schulung umfasst, denn die theoretische Ausbildung, das Erteilen und Erläutern von flugzeugspezifischen oder meteorologischen Informationen und entsprechendem Wissen, muss nicht im Flugzeug selber erfolgen, sondern kann in jedem Schulungsraum stattfinden. Damit kann aufgrund des Wortlautes selber nicht entschieden werden, ob nur derjenige Flug ein Schulungsflug im Sinn von Art. 33 Abs. 1 Bst. d MinöStV ist, bei dem ein Flugschüler im Cockpit Geräte bedient oder auch ein solcher, der

lediglich der theoretischen Ausbildung dient. Infolgedessen muss auf die weiteren Auslegungselemente zurückgegriffen werden.

Aus der Entstehungsgeschichte der Norm lässt sich keine Antwort finden. Die Materialien zu Art. 17 MinöStG (im Entwurf Art. 20 EMinöStG) erwähnen den Schulungsflug überhaupt nicht.

In systematischer Hinsicht vermeidet eine Beschränkung auf praktische Schulungen die schwierige Abgrenzung, insbesondere zwischen einem Demonstrations- und einem Schulungsflug. So ist auch bei einem Demonstrationsflug ein gewisser Lerneffekt nicht auszuschliessen. Bei einem theoretischen Schulungsflug stünde der Lerneffekt in keinem Verhältnis zum wirtschaftlichen Aufwand für die Durchführung des Fluges und wäre zudem einer grossen Missbrauchsgefahr ausgesetzt.

In teleologischer Hinsicht ist zu berücksichtigen, dass bei der praktischen Schulung mit dem Flugzeug zwingend Mineralöl verbraucht werden muss, bei einer theoretischen Schulung nicht. Das Ziel der Norm, die Besteuerung von Flugtreibstoffen im internationalen Verkehr zu vermeiden (E. 4.3), kann bei theoretischem Unterricht somit auch auf andere Weise erreicht werden, nämlich mit Unterricht in einem Schulzimmer. Obwohl Steuerausnahmen nicht von vornherein restriktiv auszulegen sind, ist im vorliegenden Fall eine solche in Betracht zu ziehen, da nach Auslegung der Rechtsnorm ein Beurteilungsspielraum verbleibt (E. 3.4). Die Beschränkung auf den praktischen Unterricht entspricht einer restriktiven Auslegung. Damit liegt ein Schulungsflug im Sinn von Art. 33 Abs. 1 Bst. d MinöStV nur dann vor, wenn die Flugschüler praktisch geschult werden, beispielsweise unter Aufsicht des Fluglehrers die Instrumente im Cockpit bedienen.

**4.4.2.3.2** Weiter lässt sich aus dem Zweck der Norm, den internationalen gewerblichen Flugverkehr von der Abgabe zu befreien (vgl. E. 4.3), und aus systematischen Überlegungen schliessen, dass nur eine Schulung im Zusammenhang mit der Berufspilotenlizenz, eine solche auf einem für Linienflüge verwendeten Flugzeugtyp oder einer fahrplanmässigen Flugstrecke in Betracht fällt, den nur eine solche ist für den Linienverkehr, um den es hier geht, relevant.

**4.4.2.3.3** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass Schulungsflüge von konzessionierten Fluggesellschaften – soweit hier interessierend – dann steuerbefreit sind, wenn sie der praktischen Ausbildung von Berufspiloten dienen.

## 4.5

**4.5.1** Weiter ist die Frage zu klären, ob die Zollverwaltung zu Recht für die Beurteilung der Steuerfreiheit der ganzen getankten Menge auf den Zweck des ersten Fluges nach der Betankung abstellt.

Ausgangspunkt zur Beantwortung dieser Frage ist Art. 4 Abs. 1 Bst. b MinöStG, wonach die Steuerforderung für Waren in zugelassenen Lagern – für die ganze bezogene Menge – in dem Zeitpunkt entsteht, in dem die Waren das Lager verlassen oder im Lager verwendet werden. Dieser Zeitpunkt muss auch massgebend sein für die Beurteilung, ob ein Flug der Steuer unterliegt oder von dieser ausgenommen ist. Da die Betankung entsprechend dem mutmasslichen Verbrauch für die bevorstehende gesamte Flugstrecke erfolgt, wird zu Recht grundsätzlich auf den ersten Flug nach der Betankung abgestellt. Dieses Ergebnis entspricht zudem einem praktischen Bedürfnis und erweist sich auch unter Berücksichtigung des Verwaltungsaufwandes, der Vorhersehbarkeit der künftigen Flugbewegungen sowie der Missbrauchsgefahr als zwingend. Das Zollveranlagungsverfahren ist ein Massenverfahren. Unter diesen Umständen ist es undenkbar, dass die Verwaltung sämtliche Deklarationen bis in alle Verästelungen untersuchen kann (vgl. MICHAEL BEUSCH, in: Martin Kocher/Diego Clavadetscher, Zollgesetz [ZG], 2009, Art. 85 N. 3). Daraus folgt, dass eine Aufteilung der geschuldeten Mineralölsteuer auf mehrere steuerpflichtige und steuerbefreite Flüge grundsätzlich ausgeschlossen ist.

Als "Flug nach einer Betankung" gilt grundsätzlich die Flugbewegung zwischen dem ersten Start bis zur nächsten Landung. Dies hat insbesondere dann Geltung, wenn allfällig mitgeführte Passagiere das Flugzeug nach der Landung verlassen.

Die Praxis der Verwaltungsbehörden bei einem Flugabbruch (Nichtantreten des Fluges, Abbruch während der Startphase, Abbruch nach der Startphase) bzw. bei einer Rücktankung muss vorliegend nicht auf ihre Rechtmässigkeit beurteilt werden. Anzumerken bleibt, dass auch hier keine Aufteilung der getankten Menge vorgenommen wird.

**4.5.2** Die Steuer wird mit der Entstehung der Steuerforderung fällig (Art. 22 Abs. 1 MinöStG). Bei periodischer Steueranmeldung läuft die Zahlungsfrist bis zum 15. Tag des Monats, der auf den Fälligkeitstag folgt. Der Bundesrat setzt die übrigen Zahlungsfristen fest (Art. 22 Abs. 2 MinöStG). Bei verspäteter Zahlung wird ein Verzugszins geschuldet. Das Eidgenössische Finanzdepartement setzt den Zinssatz fest (Art. 22 Abs. 3 MinöStG). Dieser

beträgt seit 1. Januar 2012 4% (Art. 1 Bst. f und Abs. 2 der Verordnung vom 11. Dezember 2009 des EFD über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze, SR 641.207.1).

**4.5.3** Steuerbehörde bei der Mineralölsteuer und dem Mineralölsteuerzuschlag ist die EZV (vgl. Art. 5 Abs. 1 MinöStG).

Die Steuerbefreiung gestützt auf Art. 33 MinöStV wird über eine Steueranmeldung im Sinne von Art. 42 Abs. 2 MinöStV oder im Rückerstattungsverfahren gewährt (vgl. Art. 33 Abs. 5 MinöStV).

Bei periodischer Steueranmeldung wird der Steuerbetrag aufgrund der definitiven Steueranmeldung erhoben (Art. 21 Abs. 1 MinöStG), während in den übrigen Fällen die Steuerbehörde den Steuerbetrag festsetzt (Art. 21 Abs. 2 MinöStG). Die Steueranmeldung ist für die Person, welche sie ausgestellt hat, als Grundlage für die Festsetzung des Steuerbetrages verbindlich (Art. 21 Abs. 3 Satz 1 MinöStG). Vorbehalten bleibt das Ergebnis einer amtlichen Prüfung (Art. 21 Abs. 3 Satz 2 MinöStG).

## **4.6**

**4.6.1** Gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR sind Abgaben, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person samt Zins nachzuentrichten. Zur Nachleistung verpflichtet ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere die zur Zahlung der Abgabe verpflichtete Person (Art. 12 Abs. 2 VStrR). Die Leistungspflicht hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab (BGE 106 Ib 218 E. 2c; Urteil des BGer 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.1 mit Hinweisen). Vielmehr genügt es, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil in einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (zum Ganzen: BGE 129 II 160 E. 3.2, BGE 115 Ib 358 E. 3; Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.2; Urteil des BVerfG A-823/2014 vom 21. Oktober 2014 E. 2.4.1 mit Hinweisen).

**4.6.2** Gemäss Art 38 MinöStG wird bestraft, wer die Steuer vorsätzlich oder fahrlässig gefährdet oder hinterzieht oder sich oder einer anderen Person sonst wie einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft oder zu verschaffen versucht.

In objektiver Hinsicht ist der Straftatbestand erfüllt, wenn die Mineralölsteuer nicht erhoben wird, oder eine unrechtmässige Steuerrückerstattung oder ein unrechtmässiger Steuervorteil erlangt wurde (vgl. Botschaft 1995, S. 161).

## **5.**

**5.1** Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin am 24. Juli 2014 auf dem Zollflughafen Zürich ein Flugzeug betankt hat, welches anschliessend unter der Flugnummer [...] nach [Ort]/F geflogen ist. Der Flug wurde im Rahmen des Specialevents [Veranstalter 1] (...) – [Veranstalter 2] (...) durchgeführt. An Bord waren die Besatzung (zu der nach Luftfahrtrecht auch die zivilen Berufspiloten zählen, die auch an den nachfolgenden Schulungsflügen teilnahmen), angehende Jungpiloten sowie einige (eigene) Presseleute. Die beiden letzteren Gruppen reisten als Passagiere unentgeltlich mit. In [Ort]/F wurden von der Besatzung diverse Flugtrainings mit Start- und Landung durchgeführt. Anschliessend flogen alle Angereisten wieder nach Zürich zurück. Für die Betankung hatte die Beschwerdeführerin die Steuerbefreiung geltend gemacht. Die Zollverwaltung fordert nun die Steuer für diese Betankung mangels Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach.

## **5.2**

**5.2.1** Demzufolge sind die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung zu prüfen, nämlich ob ein Luftfahrzeug im Linienverkehr eingesetzt wurde (E. 5.2.2), allenfalls ob ein fahrplanmässiger Flug ins Ausland vorliegt (E. 5.2.3.1), und ob ein Schulungsflug gegeben ist (E. 5.2.3.2). Alternativ ist abzuklären, ob eine Steuerbefreiung nach Art. 33 Abs. 2 MinöStV (E. 5.2.4) greift. Schliesslich stellt sich die Frage, ob andere Gründe für eine Steuerausnahme vorliegen (E. 5.2.5). Eventualiter ist zu darüber zu befinden, ob eine teilweise Steuerbefreiung möglich ist (E. 5.3).

Wie ausgeführt, ist für die Beurteilung der Steuerbefreiung der erste der Betankung folgende Flug massgeblich (E. 4.5.1). Damit ist der in E. 5.1 beschriebene Flug nach [Ort]/F für die steuerliche Qualifikation der Betankung massgebend.

**5.2.2** Das vorliegend verwendete Flugzeug qualifiziert ohne weiteres als Luftfahrzeug im Sinne von Art. 1 Abs. 2 LFG (E. 4.4.2.1). Die Beschwerdeführerin ist ein konzessioniertes Unternehmen (E. 4.4.2.2).

**5.2.3** Indes trifft keine der weiteren Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 33 Abs. 1 MinöStV zu:

**5.2.3.1** Beim nach [Ort]/F durchgeführten Flug handelt es sich nicht um einen fahrplanmässigen Flug ins Ausland, da er anlässlich des Specialevents [Veranstalter 1] – [Veranstalter 2] erfolgte. In der Fluginformation des Flugkapitäns wird der Flug [...] denn auch als Charterflug bezeichnet (amtliche Akten, act. 7/7-11). Damit fällt die Anwendung von Art. 33 Abs. 1 Bst. a MinöStV schon aus diesem Grund ausser Betracht.

Die Ausnahmen gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. b und c MinöStV stehen vorliegend nicht zur Diskussion.

**5.2.3.2** Somit bleibt zu prüfen, ob ein Schulungsflug gegeben ist, also ob der Flug der praktischen Ausbildung von Berufspiloten gedient hat (E. 4.4.2.3).

Nach der Darstellung der Beschwerdeführerin steuerten die Fluglehrer das Flugzeug auf dem Überflug nach [Ort]/F selber. Die zu schulenden Berufspiloten waren hierbei nicht im Cockpit anwesend. Allerdings sollen ihnen die Fluglehrer während des Überfluges Instruktionen und Erklärungen erteilt haben (so wohl Beschwerdeschrift Rz. 6). Bei diesen Instruktionen handelt es sich jedoch um theoretische Erläuterungen, die vom Begriff des "Schulungsflugs", wie in E. 4.4.2.3 aufgezeigt, nicht gedeckt sind. Aus der Fluginformation des Flugkapitäns ergibt sich, dass die praktischen Schulungsflüge mit den Start- und Landetrainings erst nach dem Überflug nach [Ort]/F durchgeführt wurden (amtliche Akten, act. 7/6-11 und 7/7-11); bei diesen würde es sich zwar um Schulungsflüge im Sinne der Verordnung handeln, doch handelt es sich hierbei nicht um den ersten Flug nach der Betankung. Unter diesen Umständen kann der Überflug nach [Ort]/F nicht als Schulungsflug im Sinne von Art. 33 Abs. 1 Bst. d MinöStV gelten.

Anlässlich des Fluges vom 24. Juli 2014 flogen auch (eigene) Presseleute mit, wie den Fluginformationen des Flugkapitäns zu entnehmen ist (amtliche Akten, act. 7/5-11). Eine aviatische Schulung dieser Passagiere wurde zu Recht nicht geltend gemacht.

Des Weiteren flogen jugendliche Pilotenanwärter mit, welche bereits ein [Veranstalter 1]-Flugtraining (...) absolviert hatten. Sie befanden sich nicht im Cockpit und wurden folglich weder auf diesem Flugzeugtyp noch auf der Flugstrecke praktisch geschult. Dies wird auch von der Beschwerdeführe-

rin nicht in Abrede gestellt. Eine allfällige Schulung im Bereich von allgemeinen und theoretischen Aspekten der Fliegerei sowie die Demonstration eines Luftpolizeieinsatzes (vgl. Beschwerdeschrift Rz. 6 und 25) sind theoretische Schulungen und genügen nicht, um den vorliegend durchgeführten Flug als Schulungsflug im Sinne von Art. 33 Abs. 1 Bst. d MinöStV zu qualifizieren (E. 4.4.2.3). Das Bundesverwaltungsgericht verkennt dabei nicht, dass der vorliegende Anlass und Flug den angehenden Piloten durchaus wertvolles Wissen vermittelt hat, was jedoch nicht wesentlich ist.

Zudem beschränkt sich der "Schulungsflug" im Sinne der vorliegend zur Diskussion stehenden Bestimmung aufgrund der systematischen Einreihung unter den "Linienverkehr" auf zivile Luftfahrtgesellschaften (E. 4.4.2.3) und schliesst damit die Schulung von [Veranstalter 1]-Absolventen grundsätzlich aus. Denn weder ist die [Veranstalter 1] eine zivile Luftfahrtgesellschaft, noch stehen die Jungpiloten mit der Beschwerdeführerin bzw. der [Veranstalter 2] in einem Ausbildungsverhältnis, selbst wenn die Jungpiloten anschliessend eine zivile Berufspilotenkarriere anstreben sollten. Demzufolge greift die Argumentation der Beschwerdeführerin auch in diesem Punkt nicht.

Die Beschwerdeführerin argumentiert weiter, der Überflug nach Frankreich sei eine Voraussetzung für die nachfolgenden Schulungsflüge und daher ein Bestandteil von diesen. Gegen diese Qualifikation spricht schon, dass auf dem Überflug Passagiere mitgeführt wurden, die das Flugzeug nach der Landung in [Ort]/F verlassen haben.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerausnahme von Art. 33 Abs. 1 Bst. d MinöStV im vorliegenden Zusammenhang nicht greift.

**5.2.4** Demzufolge ist zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung nach Art. 33 Abs. 2 MinöStV greift.

Zwar wurde das Flugzeug direkt vor dem Abflug ins Ausland betankt, und es liegt für den Flug eine Bewilligung vor, doch entfällt die Anwendung von Art. 33 Abs. 2 MinöStV, da die Passagiere unentgeltlich befördert wurden (E. 4.4.1).

**5.2.5** Die Beschwerdeführerin macht sodann geltend, Sinn und Zweck von Art. 33 Abs. 1 Bst. d MinöStV sei, die Ausbildung von Piloten steuerlich zu privilegieren. Die Befreiung der Schulungsflüge diene somit auch einem öffentlichen Zweck. Soweit die Beschwerdeführerin damit geltend machen

wollte, eine Steuerbefreiung sei ausserhalb von Art. 33 MinöStV zu gewähren, so gilt es festzuhalten, dass es derzeit hierfür an einer rechtlichen Grundlage mangelt (E. 3.2 und E. 4.3). Auch war der Verordnungsgeber nicht gehalten, gestützt auf Art. 17 MinöStG für die vorliegende Konstellation eine weitere Steuerbefreiung zu statuieren.

**5.3** Eine Aufteilung der betankten Menge auf mehrere Flüge und deren eigenständige Qualifikation ist ausgeschlossen (E. 4.5.1). Damit ist auch der Eventualantrag der Beschwerdeführerin abzuweisen.

**5.4** Die Höhe des Steuerbetrages wurde zu Recht nicht bestritten, weshalb sich Ausführungen zum Quantitativ erübrigen.

## **6.**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Voraussetzungen für eine steuerfreie Betankung nicht erfüllt sind – auch nicht teilweise – und im Übrigen keine Anzeichen ersichtlich sind, wonach die nachgeforderte Mineralölsteuer nicht rechtens wäre. Die Beschwerde ist somit vollumfänglich abzuweisen.

## **7.**

**7.1** Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 3'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der von der Beschwerdeführerin in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**7.2** Eine Parteienschädigung ist der Beschwerdeführerin nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

*(Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtskurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende RichterIn:

Die Gerichtsschreiberin:

Salome Zimmermann

Monique Schnell Luchsinger

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: