

Texte
12
05
ISSN
0722-186X

Möglichkeiten der Einführung einer Kerosinsteuer auf innerdeutschen Flügen

UMWELTFORSCHUNGSPLAN DES
BUNDESMINISTERIUMS FÜR UMWELT,
NATURSCHUTZ UND REAKTORSICHERHEIT

Forschungsbericht 363 01 091



Möglichkeiten der Einführung einer Kerosinsteuer auf innerdeutschen Flügen

von

Prof. Dr. Eckhard Pache

Bayerische Julius-Maximilians-Universität Würzburg

- Juristische Fakultät -

Lehrstuhl für Staatsrecht, Völkerrecht, Internationales
Wirtschaftsrecht und Wirtschaftsverwaltungsrecht

Im Auftrag des Umweltbundesamtes

Diese Publikation ist ausschließlich als Download unter
<http://www.umweltbundesamt.de>
verfügbar.

Der Herausgeber übernimmt keine Gewähr
für die Richtigkeit, die Genauigkeit und
Vollständigkeit der Angaben sowie für
die Beachtung privater Rechte Dritter.
Die in der Studie geäußerten Ansichten
und Meinungen müssen nicht mit denen des
Herausgebers übereinstimmen.

Herausgeber: Umweltbundesamt
Postfach 33 00 22
14191 Berlin
Tel.: 030/8903-0
Telex: 183 756
Telefax: 030/8903 2285
Internet: <http://www.umweltbundesamt.de>

Redaktion: Fachgebiet I 3.2
Falk Heinen

Berlin, April 2005

Inhaltsübersicht

A) Gutachtauftrag	4
B) Tatsächlicher Hintergrund	7
I.) Steuerrechtliche Privilegierung des Luftverkehrs	7
II.) Umweltschädigungen durch Luftverkehr	7
III.) Entwicklungsprognosen für den Luftverkehr	8
C) Zulässigkeit einer an den Bezug des Kerosins anknüpfenden Steuer	10
I.) Beschreibung der Ausgestaltung und der rechtlichen Grundlagen	10
II.) Vereinbarkeit mit dem Chicagoer Abkommen	14
III.) Vereinbarkeit mit bilateralen Luftverkehrsabkommen	40
IV.) Vereinbarkeit mit primärem Gemeinschaftsrecht.....	53
V.) Vereinbarkeit mit sekundärem Gemeinschaftsrecht	59
VI.) Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht	62
VII.) Vereinbarkeit mit innerstaatlichem Recht	65
VIII.) Zusammenfassung.....	65
D) Zulässigkeit einer pauschalierten Kerosinsteuer	67
I.) Beschreibung der Ausgestaltung und der rechtlichen Grundlagen	67
II.) Vereinbarkeit mit dem Chicagoer Abkommen	72
III.) Vereinbarkeit mit bilateralen Verträgen	80
IV.) Vereinbarkeit mit primärem Gemeinschaftsrecht.....	86
V.) Vereinbarkeit mit sekundärem Gemeinschaftsrecht	86
VI.) Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht	95
VII.) Vereinbarkeit mit innerstaatlichem Recht	95
VIII.) Zusammenfassung.....	95
E) Zulässigkeit einer auf Nachweispflichten basierenden Kerosinsteuer ...	97
I.) Beschreibung der Ausgestaltung und der rechtlichen Grundlagen	97
II.) Vereinbarkeit mit dem Chicagoer Abkommen	97
III.) Vereinbarkeit mit bilateralen Luftverkehrsabkommen	98
IV.) Vereinbarkeit mit primärem Gemeinschaftsrecht.....	98
V.) Vereinbarkeit mit sekundärem Gemeinschaftsrecht	98
VI.) Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht	99
VII.) Vereinbarkeit mit innerstaatlichem Recht	99
VIII.) Zusammenfassung.....	99
F) Vorzugswürdige Ausgestaltung.....	101
G) Kerosinbesteuerung auf inngemeinschaftlichen Flügen	106
I.) Die gegenwärtige Rechtslage	106
II.) Die Rechtslage nach Abschluss bilateraler Abkommen	106
H) Zusammenfassung	110

A) Gutachtauftrag

Nachdem die Besteuerung von Kerosin über lange Zeit durch zwingende Steuerbefreiungstatbestände im EG-Verbrauchssteuerrecht ausgeschlossen war,¹ erlaubt nunmehr die RL 2003/96 EG, die am 31.10.2003 in Kraft getreten ist, den EU-Mitgliedstaaten die Erhebung einer Steuer auf Kerosin im inländischen Flugverkehr.²

Vor dem Hintergrund dieser geänderten gemeinschaftsrechtlichen Rechtslage soll im Rahmen dieses Gutachtens untersucht werden, wie eine solche nationale Kerosinsteuer ausgestaltet werden könnte und welche rechtlichen Vorgaben dabei zu beachten sind.

Aus der Tatsache, dass in den meisten EU-Mitgliedstaaten eine Kerosinsteuer weder bereits erhoben wird noch in absehbarer Zeit eingeführt werden soll, resultiert die Gefahr, dass die Einführung einer solchen Abgabe in Deutschland die Luftfahrtgesellschaften je nach Höhe der Steuer zu Ausweichstrategien beim Tanken veranlasst. Derartige Ausweichstrategien würden zu einer erheblichen Reduktion der in Deutschland getankten Kerosinmengen führen, ohne dass dadurch eine Verminderung des realen Treibstoffverbrauchs erzielt würde. Vielmehr könnten das Mitführen zusätzlichen Kerosins sogar zu einer Erhöhung des realen Kerosinverbrauchs führen. Den mit der Erhebung einer Abgabe auf Kerosin verfolgten fiskalischen Interessen der Bundesrepublik Deutschland wäre damit ebenso wenig gedient wie der zusätzlich intendierten ökologischen Lenkungswirkung.

Bei der Frage nach der Ausgestaltung einer Kerosinsteuer ist daher insbesondere zu untersuchen, ob eine solche Steuer unabhängig vom Ort der Betankung auf alles tatsächlich im Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland verbrauchte Kerosin erhoben werden kann. Neben einer am Bezug des Kerosins in Deutschland anknüpfenden Steuer (nachfolgend C.) soll daher auch eine pauschalierte Erhebung einer Kerosinsteuer untersucht werden, bei der unter Berücksichtigung diverser verbrauchsrelevanter Faktoren auf jeder inländischen Flugstrecke eine bestimmte Menge Kerosin als verbraucht gilt und der Besteuerung zugrunde

¹ Der entsprechende Steuerbefreiungstatbestand war normiert in Art. 8 I lit. b) der RL 92/81EWG vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle Amtsblatt L 316 vom 31.10.1992, S. 0012 – 0015.

² Vgl. Art. 14 der RL 2003/96 EG des Rates vom 27. Okt. 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom; ABl. L 283 vom 31.10.2003 S. 51.

gelegt wird (nachfolgend D.). Als dritte Variante, die gleichfalls Tankering-Strategien entgegenwirken würde, könnte den Luftfahrtgesellschaften die Pflicht auferlegt werden, die Menge des auf Flügen in der Bundesrepublik Deutschland tatsächlich verbrauchten Treibstoffes der Finanzverwaltung zu melden (nachfolgend E.).

Bei der Untersuchung der rechtlichen Zulässigkeit dieser vorstellbaren Ausgestaltungsvarianten sind jeweils die folgenden Rechtskreise zu berücksichtigen:

Den rechtlichen Rahmen für die internationale Zivilluftfahrt bildet das so genannte Chicagoer Abkommen³, ein multilateraler Vertrag, der in seinen Art. 15 und 24 abgabenbezogene Regelungen enthält. Darüber hinaus haben die Organe der durch das Chicagoer Abkommen gegründeten Internationalen Zivilluftfahrtorganisation (ICAO) in zahlreichen Dokumenten zu Fragen der Steuererhebung im Luftverkehr Stellung genommen.⁴ Auf völkerrechtlicher Ebene sind weiterhin die bilateralen Luftverkehrsabkommen zu berücksichtigen, die von der Bundesrepublik Deutschland mit allen wichtigen Luftverkehrsnationen geschlossen wurden und die regelmäßig auch eine Freistellung des Luftverkehrs von bestimmten Abgaben beinhalten.

Auf der Ebene des Gemeinschaftsrechts ist zu prüfen, ob eine Kerosinbesteuerung mit den im EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten vereinbar ist. Daneben sind die sekundärrechtlichen Vorgaben für Verbrauchsteuern im Allgemeinen ebenso zu beachten wie die in der schon erwähnten neuen RL 2003/96 EG enthaltenen speziellen Anforderungen an eine Kerosinsteuer.

Auf nationaler Ebene ist die in den Art. 104a ff. GG enthaltene Finanzverfassung zu berücksichtigen; ferner ist zu prüfen, wie die verschiedenen Varianten zur Erhebung einer Kerosinsteuer sinnvoll in die bestehende Systematik des nationalen Verbrauchs- und Mineralölsteuerrechts integriert werden können.

³ Abkommen über die Internationale Zivilluftfahrt (Chicago Convention) vom 7. Dezember 1944 (BGBl. 1956 II S. 411); in der Fassung der Änderungsprotokolle vom 14.6.1954 (BGBl. 1959 II S. 69); vom 21.6.1961 (BGBl. 1962 II S. 884); vom 15.9.1962 (BGBl. 1964 II S. 217); vom 12.3.1971 (BGBl. 1972 II S. 257); vom 7.7.1971 (BGBl. 1978 II S. 500); vom 16.10.1974 (BGBl. 1983 II S. 763); vom 6.10.1980 (BGBl. II S. 1777); vom 10.5.1984 (BGBl. 1996 II S. 219); vom 26.10.1990 (BGBl. 1996 II S. 2501).

⁴ Vgl. insbesondere das ICAO-Doc. 8632 (ICAO's policies on taxation in the field of International Air transport, 3. Auflage 2000), das den Inhalt zahlreicher älterer Stellungnahmen der ICAO zu dieser Thematik zusammenfasst.

Anschließend sollen die rechtlichen und praktischen Vor- und Nachteile der verschiedenen Varianten der Erhebung einer Kerosinbesteuerung zusammenfassend untersucht werden; für die dabei als vorzugswürdig erkannte Ausgestaltung werden konkrete Handlungsvorschläge entwickelt (nachfolgend F.).

Ergänzend soll schließlich untersucht werden, ob nach der derzeitigen Rechtslage über die Besteuerung rein innerstaatlicher Flüge hinaus auch eine Besteuerung von Flügen zwischen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft zulässig ist (nachfolgend G.).

B) Tatsächlicher Hintergrund

Als für die rechtliche Bewertung unverzichtbarer Hintergrund sollen zunächst die derzeitige steuerrechtliche Privilegierung des Luftverkehrs, die durch den Luftverkehr verursachten Umweltprobleme sowie die prognostizierte Entwicklung des Luftverkehrs kurz aufgezeigt werden.

I.) Steuerrechtliche Privilegierung des Luftverkehrs

Es erscheint von besonderer Bedeutung, bereits am Anfang dieses Gutachtens hervorzuheben, dass die Einführung einer Kerosinbesteuerung keine Benachteiligung des Luftverkehrs, sondern vielmehr die Herstellung einer wenigstens teilweisen steuerlichen Gleichbehandlung des Luftverkehrs mit anderen Verkehrsträgern bedeuten würde.

Derzeit wird der Luftverkehr in verschiedener Hinsicht steuerrechtlich privilegiert: Zum einen können die Luftverkehrsunternehmen Flugbenzin zur gewerblichen Verwendung gemäß § 4 I Nr. 3 lit. a MinöStG steuerfrei beziehen, während die Bahn beim Verbrauch elektrischen Stroms gemäß § 9 II StromStG lediglich in den Genuss einer Steuerermäßigung kommt und beim Bezug von Dieseltreibstoffen dem gleichen Steuersatz unterliegt wie der Straßenverkehr. Letzteres gilt genauso für den Reisebus.

Zum anderen wird auf Flugtickets für grenzüberschreitende Flüge gemäß § 4 II UStG keine Mehrwertsteuer erhoben, während auf Bahntickets im Fernverkehr, d.h. bei einer Entfernung von über 50 km, der volle Mehrwertsteuersatz von 16% zu entrichten ist; für inländische Flüge gilt allerdings ebenfalls der volle Mehrwertsteuersatz von 16%.

Vor diesem Hintergrund erscheint die Einführung einer Kerosinbesteuerung als Schritt hin zur Erfüllung des aus Art. 3 GG abzuleitenden Gebotes der Steuergerechtigkeit⁵ auf dem Verkehrssektor.

II.) Umweltschädigungen durch Luftverkehr

Die Emissionen des Luftverkehrs haben verschiedene direkte und indirekte Effekte, die zum Klimawandel beitragen.⁶ Obwohl der Anteil der Schadstoffemissionen an der Gesamtmenge

⁵ Vgl. zum Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nur Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 mit zahlreichen weiteren Nachweisen.

der anthropogenen Emissionen nur gering ist, kommt den Emissionen des Luftverkehrs für Klimawandel und Treibhauseffekt eine erhebliche, überproportionale Bedeutung zu, da Emissionen in Reiseflughöhe eine zwei- bis vierfach höhere Klimawirksamkeit aufweisen als am Boden.⁷ Im IPCC-Report von 1999 wird der Beitrag des internationalen Flugverkehrs zur Klimaerwärmung mit etwa 3,5% quantifiziert. Das Bezugsjahr hierfür war 1992. Seither hat die Flugleistung um etwa 40 % zugenommen und einzelne Klimaeffekte durch Flugverkehrsemissionen werden heute anders beurteilt als im IPCC-Bericht. So wird der mögliche relative Anteil von Kondensstreifen heute niedriger eingeschätzt; während der relative Anteil von Zirruswolken gegenüber den anderen Effekten möglicherweise höher liegt. Im Einzelnen kann hinsichtlich der Umweltschädigungen durch den Luftverkehr zwischen drei verschiedenen Prozessen unterschieden werden:⁸ Es handelt sich dabei um die Emission von Stoffen, die unmittelbar zum Treibhauseffekt beitragen (vorwiegend Kohlendioxid), um die Emission von Substanzen, die als Vorläuferprodukte für weitere chemische Reaktionen wirken (die Emission von Stickoxiden bewirken den Aufbau von Ozon, das in Reiseflughöhe als Treibhausgas wirkt, und den Abbau von Methan), deren Produkte wiederum den Treibhauseffekt verstärken, und schließlich um den Ausstoß von Stoffen, die zu einer Veränderung der natürlichen Wolkenbildung führen (Aufbau von Kondensstreifen und Zirruswolken).

III.) Entwicklungsprognosen für den Luftverkehr

Der Prozess der Globalisierung bewirkt einen stetig steigenden Bedarf nach Verkehrsmitteln, die Personen und Güter in kurzer Zeit über weite Entfernungen transportieren können. Der Luftverkehr gilt daher als die Verkehrswachstumsbranche schlechthin.⁹

Die beiden Marktführer in der Produktion von Großraumflugzeugen, Airbus und Boeing, rechnen in ihren aktuellen Langfristprognosen für den Zeitraum von 2003 bis 2022 mit einem jährlichen Wachstum der weltweiten Nachfrage im Personenluftverkehr (gemessen in Passagierkilometern) um 5,0 (Airbus) bzw. 5,1 % (Boeing).¹⁰

Das ICAO-Committee on Aviation and Environmental Protection (CAEP) rechnet demgegenüber für den Zeitraum von 2000 bis 2020 für die globale Luftverkehrsleistung mit

⁶ Für einen umfassenden Überblick über diese Thematik sei insbesondere auf den IPCC Special Report: „Aviation and the Global Atmosphere“ von 1999 hingewiesen.

⁷ Cames/Deuber, Emissionshandel im internationalen zivilen Luftverkehr, S. 28.

⁸ Vgl. zum Folgenden näher Cames/Deuber, Emissionshandel im internationalen zivilen Luftverkehr, S. 27 ff.

⁹ Mengel/Siebel: Ziviler Flugverkehr und Klimaschutz, S. 281 m.w.N.

¹⁰ DLR, Luftverkehrsbericht 2004, S. 40.

einem Wachstum von lediglich 4,3 % (ebenfalls gemessen in Passagierkilometern).¹¹ Der signifikante Unterschied zu den Prognosen der Industrie dürfte insbesondere darauf zurückzuführen sein, dass in den vom CAEP herangezogenen Zeitraum auch der Nachfragerückgang nach den Terroranschlägen vom 11. September 2001 fällt. Im Einzelnen prognostiziert das CAEP ein Wachstum von nur 3,5 % im innerstaatlichen Flugverkehr gegenüber 4,9 % im internationalen Flugverkehr, wobei ein besonders starkes Wachstum im asiatisch-pazifischen Raum sowie auf den Strecken zwischen Ostasien und Amerika, zwischen Europa und Südamerika sowie zwischen Europa und Asien erwartet wird.

Nach allen Prognosen ist somit damit zu rechnen, dass sich die Gesamtleistung des globalen Personenluftverkehrs, gemessen in Passagierkilometern, zumindest verdoppelt.

Die Prognosen der Industrie für den Frachtverkehr sind wesentlich weniger detailliert, lassen aber im Ergebnis auf eine Verdreifachung der Gesamtleistung, gemessen in Tonnenkilometern, bis 2022 schließen.¹²

Vor dem Hintergrund dieser Wachstumsprognosen ist davon auszugehen, dass trotz technischer Erfolge bei der Reduzierung des Kerosinsverbrauchs pro Personenkilometer¹³ auch der weltweite Kerosinverbrauch in den kommenden Jahren weiter erheblich wachsen wird. Für das Jahr 2020 ist gegenüber dem Basisjahr 1995 in etwa von einer Verdoppelung des Kerosinverbrauchs auszugehen.¹⁴

Gleiches gilt für die Kohlenstoffdioxid- und Stickstoffoxid-Emissionen, auch insoweit ist trotz technischer Fortschritte und verschärfter Anforderungen an die Triebwerke zumindest von einer Verdoppelung der Emissionen auszugehen.¹⁵

¹¹ Die Angaben zur CAEP-Prognose sind durchweg dem DLR-Luftverkehrsbericht 2004, S. 40, entnommen.

¹² DLR, Luftverkehrsbericht 2004, S. 41.

¹³ Vgl. dazu Mengel/Siebel, Ziviler Flugverkehr und Klimaschutz, S. 291f; TÜV Rheinland u.a., Maßnahmen, S. 82.

¹⁴ TÜV Rheinland u.a., Maßnahmen, S. 82 ff., insbesondere S. 89.

¹⁵ Vgl. dazu ausführlich TÜV Rheinland u.a., Maßnahmen, S. 82ff.

C) Zulässigkeit einer an den Bezug des Kerosins anknüpfenden Steuer

In Anlehnung an die Systematik des geltenden Mineralölsteuerrechts soll zunächst geprüft werden, wie eine an den Bezug des Kerosins in Deutschland anknüpfende Kerosinsteuer ausgestaltet werden könnte und ob eine solche Steuer rechtlich zulässig wäre.

I.) Beschreibung der Ausgestaltung und der rechtlichen Grundlagen

Nachfolgend soll zunächst ein kurzer Überblick über das geltende Mineralölsteuerrecht gegeben werden, um vor diesem Hintergrund die mögliche Ausgestaltung näher zu beschreiben.

1.) Überblick über das geltende Mineralölsteuerrecht

Auf eine Reihe von Mineralölen wird im Steuergebiet der Bundesrepublik Deutschland eine Mineralölsteuer erhoben. Die Mineralölsteuer ist eine Verbrauchsteuer (vgl. auch § 1 I 3 MinöStG);¹⁶ sie wird auf den Verbrauch und Gebrauch von Mineralölen erhoben.

a) Mineralölsteuer als indirekte Steuer¹⁷

Aus Gründen der Verwaltungsökonomie knüpft die Besteuerung dabei nicht an den Verbrauch selber an, sondern an den Übergang der Mineralöle in den steuerrechtlich freien Verkehr. Steuerschuldner sind daher nicht die Endverbraucher, sondern Hersteller, Importeure und Inhaber von Steuerlagern. Bei der Preisgestaltung wird die Steuerlast dann auf die jeweiligen Abnehmer abgewälzt, so dass rechtlicher Steuerschuldner und wirtschaftlicher Steuerträger auseinander fallen. Diese Abwälzung der Steuerlast auf den Endverbraucher kennzeichnet die Mineralölsteuer als indirekte Steuer.

b) Rechtsgrundlagen

Rechtsgrundlage der Mineralölsteuererhebung ist das Mineralölsteuergesetz, dessen Inhalt in einem hohen Ausmaß durch die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der Verbrauchsteuersystem-RL¹⁸ sowie der Energiesteuer-RL¹⁹ bestimmt wird.

¹⁶ Zur Kategorisierung der Mineralölsteuer Teichner in Teichner u.a., Energiesteuerrecht, Vorb. MinöStG Rn. 1 ff.

¹⁷ Vgl. dazu Teichner in Teichner u.a., Energiesteuerrecht, Vorb. MinöStG Rn. 7 f.

¹⁸ RL 1992/12 EWG des Rates vom 25. Feb. 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle Verbrauchsteuerpflichtiger Waren; ABl. L 076 vom 23.12. 1992 S. 001.

¹⁹ RL 2003/96 EG des Rates vom 27. Okt. 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom; ABl. L 283 vom 31.10.2003 S. 51.

c) Steuergegenstände²⁰

Der Begriff der Mineralöle wird gemäß § 1 II MinöStG in Anlehnung an die Warennomenklatur des EG-Zolltarifs bestimmt. § 1 III MinöStG bestimmt, welche Mineralöle der Mineralölsteuer unterliegen.

Kerosin unterfällt der Position 2710 der Nomenklatur und ist damit gemäß § 1 II Nr. 4 MinöStG ein Mineralöl im Sinne des MinöStG; gemäß § 1 III Nr. 2 MinöStG unterliegt es der Mineralölsteuer.

d) Steuerentstehung

Die Mineralölsteuer entsteht dadurch, dass Mineralöl aus einem Steuerlager, d.h. aus einem Ort, an dem „Verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung vom zugelassenen Lagerinhaber hergestellt, bearbeitet, gelagert, empfangen oder versandt werden“²¹, entfernt wird (§ 9 I MinöStG), zu gewerblichen Zwecken aus dem steuerrechtlich freien Verkehr anderer EU-Mitgliedstaaten eingeführt wird (vgl. § 19 MinöStG) oder aus einem Drittstaat importiert wird (vgl. § 23 MinöStG).²²

e) Steuerbegünstigungen

Das Mineralölsteuerrecht sieht Steuerbegünstigungen vor, die regelmäßig daran anknüpfen, dass Mineralöle für bestimmte Zwecke verwendet werden.²³ Zu unterscheiden sind Steuerermäßigungen (vgl. §§ 3, 32 I MinöStG) und Steuerbefreiungen gemäß § 4 MinöStG.

Steuerbefreit ist gemäß § 4 I Nr. 3 Mineralöl, das „als Luftfahrtbetriebsstoff von Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen, Sachen oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen, in Luftfahrzeugen von Behörden und der Bundeswehr für dienstliche Zwecke sowie der Luftrettungsdienste für Zwecke der Luftrettung“ verwendet wird. Luftfahrtbetriebsstoffe im Sinne dieser Norm sind „Flugbenzin der Unterposition 2710 0026, dessen Researchoktanzahl den Wert 100 nicht unterschreitet, leichter Flugturbinenkraftstoff der Unterposition 2710 0037 und Flugturbinenkraftstoff

²⁰ Dazu ausführlich und unter Eibeziehung der naturwissenschaftlichen Grundlagen Soyk, Mineralölsteuerrecht, S. 17 ff.

²¹ So die Definition in Art. 4 lit. b) der Verbrauchsteuersystem-RL.

²² Vgl. zu weiteren, in ihrer Bedeutung für das vorliegende Gutachten untergeordneten Entstehungstatbeständen Soyk, Mineralölsteuerrecht, S. 92 ff., S. 177 ff., S. 184 ff.

²³ Eine Ausnahme bildet das Herstellerprivileg des § 4 I Nr. 1, das primär an einen bestimmten Personenkreis und erst in einem zweiten Schritt an einen bestimmten Verwendungszweck anknüpft, vgl. dazu Soyk, Mineralölsteuerrecht, S. 126 f.

(mittelschweres Öl) der Unterposition 2710 0051 der Kombinierten Nomenklatur, wenn diese in Luftfahrzeugen verwendet werden“ (§ 4 I Nr. 3 MinöStG).

Wer Mineralöl zu steuerbegünstigten Zwecken verwenden will, bedarf gemäß § 12 MinöStG einer Erlaubnis.²⁴ Bei der Abgabe des Mineralöls an einen Erlaubnisinhaber kommt es nicht zu einer Steuerentstehung. Der Erlaubnisinhaber darf gemäß § 13 I MinöStG das Mineralöl nur zu dem in der Erlaubnis genannten Zweck verwenden. Die Steuer entsteht gemäß § 13 II MinöStG für Mineralöl, das zu einem anderen als dem in der Erlaubnis genannten Zweck abgegeben oder verwendet wird. Steuerschuldner ist der Erlaubnisinhaber, wenn er vor Entstehung der Steuer Besitz am Mineralöl erlangt hat, sonst der Lieferer. Gemäß § 13 III MinöStG hat der Steuerschuldner für Mineralöl, für das die Steuer entstanden ist, unverzüglich eine Steuererklärung abzugeben und darin die Steuer selbst zu berechnen (Steueranmeldung). Die Steuer ist sofort zu entrichten.

f) Zweckbindung des Aufkommens aus der Mineralölsteuer²⁵

Das Aufkommen aus der Mineralölsteuer unterliegt zu einem erheblichen Teil Zweckbindungen, denen zufolge die Mittel für das Straßenwesen zu verwenden sind. Diese Zweckbindung erfasst gemäß Art. 1 S. 1 StrFinG dem Grunde nach das Aufkommen aus der Besteuerung sämtlicher Steuergegenstände mit Ausnahme der Schweröle und Reinigungsextrakte. Der Höhe nach betrifft die Zweckbindung grundsätzlich die Hälfte des Aufkommens sowie zusätzlich einen Teil der Mehreinnahmen aus der Erhöhung der Regelsteuersätze von 1981.²⁶ Bei Kerosin handelt es sich um mittelschwere Öle, so dass die Mehreinnahmen aus der Einführung einer Kerosinbesteuerung der Zweckbindung zugunsten des Straßenbaus unterliegen würden.

Die beschriebene Zweckbindung des Aufkommens steht dem Steuercharakter der Mineralölsteuer nicht entgegen.²⁷ Steuern im Sinne des GG werden in Anlehnung an § 3 I AO definiert als Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die

²⁴ Vgl. dazu die ausführliche Darstellung des Verfahrens der Steuerbegünstigung unter Einbeziehung der Vorschriften der MinöStV bei Schröder-Schallenberg in Teichner u.a., Energiesteuerrecht, § 12 MinöStG Rn. 28 ff.

²⁵ Einen detaillierten Überblick über diese Thematik bietet Teichner in Teichner u.a., Energiesteuerrecht, MinöStG Vorb. Rn. 14 ff.

²⁶ Vgl. dazu im Einzelnen die Regelungen des Art. 1 StrFinG vom 28. März 1960 (BGBl. I S. 201), des Art. 3 VerkFinG 1971 vom 28. Feb. 1972 (BGBl. I S. 201) sowie des § 10 GVFG vom 18. März 1971 (BGBl. I S. 239).

²⁷ So auch das Bundesverfassungsgericht in seiner Ökosteuer-Entscheidung, vgl. 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00 vom 20.4.2004, Rn. 62.

Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.²⁸ Eine Zweckbindung des Aufkommens kann jedoch nicht als Gegenleistung betrachtet werden.²⁹

2.) Aufhebung der Steuerbefreiung für Kerosin

Vor dem Hintergrund der geltenden Rechtslage könnte eine Besteuerung des auf innerstaatlichen Flügen verbrauchten und in der Bundesrepublik Deutschland bezogenen Kerosins wie folgt erreicht werden:

Da Kerosin gemäß § 1 III MinöStG bereits jetzt grundsätzlich der Mineralölsteuer unterliegt, ist regelungstechnisch weder die Einführung einer grundlegend neuen Steuer noch die Erweiterung der der Mineralölsteuer unterliegenden Steuergegenstände notwendig, sondern lediglich die Aufhebung einer Steuerbegünstigung.

Zur Begründung einer Steuerpflicht müsste für diese Ausgestaltung also das auf innerstaatlichen Flügen verbrauchte Kerosin von der in § 4 I Nr. 3 lit. a MinöStG normierten Steuerbefreiung ausgenommen werden bzw. müsste umgekehrt die Steuerbefreiung auf das „als Luftfahrtbetriebsstoff von Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen, Sachen oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen auf internationalen Flügen“ verwendete Kerosin reduziert werden.

Unternehmen, die in gewerblicher Weise lediglich Inlandsflüge anbieten, wäre dann keine Erlaubnis gemäß § 12 MinöStG mehr zu erteilen, so dass bei einem Bezug von Kerosin durch diese Unternehmen die Steuerpflicht mit Abgabe aus dem Steuerlager entstehen würde; Steuerschuldner wäre der Lagerinhaber (vgl. § 9 I 2 MinöStG).

Unternehmen, die auch andere Flüge anbieten, wäre hingegen weiterhin eine entsprechend eingeschränkte Erlaubnis zum steuerfreien Bezug von Mineralöl zur Verwendung auf innergemeinschaftlichen und internationalen Flügen erteilen.

Da in der Praxis aber die unmittelbare Betankung von Flugzeugen aus dem Steuerlager die Regel ist³⁰, wäre auch bei Unternehmen mit eingeschränkter Erlaubnis eine Differenzierung danach, ob es sich um einen von der Erlaubnis umfassten steuerfreien Bezug für internationale oder innergemeinschaftliche Flüge handelt oder um einen steuerpflichtigen Bezug für innerstaatliche Flüge, problemlos möglich. Die Steuerpflicht würde damit bei der

²⁸ Vgl. zum Steuerbegriff statt vieler nur Henneke, Finanzwesen, Rn. 292 ff.

²⁹ So das BVerfG zur Zweckbindung der Einnahmen aus der Mineralölsteuer (BVerfG vom 25.06.1974, ZfZ 1974, 307); zustimmend Maunz in Maunz/Dürig, GG, Art. 105 Rn. 10; Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rn. C 2; kritisch Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 14.

³⁰ Unveröffentlichte Auskunft des BfM.

Entnahme von Mineralöl aus dem Steuerlager zur Betankung eines innerstaatlichen Fluges entstehen, Steuerschuldner wäre der Inhaber des Steuerlagers.

Soweit gelegentlich, z.B. auf einzelnen Regionalflughäfen, eine Betankung von Flugzeugen nicht unmittelbar aus dem Steuerlager, sondern aus Mineralölempfangslagern, in denen sich das Mineralöl nicht mehr im steuerfreien Verkehr befindet, erfolgt, wäre im Einzelfall zu prüfen, ob von diesen Flughäfen überhaupt nicht-innerstaatliche Flüge angeboten werden. Ist dies nicht der Fall, wäre dem Betreiber des Mineralölempfangslagers, also in aller Regel dem Flughafenbetreiber, keine Erlaubnis zu erteilen, so dass die Steuer bei der Entnahme aus dem Steuerlager zur Verbringung in das Mineralölempfangslager entstehen würde. Steuerschuldner wäre auch in diesem Fall der Lagerinhaber.

Soweit von einem Regionalflughafen auch weiterreichende Strecken bedient werden, wäre für das Mineralölempfangslager zweckmäßigerweise eine - eingeschränkte, s.o. - Erlaubnis zu erteilen. Bei der Betankung eines Flugzeuges für einen innerstaatlichen Flug läge dann eine zweckwidrige Verwendung vor, so dass die Steuerpflicht nachträglich mit der Betankung gemäß § 13 II MinöStG entstehen würde. Steuerschuldner wäre in diesem Fall der Betreiber des Mineralölempfangslagers, der gemäß § 13 III MinöStG eine Steueranmeldung abzugeben hätte.

Wie bereits ausgeführt, bestünde für einen erheblichen Teil des Aufkommens aus einer Kerosinbesteuerung eine Zweckbindung zugunsten des Straßenwesens. Unter politischen Gesichtspunkten wäre zu prüfen, ob das Aufkommen einer Kerosinbesteuerung durch eine entsprechende Ausnahmeklausel in Art. 1 StrFinG von der Zweckbindung ausgenommen werden sollte.³¹ Der in Art. 3 VerkFinG 1971 enthaltene Zweckbindung dürfte das Aufkommen aus einer Kerosinbesteuerung hingegen ohnehin nicht unterliegen, weil die entsprechenden Einnahmen nicht auf die 1981 erfolgte Erhöhung der Regelsteuersätze zurückgeführt werden können.

II.) Vereinbarkeit mit dem Chicagoer Abkommen

Das Abkommen über die internationale Zivilluftfahrt (im Folgenden: Chicagoer Abkommen (ChA)) wurde am 7. Dezember 1944 in Chicago geschlossen. Es handelt sich um einen multilateralen völkerrechtlichen Vertrag, der in Teil I grundlegende Regelungen über die

³¹ Vgl. die bereits bestehende Ausnahmeklausel in Art. 1 S. 2 StrFinG für die Mehreinnahmen aus verschiedenen Änderungen der Steuersätze. Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer Zweckbindung der Einnahmen aus einer Kerosinbesteuerung für das Straßenwesen vgl. unter C.) V.) 2.).

Rechte und Pflichten der Staaten hinsichtlich der Internationalen Zivilluftfahrt beinhaltet und in Teil II die Internationale Zivilluftfahrtorganisation mit Sitz in Montreal konstituiert.³² Gegenwärtig sind 188 Staaten Mitglieder der ICAO.³³ Für das vorliegende Gutachten sind insbesondere die auf Abgaben bezogenen Regelungen der Art. 15 und 24 ChA zu beachten, ferner das in Art. 11 ChA enthaltene allgemeine Diskriminierungsverbot.

1.) Anwendbarkeit des ChA auf innerstaatliche Flüge

Als grundlegende Vorfrage ist zunächst zu untersuchen, ob das ChA überhaupt auf innerstaatliche Flüge anwendbar ist. Dazu ist der Begriff der innerstaatlichen Flüge zu bestimmen.

a) Zum Begriff der innerstaatlichen Flüge

Zur Bestimmung des Begriffs der innerstaatlichen Flüge kann an Art. 96 ChA angeknüpft werden, der den Begriff des internationalen Fluglinienverkehrs und damit das Gegenteil des innerstaatlichen Verkehrs dahingehend definiert, dass es sich dabei um einen Luftverkehr handeln muss, der durch den Luftraum über dem Hoheitsgebiet von mehr als einem Staate erfolgt.

Die Internationalität eines von einer ausländischen Luftverkehrsgesellschaft durchgeführten Fluges zwischen Hamburg und München kann also nicht damit begründet werden, dass in dieser Konstellation eine Luftverkehrsgesellschaft aus einem Vertragsstaat eine Flugstrecke in einem anderen Vertragsstaat bedient. Da der Flug allein durch den Luftraum über dem Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland führt, handelt es sich vielmehr um einen nicht-internationalen, also innerstaatlichen Flug.

Fraglich ist allerdings, ob diese Einordnung auch für Anschlussflüge zutrifft, also für Konstellationen, in denen z.B. ein US-amerikanisches Flugzeug zuerst von Chicago nach Hamburg und dann von Hamburg weiter nach München fliegt. Problematisch ist in derartigen Fällen weniger das Merkmal der Internationalität als vielmehr der Begriff des „Luftverkehrs“, also die Frage, ob es bei der Teilstrecke zwischen Hamburg und München um einen eigenständigen Luftverkehr handelt oder um einen Teil des Luftverkehrs von Chicago über Hamburg nach München.

³² Einen kurzen Überblick über Entstehungsgeschichte und Inhalte des Chicagoer Abkommens bieten z.B. Weber in Bernhardt, EPIL, „Chicago Convention“; Ipsen, Völkerrecht, § 55.

³³ Quelle: http://www.icao.int/cgi/goto_m.pl?cgi/statesDB4.pl?en; abgerufen am 23.11.2004.

Gemäß Art. 96 ChA ist Fluglinienverkehr jeder planmäßige Luftverkehr, der von Luftfahrzeugen für die öffentliche Beförderung von Fluggästen, Post oder Fracht durchgeführt wird. Maßgeblich für das Vorliegen von Luftverkehr ist also das Vorliegen eines bestimmten Zweckes, nämlich der entgeltlichen Beförderung von Fluggästen, Gepäck, Fracht oder Post. Für die beschriebene Anschlusskonstellation lässt sich daraus entnehmen, dass es sich bei der Teilstrecke von Hamburg nach München dann um einen eigenständigen Luftverkehr handelt, wenn damit ein eigenständiger Beförderungszweck verfolgt wird. Ein eigenständig zu behandelnder Luftverkehr zwischen Hamburg und München liegt mit anderen Worten immer dann vor, wenn der Zweck verfolgt wird, Passagiere, Gepäck, Fracht oder Post von Hamburg nach München zu befördern. Die Teilstrecke von Hamburg nach München ist demnach immer dann als eigenständiger Flug und damit als nicht-international einzustufen, wenn die Landung in Hamburg nicht nur zum Zwecke des Auftankens, technischer Wartungsarbeiten oder des Absetzens von Passagieren usw. durchgeführt wird, sondern auch zur Anbordnahme neuer Passagiere usw.

Der Begriff der innerstaatlichen Flüge umfasst damit alle Flüge, die zwischen zwei innerstaatlich belegenen Flughäfen durchgeführt werden und die einem eigenständigen Beförderungszweck zwischen diesen beiden innerstaatlichen Flughäfen dienen sollen, die also zumindest auch die Beförderung von Passagieren, Gepäck, Fracht und Post lediglich zwischen diesen zwei innerstaatlichen deutschen Flughäfen ermöglichen sollen.³⁴ Dabei kommt es nicht darauf an, ob tatsächlich eine Beförderung von Passagieren usw. zwischen den beiden innerstaatlichen Flughäfen erfolgt, sondern allein darauf, dass diese Möglichkeit durch die Luftfahrtgesellschaft angeboten wird.

b) Anwendungsbereich des Chicagoer Abkommens

Ob das ChA auf innerstaatliche Flüge in diesem Sinne überhaupt anwendbar ist, erscheint zweifelhaft. Die Intention des Chicagoer Abkommens als eines völkerrechtlichen Vertrages liegt offensichtlich in der Förderung und Erleichterung der internationalen Zivilluftfahrt und nicht des innerstaatlichen Flugverkehrs. Dies wird aus dem offiziellen Titel des Abkommens („Convention on International Civil Aviation“) ebenso wie aus dem Wortlaut der Präambel deutlich, in der durchgängig von der Entwicklung der internationalen Luftfahrt die Rede ist. Vor dem Hintergrund dieser generellen Intention des Vertrages erscheint es angebracht, seine

³⁴ So ausdrücklich z.B. auch das zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Frankreich geschlossene Luftverkehrsabkommen, Art. 6 Abs. V.

Bestimmungen im Zweifel so auszulegen, dass die Regelung der innerstaatlichen Luftfahrt soweit als möglich den Vertragsstaaten überlassen bleibt.

Zwar erscheint in bestimmten Bereichen, namentlich was die Geltung von Luftverkehrsregeln anbelangt, aus sachlichen Gründen eine einheitliche Behandlung innerstaatlicher und anderer Flüge geboten³⁵; die Geltung unterschiedlicher Verkehrsvorschriften für innerstaatliche und internationale Flüge innerhalb des gleichen Luftraumes dürfte den Erfordernissen der Praxis kaum gerecht werden. Hinsichtlich der Abgabenbelastung erscheint eine Differenzierung demgegenüber nicht nur sachlich möglich, sondern auch verkehrspolitisch sinnvoll, da auf innerstaatlichen Flügen weit mehr alternative Verkehrsmittel zur Verfügung stehen als auf internationalen Flügen und daher die Verfolgung ökologisch motivierter Lenkungsziele auf innerstaatlichen Flugstrecken besonders sinnvoll erscheint.

Ein weiteres Argument für eine weitestgehende Beschränkung des Geltungsbereiches des ChA auf internationale Flüge findet sich Art. 7 ChA. Diese Vorschrift besagt, dass jeder Vertragsstaat berechtigt ist, den Luftfahrzeugen anderer Vertragsstaaten die Erlaubnis zur Durchführung gewerblicher innerstaatlicher Flüge zu verweigern. Demgegenüber bestimmt Art. 6 ChA, dass die Durchführung internationalen Fluglinienverkehrs über oder in das Hoheitsgebiet eines Vertragsstaates der Erlaubnis dieses Staates bedarf. Eine Zusammenschau dieser beiden Normen unter Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte des Abkommen zeigt, dass den Vertragsstaaten bei der Regulierung innerstaatlicher Flüge ein höheres Maß an Freiheit verbleiben soll. Während die Einräumung von Verkehrsrechten für internationale Flüge zwar eines eigenständigen bilateralen Abkommens bedarf, vom ChA aber gleichsam erwartet wird, wird die Einräumung von Verkehrsrechten für innerstaatliche Flüge von dieser Erwartung ausdrücklich ausgenommen. Zwar begründet auch Art. 6 ChA keine Verpflichtung der Vertragsstaaten zur Gewährung irgendwelcher Verkehrsrechte, so dass die Regelung des Art. 7 ChA als verzichtbar erscheint. Der Umstand, dass Art. 7 ChA dennoch in das Abkommen aufgenommen wurde, unterstreicht daher in besonderer Weise den Willen der Vertragsstaaten, die Regulierung innerstaatlicher Flüge den Mitgliedstaaten zu überlassen.

Zusammenfassend ist somit davon auszugehen, dass die Regelungen des ChA, zumindest soweit sie sich auf die Belastung des Flugverkehrs mit Abgaben erstrecken, nicht auf innerstaatliche Flüge anzuwenden sind. Dies bedeutet, dass die Bestimmungen des ChA wegen ihrer Unanwendbarkeit auf innerstaatliche Flüge der Einführung einer Kerosinbesteuerung auf innerstaatlichen Flügen nicht entgegenstehen können.

³⁵ Vgl. die entsprechende Regelung in Art. 12 ChA.

Ergänzend soll im Folgenden hilfsweise auf den Regelungsgehalt der einzelnen Bestimmungen des ChA eingegangen werden und nachgewiesen werden, dass das ChA selbst im Falle seiner Anwendbarkeit der Einführung einer Kerosinbesteuerung nicht entgegensteht.

2.) Art. 15

Art. 15 III 2 ChA bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten erheben keine Gebühren, Steuern oder sonstigen Abgaben für ihr Hoheitsgebiet lediglich für das Recht der Durchreise, Einreise oder Ausreise eines Luftfahrzeuges eines Vertragsstaates oder der an Bord befindlichen Personen oder Güter.“

Da der deutsche Wortlaut nicht maßgeblich ist, soll im Folgenden auch die englische Fassung wiedergegeben werden:³⁶

"No fees, dues or other charges shall be imposed by any contracting State in respect solely of the right of transit over or entry into or exit from its territory of any aircraft of a contracting State or persons or property thereon."

Für die Frage, ob Art. 15 ChA der Erhebung einer Kerosinsteuer entgegensteht, ist somit insbesondere von Interesse, welche Arten von Abgaben³⁷ Art. 15 ChA überhaupt betrifft und welche Abgabentatbestände bzw. Abgabenzwecke durch diese Norm zugelassen bzw. verboten werden.

³⁶ Maßgeblich sind allein die englische, die französische, spanische und russische Fassung; vgl. die Schlussformel des ChA sowie das Protokoll über die Verbindlichkeit der russischen Sprachfassung vom 30. September 1977. Die französische Fassung lautet: « Aucun État contractant ne doit imposer de droits, taxes ou autres redevances uniquement pour le droit de transit, d'entrée ou de sortie de son territoire de tout aéronef d'un État contractant, ou de personnes ou biens se trouvant à bord. »

³⁷ In der deutschen Finanzverfassung werden unter dem Oberbegriff **Abgaben** alle kraft öffentlichen Rechts auferlegten Geldleistungspflichten verstanden, die ein Gemeinwesen mit Finanzkraft ausstatten sollen. Von den Abgaben zu unterscheiden sind Geldleistungspflichten wie Geldstrafen, Geldbußen, Zwangsgelder usw., die nicht der Finanzausstattung des Staates dienen. Innerhalb der Abgaben ist zwischen Steuern, Gebühren, Beiträgen und Sonderabgaben zu differenzieren. Die Relevanz der Unterscheidung folgt aus dem Umstand, dass für die Zulässigkeit der verschiedenen Abgabearten unterschiedliche Voraussetzungen bestehen. Maßgeblich für die Zuordnung einer Geldleistungspflicht zu den einzelnen Abgabearten ist nicht die Bezeichnung, sondern allein der materielle Gehalt.

Steuern unterscheiden sich von den anderen Abgabentypen insbesondere dadurch, dass sie von der Allgemeinheit ohne Bezug zu einer Gegenleistung allen zur Erzielung von Einnahmen erhoben werden; vgl. zum Steuerbegriff bereits oben unter C.) I. 1.) f). Demgegenüber werden **Gebühren** aus Anlass einer individuell zurechenbaren öffentlichen Leistung zur Deckung von deren Kosten erhoben. **Beiträge** wiederum sind Gebühren eng verwandt; anderes als diese stellen sie jedoch nicht auf die tatsächliche Inanspruchnahme einer Leistung, sondern allein auf die Möglichkeit der Inanspruchnahme ab. **Sonderabgaben** schließlich werden von einer homogenen Gruppe zur Verfolgung eines bestimmten Zweckes erhoben, wobei der zwischen der belasteten Gruppe und dem verfolgten Zweck ein sachlicher Zusammenhang bestehen muss.

Vgl. dazu näher Henneke, Finanzwesen, § 9.

a) Erfasste Abgabenarten

Bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge sind die Regelungen der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK)³⁸ zu beachten.³⁹ Gemäß Art. 31 I WVK ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen.⁴⁰

Betrachtet man daher zunächst allein den Wortlaut von Art. 15 ChA, so lässt sich daraus auf die Frage, ob der Regelungsgehalt der Norm nur Gebühren oder auch Steuern im Sinne des deutschen Abgabenrechts umfasst, keine eindeutige Antwort finden.⁴¹ Zwar wird bei der Definition des Begriffes „fee“ in den maßgeblichen Rechtswörterbüchern regelmäßig auf den Bezug zu einer Gegenleistung abgestellt oder dementsprechend der deutsche Terminus „Gebühr“ als Übersetzung vorgeschlagen, doch ergibt sich für die Begriffe „dues“ und „charges“ kein vergleichbar eindeutiges Bild. Während unter „due“ ganz allgemein eine Schuld zu verstehen ist, beschreibt das Wort „charges“ zumeist eine gegenleistungsbezogene staatliche Abgabe, also eine Gebühr im Sinne des deutschen Rechts, kann aber auch ähnlich weit wie der deutsche Abgabenbegriff aufzufassen sein. Somit kann aus dem gewöhnlichen Wortlaut der verwendeten Begriffe nicht geschlossen werden, dass Art. 15 ChA auf Steuern generell nicht anwendbar ist.

Folglich ist gemäß den oben skizzierten Auslegungsregeln der Zusammenhang der fraglichen Regelung zu berücksichtigen, der gemäß Art. 31 II WVK neben dem Vertragswortlaut inklusive Präambel und Anlagen auch bei Vertragsabschluss getroffene Übereinkünfte aller Vertragsparteien über die Auslegung umfasst.

Zieht man zunächst die Überschrift des Art. 15 ChA („Airport and similar charges“) heran, so ergibt sich daraus, dass in Art. 15 ChA offensichtlich nur solche Abgaben geregelt werden sollen, die systematisch und strukturell mit Flughafenengebühren vergleichbar sind.⁴² Kennzeichnend für Flughafenengebühren ist aber gerade, dass sie im Zusammenhang mit einer Gegenleistung, nämlich der Erlaubnis zur Benutzung bestimmter Einrichtungen, erbracht

³⁸ Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (BGBl. 1985 II S. 926).

³⁹ Zwar gilt die WVK gemäß ihres Art. 4 nicht für Verträge, die zur Zeit des Inkrafttretens der WVK im Jahre 1980 bereits bestanden haben, doch stimmt die Konvention mit den für die Auslegung älterer Verträge geltenden Regeln des Völkergewohnheitsrechts im Wesentlichen überein, so dass sie auch auf solche Verträge sinngemäß angewendet werden kann. Vgl. dazu Dahm/Delbrück/Wolfrum, Völkerrecht, S. 514.

⁴⁰ Dazu näher Oellers-Frahm in Bernhardt, EPIL, „Interpretation in International Law“; Dahm/Delbrück/Wolfrum, Völkerrecht, S. 640 ff.

⁴¹ Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 38.

⁴² Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 42.

werden. Der grundsätzlich sehr weite Begriff der „charges“ erfährt durch die Beifügung des Attributes „similar“ eine erhebliche Einschränkung.

In Art. 15 I ChA wird zunächst das Recht auf Zugang zu Flughäfen und anderen Luftverkehrseinrichtungen geregelt, es folgen in Abs. II sowie III 1 Vorschriften für die Erhebung von „charges“ *für die Benutzung* derartiger Einrichtungen. Mit Ausnahme von Art. 15 III 2 ChA bezieht sich die gesamte Norm entsprechend ihrer Überschrift allein auf Abgaben, die im Rahmen der deutschen Finanzverfassung als Gebühren zu qualifizieren wären.

Auch in Art. 15 III 2 ChA gibt es einen Hinweis darauf, dass sich dieses Verbot allein auf Gebühren im Sinne des deutschen Abgabenrechts bezieht: Wenn nämlich von Abgaben „lediglich für das Recht der Durchreise...“ („in respect solely of the right“) die Rede ist, impliziert diese Formulierung, dass eine Abgabe allein zu diesem Zweck unzulässig ist, dass die Mitgliedstaaten also nur Abgaben erheben dürfen, mit denen weitergehende bzw. andere Zwecke verfolgt werden. Normiert werden hier also Mindestanforderungen an die Zwecke, die mit einer Abgabe verfolgt werden dürfen. Für Abgaben, mit denen gar kein spezieller Zweck verfolgt wird, machen derartige Mindestanforderungen aber offensichtlich keinen Sinn, so dass auch unter diesem Gesichtspunkt davon auszugehen ist, dass es sich hier nicht um eine auf Steuern als grundsätzlich ohne besonderen Zweck erhobene Abgaben bezogene Regelung handelt.

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass eine Gesamtbetrachtung von Art. 15 ChA darauf schließen lässt, dass sich Art. 15 III 2 ChA nicht auf Steuern, sondern lediglich auf gegenleistungsbezogene Abgaben bezieht. Aus dem übrigen Vertragstext ergeben sich keine weiteren Anhaltspunkte.

Gemäß Art. 31 III WVK sind in gleicher Weise wie der Zusammenhang spätere Übereinkünfte der Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrages zu berücksichtigen; gleiches gilt auch für eine spätere Übung, aus der sich eine Übereinstimmung der Vertragsparteien über die Auslegung ableiten lässt. Als derartige Übung kommen insbesondere auch Akte einer durch den Vertrag begründeten internationalen Organisation in Betracht.⁴³

⁴³ Bernhardt in ders., EPIL, „Interpretation in international law“, S. 1421; Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 42.

Die Organe der ICAO unterscheiden in zahlreichen Dokumenten zwischen „charges“ und „taxes“.⁴⁴ Besonders deutlich wird diese Unterscheidung im 5. Erwägungsgrund der „Council Resolution on Environmental Charges and Taxes“ vom 9. Dezember 1996:

"Noting that ICAO policies make a distinction between a charge and a tax, in that they regard charges as levies to defray the costs of providing facilities and services for civil aviation, whereas taxes are levies to raise general national and local governmental revenues that are applied for non-aviation purposes;"

Unter dem mit dem deutschen Abgabenbegriff vergleichbaren Oberbegriff „levies“ wird in dieser Resolution also unterschieden zwischen „charges“, die zur Deckung der Kosten für das Vorhalten bestimmter Einrichtungen bestimmt sind, und „taxes“, die zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarf eines Gemeinwesens dienen sollen. Auf die in dieser Resolution enthaltene Differenzierung wurde im Jahre 2001 von der ICAO-Versammlung, in der alle Mitglieder der Organisation gleichberechtigt vertreten sind,⁴⁵ in zwei neuen Resolutionen ausdrücklich Bezug genommen: Sowohl der 9. Erwägungsgrund der Resolution A/33-7 Appendix I als auch der 1. Erwägungsgrund der Resolution A/33-19 App. E verweisen auf die in der Ratsresolution von 1996 enthaltene Unterscheidung zwischen „charges“ und „taxes“, wobei in der Resolution A/33-19 ausdrücklich von einer „conceptual distinction“ die Rede ist. Die Resolution A/33-7 wurde von der letzten ICAO-Vollversammlung im Oktober/November 2004 in einigen Punkten abgeändert, ohne dass die erwähnte Bezugnahme davon betroffen gewesen wäre; insoweit ist davon auszugehen, dass die aufgezeigte Differenzierung zwischen „charges“ and „taxes“ den aktuellen Meinungsstand in der ICAO darstellt.⁴⁶

Die Resolutionen der Versammlung werden regelmäßig im Konsens beschlossen, so dass von diesen Texten auf eine Übereinstimmung der Vertragsparteien geschlossen werden kann.⁴⁷

Zusammenfassend kann also festgestellt werden, dass ein Konsens der ICAO-Mitglieder dahingehend besteht, dass sich der Begriff „charges“ nur auf gegenleistungsbezogene Abgaben bezieht⁴⁸ und dem deutschen Begriff der Gebühren entspricht; während als

⁴⁴ Vgl. die ausführliche Auswertung zahlreicher älterer ICAO-Dokumente bei Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 43 ff. Die Autoren weisen überzeugend nach, dass der Begriff der „charges“ in den einschlägigen Dokumenten der ICAO von 1949 an einen Gegenleistungsbezug impliziert.

⁴⁵ Vgl. zu den Aufgaben und Befugnissen der ICAO-Organe ausführlich unter C.) II.) 4.) a) aa).

⁴⁶ Auch im dritten Erwägungsgrund der Council Resolution on Taxation of International Air Transport (Section I des ICAO-Doc. 8632), also in einem jüngeren vom Rat beschlossenen Dokument, findet sich eine der „Council Resolution on Environmental Charges and Taxes“ von 1996 entsprechende Unterscheidung.

⁴⁷ Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 45.

⁴⁸ So auch Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 45 f.

„taxes“ Abgaben zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs bezeichnet werden, so dass dieser Begriff dem der Steuern im deutschen Abgabenrecht entspricht.

Gemäß Art. 31 III lit. b) WVK ist dieser Konsens zwischen den Vertragsparteien zur Auslegung des Wortes „charges“ in Art. 15 ChA heranzuziehen, so dass in Übereinstimmung mit den Ergebnissen der systematischen Auslegung der Norm als solcher davon auszugehen ist, dass Art. 15 ChA sich lediglich auf gegenleistungsbezogene Abgaben bezieht und somit der Erhebung einer zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs bestimmten Steuer auf Kerosin nicht entgegensteht.⁴⁹

b) Erfasste Abgabentatbestände bzw. Abgabenzwecke

Unabhängig davon, ob die Regelung des Art. 15 ChA auch Steuern umfasst, ist eine Kerosinbesteuerung im Hinblick auf Art. 15 ChA auch aus folgenden Gesichtspunkten zulässig:

Art. 15 ChA verbietet nach seinem Wortlaut eindeutig nur solche Abgaben, die allein für das Recht der Durchreise, Einreise oder Ausreise erhoben werden. Eine Kerosinsteuer würde jedoch nicht für die Gewährung von Transitrechten, sondern zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs sowie zur Erfüllung einer umweltbezogenen Lenkungsfunction erhoben und daher auch aus diesem Grund von Art. 15 ChA nicht betroffen werden.⁵⁰

Zu beachten ist schließlich speziell im Zusammenhang mit der hier untersuchten Besteuerungsvariante, dass sich das Verbot des Art. 15 ChA lediglich auf Abgaben auf an Bord befindliche Güter oder Personen bezieht und damit eine finanzielle Belastung von neu an Bord genommenem Kerosin keinesfalls verbieten würde.⁵¹

⁴⁹ So im Ergebnis auch Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 46; TÜV Rheinland u.a., Maßnahmen, S. 113. Zu diesem Ergebnis kommt im Übrigen auch der ICAO-Rat, der in Doc. 8632 (ICAO's policies on taxation in the field of International Air transport, 3. Auflage 2000, Introduction, para. 2) wie folgt formuliert: „The Chicago Convention ... did not attempt comprehensively with tax matters. The Convention simply provides (cf. Art. 24 (a)) that fuel and lubrication oils...shall be exempt from customs...“. Unzutreffend daher TÜV Rheinland u.a., Maßnahmen, S. 113, der der ICAO für Art. 15 eine andere Auslegungspraxis unterstellt. Die als Beleg angeführte Textstelle aus der zweiten Auflage des Doc. 8632 bezieht sich jedoch erstens auf eine andere Formulierung (nämlich „customs and other duties“) und zweitens eindeutig nur auf ebendieses Dokument; sie ist daher zur Interpretation des Art. 15 völlig ungeeignet.

⁵⁰ So auch Lienemeyer, EuR 1998, S. 478/484; ebenso Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 49; TÜV Rheinland u.a., Maßnahmen, S. 113.

Hingegen kann nicht argumentiert werden, eine Kerosinsteuer würde zur Behebung von Umweltschäden oder dergleichen verwendet. Dazu müsste eine dem geltenden Mineralölsteuerrecht fremde strikte Zweckbindung für derartige Zwecke vorgesehen werden, die im Ergebnis dazu führen würde, dass es sich nicht um eine Steuer, sondern um eine Gebühr handeln würde. Bei der Erhebung einer Gebühr wäre überdies zu beachten, dass das Aufkommen die (nur schwierig zu ermittelnden) Kosten zur Vermeidung und Behebung der spezifisch auf den Luftverkehr zurückzuführenden Umweltschäden nicht überschreiten dürfte.

⁵¹ Vgl. Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 47 f.

c) Zwischenergebnis

Art. 15 ChA verbietet selbst im Falle seiner bei innerstaatlichen Flügen nicht gegebenen Anwendbarkeit die Besteuerung von Kerosin nicht, das sich diese Bestimmung weder auf Steuern bezieht noch auf sonstige Abgaben, die in keinem Zusammenhang mit dem Recht der Ein-, Aus- oder Durchreise stehen.

3.) Art. 24 ChA

Neben Art. 15 ChA sind für die Frage nach der Zulässigkeit einer Kerosinbesteuerung in ihren verschiedenen Varianten insbesondere die Vorgaben des Art. 24 ChA zu berücksichtigen:

a) Wortlaut des Art. 24

Art. 24 des ChA ist mit dem Begriff „Zollabgaben“ („Customs duty“) überschrieben. Im Rahmen dieses Gutachtens sind die ersten beiden Sätze des ersten Absatzes von besonderem Interesse:

„Luftfahrzeuge auf einem Flug nach, von oder über dem Hoheitsgebiet eines anderen Vertragsstaats sind vorbehaltlich der Zollvorschriften dieses Staates vorübergehend zollfrei zu lassen. Treibstoffe, Schmieröle, Ersatzteile, übliche Ausrüstungsgegenstände und Bordvorräte, die sich bei Ankunft in dem Hoheitsgebiet eines anderen Vertragsstaates an Bord eines Luftfahrzeuges eines Vertragsstaates befinden und beim Verlassen des Hoheitsgebietes des anderen Staates an Bord geblieben sind, sind von Zollabgaben, Untersuchungsgebühren oder ähnlichen staatlichen oder örtlichen Abgaben und Gebühren befreit.“

Die englische Fassung lautet:⁵²

"Aircraft on a flight to, from, or across the territory of another contracting State shall be admitted temporarily free of duty, subject to the customs regulation of the State. Fuel, lubricating oil, spare parts, regular equipment and aircraft stores on board an aircraft of a contracting State, on arrival in the territory of another contracting State and retained on board on leaving the territory of that State shall be exempt from customs duty, inspection fees or similar national or local duties and charges."

aa) Keine Erfassung an Bord genommener Treibstoffe

Unabhängig davon, ob die in Art. 24 ChA genannten Abgabentypen eine Kerosinsteuer umfassen, kann für eine an den Bezug des Kerosins in der Bundesrepublik Deutschland

⁵² Vgl. ferner auch die französische Fassung: « Au cours d'un vol à destination ou en provenance du territoire d'un autre État contractant ou transitant par ce territoire, tout aéronef est temporairement admis en franchise de droits, sous réserve des règlements douaniers de cet État. Le carburant, les huiles lubrifiantes, les pièces de rechange, l'équipement habituel et les provisions de bord se trouvant dans un aéronef d'un État contractant à son arrivée sur le territoire d'un autre État contractant et s'y trouvant encore lors de son départ de ce territoire, sont exempts des droits de douane, frais de visite ou autres droits et redevances similaires imposés par l'État ou les autorités locales. »

anknüpfende Besteuerungsvariante jedenfalls festgestellt werden, dass sich Art. 24 ChA seinem eindeutigen Wortlaut nach nur auf die Abgabenbelastung von an Bord eines Luftfahrzeugs in einen anderen Vertragsstaat eingeführtem Kerosin bezieht. Damit steht Art. 24 ChA einer Besteuerung neu getankten Treibstoffes nicht entgegen.⁵³

bb) Erfasste Abgabenarten

Auch unter dem Gesichtspunkt der von Art. 24 ChA erfassten Abgabenarten wäre eine Kerosinbesteuerung rechtlich zulässig. Da es darauf jedoch für die Rechtfertigung einer an den Bezug anknüpfenden Ausgestaltung nicht ankommt, soll darauf erst unter D.) II.) 2.) b) eingegangen werden.

b) Erweiternde Auslegung des Art. 24 ChA ?

Die Organe der ICAO haben in verschiedenen Dokumenten den Versuch unternommen, den Vertragsstaaten auch die Besteuerung neu an Bord genommener Treibstoffe zu untersagen.⁵⁴

Es ist daher zu prüfen, ob diese Dokumente eine erweiternde Auslegung des Art. 24 ChA entgegen dem eindeutigen Wortlaut gebieten.

Soweit ersichtlich, wird in keinem ICAO-Dokument explizit die These aufgestellt, Art. 24 ChA sei so auszulegen, dass er auch eine Besteuerung von an Bord genommenem Kerosin verbiete.⁵⁵

Eine solche Auslegung wäre auch mit den Auslegungsregeln der WVK unvereinbar. Die in Art. 31 I WVK normierte „ordinary meaning rule“ hat zwar keinen grundsätzlichen Vorrang der Auslegung anhand des Wortlautes gegenüber der systematischen und teleologischen Auslegung zur Folge, doch macht sie deutlich, dass der Auslegung völkerrechtlicher Verträge ein objektiver, auf den Text bezogener Ansatz zugrunde zu legen ist.⁵⁶ Aus diesem objektiven

⁵³ So auch Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 53; TÜV Rheinland u.a., Maßnahmen, S. 112.

⁵⁴ Vgl. insbesondere das vom ICAO-Rat beschlossene Dokument „ICAO’s Policies on Taxation in the field of International Air Transport“ (ICAO-Doc. 8632, 3. Auflage 2000), Section I, para. 1, auf das in der von der Versammlung beschlossenen Resolution A-33/19 App. E in der Weise Bezug genommen wird, dass die Staaten dringend aufgefordert werden, sich an die in Doc. 8632 niedergelegten Grundsätze zu halten. Bezugnahmen finden sich ferner in den Erwägungsgründen der Versammlungs-Resolutionen A-33/7 App. I sowie (für die zweite Auflage des Doc. 8632) A-32/8 App. H; ferner in der Präambel der Council Resolution on Environmental Charges and Taxes vom 9. Dez. 1996.

⁵⁵ Vielmehr wird z.B. in Doc. 8632, Section II (Commentary), para. 2 ausdrücklich festgestellt, dass diese Resolution mit der Steuerbefreiung von an Bord genommenen Treibstoffen über Art. 24 ChA hinausginge.

⁵⁶ Die insbesondere vor Inkrafttreten der WVK gleichfalls häufig vertretene Gegenansicht stellt primär auf den Willen der Vertragsparteien ab, so genannter subjektiver Ansatz. Vgl. zu dieser Frage und der der WVK zugrundeliegenden objektiven Konzeption Ipsen, Völkerrecht, § 11 Rn. 4 f.; Dahm/Delbrück/Wolfrum, Völkerrecht, S. 636 ff, insbes. S. 640 f.; Herdegen, Völkerrecht, § 15 Rn. 29; Bleckmann, Völkerrecht, Rn. 368; Verdross/Simma, Universelles Völkerrecht, § 776.

Ansatz und der ordinary-meaning-rule lässt sich ableiten, dass ein klarer Wortlaut, der im Hinblick auf eine bestimmte Frage ein eindeutiges und zweifelsfreies Verständnis bewirkt, keiner weiteren Auslegung mehr bedarf (so genannte Vattel'sche Maxime).⁵⁷

Hier ergibt der Wortlaut eindeutig und zweifelsfrei, dass nur bereits an Bord befindlicher Treibstoff von einer Belastung mit Abgaben durch einen anderen Vertragsstaat ausgenommen ist. Für eine darüber hinausgehende Auslegung lässt die Klarheit dieses Wortlauts keinen Raum.

Eine Auslegung des Art. 24 ChA gegen dessen eindeutigen Wortlaut wäre somit nicht als Auslegung, sondern als Vertragsänderung zu qualifizieren. Eine formelle Änderung des ChA ist aber nicht durch bloße Äußerungen der ICAO-Organen, sondern allein in dem in Art. 94 ChA normierten Verfahren, d.h. nach Ratifikation der Änderung durch eine bestimmte Anzahl von Vertragsstaaten, möglich.

c) Zwischenergebnis

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass der Wortlaut des Art. 24 ChA selbst im Falle seiner bei innerstaatlichen Flügen nicht gegebenen Anwendbarkeit einer Besteuerung neu an Bord genommenen Kerosins nicht entgegensteht; ein anderes Ergebnis kann auch durch Auslegung nicht erreicht werden.

4.) Dokumente der ICAO-Organen

Wie bereits erwähnt, verbietet die in ICAO-Doc. 8632 enthaltene Resolution des ICAO-Rates, auf die in verschiedenen Resolutionen der ICAO-Versammlung in bestätigender Weise Bezug genommen wird, den Mitgliedstaaten unter bestimmten Voraussetzungen die Besteuerung von an Bord genommenem Kerosin. Unabhängig von den in dieser Resolution im Detail enthaltenen Regelungen soll zunächst grundsätzlich geprüft werden, ob derartige Dokumente die Mitgliedstaaten rechtlich binden können. Eine solche Bindung ist grundsätzlich unter zwei Gesichtspunkten denkbar: Zum einen könnte es sich bei den fraglichen Resolutionen um gemäß dem ChA von den ICAO-Organen im Rahmen ihrer Kompetenzen erlassenes Sekundärrecht handeln; zum anderen könnte sich eine Bindung der Bundesrepublik Deutschland unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung aus einer Zustimmung zu den einschlägigen Resolutionen ergeben.

⁵⁷ Ipsen, Völkerrecht, § 11 Rn. 7.

a) Sekundärrechtliche Bindung

Zur Klärung der Frage, ob es sich bei den fraglichen Dokumenten um von den ICAO-Organen erlassenes, bindendes Sekundärrecht handelt, sind zwei Aspekte zu unterscheiden: Können die ICAO-Organe überhaupt verbindliches Sekundärrecht auf dem Gebiet der Steuer- und Abgabepolitik beschließen? Falls ja, können die fraglichen Dokumente als Sekundärrecht in diesem Sinne qualifiziert werden, erfüllen sie mit anderen Worten die dazu notwendigen Voraussetzungen?

aa) Sekundärrechtsetzung durch ICAO-Organe

Die vertragliche Grundlage für eine rechtsetzende Tätigkeit der Organe der ICAO findet sich in Art. 37 ChA:

„Jeder Vertragsstaat verpflichtet sich, daran mitzuarbeiten, dass für Vorschriften, Richtlinien, Verfahren und Organisation in Bezug auf Luftfahrzeuge, Personal Luftstraßen, und Hilfsdienste der höchstmögliche Grad an Einheitlichkeit in allen Angelegenheiten erreicht wird, in denen dies die Luftfahrt erleichtert und verbessert. Zu diesem Zweck wird die Internationale Zivilluftfahrt-Organisation jeweils, soweit erforderlich, internationale Richtlinien, Empfehlungen und Verfahren annehmen und ergänzen in Bezug auf

(a) ...;

...

(j) Zoll- und Einreiseverfahren;

...;

ferner sonstige Angelegenheiten, die sich auf die Sicherheit, Regelmäßigkeit und Leitungsfähigkeit der Luftfahrt beziehen, soweit dies jeweils angebracht erscheint.“

Art. 38 ChA regelt die Möglichkeit des Abweichens von nach Art. 37 ChA erlassenen Richtlinien und Verfahren:

„Jeder Staat, der es für undurchführbar hält, einer internationalen Richtlinie oder einem solchen internationalen Verfahren in jeder Hinsicht nachzukommen, oder seine eigenen Vorschriften und Maßnahmen mit einer internationalen Richtlinie oder einem internationalen Verfahren nach ihrer Abänderung in volle Übereinstimmung zu bringen, oder der es für nötig hält, Vorschriften oder Verfahren anzunehmen, die irgendwie von denjenigen abweichen, die durch eine internationale Richtlinie festgesetzt sind, wird den Unterschied zwischen seiner eigenen Regelung und derjenigen, die durch die internationale Richtlinie festgelegt ist, sofort der Internationalen Zivilluftfahrt-Organisation anzeigen. Bei Änderungen von internationalen Richtlinien wird jeder Staat, der seine eigenen Vorschriften oder Verfahren nicht entsprechend ändert, dies innerhalb von 60 Tagen nach Annahme der Änderung der internationalen Richtlinie dem Rat anzeigen oder angeben, was er zu veranlassen beabsichtigt. In jedem derartigen Fall wird der Rat sofort allen anderen Staaten den Unterschied anzeigen, der zwischen einem oder mehreren Punkten einer internationalen Richtlinie und der entsprechenden inländischen Regelung in diesem Staat besteht.“

Für die rechtliche Einordnung dieser Kompetenzen ist zunächst darauf hinzuweisen, dass es sich bei der ICAO um eine internationale Organisation im klassischen Sinne und nicht etwa um eine der EG vergleichbare supranationale Organisation handelt.⁵⁸ Dementsprechend kommt auch den von der ICAO beschlossenen Sekundärrechtsakten eine völlig andere Wirkung als dem gemeinschaftsrechtlichen Sekundärrecht in Gestalt von Verordnungen, Richtlinien und Empfehlungen zu. Während den Verordnungen und Entscheidungen der EG unmittelbare Wirkung und Anwendbarkeit in dem Sinne zukommt, dass erstens ihre Geltung im innerstaatlichen Recht keines Transformationsaktes bedarf und zweitens nicht nur die Mitgliedstaaten, sondern auch Individuen aus diesen Rechtsakten unmittelbar berechtigt und verpflichtet werden,⁵⁹ sind die Rechtsakte der ICAO als klassisches Völkerrecht zu qualifizieren mit der Folge, dass zu ihrer Geltung im innerstaatlichen Recht ein Transformationsakt notwendig ist.⁶⁰ Individuen können sich demnach nicht unmittelbar auf die Vorschriften einer von der ICAO beschlossenen Richtlinie berufen.

Die Rechtsakte der ICAO erweitern also die völkerrechtlichen Verpflichtungen der Mitgliedstaaten gegenüber jenen Bindungen, denen sich diese bereits mit der Ratifikation des ChA selbst unterworfen haben, nicht aber unmittelbar die Rechte und Pflichten von Individuen. Indem die Organe der ICAO den Vertragsstaaten ohne deren Zustimmung, also unter Umständen auch gegen deren Willen, völkerrechtliche Verpflichtungen auferlegen können, greifen sie massiv in die Souveränität der Vertragsstaaten ein, die auch das Recht umfasst, selber über das Ausmaß ihrer Bindungen zu bestimmen. In Anbetracht dessen und des Umstandes, dass der ungeteilten Souveränität der Staaten außerhalb des supranationalen Bereiches nach wie vor eine tragende Bedeutung für das Verständnis wie auch das Funktionieren der Völkerrechtsordnung zukommt, können die entsprechenden Kompetenzen der ICAO-Organen nicht über ihren Wortlaut hinaus ausgedehnt werden. Die ICAO kann die Vertragsstaaten vielmehr nur insoweit verpflichten, als diese ihr eine entsprechende Befugnis ausdrücklich eingeräumt haben.⁶¹

⁵⁸ Vgl. zur Unterscheidung inter- und supranationaler Organisationen knapp, aber präzise Schweitzer, Staatsrecht III, Rn. 684 ff. Zur Supranationalität der Europäischen Gemeinschaften auch Koenig/Haratsch, Europarecht, Rn. 12 f.

⁵⁹ Allgemein zur Geltung des Gemeinschaftsrechts im innerstaatlichen Bereich Geiger, Grundgesetz und Völkerrecht, § 44. Zur Rechtswirkung von Verordnungen und Entscheidungen im Besonderen vgl. nur Schroeder in Streinz, EUV/EGV, Art. 249 EGV Rn. 52 ff., 132 ff.

⁶⁰ Ausführlich dazu Schweitzer, Staatsrecht III, Rn. 418 ff.; sowie Geiger, Grundgesetz und Völkerrecht, §§ 29 ff.

⁶¹ Über den Vertragstext hinausgehende Kompetenzen Internationaler Organisationen können sich allerdings unter bestimmten Voraussetzungen aus der so genannten implied-powers-Lehre ergeben, derzufolge einer Internationalen Organisation stets zumindest diejenigen Kompetenzen zur Verfügung stehen müssen, die zur

Zu beachten ist ferner, dass die Verteilung von Kompetenzen in einem Mehrebenensystem gleich welcher Art stets den Erfordernissen der Erkennbarkeit, Abgrenzbarkeit und Bestimmtheit genügen muss, um so ein effektives Zusammenwirken verschiedener Akteure zu ermöglichen.

Die Bestimmungen der Art. 37 f. ChA sind daher getreu ihrem Wortlaut auszulegen. Eine extensive Auslegung über den Wortlaut hinaus ginge hingegen nicht nur zu lasten der Abgrenzbarkeit und Rechtsklarheit, sondern auch zulasten der Souveränität der Vertragsstaaten und wäre daher unzulässig.

(1.) Mögliche Regelungsgegenstände einer Sekundärrechtsetzung durch die ICAO- Organe

Eine Kompetenz zur Regelung steuerrechtlicher Fragen könnte sich entweder aus Art. 37 lit. (j) ChA oder aus der auf den Kompetenzkatalog folgenden Generalklausel ergeben.

Was Art. 37 lit. (j) anbelangt, so ist davon auszugehen, dass der Begriff des Zollverfahrens steuerrechtliche Fragen nicht umfasst. Zum einen ist in diesem Kompetenztitel lediglich vom *Zollverfahren*, nicht von der *Zollerhebung*, also ihrer Zulässigkeit, ihrer tatbestandlichen Voraussetzungen usw. die Rede, zum anderen unterscheidet das ChA den Begriff der Zölle (customs duties) von dem der Gebühren, der Steuern und der sonstigen Abgaben, vgl. z.B. Art. 24 ChA. Eine Kompetenz zur Regelung einer Kerosinbesteuerung kann also nicht aus Art. 37 (j) ChA abgeleitet werden.⁶²

Bei der Bestimmung der Reichweite der Generalklausel des Art. 37 ChA a.E. darf zunächst nicht übersehen werden, dass die Begriffe Sicherheit, Regelmäßigkeit und Leistungsfähigkeit kumulativ und nicht alternativ aufgeführt werden, so dass dem Wortlaut nach ein Bezug zu allen drei Gebieten vorliegen muss.⁶³

Die Regelung steuerlicher Fragen im Wege von Richtlinien und Empfehlungen ist mit diesem Wortlaut kaum zu vereinbaren. Während ein Bezug derartiger Fragen zur Leistungsfähigkeit der Luftfahrt noch einsichtig ist, lässt sich ein Bezug einer Kerosinsteuer zur Sicherheit und Regelmäßigkeit der Luftfahrt kaum konstruieren. Zwar ist einzuräumen, dass der Begriff des Bezuges recht weit gefasst ist, also insbesondere eine direkte Regulierung nicht verlangt ist,

Erfüllung ihrer Aufgaben unabweislich erforderlich sind. Eine Auseinandersetzung mit dieser Problematik kann jedoch sinnvollerweise erst nach präziser Bestimmung der der ICAO vertraglich eingeräumten Kompetenzen erfolgen. Vgl. daher näher im Folgenden unter (5.)

⁶² So auch Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 70, Fn. 129 a.E.

⁶³ Darauf weisen Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 70 f., mit Recht hin. Hingegen scheinen viele Autoren ohne weiteres von Alternativität auszugehen, vgl. z.B. Erler, Rechtsfragen, S. 115; sowie Rosenthal, Umweltschutz, S. 150 f. Auch im Englischen und Französischen sind die drei Bereiche durch „and“ bzw. „et“ und nicht durch „or“ bzw. „ou“ verbunden.

doch erscheinen Versuche, einen Bezug zur Sicherheit mit dem Argument herzustellen, dass höhere Kosten möglicherweise zu Lasten der Wartung von Flugzeugen gehen könnten, doch sehr weit hergeholt.⁶⁴ Wäre der Bezugsbegriff derart weit zu verstehen, so hätte man die drei Bezugspunkte auch gleich alternativ anstatt kumulativ auführen können.

Allerdings sind unter systematischen Gesichtspunkten Zweifel an der Erforderlichkeit eines kumulativen Bezuges angebracht. Der Wortlaut der Generalklausel, der von „sonstigen Angelegenheiten, die sich ... beziehen“ spricht, legt den Schluss nahe, dass nach Überzeugung der Verfasser des ChA auch die zuvor genannten Angelegenheiten diesen Bezug aufweisen⁶⁵ – eine Annahme, die z.B. für den Bezug des Einreiseverfahrens zur Sicherheit der Luftfahrt auch eher fragwürdig erscheint.

Auch von einem teleologischen Blickwinkel aus können Argumente für ein weites Verständnis der Generalklausel angeführt werden, da das Chicagoer Abkommen zwar einen klaren Schwerpunkt im technischen Bereich hat, darüber hinaus aber auch eigenständige ökonomische Zielsetzungen einschließt (vgl. z.B. den Erwägungsgrund der Präambel des ChA sowie Art. 44 lit. (d) und (e) ChA).⁶⁶

Stärker als diese systematischen und teleologischen Einwände wiegt im Bezug auf steuerliche Fragen jedoch die langjährige Praxis der ICAO. Bereits der 1947 als „standard“ im Sinne des Art. 37 ChA beschlossene Annex 9 zum ChA („Facilitation“) hatte unter anderem steuerliche Fragen zum Gegenstand. Dieser Annex ist seit dem mehrfach überarbeitet worden, ohne dass es - soweit ersichtlich - jemals zu Protesten seitens der Vertragsstaaten gegen eine Überdehnung der ICAO-Kompetenzen gekommen wäre.

Praktisch ist somit eine übereinstimmende Anerkennung einer Kompetenz der ICAO für Steuerfragen durch die Vertragsstaaten zu konstatieren, die in rechtlicher Hinsicht als spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages zu qualifizieren ist, aus der sich auf eine der Auslegung zugrunde zu legende Übereinstimmung der Vertragsparteien schließen lässt (vgl. Art. 31 WVK). Im Ergebnis geht diese Übereinstimmung offensichtlich dahin, dass die Generalklausel des Art. 37 ChA so auszulegen sei, dass sie auch Steuerfragen umfasst. Ob dieses Ergebnis auf dem Weg eines alternativen Verständnisses der drei Bezugspunkte oder eines weiten Bezugsbegriffes erreicht wird, bleibt allerdings fraglich. Letzten Endes kann diese dogmatische Einordnung aber dahinstehen – vor dem Hintergrund der Rechtspraxis

⁶⁴ Eine solche Argumentation halten Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 71, für „schwierig, aber durchaus vertretbar“.

⁶⁵ Vgl. im Englischen „such other matters concerned with...“.

⁶⁶ Zu diesem teleologischen Ansatz vgl. näher Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 71 f.

bleibt festzuhalten, dass eine Kompetenz der ICAO zum Erlass für Richtlinien und Empfehlungen, die sich mit Steuerfragen beschäftigen, besteht.⁶⁷

(2.) Unterscheidung zwischen „Standards“ and „Recommended practices“

Bei der Frage nach der Verbindlichkeit derartiger Rechtsakte ist zunächst zwischen Richtlinien (standards) und Empfehlungen (recommended practices) zu differenzieren.⁶⁸

Standards werden von der ICAO definiert als:

*„Standards: Any specification, the uniform observance of which has been recognized as practicable and as necessary to facilitate and improve some aspect of international air navigation, which has been adopted by the Council pursuant to Article 54 (l) of the Convention, and in respect of which non-compliance must be notified by States to the Council in accordance with Art. 38.“*⁶⁹

Demgegenüber lautet die Begriffsbestimmung für Recommended practices:

„Recommended practices: Any specification, the observance of which has been recognized as generally practicable and as highly desirable to facilitate and improve some aspect of international air navigation, which has been adopted by the Council pursuant to Article 54 (l) of the Convention, and to which Contracting states will endeavour to conform in accordance with the Convention.“

Aus der Gegenüberstellung dieser Begriffsbestimmungen lässt sich entnehmen, dass den Richtlinien eine höhere Verbindlichkeit als den Empfehlungen zukommt. Die Anwendung einer Richtlinie wird für notwendig, die einer Empfehlung hingegen lediglich für

⁶⁷ So im Ergebnis auch Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 75; auch die Autoren, die wie Erler, Rechtsfragen, S. 115, die Generalklausel als „unbeschränkte Kompetenz zum Erlass luftfahrtrechtlicher Vorschriften“ verstehen, dürften für die Frage einer Kerosinbesteuerung zum gleichen Ergebnis kommen. Anders dagegen TÜV Rheinland u.a., Maßnahmen, S. 112 f. der eine Kompetenz mit der Begründung verneint, dass eine Kerosinbesteuerung keine der in Art. 37 ChA aufgeführten Angelegenheiten sei – ein durchaus vertretbarer und überzeugender Ansatz, der dem Umstand Rechnung trägt, dass durch Art. 37 ChA Kompetenzen der ICAO zur autonomen Fortentwicklung der völkerrechtlichen Verpflichtungen der Vertragsstaaten begründet werden. Diese Kompetenzen bedürfen jedoch, wie eingangs bereits ausgeführt, im Interesse ihrer Erkennbarkeit, Abgrenzbarkeit und rechtsstaatlich geforderten Bestimmtheit präziser und eindeutiger Begrenzung, die durch die Regelung des Art. 37 ChA erfolgen soll. Vor diesem Hintergrund spricht viel für den Ausschluss steuerlicher Regelungen aus den Kompetenzen der ICAO – allerdings steht dieser Auslegung die nicht zwingend rechtlich zutreffende, aber dennoch einheitliche und akzeptierte Übung der Vertragsstaaten entgegen.

⁶⁸ Vgl. dazu z.B. Erler, Rechtsfragen, S. 116 ff.; Rosenthal, Umweltschutz, S. 151 f.

⁶⁹ ICAO, Annex 9 zum ChA: Facilitation, 11. Auflage 2002, Foreword. Diese Definition entspricht derjenigen, die beim erstmaligen Beschluss des Annex 9 im Jahre 1949 erarbeitet wurde. Es ist zu beachten, dass für die übrigen Annexe zum ChA eine andere Begriffsbestimmung aus dem Jahre 1947 Verwendung findet, die „Standards“ definiert als „any specification ... which is recognized as necessary for the safety or regularity of international air navigation...“ Annex 9 bezieht sich jedoch nicht auf die Sicherheit und Regelmäßigkeit der Luftfahrt, so dass es zum Beschluss der zitierten erweiterten Definition kam, die auch Maßnahmen zur „facilitation“ umfasst. Vgl. dazu Buergethal, Law-making, S. 61; Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 62. Im Kontext dieses Gutachtens erscheint die Definition aus Annex 9 als relevant, da sich steuerliche Fragen eher unter den Begriff „facilitation“ als unter „safety“ oder „regularity“ subsumieren lassen und die ICAO dementsprechend diese Fragen der Abgabenbelastung des Flugverkehrs bislang nur in Annex 9 behandelt hat.

wünschenswert gehalten. Eine Richtlinie ist von den Mitgliedstaaten nach Möglichkeit anzuwenden, während sich die Staaten um die Anwendung einer Empfehlung lediglich bemühen sollen. Bedeutsam erscheint schließlich, dass nur in der Richtlinien-Definition auf das opting-out-Verfahren des Art. 38 ChA verwiesen wird. Es kann daher jedenfalls festgestellt werden, dass allenfalls den Richtlinien eine völkerrechtliche Verbindlichkeit in dem Sinne zukommt, dass die Mitgliedstaaten zur Übernahme dieser Regelungen in ihre nationale Rechtsordnung verpflichtet sind.

(3.) Verbindlichkeit von Richtlinien nach dem Wortlaut des ChA

Zur Frage der Verbindlichkeit von Richtlinien werden im Wesentlichen drei Auffassungen vertreten, die von strikter Verbindlichkeit über eine gelockerte Verbindlichkeit bis hin zu völliger Unverbindlichkeit reichen.⁷⁰

Gegen die Annahme einer strikten Verbindlichkeit⁷¹ kann zunächst der deutsche wie der englische⁷² Wortlaut des Art. 37 I ChA angeführt werden: Die Formulierung „undertakes to collaborate in securing the highest practicable degree“ weist deutlich darauf hin, dass es sich hier zwar um eine Rechtspflicht handelt, deren Inhalt aber nicht die Pflicht zur exakten Umsetzung der von der ICAO beschlossenen standards ist, sondern vielmehr die Pflicht, die bestmögliche Umsetzung anzustreben, wobei ein Spielraum der Mitgliedstaaten bei der Einschätzung ihrer Umsetzungsmöglichkeiten anzuerkennen ist. In die gleiche Richtung deutet auch Art. 38 ChA, der es den Vertragsstaaten ermöglicht, von Richtlinien abzuweichen, wenn sie deren Beachtung für undurchführbar („impracticable“) oder eine Abweichung für nötig halten („deems it necessary“). Auch hier wird den Vertragsstaaten hinsichtlich der Umsetzung ein Einschätzungsspielraum eingeräumt. Die Beurteilung der Möglichkeiten zur Umsetzung liegt also bei den Vertragsstaaten.

Ebenso unzutreffend wie die Annahme einer uneingeschränkten Verbindlichkeit erscheint allerdings die Auffassung, derzufolge Richtlinien als völlig unverbindlich zu betrachten

⁷⁰ Vgl. zu dieser Problematik Erler, Rechtsfragen, S. 131 ff.; Rosenthal, Umweltschutz, S. 153 ff.; Cheng, The law of international air transport, S. 64 ff.; Buergenthal, Law-making, S. 57 ff.; Mankiewicz, L' adoption des annexes a la convention des Chicago par le Conseil de l' Organisation de l' Aviation Civile Internationale. Weiterführend sind auch jene Abhandlungen, die die Rechtsetzungskompetenzen der UNO und ihrer diversen Unter- und Sonderorganisationen vergleichend untersuchen; vgl. z.B. Alexandrowicz, Law making functions, S. 40 ff.; Detter, Law making, S. 247 ff.; Yemin, Legislative powers, S. 114 ff.

⁷¹ So z.B. Detter, Law making, S. 248; so wohl auch Seidl-Hohenveldern/Loibl, Recht der Internationalen Organisationen, Rn. 1554.

⁷² „Each contracting state undertakes to collaborate in securing the highest practicable degree of uniformity in regulations, standards, procedures...“

sind:⁷³ Dieser Ansatz wird insbesondere der Unterscheidung von Richtlinien und Empfehlungen, die bereits im ChA selbst dadurch angelegt ist, dass sich Art. 38 ChA zwar auf Richtlinien und Verfahren, nicht aber auf Empfehlungen bezieht, nicht gerecht. Auch sind die in Art. 38 ChA normierten Notifikationspflichten mit einer generellen Unverbindlichkeit nur schwer zu vereinbaren. Schließlich ist als teleologischer Gesichtspunkt zu beachten, dass die Funktion der Richtlinien, der Sicherheit und Regelmäßigkeit des internationalen Luftverkehrs zu dienen, nur dann erfüllt werden kann, wenn die Anwendung der Richtlinien nicht völlig ins Belieben der Staaten gestellt wird.⁷⁴

Als Zwischenergebnis ist also festzuhalten, dass das ChA eine eingeschränkte Verpflichtung der Vertragsstaaten in dem Sinne begründet, dass Richtlinien nach Möglichkeit in nationales Recht umzusetzen sind. Es besteht also eine Art Bemühensverpflichtung, wobei den Vertragsstaaten bei der Einschätzung dessen, was ihnen an Umsetzung möglich ist, ein Ermessensspielraum zukommt, bei dessen Anwendung sie an die Grundsätze von Treu und Glauben gebunden sind.⁷⁵

(4.) Weitergehende Verbindlichkeit aufgrund der Begriffsbestimmungen der ICAO ?

Zur Begründung einer Verbindlichkeit von Richtlinien, die über eine der subjektiven Einschätzung⁷⁶ der Vertragsstaaten anheim gestellte Verpflichtung hinausgeht, wird schließlich angeführt, dass Art. 38 ChA gemäß den Grundsätzen des Art. 31 WVK, nach denen spätere Übereinkünfte der Vertragsparteien bei der Auslegung zu berücksichtigen sind, im Lichte der bereits auszugsweise zitierten Begriffsbestimmungen von 1947 auszulegen sei.⁷⁷ Fraglich ist also, ob die von der ICAO beschlossenen standards selbst eine einheitliche und über Art. 38 ChA hinausgehende Bestimmung ihrer Verbindlichkeit beinhalten, die der Auslegung von Art. 38 zugrunde zu legen wäre.

Zunächst ist einzuräumen, dass in der Tat die Definition der „standards“ von 1947 davon spricht, dass „in the event of impossibility of compliance, notification to the Council is compulsory under Art. 38“ und dass damit in der Tat das in Art. 38 ChA subjektiv ausgestaltete Ermessen der Vertragsstaaten durch den objektiv anmutenden Begriff „in the

⁷³ So z.B. Cheng, *The law of international air transport*, S. 64 f; Hailbronner in Bernhardt, EPIL, „International Civil Aviation Organisation“, S. 1072; Buergenthal, *Law-making*, S. 77 f.; ebenso wohl auch Alexandrowicz, *Law making functions*, S. 45 f.

⁷⁴ So zu Recht auch Rosenthal, *Umweltschutz*, S. 155.

⁷⁵ Zum gleichen Ergebnis kommen auch Erler, *Rechtsfragen*, S. 134; Rosenthal, *Umweltschutz*, S. 154 f.; Loibl/Reiterer, *Rahmenbedingungen*, S. 69; Yemin, *Legislative powers*, S. 149 f; vgl. auch Dahm, *DÖV* 1959, S. 361/364.

⁷⁶ Vgl. Art. 38: „any state *which finds it impracticable*“

⁷⁷ So insbesondere Loibl/Reiterer, *Rahmenbedingungen*, 67 ff.

event of impossibility of compliance“ ersetzt wird.⁷⁸ Zutreffend ist auch, dass diese Definition von 1947 für die Annexe zum ChA mit Ausnahme des Annex 9 seit nunmehr fast 60 Jahren in unveränderter Form Verwendung findet und im Rahmen der Überarbeitung der Annexe regelmäßig neu beschlossen wird, ohne dass es - soweit ersichtlich - zu Protesten oder Vorbehalten seitens der Vertragsstaaten gekommen wäre.

Dennoch kann im Ergebnis nicht von einer allgemeinen, der Auslegung des Art. 38 ChA zugrunde zu legenden Übereinkunft der Vertragsstaaten ausgegangen werden, und zwar aus folgenden Gründen:

Wie bereits mehrfach erwähnt, existieren seit 1949 zwei regelmäßig wiederholte Definitionen nebeneinander, die nicht nur bezüglich der möglichen Regelungsgegenstände eines „standards“ voneinander abweichen, sondern auch hinsichtlich ihres Aussagegehaltes hinsichtlich der Verbindlichkeit. Die fragliche in der Definition des Annex 9 verwendete Formulierung lautet lediglich „non-compliance must be notified“. Dieser Wortlaut lässt einen Schluss auf eine gegenüber Art. 38 ChA erhöhte Verbindlichkeit nicht zu, er enthält keinerlei Angaben über die möglichen Gründe eines „non-compliance“. Dabei ist zu beachten, dass bei der durch die Definition von 1949 bezweckten Erweiterung der Regelungsgegenstände eine Änderung des die Verbindlichkeit betreffenden Halbsatzes keineswegs erforderlich gewesen wäre; vielmehr wäre insoweit eine Übernahme der bereits existierenden Definition möglich gewesen. Es ist daher von einer bewussten Abweichung gegenüber der Definition von 1947 auszugehen.

Es kann daher festgestellt werden, dass seit 1949 regelmäßig zwei verschiedene Definitionen Verwendung finden, die in der hier interessierenden Frage der Verbindlichkeit voneinander abweichen.⁷⁹ Daraus kann entweder geschlossen werden, dass eine der Auslegung des Art. 38 ChA zugrunde zu legende Übereinkunft der Vertragsparteien nicht besteht, oder es ist von konkretisierenden Übereinkünften auszugehen, die sich nach den in einer Richtlinie geregelten Sachgebieten unterscheiden. Folgt man der letztgenannten Ansicht, so wäre hier die in Annex 9 enthaltene Begriffsbestimmung thematisch einschlägig, die hinsichtlich der Verbindlichkeit nicht von Art. 38 ChA abweicht; der erstgenannten Ansicht nach wäre ohnehin allein auf Art. 38 ChA zurückzugreifen.

Im Ergebnis ist also festzuhalten, dass zumindest den Richtlinien, die die Belastung des Flugverkehrs mit Abgaben zum Gegenstand haben, keine über den Wortlaut des Art. 38 ChA

⁷⁸ Darauf stellen Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 67 f., ab.

⁷⁹ Dies verkennen Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 68, wenn sie ohne weiteres von einer seit 1947 konsistenten Praxis der ICAO sprechen.

hinausgehende Verbindlichkeit aufgrund der in den Annexen enthaltenen Begriffsbestimmungen zuerkannt werden kann.⁸⁰

(5.) Weitergehende Verbindlichkeit aufgrund der implied-powers-Lehre ?

Nach der Rechtsprechung des Internationalen Gerichtshofes (IGH) sollen sich über den ausdrücklichen Wortlaut des Gründungsvertrages einer Internationalen Organisation hinausreichende Kompetenzen aus dem sogenannten implied-powers-Gedanken ergeben können. Die implied-powers-Lehre⁸¹ besagt, dass einer Internationalen Organisation stets diejenigen Kompetenzen zustehen, die zur Erfüllung der vertraglich normierten Aufgaben unabweislich erforderlich sind. In der Zustimmung der jeweiligen Mitgliedstaaten zu den Vertragszwecken soll die Akzeptanz der zur Erreichung dieser Ziele notwendigen Mittel enthalten sein, da sich die Mitgliedstaaten anderenfalls selbstwidersprüchlich verhalten würden. Unabhängig davon, ob dieser Lehre im Allgemeinen gefolgt werden kann, kommt eine Anerkennung derartiger implied-powers jedenfalls für den Bereich der ICAO für eine Rechtsetzungsbefugnis bezüglich einer Kerosinbesteuerung nicht in Betracht.

Zur Erfüllung ihrer sich aus Art. 44 ChA ergebenden Aufgabe der Förderung des internationalen Luftverkehrs ist die ICAO auf die Möglichkeit des Erlasses von uneingeschränkt in nationales Recht umzusetzenden Richtlinien bezüglich der Zulässigkeit einer Kerosinbesteuerung nicht zwingend angewiesen. Es ist nicht ersichtlich, dass eine insoweit uneinheitliche Staatenpraxis die internationale Zivilluftfahrt in ihrer Entwicklung, Leistungsfähigkeit oder Sicherheit so sehr gefährden könnte, dass eine sinnvolle Erfüllung der der ICAO durch deren Gründungsvertrag übertragenen Aufgaben nicht ohne eine über den Wortlaut des ChA hinausgehende Zuerkennung von Kompetenzen zur verbindlichen Rechtsetzung im Bereich der Kerosinbesteuerung erfolgen könnte.

Eine Anerkennung von über den Wortlaut des ChA hinausreichenden Kompetenzen aufgrund der implied-powers-Lehre ist im Hinblick auf eine Kerosinbesteuerung daher abzulehnen.

(6.) Spätere Abweichungen von Richtlinien

Zu untersuchen bleibt, ob die Vertragsstaaten nur bei Inkrafttreten einer neuen oder der Änderung einer schon bestehenden Richtlinie von den Vorgaben der ICAO abweichen können oder ob diese Möglichkeit auch noch längere Zeit nach dem Inkrafttreten einer Änderung oder einer neuen Richtlinie besteht.

⁸⁰ Unzutreffend daher Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 68 f.

⁸¹ Vgl. dazu Ipsen, Völkerrecht, § 6 Rn. 8 f.

Art. 38 S. 2 ChA schreibt insoweit lediglich vor, dass die Vertragsstaaten, die die Änderung einer Richtlinie nicht im nationalen Recht entsprechend nachvollziehen wollen, dies binnen 60 Tagen nach Annahme der Richtlinie dem Rat zu notifizieren haben. Für den gleichsam umgekehrten Fall, dass ein Vertragsstaat ohne Bezug zur Änderung oder Einführung eines „standards“ eine Abweichung allein durch eine Änderung der nationalen Rechtslage herbeiführen will, enthält Art. 38 ChA keine ausdrückliche Regelung.

Allerdings dürfte Art. 38 S. 1 ChA auch diesen Fall erfassen, wenn bestimmt wird, dass „jeder Staat, ..., der es für notwendig hält, Vorschriften oder Verfahren anzunehmen, die irgendwie von denjenigen abweichen, die durch eine internationale Richtlinie festgesetzt sind, wird ... den Unterschied ... sofort der Internationalen Zivilluftfahrt-Organisation anzeigen.“. Aus der Statuierung einer Notifikationspflicht für den Fall nachträglicher Abweichungen lässt sich auf die Zulässigkeit derartiger Änderungen des nationalen Rechts schließen.

Es ist somit festzuhalten, dass die Vertragsstaaten auch nachträglich von den Vorschriften eines „standards“ abweichen dürfen; diese Abweichung allerdings sofort der ICAO anzuzeigen haben.⁸² Dabei gelten die oben aufgezeigten Maßstäbe zur Zulässigkeit von Abweichungen entsprechend, so dass Abweichungen nach Möglichkeit zu vermeiden sind.

(7.) Organkompetenz beim Erlass von Richtlinien

Der Beschluss internationaler Richtlinien und Empfehlungen obliegt dem Rat der ICAO, vgl. Art. 54 (1) ChA wie auch die zitierten Begriffsbestimmungen. Der Rat der ICAO besteht aus Vertretern von 36 Vertragsstaaten, die von der Versammlung, in der alle Vertragsstaaten mit gleichem Recht vertreten sind, jeweils auf 3 Jahre zu Mitgliedern des Rates gewählt werden.⁸³ Der Rat beschließt bei der Annahme und Änderung von Richtlinien entgegen der Grundregel des Art. 52 ChA mit Zweidrittel-Mehrheit, vgl. Art. 90 ChA.⁸⁴

(8.) Formelle Anforderungen an Richtlinien

Art. 54 (1) ChA bestimmt, dass es zu den Aufgaben des Rates gehört, Richtlinien anzunehmen und „sie aus Zweckmäßigkeitsgründen zu Anhängen dieses Abkommens zu bestimmen“. Derzeit existieren 19 solcher Anhänge („Annexe“). Es kann hier offen bleiben, ob dieser

⁸² So im Ergebnis auch Rosenthal, Umweltschutz, S. 154 f.; Erler, Rechtsfragen, S. 139 f.; Buergenthal, Law-making, S. 79. Dies gilt in gleicher Weise für neue Richtlinien wie für Änderungen bestehender „standards“, vgl. nur Buergenthal, a.a.O., S. 92 f.

⁸³ Vgl. zur Zusammensetzung des Rates die Regelungen des Art. 50 ChA; ausführlich dazu sowie zu den Tätigkeitsfeldern des Rates Erler, Rechtsfragen, S. 20 ff.

⁸⁴ Dies ist für Änderungen freilich nicht unumstritten; vgl. zu dieser Problematik nur Erler, Rechtsfragen, S. 124 ff.; Buergenthal, Law-making, S. 64 f.

Bestimmung nach der ursprünglichen Konzeption des ChA zwingender Charakter zukommen sollte. Entscheidend ist, dass mittlerweile diverse ausdrücklich als solche deklarierten Anhänge existieren, während umgekehrt - soweit ersichtlich - auch der ICAO-Rat für kein von ihm beschlossenes Dokument, das nicht zum Anhang des ChA erklärt wurde, eine Verbindlichkeit aufgrund der Art. 37 f. ChA und damit den Charakter eines „standard“ in Anspruch nimmt.

Es besteht also eine Rechtspraxis dahingehend, dass alle „standards“ im Sinne des Art. 37 ChA tatsächlich zu Anhängen des ChA erklärt werden. Vor dem Hintergrund dieser Rechtspraxis ist davon auszugehen, dass der Vorschrift des Art. 54 (1) ChA jedenfalls mittlerweile aus Gründen der Rechtssicherheit und -klarheit ein zwingender Charakter zukommt, dass also mit anderen Worten nur solchen Regelungen die Rechtswirkungen einer Richtlinie zukommen, die zu Anhängen des ChA erklärt worden sind.⁸⁵

(9.) Zwischenergebnis

As Zwischenergebnis kann damit festgehalten werden, dass dem Rat der ICAO unter Berücksichtigung der Rechtspraxis wohl die Kompetenz zukommt, steuerliche Fragen im Wege von Richtlinien zu regeln. Als Richtlinien können vor dem Hintergrund der langjährigen Rechtspraxis der ICAO nur solche Regelungen begriffen werden, die zu Anhängen des ChA erklärt worden sind. Die Vertragsstaaten haben die Pflicht, diese Richtlinien nach Möglichkeit in nationales Recht umzusetzen. Wenn sie es für notwendig erachten, können die Vertragsstaaten auch im Nachhinein von bestehenden Richtlinien abweichen.

bb) Vorliegen von verbindlichem Sekundärrecht im konkreten Fall

Vor diesem Hintergrund ist nunmehr zu untersuchen, ob derzeit ein „standard“ existiert, der den Mitgliedstaaten die Besteuerung von an Bord genommenem Kerosin untersagt. Wie bereits erwähnt, behandelt von den existierenden Anhängen lediglich der Annex 9 Steuerfragen.

⁸⁵ Das Bemühen der ICAO um eine transparente und klare Unterscheidung zwischen unverbindlichen und – eingeschränkt – verbindlichen Äußerungen wird auch innerhalb der einzelnen Annexe deutlich, in denen die eigentlichen „standards“ von den ergänzenden „recommended practices“ durch Zwischenüberschriften, Formulierung und Drucktypen abgegrenzt werden. Diese langjährige Praxis weist darauf hin, dass die ICAO-Rechtsetzung durch ein hohes Maß an formaler Klarheit gekennzeichnet ist, vor deren Hintergrund die Annahme einer Verbindlichkeit des Art. 54 (1) nur konsequent erscheint.

Für eine Verbindlichkeit auch Abeyratne, ZLW 1992, S. 387/388.

Sämtlichen anderen Dokumenten der ICAO, die sich unter verschiedenen Blickwinkeln mit der Abgabenbelastung des Flugverkehrs beschäftigen, kommt nicht der Rang eines „standards“ zu. Dies gilt insbesondere auch für die zahlreichen Resolutionen des Rates und der Versammlung. Diese Äußerungen sind vielmehr als „soft law“ zu qualifizieren,⁸⁶ also als politische Vereinbarungen, die von den beteiligten Akteuren entgegen der Bezeichnung als „law“ ohne rechtlichen Bindungswillen erzeugt werden.⁸⁷ Die rechtliche Bedeutung von „soft law“ beschränkt sich darauf, den Bereich der innerstaatlichen Angelegenheiten, der „domaine reserve“, in die sich dritte Staaten aufgrund des Interventionsverbotes nicht einmischen dürfen, zu reduzieren.⁸⁸ Weiterhin kann das Bestehen von „soft law“ eine Übergangsphase bei der Herausbildung von verbindlichem Völkergewohnheitsrecht darstellen, wobei Resolutionen der Organe internationaler Organisation mangels Rechtsbindungswillen keinesfalls pauschal als Indiz für bestehendes Völkergewohnheitsrecht gewertet werden können.⁸⁹ Ein Verstoß gegen soft-law kann also nicht als Verstoß gegen geltendes Völkerrecht, sondern allenfalls als Verstoß gegen eine „politische Verbindlichkeit“ qualifiziert werden, so dass es umgekehrt für die Rechtmäßigkeit einer Maßnahme nicht auf ihre Vereinbarkeit mit derartigen Resolutionen ankommt.

Innerhalb des demnach allein maßgeblichen Annex 9 ist weiter zu differenzieren zwischen - eingeschränkt verbindlichen - „standards“ einerseits und grundsätzlich unverbindlichen, zur Erläuterung und Konkretisierung der „standards“ beschlossenen „recommended practices“, die durch Zwischenüberschriften, Formulierung und Drucktypen von den „standards“ abgesetzt sind.⁹⁰

⁸⁶ So auch Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 77.

⁸⁷ Zum Phänomen des „soft law“ vgl. die ausführlichen Darstellung von Thürer „soft law“ in Bernhardt, EPIL; sowie im Überblick Ipsen, Völkerrecht, § 20 Rn. 20 ff; speziell mit Bezug auf die Resolutionen internationaler Organisationen auch Doehring, Völkerrecht, Rn. 745 ff.

⁸⁸ Herdegen, Völkerrecht, § 20 Rn. 4.

⁸⁹ Ausführlich zu dieser Problematik Doehring, Völkerrecht, Rn. 308. Vgl. für die UN-Generalversammlung ferner Ipsen, Völkerrecht, § 18 Rn. 2, § 16 Rn. 20 sowie Verdross/Simma, Universelles Völkerrecht, §§ 634 ff.

Über die grundsätzlichen Einwände gegen die Begründung von Völkergewohnheitsrecht hinaus ist ein gewohnheitsrechtliches Verbot der Kerosinbesteuerung schon deshalb abzulehnen, weil sogar die ICAO anerkennt, dass in dieser Frage keinesfalls eine Übereinstimmung zwischen den Vertragsstaaten besteht. So wird in der Präambel der Neufassung der Resolution A-33/7 durch die Versammlung der ICAO im Oktober 2004 ausdrücklich festgehalten, dass „the ICAO policy on exemption of aviation fuel from taxation has been called into question in some Contracting states“. Auch in der Rechtspraxis lassen sich Beispiele für eine Besteuerung von Kerosin finden, die die Annahme einer Gewohnheitsrecht begründenden Übung der Vertragsstaaten unmöglich machen. Es fehlt also sowohl an einer Rechtsüberzeugung als auch an einer einheitlichen Übung der Vertragsstaaten.

⁹⁰ Vgl. zu den eindeutigen Unterscheidungskriterien und dem Aufbau der Annexe Erler, Rechtsfragen, S. 118.

Die eine Kerosinbesteuerung betreffende Bestimmung findet sich in der derzeit aktuellen Fassung⁹¹ des Annex 9 in Kapitel 4, Abschnitt E und lautet:

4.36 *“Stores and commissary supplies imported into the territory of a Contracting State for use on board aircraft in international service shall be relieved from import duties and taxes, subject to compliance with the customs regulations of the State.”*

Es folgen unter 4.37 bis 4.39 drei ergänzende, unverbindliche “recommended practices”. Weder diesen Empfehlungen noch der zitierten Richtlinie lässt sich ein Verbot der Besteuerung von neu an Bord genommenem Kerosin entnehmen.

Von der ICAO erlassenes bindendes Sekundärrecht steht mithin der Einführung einer an den Bezug des Kerosins anknüpfenden Kerosinbesteuerung nicht entgegen.

b) Selbstbindung der Bundesrepublik Deutschland

Möglicherweise könnte sich eine rechtliche Unzulässigkeit einer an den Bezug von Treibstoffen anknüpfenden Kerosinbesteuerung aber daraus ergeben, dass die Bundesrepublik Deutschland denjenigen als soft-law einzustufenden Äußerungen der ICAO, denen zufolge die Staaten von einer derartigen Steuererhebung absehen sollen, zugestimmt hat.

Ein Staat, der einer Resolution zustimmt und anschließend dieser Resolution zuwiderhandelt, verhält sich in der Tat bis zu einem gewissen Grade selbstwidersprüchlich. In diesem selbstwidersprüchlichen Verhalten könnte ein Verstoß gegen den im Völkerrecht als allgemeiner Rechtsgrundsatz geltenden Rechtsgedanken des *venire contra factum proprium*, der im Völkerrecht auch als „estoppel-Prinzip“ bezeichnet wird, liegen.⁹²

Einer solchen Argumentation ist zunächst grundsätzlich entgegenzuhalten, dass die Annahme einer rechtlich verbindlichen Selbstbindung durch Zustimmung zu einer unverbindlichen Resolution letztlich der Unverbindlichkeit der Resolution zuwiderläuft. Über die Konstruktion der Selbstbindung würde ein rein faktisches, ausschließlich von politischen Motiven determiniertes Verhalten, dem ein Rechtsbindungswille gerade nicht entnommen werden kann, gleichsam „durch die Hintertür“ zu einer rechtsverbindlichen Erklärung umgedeutet. Die Anwendung des estoppel-Prinzips auf derartige Resolutionen ist daher abzulehnen.⁹³

⁹¹ 11. Auflage 2002.

⁹² Vgl. dazu Doehring, Völkerrecht, Rn. 310; ferner Verdross/Simma, Universelles Völkerrecht, § 583 a.E. Hinsichtlich der Terminologie wird teilweise auch zwischen estoppel-Prinzip und *venire-contra-factum-propium* unterschieden, ohne dass sich daraus für den vorliegenden Zusammenhang inhaltliche Konsequenzen ergeben würden, vgl. z.B. Müller/Cottier: „estoppel“ in Bernhardt, EPIL. Allgemein zur Geltung dieser Grundsätze im Völkerrecht auch Bleckmann, Völkerrecht, Rn. 217 ff.; Doehring, Völkerrecht, Rn. 410.

⁹³ So zu Recht Doehring, Völkerrecht, Rn. 310.

Über diese allgemeinen Erwägungen hinaus ist im konkreten Fall zu berücksichtigen, dass allein Doc. 8632 „ICAO’s policies on taxation in the field of International Air transport“ als Grundlage der ICAO-Politik zur Steuerfreistellung von an Bord genommenem Kerosin anzusehen ist. Alle übrigen Äußerungen zu diesem Thema verweisen auf dieses eine Dokument. Die Bundesrepublik Deutschland hat aber bereits 1997 zur zweiten Auflage des Doc. 8632 eine Erklärung mit folgendem Wortlaut abgegeben:

„General Comments

1. *Although the resolutions do not comply with the policy of its Government, Germany follows these resolutions **at present**.*
2. *The Government of Germany has decided to introduce also in international commercial air transport **a taxation on the consumption of fuel and lubricants as well as a taxation on the sale and use of international passenger air transport**. Accordingly regulations are to be implemented within the European Union.⁹⁴*

...”

Die Bundesrepublik Deutschland hat somit zum Ausdruck gebracht, dass sie die in Doc. 8632 aufgestellten Grundsätze weder inhaltlich mitträgt noch dauerhaft zu beachten gedenkt. Diese Erklärung ist systematisch betrachtet ein Bestandteil des Doc. 8632, so dass jede Bezugnahme auf dieses Dokument auch die zitierte deutsche Erklärung einschließt. Aus einer etwaigen Zustimmung der Bundesrepublik Deutschland zu den späteren Resolutionen der Versammlung kann also auch deshalb keine Selbstbindung hergeleitet werden, weil eine solche Zustimmung den erklärten „Vorbehalt“ einschließen würde. In der Einführung einer Kerosinbesteuerung kann daher auch unter faktischen Gesichtspunkten kein selbstwidersprüchliches Verhalten gesehen werden.

Die Zulässigkeit der Einführung einer Kerosinbesteuerung scheitert also nicht an einer entgegenstehenden Selbstbindung der Bundesrepublik Deutschland.

c) Zwischenergebnis

Die verschiedenen Äußerungen der ICAO-Organen stehen der Einführung einer an den Bezug von Treibstoffen anknüpfenden Kerosinbesteuerung unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt entgegen.

5.) Ergebnis

Weder das ChA selbst noch die verschiedenen von den ICAO-Organen beschlossenen Dokumente stehen, selbst soweit das ChA überhaupt auf den innerstaatlichen Luftverkehr

⁹⁴ Doc. 8632, 3. Auflage 2000, Supplement, Part B. Hervorhebungen im Original.

anwendbar ist, der Einführung einer an den Bezug von Treibstoffen anknüpfenden Kerosinbesteuerung entgegen.

III.) Vereinbarkeit mit bilateralen Luftverkehrsabkommen

Im Folgenden soll untersucht werden, ob die Einführung einer an den Bezug der Treibstoffe anknüpfenden Kerosinbesteuerung mit den von der Bundesrepublik Deutschland geschlossenen bilateralen Luftverkehrsabkommen vereinbar wäre.

1.) Allgemeine Bedeutung der bilateralen Luftverkehrsabkommen

Innerhalb des durch das ChA vorgegebenen Rahmens gestalten bilaterale Abkommen, die zwischen den einzelnen Luftverkehrsnationen geschlossen werden, das öffentliche Recht der internationalen Luftfahrt weiter aus.⁹⁵ Die Bundesrepublik Deutschland hat mit 100 Staaten derartige Abkommen geschlossen.⁹⁶

Die bilateralen Luftverkehrsabkommen orientieren sich an verschiedenen Musterabkommen, insbesondere an dem zwischen den USA und Großbritannien geschlossenen „Bermuda-I-Agreement“ vom 11. Februar 1946 sowie an dem zwischen den gleichen Parteien geschlossenen Nachfolgeabkommen vom 3. Juli 1977, dem sogenannten Bermuda-II-Agreement. Auf der Grundlage dieser Prototypen haben die einzelnen Staaten jeweils eigene Musterabkommen entwickelt.

Zentraler Bestandteil aller Luftverkehrsabkommen ist die gegenseitige Einräumung von Verkehrsrechten für Flugstrecken in und zwischen den Vertragsstaaten. Zur Durchführung des Luftverkehrs zwischen den Vertragspartnern werden eine Vielzahl von Einzelregelungen getroffen, die von der Benennung der zur Wahrnehmung der Verkehrsrechte befugten Luftfahrtgesellschaften über den Fluglinienplan und die Tarifbildung und –genehmigung bis hin zu Fragen der Luftsicherheit reichen.⁹⁷

Im Zusammenhang des vorliegenden Gutachtens sind insbesondere die in nahezu allen Abkommen enthaltenen Klauseln hinsichtlich der Befreiung von Zöllen und sonstigen Abgaben von Interesse. Bei der Beurteilung der Zulässigkeit verschiedener

⁹⁵ Grundlegende Informationen zu den bilateralen Luftverkehrsabkommen finden sich z.B. bei Ipsen, Völkerrecht, § 55 Rn. 41 ff.; Weber in Bernhardt, EPIL, Air transport Agreements; Schwenk, Luftverkehrsrecht, S. 482 ff. Die wohl umfassendste, wenn auch in Details überholte Darstellung bietet Kloster-Harz, Luftverkehrsabkommen, passim.

⁹⁶ Ipsen, Völkerrecht, § 55 Rn. 41, für den 31.12.2002.

⁹⁷ Eine detaillierten Überblick über die Inhalte wichtiger Klauseln geben Schwenk, Luftverkehrsrecht, S. 489 ff., sowie Kloster-Harz, Luftverkehrsabkommen, S. 49 ff.

Ausgestaltungsformen einer Kerosinbesteuerung stellt sich allerdings das Problem, dass sich die einschlägigen Klauseln im Detail durchaus voneinander unterscheiden. Allgemeine Aussagen über die rechtliche (Un-) Zulässigkeit einer an den Bezug des Kerosins in der Bundesrepublik Deutschland anknüpfenden Besteuerungsvariante können daher nicht getroffen werden. Vielmehr kommt es für die Möglichkeit einer Besteuerung entscheidend auf die Herkunft der Luftfahrzeuge und auf den konkreten Inhalt des mit dem jeweiligen Herkunftsstaats bestehenden Luftverkehrsabkommens an.

2.) Zuordnung der Luftfahrzeuge zu den bilateralen Abkommen

Für die Beurteilung der Frage, welches bilaterale Abkommen auf welche Luftfahrzeuge anzuwenden ist, kommt es regelmäßig nicht auf die Staatszugehörigkeit der Luftfahrzeuge⁹⁸ an. Vielmehr gelten die Steuerfreistellungsklauseln der einzelnen Abkommen regelmäßig für Luftfahrzeuge, die von einem von der einen Vertragspartei bezeichneten Unternehmen verwendet werden. Die Steuerbefreiung erstreckt sich also auf alle Luftfahrzeuge, die von einem Unternehmen eingesetzt werden, das im Rahmen des bilateralen Abkommens oder nachfolgender diplomatischer Noten als zur Wahrnehmung von Verkehrsrechten berechtigtes Unternehmen benannt worden ist. Daraus folgt insbesondere auch, dass es nicht auf die Staatsangehörigkeit der einzelnen Luftfahrtgesellschaften und auf die Frage, nach welchen Kriterien diese zu bestimmen ist, ankommt, sondern allein auf die Benennung einer Luftfahrtgesellschaft im Rahmen des Abkommens.

3.) Irrelevanz bilateralen Abkommen für die Besteuerung deutscher Luftfahrzeuge

Hervorzuheben ist zunächst, dass bilaterale Abkommen für die Besteuerung der von deutschen Luftfahrtgesellschaften eingesetzten Luftfahrzeuge keinerlei Vorgaben beinhalten. Die Luftverkehrsabkommen sind allein bei der Besteuerung der von ausländischen Fluggesellschaften eingesetzten Luftfahrzeuge zu berücksichtigen.

⁹⁸ Hinsichtlich der Staatszugehörigkeit bestimmt Art. 17 ChA, dass Luftfahrzeuge die Staatszugehörigkeit des Staates haben, in dem sie eingetragen sind, wobei sich die Voraussetzungen der Eintragung gemäß Art. 19 ChA nach dem Recht der einzelnen Staaten richten. Maßgeblich sind dem Wortlaut nach also allein formale Kriterien. Ausführlich dazu sowie zu der Frage, ob entgegen dem Wortlaut eine Eintragung nur beim Vorliegen effektiver Hoheitsgewalt des Eintragungsstaates über das einzutragende Luftfahrzeug erfolgen darf, Schwenk, Luftverkehrsrecht, S. 261 ff.

4.) Irrelevanz der bilateralen Abkommen mit Drittstaaten

Ob bilaterale Abkommen der Einführung einer Besteuerung des zur Verwendung auf innerstaatlichen Flügen bestimmten Kerosins entgegenstehen, hängt zunächst davon ab, ob diese Abkommen ausländischen Fluggesellschaften überhaupt das Recht einräumen, innerstaatliche Flüge durchzuführen.

Für die Bestimmung des Begriffs der innerstaatlichen Flüge kann an die diesbezüglichen Ausführungen zum ChA angeknüpft werden.⁹⁹ Der Begriff umfasst demnach alle Flüge, die zwischen zwei innerstaatlich belegenen Flughäfen durchgeführt werden und die zumindest auch der Beförderung von Passagieren, Gepäck, Fracht und Post lediglich zwischen diesen zwei innerstaatlichen deutschen Flughäfen dienen¹⁰⁰; insoweit kommt es nicht auf die tatsächliche Inanspruchnahme derartiger Beförderungsleistungen, sondern allein auf das entsprechende Angebot der Luftfahrtgesellschaft an.

Das Recht zur Durchführung innerstaatlicher Flüge, das auch als die achte Freiheit des Luftverkehrs oder als Kabotage-Recht bezeichnet wird,¹⁰¹ darf gemäß Art. 7 des ChA inländischen Fluggesellschaften vorbehalten werden. Dementsprechend bestimmt § 23 LuftVG, dass vorbehaltlich des Luftverkehrsrechts der Europäischen Gemeinschaft die gewerbsmäßige Beförderung von Personen und Sachen durch Luftfahrzeuge zwischen Orten des Inlands deutschen Luftfahrtunternehmen vorbehalten werden kann.¹⁰²

In Anwendung dieser Regelung hat die Bundesrepublik Deutschland in ihren bilateralen Luftverkehrsabkommen ausländischen Fluggesellschaften keine Kabotagerechte eingeräumt.¹⁰³

Damit stehen bilaterale Abkommen einer Besteuerung des zur Verwendung auf innerstaatlichen Flügen bestimmten Kerosins nicht entgegen, da sie ausländischen Fluggesellschaften nicht das Recht einräumen, derartige Flüge durchzuführen.

⁹⁹ Auf die Definition des gegenteiligen Begriffs der internationalen Flüge in Art. 96 ChA wird in vielen bilateralen Abkommen verwiesen; teilweise enthalten die Abkommen auch eine eigenständige Begriffsbestimmung, die inhaltlich allerdings jener des Art. 96 ChA entspricht.

¹⁰⁰ So ausdrücklich z.B. auch das zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Frankreich geschlossene Luftverkehrsabkommen, Art. 6 Abs. V.

¹⁰¹ Einen Überblick über die acht Freiheiten des Luftverkehrs gibt Schwenk, Luftverkehrsrecht, S. 490 ff.

¹⁰² Näher dazu und zur deutschen Praxis die Kommentierung zu § 23 LuftVG in Giemulla/Schmid, Luftverkehrsgesetz; vgl. auch Schwenk, Luftverkehrsrecht, S. 492.

¹⁰³ So eine unveröffentlichte Auskunft des BMVBW.

5.) Bedeutung der bilateralen Abkommen mit anderen EU-Mitgliedstaaten

Fraglich ist weiterhin, welche Bedeutung den bilateralen Abkommen der Bundesrepublik Deutschland mit anderen EU-Mitgliedstaaten für die Beurteilung der Zulässigkeit einer Kerosinbesteuerung auf innerstaatlichen Flügen zukommt.

a) Geltung der bilateralen Abkommen für gemeinschaftsrechtliche Verkehrsrechte

Problematisch ist insoweit, dass auch den Fluggesellschaften aus anderen EU-Mitgliedstaaten zwar regelmäßig keine Verkehrsrechte für innerstaatliche Flüge aus den jeweiligen bilateralen Abkommen zustehen, dass aber gemäß Art. 3 der VO 92/2408¹⁰⁴ EG, also kraft Gemeinschaftsrechts, seit dem 1. April 1997 allen Luftverkehrsunternehmen der Gemeinschaft¹⁰⁵ ein unbeschränktes Kabotagerecht zusteht.¹⁰⁶

Damit stellt sich die Frage, ob sich die Steuerklauseln der bilateralen Abkommen, die in ihrem Regelungskontext ausschließlich auf internationale Flüge zwischen den beiden Vertragsparteien des bilateralen Abkommens bezogen sind, auch auf Verkehrsrechte erstrecken, die sich nicht aus den Abkommen oder nachfolgenden Notenwechseln, sondern aus Gemeinschaftsrecht ergeben.

Eine solche Erstreckung des Anwendungsbereiches der Steuerklauseln der bilateralen Abkommen auch auf innerstaatliche Flüge im Wege der Auslegung stellt grundsätzlich eine mit der Souveränität der Vertragsparteien nur schwerlich zu vereinbarende Erweiterung der eingegangenen vertraglichen Verpflichtungen dar. Zwar kann ein völkerrechtlicher Vertrag durch nachfolgende Vereinbarungen der Parteien modifiziert werden, ohne dass dazu eine Änderung des Textes des ursprünglichen Vertrages erforderlich wäre, vgl. nur Art. 39 WVK. Insoweit gilt die allgemeine Konkurrenzregel „lex posterior derogat legi priori“.¹⁰⁷ Grundsätzlich besteht auch die Möglichkeit, dass Vereinbarungen zwischen EU-Mitgliedstaaten durch Gemeinschaftsrecht modifiziert werden, da die Mitgliedstaaten am Rechtssetzungsprozess in der Gemeinschaft beteiligt sind.

¹⁰⁴ Verordnung 92/2408 über den Zugang von Luftfahrtunternehmen der Gemeinschaft zu Strecken des innergemeinschaftlichen Flugverkehrs, ABl. L 240 vom 24.08.1992 S. 008 ff.

¹⁰⁵ Ein Luftverkehrsunternehmen der Gemeinschaft ist jedes Luftverkehrsunternehmen, dem in einem Mitgliedstaat eine Betriebsgenehmigung erteilt wurde, vgl. die Legaldefinition in Art. 2 lit. b) der VO 92/2408; näher dazu Niejahr in: Frohnmeyer/Mückenhausen, EG-Verkehrsrecht, Abschnitt 51 Rn. 146 ff. Die Voraussetzungen der Erteilung einer derartigen Betriebsgenehmigung sind ebenfalls gemeinschaftsrechtlich harmonisiert und ergeben sich aus der VO 2407/92/EG über die Erteilung von Betriebsgenehmigungen an Luftfahrtunternehmen; dazu umfassend Niejahr, a.a.O., Rn. 27 ff.

¹⁰⁶ Ein Überblick über die Liberalisierung des innergemeinschaftlichen Luftverkehrs und den Inhalt der einzelnen Regelungen findet sich bei Niejahr in: Frohnmeyer/Mückenhausen, EG-Verkehrsrecht, Abschnitt 51, insbesondere Rn. 165 f.; vgl. ferner Schwenk, Luftverkehrsrecht, S. 507 ff., insbesondere S. 521.

¹⁰⁷ Gemäß dem Rechtssatz „lex posterior derogat legi priori“ verdrängt die jüngere Norm die ältere; vgl. allgemein dazu nur Kramer, Methodenlehre, S. 86 f.

Im vorliegenden Fall bestehen allerdings keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die Mitgliedstaaten mit der gegenseitigen Gewährung von Kabotagerechten auch eine Erstreckung der für internationale Flüge vereinbarten Abgabenvergünstigungen verbinden wollten. Für eine solche Erstreckung der Abgabenvergünstigungen besteht insbesondere auch deshalb kein Anlass, weil die bilateralen Abkommen keine Kabotagerechte gewähren und demnach keine Probleme im Hinblick auf eine Ungleichbehandlung von Kabotageflügen in Wahrnehmung gemeinschaftsrechtlicher Verkehrsrechte und solchen in Wahrnehmung von Verkehrsrechten aus bilateralen Abkommen entstehen.

Genau zu dieser tatsächlich wie rechtlich problematischen Differenzierung könnte es allerdings im Hinblick auf innergemeinschaftliche Flüge kommen, da insoweit Verkehrsrechte aus den bilateralen Abkommen und aus Gemeinschaftsrecht nebeneinander bestehen. Da die bilateralen Abkommen insoweit fortgelten, als sie nicht mit Gemeinschaftsrecht unvereinbar sind¹⁰⁸ und damit die im Rahmen dieser Abkommen benannten Unternehmen sich weiterhin auf die eingeräumten Vergünstigungen berufen können, erscheint es hinsichtlich innergemeinschaftlicher Flüge durchaus vorstellbar, durch eine Erstreckung des Geltungsbereiches der Steuerklauseln der bilateralen Abkommen im Wege der Auslegung auch auf in Wahrnehmung gemeinschaftlicher Verkehrsrechte durchgeführte Flüge eine Gleichbehandlung zu erreichen.

Berücksichtigt man vor diesem Hintergrund den in der Eröffnung eines umfassenden Marktzuganges zum Ausdruck gekommenen Willen des Gemeinschaftsgesetzgebers zur Gleichstellung internationaler und innerstaatlicher Flüge innerhalb der Gemeinschaft und zur Überwindung des Systems wechselseitiger Privilegierungen im Wege bilateraler völkerrechtlicher Verträge, so erscheint die Erstreckung des Anwendungsbereiches der Steuerklauseln auch auf innerstaatliche Flüge rechtskonstruktiv zwar nicht unbedingt naheliegend, jedoch nicht völlig auszuschließen.

Auch wenn die überwiegenden Argumente somit gegen eine Anwendbarkeit der Steuerklauseln auf innerstaatliche Flüge sprechen, soll im Folgenden hilfsweise geprüft werden, ob die Steuerklauseln der bilateralen Abkommen im Falle ihrer Anwendbarkeit auf in Wahrnehmung gemeinschaftsrechtlicher Verkehrsrechte durchgeführte innerstaatliche Flüge einer Kerosinbesteuerung entgegenstünden. Diese ausdrücklich hilfsgutachtlich erfolgende Prüfung wird zeigen, dass selbst für den Fall ihrer Erstreckung auf gemeinschaftsrechtlich

¹⁰⁸ Was aufgrund der Tatsache, dass die Mitgliedstaaten eine Steuer auf Flugbenzin nicht einführen müssen, hinsichtlich der betreffenden Steuerklauseln nicht der Fall ist, vgl. dazu nachfolgend unter b).

begründete Verkehrsrechte die Steuerklauseln der bilateralen Verträge einer Kerosinbesteuerung nicht entgegenstehen würden.

b) Überlagerung der bilateralen Abkommen durch Art. 14 II der RL 2003/96

Die Unanwendbarkeit der Steuerklauseln könnte sich aber daraus ergeben, dass diese Regelungen der innergemeinschaftlichen bilateralen Abkommen ihrerseits durch Gemeinschaftsrecht überlagert sind.

Bei der Besteuerung von Flugbenzin galt seit 1992 das umfassende Verbot der RL 92/81 EG¹⁰⁹:

„Artikel 8

(1) Über die allgemeinen Vorschriften über die steuerbefreite Verwendung verbrauchsteuerepflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Mißbrauch festlegen, die nachstehenden Erzeugnisse von der harmonisierten Verbrauchsteuer:

a)...

b) Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt.

Im Sinne dieser Richtlinie ist unter der "privaten nichtgewerblichen Luftfahrt" 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. Die Mitgliedstaaten können diese Steuerbefreiung auf Lieferungen von Flugturbinenkraftstoff (KN-Code 2710 00 51) beschränken;...“

Dieses umfassende Verbot reicht deutlich weiter als die meisten innergemeinschaftlichen bilateralen Abkommen, die sich z.B. hinsichtlich des an Bord genommenen Kerosins regelmäßig auf eine Steuerbefreiung für zur Verwendung im internationalen Luftverkehr bestimmtes Flugbenzin beschränken.

Fraglich ist daher das Verhältnis von bilateralen Abkommen der EU-Mitgliedstaaten untereinander und sekundärem Gemeinschaftsrecht. Normhierarchisch betrachtet können Regelungen des sekundären Gemeinschaftsrechts bilaterale Verträge zwischen den EU-Mitgliedstaaten grundsätzlich verdrängen mit der Folge, dass die Vertragsbestimmungen

¹⁰⁹ RL 92/81EWG vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle Amtsblatt L 316 vom 31.10.1992, S. 0012 – 0015.

unanwendbar sind, soweit sie dem Sekundärrecht widersprechen. Dieser Vorrang des Gemeinschaftsrechts ergibt sich nicht aus Art. 307 EGV, der für inter-se-Abkommen der Mitgliedstaaten nicht gilt,¹¹⁰ sondern aus dem allgemeinen lex-posterior-Grundsatz, demzufolge die jüngere Norm der älteren vorgeht, sowie aus dem Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts.¹¹¹

Demzufolge ging das Totalverbot des Gemeinschaftsrechts den detaillierteren Regelungen der bilateralen Abkommen vor, die somit nicht anwendbar sind, soweit sie die Belastung von Flugbenzin mit Mineralölsteuern entgegen den bilateralen Abkommen ermöglichen.¹¹² Allerdings ist zu beachten, dass ein unvereinbarer Widerspruch zwischen beiden Regelungen letzten Endes nicht besteht, da die Mitgliedstaaten durch Nicht-Besteuerung beider Regelungen gerecht werden können.

Dieses gemeinschaftsrechtliche Totalverbot wird nunmehr durch die Vorschriften der RL 2003/96 gelockert, die eine Kerosinbesteuerung auf innerstaatlichen Flügen und unter bestimmten Voraussetzungen auch auf innergemeinschaftlichen Flügen erlaubt. Art. 14 der RL 2003/96 lautet:

“(1) Über die allgemeinen Vorschriften für die steuerbefreite Verwendung steuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten ... die nachstehenden Erzeugnisse von der Steuer:

a) ...

b) Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt. Im Sinne dieser Richtlinie ist unter der "privaten nichtgewerblichen Luftfahrt" 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

¹¹⁰ So auch Kokott in Streinz, EUV/EGV, Art. 307 EGV Rn. 2; Petersmann/Spennemann, in: von der Groeben/Schwarze, EUV/EGV, Art. 307 EGV Rn. 7

¹¹¹ So auch Schwenk, Luftverkehrsrecht, S. 516; vgl. auch EuGH, Rs. 235/87-Matteucci, Slg. 1988, 5606 ff., Rn. 20ff; ferner Schmalenbach in Callies/Ruffert, EUV/EGV, Art. 307 EGV Rn. 5. Ohne nähere Begründung spricht von einer „Ersetzung“ bzw. „Verdrängung“ auch Niejahr, in Frohnmeyer/Mückenhausen, EG-Verkehrsrecht, Abschnitt 51 Rn. 2 und 8. Der „lex-posterior-Grundsatz“ ist für das Vertragsvölkerrecht ausdrücklich normiert in Art. 30 III WV; zu Geltungsbereich und Bedeutung dieses Grundsatzes im Völkerrecht allgemein auch Dahm/Delbrück/Wolfrum, Völkerrecht, S. 686, 692 f.

¹¹² Auch im Übrigen sind die auf Abgaben bezogenen Regelungen der bilateralen Abkommen weitestgehend durch Gemeinschaftsrecht verdrängt; so sind z.B. Zölle und andere Abgaben anlässlich der Ein- oder Ausfuhr von Waren innerhalb der Gemeinschaft per se verboten.

Dienstleistungen oder für behördliche Zwecke genutzt wird. Die Mitgliedstaaten können die Steuerbefreiung auf Lieferungen von Flugturbinenkraftstoff (KN-Code 2710 19 21) beschränken;

c) ...

(2) Die Mitgliedstaaten können diese in Absatz 1 Buchstaben b) und c) vorgesehenen Steuerbefreiungen auf internationale oder innergemeinschaftliche Transporte beschränken. In den Fällen, wo ein Mitgliedstaat ein bilaterales Abkommen mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossen hat, kann von den in Absatz 1 Buchstaben b) und c) vorgesehenen Befreiungen abgesehen werden. In diesen Fällen können die Mitgliedstaaten einen Steuerbetrag vorschreiben, der die in dieser Richtlinie festgesetzten Mindestbeträge unterschreitet.“

Die Mitgliedstaaten sind also gemäß Art. 14 II 1 RL 2003/96 gemeinschaftsrechtlich berechtigt, aber nicht verpflichtet, eine Kerosinbesteuerung für innerstaatliche Flüge einzuführen. Damit stellt sich die Frage, ob die Mitgliedstaaten von dieser Ermächtigung nur Gebrauch machen können, wenn und soweit bilaterale Abkommen einer Besteuerung nicht entgegenstehen. Der Wortlaut liefert insoweit kein klares Ergebnis, das Wort „können“ kann als Ermächtigung vorbehaltlich oder ungeachtet der bilateralen Abkommen zu verstehen sein. Für einen entsprechenden Vorbehalt der völkerrechtlichen Vereinbarungen spricht zunächst die Tatsache, dass ein Widerspruch zwischen bilateralen Abkommen und Gemeinschaftsrecht nicht vorliegt, da die Mitgliedstaaten beiden Regelungen gerecht werden können, indem sie von der Einführung einer Besteuerung absehen.

Demgegenüber ist allerdings zu beachten, dass gemäß Art. 2 EGV der Umweltschutz und die Verbesserung der Umweltqualität zu den Vertragszielen der Gemeinschaft zählen.¹¹³ Die Vertragsziele des Art. 2 EGV sind keine bloßen Programmsätze, ihnen kommt vielmehr eine rechtsverbindlich steuernde Funktion zu, da sie als Interpretationshilfe bei der teleologischen Auslegung von Sekundärrecht zu berücksichtigen sind.¹¹⁴ Für den Umweltschutz ergibt sich dieses Prinzip zusätzlich noch aus der Querschnittsklausel des Art. 6 EGV, die durch ihren Wortlaut und ihre Stellung im Vertrag den hohen Stellenwert der Umweltpolitik in der

¹¹³ Zum Umweltschutz als Gemeinschaftsziel und dem diesbezüglichen Zusammenspiel der Art. 2, 6 und 174 EGV ausführlich Schröder in Rengeling, HdBUR, § 9.

¹¹⁴ So zu Recht auch v. Bogdandy in Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 2 EGV, Rn. 8 und 13 ff.; Streinz in ders., EUV/EGV, Art. 2 EGV Rn. 8 und 18.

Gemeinschaft unterstreicht.¹¹⁵ Legt man Art. 14 II RL 2003/96 unter Berücksichtigung umweltpolitischer Belange aus, so kann diese Norm nur so zu verstehen sein, dass sie die Einführung einer Kerosinbesteuerung auf innerstaatlichen Flügen ungeachtet der bestehenden bilateralen Abkommen ermöglicht, da nur diese Auslegung eine flächendeckende Besteuerung aller innerstaatlichen Flüge ermöglicht. Nur eine flächendeckende Besteuerung aller Flüge innerhalb eines Landes kann aber sicherstellen, dass sich durch die Einführung einer Kerosinbesteuerung auch ökologische Lenkungswirkungen erzielen lassen.

Letzten Endes können aber umweltpolitische Gesichtspunkte allein nicht über den Fortbestand der bilateralen Abkommen hinweghelfen. Die Steuerklauseln der bilateralen Abkommen wurden weder jemals ausdrücklich außer Kraft gesetzt noch waren sie zu irgendeinem Zeitpunkt mit Gemeinschaftsrecht unvereinbar, so dass auch nicht auf eine konkludente Aufhebung geschlossen werden kann.

Die überwiegenden Argumente sprechen somit dafür, dass Art. 14 II der RL 2003/96 den Mitgliedstaaten die Einführung einer Kerosinbesteuerung auf innerstaatlichen Flügen nur unter der Voraussetzung erlaubt, dass bilaterale Abkommen nicht entgegenstehen.

6.) Inhalt der bilateralen Abkommen

Fraglich ist damit, ob die bilateralen Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den anderen EU-Mitgliedstaaten einer an den Bezug des Kerosins anknüpfenden Besteuerung auf innerstaatlichen Flügen entgegenstehen.

a) Regelfall: Anknüpfung der Betankungsklauseln an internationalen Flugverkehr

Beispielhaft soll hier die entsprechende Klausel des zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Österreich geschlossenen Abkommens wiedergegeben werden:

"(1) Die von einem der bezeichneten Unternehmen der einen Vertragspartei verwendeten Luftfahrzeuge, die in das Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei einfliegen und aus ihm wieder ausfliegen oder es durchfliegen, einschließlich der an Bord befindlichen Treibstoffe, Schmieröle, Ersatzteile, üblichen Ausrüstungsgegenstände und Bordvorräte, bleiben frei von Zöllen und sonstigen bei der Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr von Waren erhobenen Abgaben. Das gilt auch, soweit die an Bord der genannten Luftfahrzeuge befindlichen Waren auf dem Flug über dem Hoheitsgebiet der letztgenannten Vertragspartei verbraucht werden.

¹¹⁵ Callies in Callies/Ruffert, EUV/EGV, Art. 6 EGV Rn. 1. Ausführlich zu den inhaltlichen Aussagen des Art. 6, seiner Rechtsverbindlichkeit und seiner Funktion als Auslegungsmaßstab auch Kahl in Streinz, EUV/EGV, Art. 6 EGV, insbesondere Rn. 9, 13 ff. und 24 f; ferner Schröder in Rengeling, HdBUR, § 9 Rn. 23 ff.

(2) Treibstoffe, Schmieröle, Bordvorräte, Ersatzteile und übliche Ausrüstungsgegenstände, die in das Hoheitsgebiet der einen Vertragspartei vorübergehend eingeführt werden, um dort unmittelbar oder nach der Lagerung in die Luftfahrzeuge eines bezeichneten Unternehmens der anderen Vertragspartei eingebaut oder sonst an Bord genommen zu werden oder aus dem Hoheitsgebiet der erstgenannten Vertragspartei auf andere Weise wieder ausgeführt zu werden, bleiben frei von den in Absatz 1 genannten Zöllen und sonstigen Abgaben,

(3) Treibstoffe und Schmieröle, die im Hoheitsgebiet der einen Vertragspartei an Bord der Luftfahrzeuge eines bezeichneten Unternehmens der anderen Vertragspartei genommen und im internationalen Fluglinienverkehr verwendet werden, bleiben frei von den in Absatz 1 genannten Zöllen und sonstigen Abgaben und von etwaigen besonderen Verbrauchsabgaben.

(4) Jede Vertragspartei kann die in den Absätzen 1 bis 3 genannten Waren unter Zollüberwachung halten.

(5) Soweit für die in den Absätzen 1 bis 3 genannten Waren Zölle und sonstige Abgaben nicht erhoben werden, unterliegen diese Waren nicht den sonst für sie geltenden wirtschaftlichen Ein-, Aus- und Durchführverboten und -beschränkungen."

Eine Steuerbefreiung für an Bord genommene Treibstoffe gilt demnach nur insoweit, als diese zur Verwendung im internationalen Luftverkehr an Bord genommen werden, so dass eine Besteuerung des für innerstaatliche Flüge getankten Kerosins zulässig ist. Hinsichtlich der Begriffe des Fluglinienverkehrs und des internationalen Flugverkehrs wird in Art. 1 des Abkommens auf die oben erläuterten Definitionen des ChA verwiesen.

Auch die Betankungsklauseln der von der Bundesrepublik Deutschland mit Finnland, Irland, Luxemburg, den Niederlanden, Spanien, Portugal, Estland, Lettland, Litauen, Polen, Tschechien, Ungarn, und Malta geschlossenen Abkommen setzen explizit eine Verwendung des Kerosins auf internationalen Flügen voraus und stehen damit einer Besteuerung innerstaatlicher Flüge nicht entgegen.

Die von der Bundesrepublik Deutschland mit Frankreich, Dänemark und Schweden geschlossenen Abkommen beschränken den Geltungsbereich der Abgabenvergünstigungen generell auf „Luftfahrzeuge, die von einem benannten Unternehmen des anderen Vertragsstaates ausschließlich im internationalen Luftverkehr verwendet werden“; somit stehen auch diese Abkommen der Besteuerung von zur Verwendung bei Kabotage-Flügen bestimmten Treibstoffen nicht entgegen.

b) Abkommen mit Belgien

Das zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Belgien geschlossene Abkommen sieht eine Abgabenbefreiung für alle an Bord genommenen Treibstoffe unabhängig von der Verwendungsabsicht vor. Diese Befreiung gilt allerdings nur für Zölle und sonstige bei der Ein-, Aus- und Durchfuhr erhobene Abgaben. Eine Verbrauchsteuer ist jedoch weder ein Zoll noch eine anlässlich der Ein-, Aus- und Durchfuhr erhobene Abgabe, da sie in keiner Weise an den Grenzübertritt, sondern allein an den Verbrauch bestimmter Waren anknüpft. Diese Unterscheidung gilt auch für die bilateralen Luftverkehrsabkommen, wie sich schon daraus ergibt, dass viele Abkommen sowohl Abgaben bei der Ein-, Aus- und Durchfuhr als auch besondere Verbrauchsabgaben erwähnen. Somit steht auch das Abkommen mit Belgien einer Besteuerung des zur Verwendung auf innerstaatlichen Flügen an Bord genommenen Kerosins nicht entgegen.

c) Abkommen mit Italien, Griechenland und Zypern

Die einschlägige Klausel des zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Italien geschlossenen Abkommens lautet wie folgt:

„Treibstoffe und Schmieröl, welche die Luftfahrzeuge des von einer Vertragspartei bezeichneten Unternehmens an Bord nehmen, bleiben frei von den in Absatz 1 bezeichneten Zöllen und sonstigen Abgaben [das sind bei der Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr erhobene Abgaben; Anm. des Verf.] und von etwaigen besonderen Verbrauchsabgaben (für die Italienische Republik: imposte di fabbricazione e di consumo). Dies gilt auch bezüglich des Teils, der für den Verbrauch während des Überfliegens des Hoheitsgebietes der anderen Vertragspartei bestimmt ist. ...“

Hier wird also eine Belastung auch durch Verbrauchsabgaben ausdrücklich ausgeschlossen, ohne dass dies explizit nur für internationale Flüge gelten würde. Allerdings lässt sich aus Satz 2 mittelbar entnehmen, dass auch in dieser Betankungsklausel nur internationale Flüge erfasst sein sollen: Die ausdrückliche Hervorhebung, dass die Befreiung auch bezüglich des *Teils* der Flüge gilt, der über deutsches Hoheitsgebiet stattfindet, macht deutlich, dass Flüge, die lediglich innerhalb der Bundesrepublik stattfinden, nicht erfasst sind. Bei rein innerstaatlichen Flügen kann von einem entsprechenden Teil nicht die Rede sein; vielmehr impliziert der Begriff „Teil“, dass es sich um über Deutschland hinausreichende Flüge handeln muss.

Dass innerstaatliche Flüge nicht bereits unter Satz 1 fallen, ergibt sich daraus, dass Satz 2 dann überflüssig wäre. Schließlich kann aus Satz 2 auch kein Erst-Recht-Schluss auf

innerstaatliche Flüge gezogen werden, da vor dem Hintergrund der Regelungspraxis der anderen bilateralen Abkommen die Befreiung innerstaatlicher Flüge die Ausnahme wäre, während die Befreiung internationaler Flüge regelmäßig den über deutschem Hoheitsgebiet durchgeführten Flugteil umfasst; aus einem verbreiteten Befreiungstatbestand kann aber kein Erst-Recht-Schluss auf einen Befreiungstatbestand, der außergewöhnlich wäre, gezogen werden.

Diese Argumentation lässt sich auf die insoweit vergleichbaren Klauseln der von der Bundesrepublik Deutschland mit Zypern und Griechenland geschlossenen Luftverkehrsabkommen übertragen.

d) Abkommen mit dem Vereinigten Königreich

Gesondert zu prüfen ist schließlich auch das von der Bundesrepublik Deutschland mit dem Vereinigten Königreich geschlossene Abkommen.

In diesem Abkommen erfolgt eine Unterscheidung zwischen „Treibstoffen und Schmierölen, die in dem genannten Gebiet [d.h. im Gebiet der anderen Vertragspartei, Anm. des Verf.] an Bord genommen werden und die in dem Flughafen oder den Flughäfen, wo eine Abfertigung stattfindet, an Bord verbleiben“ und sonstigen Treibstoffen. Während für erstgenannte Treibstoffe Abgabefreiheit zu gewähren ist, gilt für letztgenannte, dass ihnen eine Behandlung gewährt werden soll, die nicht ungünstiger ist als die entsprechende Behandlung bei einer Verwendung durch nationale Unternehmen des anderen Vertragsstaates oder eines im internationalen Fluglinienverkehr eingesetzten meistbegünstigten ausländischen Unternehmens. Während die deutsche Textfassung hinsichtlich der ersten Alternative nur den unklaren Begriff der Abfertigung verwendet, spricht die gleichermaßen verbindliche englische Fassung präziser von Treibstoffen „remaining on board at the airport or airports from that territory“. Da grundsätzlich an jedem Flughafen irgendeine Form von Abfertigung stattfindet, liefert hier allein die englische Fassung die notwendige Klarstellung, dass es sich um die Abfertigung beim Verlassen des jeweiligen Hoheitsgebiets handeln muss, mithin um den Start zu einem internationalen Flug. Dementsprechend fallen die zur Verwendung auf innerstaatlichen Flügen an Bord genommenen Treibstoffe unter die zweite Kategorie, so dass sie wie die von Luftfahrzeugen inländischer Unternehmen getankten Treibstoffe besteuert werden dürfen.

e) Abkommen mit Slowenien und der Slowakei

Die von der Bundesrepublik Deutschland mit der Slowakei und Slowenien geschlossenen Abkommen sind bislang, soweit ersichtlich, noch nicht ratifiziert und dementsprechend auch noch nicht veröffentlicht worden; diese Abkommen können daher nicht in die Untersuchung mit einbezogen werden.

7.) Standard clauses der EU für zukünftige bilaterale Abkommen

Abschließend soll ein kurzer Blick auf die standard clauses geworfen werden, von denen die EU-Mitgliedstaaten gemäß den Vorschriften der in Umsetzung des „Open-skies“-Urteils des EuGH¹¹⁶ ergangenen VO 2004/847 EG¹¹⁷ bei zukünftigen Verhandlungen über bilaterale Luftverkehrsabkommen mit Drittstaaten nicht abweichen dürfen.

In diejenigen Klauseln, die Abgabenvergünstigungen betreffen, ist demnach ein abschließender Absatz aufzunehmen, der den EU-Mitgliedstaaten die Besteuerung des in ihrem Territorium an Bord genommenen und zur Verwendung auf innerstaatlichen oder innergemeinschaftlichen Flügen bestimmten Kerosins ausdrücklich erlaubt.

Allerdings ist an dieser Stelle nochmals darauf hinzuweisen, dass diese Regelungen bezüglich innerstaatlicher Flüge nur dann relevant werden, wenn den jeweiligen Vertragspartnern überhaupt Kabotagerechte eingeräumt werden.

8.) Ergebnis

Bilaterale Abkommen stehen der Besteuerung von in der Bundesrepublik Deutschland an Bord genommenem und zur Verwendung auf innerstaatlichen Flügen bestimmtem Kerosin nicht entgegen.

Die Möglichkeiten, die bilateralen Abkommen einvernehmlich zu ändern oder zu kündigen, brauchen daher an dieser Stelle nicht näher untersucht zu werden; gleiches gilt für die Frage, ob eine Ungleichbehandlung von Luftfahrzeugen aus verschiedenen Staaten rechtlich zulässig wäre.

¹¹⁶ EuGH, Rs. C-466/98 und verb. Rs, Slg. I-2002, S. 9427 ff.; eine instruktive Besprechung findet sich bei Bentzien, ZLW 2003, S. 153 ff.

¹¹⁷ VO Nr. 847/2004 über die Aushandlung und Durchführung von Luftverkehrsabkommen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten, ABl. L 157 vom 30.04.2004, S. 007 ff.

IV.) Vereinbarkeit mit primärem Gemeinschaftsrecht

Bei der Prüfung einer Kerosinbesteuerung am Maßstab des primären Gemeinschaftsrechts, also des EUV und EGV, sind insbesondere steuerliche Vorschriften sowie die Grundfreiheiten zu beachten.

1.) Art. 90 EGV

Art. 90 EGV verbietet es den Mitgliedstaaten, auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten unmittelbar oder mittelbar höhere Abgaben als auf gleichartige inländische Waren zu erheben. Damit stellt Art. 90 EGV die steuerliche Ausprägung des allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbotes aus Art. 12 EGV dar; Normzweck ist die Herstellung einer vollkommenen Wettbewerbsneutralität der inländischen Besteuerung.¹¹⁸

a) Anwendungsbereich

In sachlicher Hinsicht erfasst Art. 90 EGV Abgaben auf Waren, wobei der Warenbegriff des Art. 90 EGV dem des Art. 23 EGV entspricht.¹¹⁹ Dementsprechend umfasst der Warenbegriff alle körperlichen Gegenstände, die im Hinblick auf Handelsgeschäfte über eine Grenze verbracht werden können.¹²⁰ Der räumliche Anwendungsbereich des Art. 90 EGV umfasst alle Waren, die aus den anderen Mitgliedstaaten oder aus Drittländern stammen, letztere allerdings nur, wenn sie sich bereits im freien Verkehr im Sinne des Art. 24 EGV befinden, nicht hingegen, wenn sie unmittelbar aus Drittstaaten eingeführt werden.¹²¹

Art. 90 EGV bindet in erster Linie die Mitgliedstaaten, darüber hinaus aber auch die Gemeinschaftsorgane bei der Sekundärrechtsetzung.¹²²

Art. 90 EGV ist demnach bei der mitgliedstaatlichen Besteuerung aller Mineralöle zu beachten, die aus anderen Mitgliedstaaten oder aus Drittstaaten stammen und sich bereits im freien Verkehr befinden.

¹¹⁸ Kamann in Streinz, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 2; Eilers/Bahns/Sedlaczek in von der Groeben/Schwarze, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 1. Ausführlich hierzu und zum Folgenden auch Wasmeier, Umweltabgaben, S. 126 ff., mit zahlreichen weiteren Nachweisen.

¹¹⁹ Kamann in Streinz, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 4; Voß in Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 7.

¹²⁰ Kamann in Streinz, EUV/EGV, Art. 28 EGV Rn. 19; umfassend dazu Epiney in Ehlers, Grundrechte und Grundfreiheiten, § 8 Rn. 8 f.

¹²¹ Kamann in Streinz, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 6 f.; Voß in Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 9

¹²² Kamann in Streinz, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 9 f; Eilers/Bahns/Sedlaczek in von der Groeben/Schwarze, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 64.

b) Abgabenbegriff

Der Begriff der Abgaben ist nicht auf der Basis des innerstaatlichen Rechts zu bestimmen. Es handelt sich vielmehr um einen gemeinschaftsautonomen Begriff, der im Kontext des Art. 90 EGV aus teleologischen Gründen grundsätzlich weit auszulegen ist.¹²³ Art. 90 EGV erfasst daher alle Arten von Abgaben im Sinne der deutschen Finanzverfassung, bei denen eine Warenbezogenheit vorliegt. Ein solcher Warenbezug liegt insbesondere bei der Erhebung von Verbrauchsteuern vor,¹²⁴ so dass die Besteuerung von Kerosin im Rahmen der Mineralölsteuer an Art. 90 EGV zu messen ist.

c) Diskriminierungsverbot

Art. 90 EGV verbietet nicht generell die Erhebung von Abgaben, sondern lediglich die Ungleichbehandlung inländischer und sonstiger Waren bei der Abgabenerhebung. Art. 90 EGV ist daher nur anwendbar, wenn eine Produktion gleichartiger inländischer Waren überhaupt existiert, was bei Mineralölen bzw. speziell bei Kerosin unproblematisch zu bejahen ist.

Eine durch Art. 90 EGV untersagte Ungleichbehandlung liegt immer dann vor, wenn die Abgabenbelastung inländischer Waren geringer ist als die entsprechender ausländischer Waren.¹²⁵ Bei der Beurteilung der Abgabenbelastung sind neben dem Steuersatz auch die Bemessungsgrundlage der Steuer und bereits im Herkunftsland entrichtete Abgaben¹²⁶ zu berücksichtigen.¹²⁷

d) Schlussfolgerungen für eine Kerosinbesteuerung

Die Einführung einer Kerosinbesteuerung ist demnach dann mit Art. 90 EGV vereinbar, wenn inländisches wie in die Bundesrepublik Deutschland importiertes Kerosin mit dem gleichen Steuersatz belegt wird und die zu besteuernde Kerosinmenge auf die gleiche Art und Weise ermittelt wird. Bei einer an den Bezug des Kerosins in der Bundesrepublik Deutschland anknüpfenden Steuerausgestaltung sind keine Anhaltspunkte für eine Doppelbesteuerung ersichtlich, da das im Rahmen des innergemeinschaftlichen Mineralölhandels aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Mineralöl aufgrund der gemeinschaftsrechtlichen Harmonisierung

¹²³ Kamann in Streinz, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 11.

¹²⁴ Kamann in Streinz, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 15; Voß in Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 17.

¹²⁵ Kamann in Streinz, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 22.

¹²⁶ Dies gilt auch für auf einer vorhergehenden Produktions- oder Vertriebsstufe entrichtete Abgaben, vgl. Kamann in Streinz, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 22.

¹²⁷ Vgl. die Beispiele für unzulässige Differenzierungen bei Kamann in Streinz, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 22; sowie bei Eilers/Bahns/Sedlaczek in von der Groeben/Schwarze, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 33 ff. Zu der Frage, inwieweit Art. 90 ein generelles Verbot der Doppelbesteuerung beinhaltet, vgl. Eilers/Bahns/Sedlaczek in von der Groeben/Schwarze, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 40.

der Verbrauchsteuern im Allgemeinen und der Mineralölsteuer im Besonderen vor seiner Ausfuhr in die Bundesrepublik Deutschland regelmäßig keiner Besteuerung unterliegt.¹²⁸

Unzulässig wäre demnach die Einführung verschiedener Ausgestaltungen der Besteuerung für im Inland hergestelltes und importiertes Kerosin, aber auch eine unterschiedliche Besteuerung je nachdem, ob es sich um von inländischen oder ausländischen Fluggesellschaften bezogenes Kerosin handelt.

2.) Warenverkehrsfreiheit

Die steuerliche Belastung von Kerosin stellt strukturell betrachtet eine nicht-diskriminierende Beschränkung des innergemeinschaftlichen Mineralölhandels dar, die am Maßstab der Warenverkehrsfreiheit, genauer an dem in Art. 28 EGV normierten Verbot von Maßnahmen gleicher Wirkung wie mengenmäßige Beschränkungen, zu prüfen wäre.

Allerdings geht nach der Rechtsprechung des EuGH Art. 90 EGV dem Art. 28 EGV aufgrund des *lex-specialis*-Grundsatzes vor, so dass von Art. 90 EGV erfasste fiskalische Beschränkungen des innergemeinschaftlichen Warenhandels nicht dem Verbot des Art. 28 EGV unterliegen.¹²⁹ Fiskalische Beeinträchtigungen des freien Warenhandels unterliegen somit lediglich dem in Art. 90 EGV verankerten Diskriminierungsverbot, nicht aber dem von der Warenverkehrsfreiheit zusätzlich umfassten umfassenden Verbot nicht-diskriminierender, also unterschiedsloser Maßnahmen.¹³⁰

Die Einführung einer Kerosinbesteuerung verletzt somit die gemeinschaftsrechtliche Warenverkehrsfreiheit nicht.

3.) Dienstleistungsfreiheit und Niederlassungsfreiheit

Fraglich ist weiterhin, ob die Einführung einer Kerosinbesteuerung darüber hinaus auch am Maßstab der in den Art. 43 ff. bzw. 49 ff. EGV gewährleisteten Niederlassungs- bzw. Dienstleistungsfreiheit zu messen ist. Sachlicher Anknüpfungspunkt wäre insoweit nicht die zusätzliche Belastung des Mineralölhandels, sondern die mittelbar daraus resultierende Belastung der in Deutschland tätigen Mineralölhändler und Flugverkehrsunternehmen aus anderen Mitgliedstaaten sowie der Fluggäste.

¹²⁸ Aufgrund des so genannten Bestimmungslandprinzips entsteht die gemeinschaftsrechtlich harmonisierte Mineralölsteuer regelmäßig nicht in jenem Mitgliedsstaat, in dem das Mineralöl hergestellt wurde, sondern in dem Mitgliedsstaat, in dem das Mineralöl (zum Zwecke des Verbrauchs) in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wird, vgl. dazu näher unter D.) I.) 2.) b) aa) sowie bei Soyk, Mineralölsteuerrecht, S. 149 ff.

¹²⁹ Kamann in Streinz, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 33; Voß in Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 61.

¹³⁰ Vgl. Waldhoff in Callies/Ruffert, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 16 f. m.w.N.

Hier ist zunächst die Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit aus verschiedenen Gründen problematisch.

Fraglich ist zunächst, ob die Einführung einer Kerosinbesteuerung inhaltlich dem Verkehrssektor oder dem Abgabenrecht zuzuordnen ist, da die Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit auf beide Sektoren fraglich erscheint. Maßgeblich ist insoweit der inhaltliche Schwerpunkt einer Regelung.

Wählt man die gesamte Energiesteuer-Richtlinie als Anknüpfungspunkt, so handelt es sich eindeutig um eine gesetzgeberische Maßnahme auf dem Gebiet des Steuerwesens. Zum gleichen Ergebnis kommt man auch bei isolierter Betrachtung der auf Flugbenzin bezogenen Regelungen: Zum einen handelt es sich dabei regelungssystematisch um die Normierung einer Steuerbefreiung bzw. der Ausnahme von einer Steuerbefreiung, zum anderen kann insbesondere aufgrund des fakultativen Charakters der Ausnahmeregelung des Art. 14 II 1 der Richtlinie von irgendwelchen Auswirkungen der getroffenen Regelungen auf den Luftverkehr keineswegs mit Sicherheit ausgegangen werden, während das gemeinschaftsrechtliche Verbrauchsteuerrecht unmittelbar betroffen ist. Die Richtlinie bzw. ihre einschlägigen Vorschriften sind daher dem Abgabenrecht zuzuordnen.

Dieses Ergebnis wird im Übrigen auch durch das beim Beschluss der Energiesteuer-Richtlinie zur Anwendung gekommene Gesetzgebungsverfahren, in dem das Europäische Parlament lediglich angehört wurde, gestützt: Während in Art. 80 II i. V. m. Art. 71 I EGV, also für Regelungen auf dem Verkehrssektor, grundsätzlich das Mitentscheidungsverfahren nach Art. 251 EGV vorgesehen ist, genügt bei einer Regelung zur Harmonisierung indirekter Steuern gemäß Art. 93 EGV eine Anhörung des Europäischen Parlaments. Entsprechend der Zuordnung der zugrunde liegenden Richtlinie ist davon auszugehen, dass für die hier allein relevante Einordnung im Sinne des Gemeinschaftsrechts auch die Einführung einer Kerosinbesteuerung im nationalen Recht vorrangig dem Steuersektor zuzuordnen ist.

Damit ist weiter zu untersuchen, ob die Dienstleistungsfreiheit auf steuerliche Maßnahmen anwendbar ist.¹³¹ Insoweit ist zu berücksichtigen, dass - wie bereits erwähnt - die Warenverkehrsfreiheit nach dem *lex-specialis*-Grundsatz von Art. 90 EGV verdrängt wird. Dies hat zur Folge, dass hinsichtlich der durch fiskalische Maßnahmen verursachten Beeinträchtigungen des Warenhandels kein umfassendes Beschränkungsverbot, sondern

¹³¹ Die folgenden Überlegungen gelten sinngemäß auch für die Niederlassungsfreiheit.

lediglich ein Diskriminierungsverbot zu beachten ist, so dass den Mitgliedstaaten bei der Steuergesetzgebung ein vergleichsweise weiter Spielraum verbleibt.¹³²

Entsprechend ist anzunehmen, dass auch die Dienstleistungsfreiheit nicht zur Anwendung kommt, soweit es um Beeinträchtigungen des freien Dienstleistungsverkehrs geht, die mittelbar dadurch verursacht werden, dass die nicht-diskriminierende Besteuerung bestimmter Waren zur Verteuerung bestimmter Dienstleistungen führt. Anderenfalls würden derartige steuerliche Maßnahmen einem umfassenden Beschränkungsverbot unterliegen, wenn es sich bei den besteuerten Waren um „Vorprodukte“ für Dienstleistungen handelt, nicht aber, wenn es sich um Waren für den privaten Konsum handelt. Eine solche Differenzierung erscheint wenig überzeugend, so dass davon auszugehen ist, dass die Dienstleistungsfreiheit entsprechend dem Anwendungsbereich des Art. 90 EGV insoweit verdrängt wird, als es um durch fiskalische Maßnahmen verursachte Beeinträchtigungen geht, die aus der Belastung des Steuergegenstandes als solcher resultieren.

Anders verhält es sich demgegenüber, wenn es um Beeinträchtigungen geht, die aus der Auswahl des Steuerschuldners resultieren. Insoweit greift Art. 90 EGV nicht ein, da eine diskriminierende Besteuerung von Waren nicht vorliegt. Würde man z.B. nur ausländische Fluggesellschaften mit einer Kerosinsteuer belegen, dies aber unabhängig davon, ob das getankte Kerosin aus Deutschland oder einem anderen Mitgliedstaat stammt, wäre Art. 90 EGV nicht berührt. Um aber auch insoweit einen angemessenen Schutz des freien Binnenmarktes zu gewährleisten, sind vielmehr die Grundfreiheiten anzuwenden.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass die Einführung einer Kerosinbesteuerung am Maßstab der Dienstleistungsfreiheit zu messen ist, soweit es sich nicht um Beeinträchtigungen handelt, die durch die Belastung des Steuergegenstandes verursacht werden.

Eine an den Bezug des Kerosins in der Bundesrepublik Deutschland anknüpfende Besteuerung belastet zunächst die in Deutschland agierenden Mineralölhändler, deren Waren sich verteuern. Aus dem Wesen der Mineralölsteuer als indirekter Steuer folgt allerdings, dass die Mineralölhändler zwar rechtlich betrachtet die Steuerschuldner sind, diese Steuerlast aber in aller Regel wirtschaftlich gesehen auf ihre Kunden, in diesem Fall also auf die Fluggesellschaften, abwälzen können. Als Abnehmer von Flugbenzin werden also auch die Fluggesellschaften wirtschaftlich belastet. Es ist aber davon auszugehen, dass auch die Fluggesellschaften diese Mehrbelastung an ihre Kunden weitergeben, so dass letzten Endes

¹³² Vgl. Waldhoff in Callies/Ruffert, EUV/EGV, Art. 90 EGV Rn. 16f. m.w.N.

die Fluggäste der wirtschaftliche Steuerträger sind. Die aufgezeigten Beeinträchtigungen sind also am Maßstab der Grundfreiheiten zu messen.

Hinsichtlich der Mineralölhändler ist davon auszugehen, dass diese in aller Regel über ortsfeste Einrichtungen in Deutschland verfügen, so dass insoweit der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit¹³³ berührt ist; sofern in grenznahen Gebieten im Ausland ansässige Mineralölhändler Fluggesellschaften in Deutschland beliefern, wäre die Dienstleistungsfreiheit¹³⁴ berührt. Erforderlich ist ferner das Vorliegen eines grenzüberschreitenden Bezuges¹³⁵, es müsste sich also um Mineralölhändler aus anderen EU-Mitgliedstaaten handeln.

Durch die fiskalische Belastung des Mineralöls liegt eine mittelbare Beeinträchtigung der Mineralölhändler in ihrer Niederlassungs- bzw. Dienstleistungsfreiheit vor. Diese Beeinträchtigung ist allerdings nicht diskriminierend, da weder rechtlich noch faktisch ausländische Mineralölhändler stärker als deutsche betroffen sind; es handelt sich vielmehr um eine unterschiedslose Maßnahme. Unterschiedslose Maßnahmen sind nach der ursprünglich auf die Freiheit des Warenverkehrs bezogene, aber auf alle Grundfreiheiten entsprechend anwendbare¹³⁶ Keck-Rechtssprechung¹³⁷ des EuGH nur dann rechtfertigungsbedürftig, wenn sie eine Marktzugangsbeschränkung¹³⁸ darstellen; unterschiedslose Beschränkungen, die sich erst nach erfolgtem Marktzugang auswirken, bedürfen hingegen keiner Rechtfertigung. Es ist nicht ersichtlich, dass die Erstreckung der Mineralölsteuer auf Flugbenzin den Marktzugang ausländischer Mineralölhändler in irgendeiner Weise erschweren würde; es ist daher anzunehmen, dass es sich entsprechend der Keck-Rechtssprechung um eine nicht rechtfertigungsbedürftige Maßnahme handelt.

Demnach ist festzustellen, dass die Einführung einer Kerosinbesteuerung die Mineralölhändler nicht in Grundfreiheiten verletzen würde.

¹³³Zum Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit vgl. z.B. Tietje in Ehlers, Grundrechte und Grundfreiheiten, § 10 Rn. 13 ff.

¹³⁴ Dazu Pache in Ehlers, Grundrechte und Grundfreiheiten, § 11 Rn. 14 ff.

¹³⁵ Vgl. dazu nur Müller-Graff in Streinz, EUV/EGV, Art. 43 EGV Rn. 20, Art. 49 EGV Rn. 31 ff.

¹³⁶ So zu Recht auch Randelzhofer / Forsthoff in Grabitz / Hilf, EUV/EGV Art. 49 / 50 EGV, Rn. 92 ff.; Ehlers in ders., Grundrechte und Grundfreiheiten, § 7 Rn. 66.

¹³⁷ EuGH, verb. Rs. C-267/91 und C-268/91-*Keck*, Slg. 1993, I-6097.

¹³⁸ Auf das zur Abgrenzung im Sinne der Keck-Rechtssprechung wohl am Besten geeignete Kriterium der Marktzugangsbeschränkung stellen z.B. auch ab Leible in Grabitz / Hilf, EUV/EGV Art. 28 EGV Rn. 28; Koenig/Haratsch, Europarecht, Rn. 560 f.

Hinsichtlich der Fluggesellschaften liegt eine Beeinträchtigung der aktiven Dienstleistungsfreiheit¹³⁹ ausländischer Gesellschaften vor, die in der Bundesrepublik Deutschland Inlandsflüge anbieten. Auch insoweit sind jedoch deutsche Fluggesellschaften in gleicher Weise betroffen, so dass es sich nicht um eine Diskriminierung, sondern um eine unterschiedslose Maßnahme, also um eine bloße Beschränkung handelt. Es ist nicht ersichtlich, dass diese Beschränkung den Marktzugang ausländischer Fluggesellschaften erschweren würde, so dass entsprechend den oben ausgeführten Grundsätzen kein gemeinschaftsrechtlicher Rechtfertigungsbedarf für diese Maßnahme besteht.

Dies gilt sinngemäß auch für die Beschränkung der passiven Dienstleistungsfreiheit¹⁴⁰ deutscher Fluggäste, die mit ausländischen Fluggesellschaften reisen wollen sowie für ausländische Fluggäste, die in Deutschland einen Inlandsflug einer deutschen Fluggesellschaft buchen wollen.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die Einführung einer an den Bezug des Kerosins in der Bundesrepublik Deutschland anknüpfenden Besteuerung mit den Grundfreiheiten des EGV vereinbar ist.

4.) Ergebnis

Primäres Gemeinschaftsrecht steht der Einführung einer an den Bezug des Kerosins in Deutschland anknüpfenden Kerosinbesteuerung nicht entgegen, wenn bei der Steuererhebung weder aus Deutschland stammendes Mineralöl noch deutsche Fluggesellschaften bevorzugt werden.

V.) Vereinbarkeit mit sekundärem Gemeinschaftsrecht

Bei der Prüfung einer Kerosinbesteuerung am Maßstab des sekundären Gemeinschaftsrechts, also der von den Gemeinschaftsorganen im Rahmen des EUV und EGV beschlossenen Verordnungen, Richtlinien und Entscheidungen, die aufgrund des umfassenden Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechts normhierarchisch über dem nationalen Recht

¹³⁹ Randelzhofer / Forsthoff in Grabitz / Hilf, EUV/EGV, Art. 49 / 50 EGV Rn. 42. Vgl. zu den verschiedenen Erscheinungsformen der Dienstleistungsfreiheit auch Pache in Ehlers, Grundrechte und Grundfreiheiten, § 11 Rn. 27 ff.

¹⁴⁰ Randelzhofer / Forsthoff in Grabitz / Hilf, EUV/EGV, Art. 49 / 50 EGV Rn. 43.

stehen, sind insbesondere die Energiesteuer-Richtlinie 2003/96 sowie die Verbrauchsteuersystem-Richtlinie 92/12 zu beachten.

1.) Verbrauchsteuersystem-Richtlinie 92/12

Innerhalb des von den Art. 90 ff. EGV vorgegebenen Rahmens gestaltet die Verbrauchsteuersystem-Richtlinie das gemeinschaftsrechtliche Verbrauchsteuerrecht näher aus. Diese Richtlinie bildet gleichsam den „Allgemeinen Teil“ des EG-Verbrauchsteuerrechts, der diejenigen Vorschriften hält, die bei der Erhebung aller Verbrauchsteuern unabhängig von den Eigenarten der jeweils besteuerten Ware zu beachten sind; vgl. Art. 3 I RL 92/12.¹⁴¹

Art. 6 I RL 92/12 bestimmt, dass die Verbrauchsteuer bei der Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr, d.h. insbesondere bei Entnahme aus dem Steuerlager entsteht. Eine an den Bezug des Kerosins in der Bundesrepublik Deutschland Besteuerung in der unter C) I.) beschriebenen Ausgestaltung wäre mit dieser Vorgabe vereinbar.

Auch im Übrigen sind keine Probleme hinsichtlich der Vereinbarkeit dieser Ausgestaltung mit der Verbrauchsteuersystem-Richtlinie ersichtlich.

2.) Energiesteuer-Richtlinie 2003/96

Innerhalb des Rahmens der Verbrauchsteuersystem-Richtlinie enthält die - normhierarchisch allerdings gleichrangige - Energiesteuer-Richtlinie detaillierte Vorgaben für die Besteuerung verschiedener Energieträger.

Für die Besteuerung von Flugbenzin ist insbesondere Art. 14 RL 2003/96 relevant, dessen Wortlaut bereits unter C) III.) 6.) wiedergegeben wurde. Art. 14 II 1 RL 2003/96 ermöglicht es den Mitgliedstaaten explizit, Kerosin, das zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt auf innerstaatlichen Flügen geliefert wird, zu besteuern. Die Frage, ob diese Besteuerung sich auf alle Fluggesellschaften, die derartige Flüge durchführen, erstrecken kann oder muss, wird in keiner Weise behandelt; damit steht jedenfalls fest, dass die Besteuerung von Fluggesellschaften aus anderen EU-Mitgliedstaaten gemeinschaftsrechtlich zulässig ist.

Fraglich ist, ob die in Anhang I, Tabelle A der Richtlinie 2003/96 genannten Mindeststeuerbeträge für Kraftstoffe¹⁴² als zwingend aufzufassen sind. Die Geltung dieser Mindeststeuerbeträge wird grundsätzlich in Art. 7 I RL 2003/96 angeordnet. Zu prüfen ist

¹⁴¹ Instrukтив zur Konzeption des EG-Verbrauchsteuerrechts und der Bedeutung der Verbrauchsteuersystem-Richtlinie Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Abschnitt B, insbesondere Rn. 9 ff.

¹⁴² Der Mindeststeuersatz für Kerosin beträgt ab dem 1.1. 2004 302,- €/je 1000 l; ab dem 1.1. 2010 330,- €

allerdings, ob Art. 14 II 3 RL 2003/96 eine Abweichung, also die Normierung niedrigerer Steuersätze, ermöglicht. In dieser Hinsicht ist vor allem zu klären, ob sich die dort normierte Abweichungsmöglichkeit allein auf Art. 14 II 2 RL 2003/96, also auf die Besteuerung des zur Verwendung auf innergemeinschaftlichen Flügen bestimmten Flugbenzins auf der Basis bilateraler Abkommen, bezieht, oder auch auf die in Art. 14 II 1 RL 2003/96 normierte Möglichkeit der Mitgliedstaaten, im Alleingang eine Besteuerung des zur Verwendung auf innerstaatlichen Flügen bestimmten Kerosins einzuführen.

Was zunächst den Wortlaut der deutschen, englischen und französischen Fassung des Art. 14 II 3 RL 2003/96 anbelangt, so ist es nahe liegender, den in den Worten „diesen“/„such“/„ces“ zum Ausdruck kommenden Rückverweis mangels näherer Angaben allein auf den unmittelbar vorausgehenden Satz 2 zu beziehen, also allein auf innergemeinschaftliche Flüge. Darüber hinaus ist systematisch anzumerken, dass die im Anhang der Richtlinie 2003/96 normierten Mindeststeuersätze für Kerosin weitgehend leer liefen, wenn man die Abweichungsmöglichkeit auch auf innerstaatliche Flüge bezöge.

Dennoch sprechen die wohl überwiegenden Argumente dafür, dass die Mitgliedstaaten auch bei der Einführung einer Besteuerung des für innerstaatliche Flüge verwendeten Kerosins an die Mindeststeuersätze nicht gebunden sind:

Insbesondere ist bei systematischer Auslegung zu berücksichtigen, dass die Mitgliedstaaten sogar die Möglichkeit haben, auf die Einführung einer Kerosinbesteuerung gänzlich zu verzichten; umso mehr muss es ihnen dann erlaubt sein, die Steuer mit einem niedrigeren Steuersatz einzuführen. Wenn mit anderen Worten schon die Entscheidung darüber, ob überhaupt eine Steuer erhoben wird, ausdrücklich „deharmonisiert“ und den Mitgliedstaaten überlassen wird, dann muss dies für die Frage des Steuersatzes erst recht gelten. Auch aus dem Wortlaut lassen sich Argumente für dieses Ergebnis finden: So wäre die Verwendung des Plurals („in diesen Fällen“ / „in such cases“ / „dans ces cas“) bei einer Bezugnahme lediglich auf Abs. II S. 2 nicht erforderlich gewesen, da im Folgenden auch noch von den Mitgliedstaaten im Plural die Rede ist. Es hätte vielmehr genügt, zu formulieren, dass „in diesem Fall [also im Falle des Abschlusses eines bilateralen Abkommens] ... die Mitgliedstaaten [also die Vertragspartner]... vorschreiben können“. Sinnvoll und notwendig wäre die Verwendung des Plurals „in diesen Fällen“ nur dann, wenn damit sowohl der Abschluss eines bilateralen Abkommens als auch die unilaterale Einführung einer Besteuerung der auf innerstaatlichen Flügen verwendeten Kerosins erfasst werden sollen.

Es ist daher davon auszugehen, dass Art. 14 Abs. II S. 3 auch hinsichtlich des auf innerstaatliche Flüge anzuwendenden Steuersatzes den allgemeinen Vorschriften der Art. 4 und 7 RL 2003/96/EG vorgeht. Die Mitgliedstaaten sind also auch bei der Besteuerung des auf innerstaatlichen Flügen verbrauchten Kerosins an die gemeinschaftsrechtlichen Mindeststeuersätze für Kerosin nicht gebunden.

3.) Ergebnis

Zusammenfassend kann somit festgestellt werden, dass sekundäres Gemeinschaftsrecht der Einführung einer Kerosinbesteuerung in der hier untersuchten Ausgestaltung nicht entgegensteht; die Rechtspraxis deutet darauf hin, dass sich aus Gemeinschaftsrecht auch keine Vorgaben für die Festlegung der Steuersätze entnehmen lassen.

VI.) Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht

Im Hinblick auf die Vereinbarkeit der Einführung einer an den Bezug von Flugbenzin in der Bundesrepublik Deutschland anknüpfenden Kerosinbesteuerung mit den Vorschriften des GG ist neben der Frage nach dem Umfang der deutschen Regelungshoheit insbesondere zu prüfen, ob es sich bei der hier untersuchten Ausgestaltungsform um eine Steuer im Sinne der deutschen Finanzverfassung handelt, um darauf aufbauend die Gesetzgebungskompetenz des Bundes und die Beteiligungsrechte des Bundesrates zu erörtern.

1.) Regelungshoheit der Bundesrepublik Deutschland

Die Besteuerung des von Flugzeugen ausländischer Fluggesellschaften an Bord genommenen Flugbenzins stellt einen Sachverhalt mit Auslandsbezug dar, so dass die in der Steuererhebung liegende Inanspruchnahme von Regelungshoheit durch die Bundesrepublik Deutschland einer Begründung bedarf.¹⁴³ Eine hinreichende Begründung vermag hier das Territorialitätsprinzip¹⁴⁴ zu liefern, demzufolge einem Staat innerhalb seines Staatsgebietes eine grundsätzlich unbegrenzte Regelungsmacht zukommt, der auch ausländische Personen natürlicher oder juristischer Art unterliegen.

¹⁴³ Herdegen, Völkerrecht, § 26 Rn.1

¹⁴⁴ Ausführlich zum Territorialitätsprinzip Doehring, Völkerrecht, S. 42 ff, 352 ff.

2.) Steuercharakter

Zur verfassungsrechtlichen Untersuchung einer Kerosinbesteuerung ist ihre Zuordnung zu einer Abgabenart der deutschen Finanzverfassung notwendig.

Die Regelung der Kerosinbesteuerung im Rahmen des Mineralölsteuergesetzes legt nahe, dass es sich bei der Erhebung der hier untersuchten Ausgestaltung einer Abgabe auf Kerosin um eine Steuer im Rechtssinne handelt. Der verfassungsrechtliche Begriff der Steuern ist in Anlehnung an die Definition in § 3 I AO so auszulegen, dass Steuern Geldleistungen sind, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.¹⁴⁵

Bei der hier untersuchten Ausgestaltung einer Abgabe auf Kerosin liegt kein Gegenleistungsbezug vor. Die Tatsache, dass bei der Einführung einer Abgabe auf Kerosin möglicherweise umweltpolitische Lenkungsziele die fiskalischen Interessen überwiegen, steht dem Steuercharakter nicht entgegen; auch „Lenkungsabgaben“ können Steuern im Rechtssinne sein.¹⁴⁶ Auch eine Zweckbindung des Aufkommens ist zwar im Hinblick auf haushaltsrechtliche Grundsätze problematisch, lässt den Steuercharakter einer Abgabe jedoch unberührt.¹⁴⁷

Die hier untersuchte Ausgestaltung einer Abgabe auf Kerosin fällt somit unter den verfassungsrechtlichen Steuerbegriff.

3.) Gesetzgebungskompetenz

Ausgehend von der Feststellung, dass es sich bei der untersuchten Ausgestaltung einer Abgabe auf Kerosin um eine Steuer im Rechtssinne handelt, ist die Gesetzgebungskompetenz vorrangig nach Art. 105 GG zu beurteilen. Dem Bund steht gemäß Art. 105 II GG die konkurrierende Gesetzgebung für diejenigen Steuern zu, deren Aufkommen ihm ganz oder

¹⁴⁵ Jarass/Pieroth, GG, Art. 105 Rn. 3; Heun in Dreier, GG, Art. 105 Rn. 13 m.w.N. auch aus der Rechtsprechung des BVerfG.

¹⁴⁶ So mit überzeugenden Argumenten z.B. auch Brockmeyer in Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Art. 105 Rn. 6a. Jatzke, System, S. 56 ff. m.w.N. vertritt die Auffassung, dass fiskalische Zwecke allein die Erhebung einer Verbrauchsteuer neben der allgemeinen Umsatzsteuer nicht rechtfertigen könnten; erforderlich sei vielmehr, dass entweder die Steuer ein Wirtschaftsgut erfasse, dessen Erwerb auf eine gesteigerte steuerliche Leistungsfähigkeit des Konsumenten schließen lasse, oder dass mit der Verbrauchsteuer bestimmte gesundheitspolitische oder ökologische Lenkungsziele verfolgt würden.

¹⁴⁷ Ebenso Heun in Dreier, GG, Art. 105 Rn. 15; Maunz in Maunz/Dürig, GG, Art. 105 Rn. 10. Das Bundesverfassungsgericht hat jüngst bekräftigt, dass ein Verstoß gegen haushaltsrechtlichen Grundsatz der Gesamtdeckung jedenfalls dann nicht verfassungswidrig ist, wenn die Zweckbindung nicht in unvertretbarem Ausmaß stattfindet, vgl. 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00 vom 20.4.2004, Rn. 62.

zum Teil zusteht. Das Aufkommen aus der Mineralölsteuer steht gemäß Art. 106 I Nr. 2 GG allein dem Bund zu, so dass eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz vorliegt.¹⁴⁸

Die Zulässigkeit der Inanspruchnahme dieser Kompetenz hängt nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Art. 105 II GG anders als bei den übrigen konkurrierenden Kompetenzen nicht davon ab, ob die Voraussetzungen des Art. 72 II GG vorliegen.¹⁴⁹

Unter finanzverfassungsrechtlichen Gesichtspunkten ist demnach eine Kompetenz des Bundes gegeben. Fraglich ist allerdings, ob sich aus der mit der Erhebung der Steuer (auch) intendierten Lenkungswirkung die zusätzliche Maßgeblichkeit der einschlägigen Sachkompetenzen ergibt. Dazu ist zunächst festzustellen, dass schon die Tatsache, dass es sich bei der Einführung einer Kerosinbesteuerung regelungssystematisch nicht um die Begründung einer neuen Steuer, sondern vielmehr um die Aufhebung einer Steuerbefreiung handelt, dafür spricht, hier von einer primär steuerrechtlichen Regelung auszugehen. Im Übrigen soll nach der im Schrifttum allerdings nicht unumstrittenen Rechtsprechung des BVerfG die steuerliche Gesetzgebungskompetenz angesichts des Einschlusses nichtfiskalischer Zwecksetzungen in den Steuerbegriff auch die Zuständigkeit für die entsprechenden Lenkungs- und Gestaltungsziele umfassen.¹⁵⁰ Unzulässig soll allein die missbräuchliche Umgehung der allgemeinen Kompetenznormen durch steuerliche Regelungen sein.¹⁵¹

Verlangt man hingegen mit Teilen der Literatur beim Vorliegen von Lenkungszwecken sowohl eine steuerliche als auch eine sachliche Zuständigkeit des Bundes, so wäre hier insbesondere Art. 73 Nr. 6 GG heranzuziehen, der dem Bund eine ausschließliche Kompetenz für den Luftverkehr¹⁵² einräumt.

4.) Beteiligung des Bundesrates

Unabhängig davon, ob man die Kompetenz des Bundes allein auf Art. 105 II GG oder zusätzlich auch auf Art. 73 Nr. 6 GG stützt, ist eine Zustimmung des Bundesrates nicht erforderlich, da das Aufkommen aus der Mineralölsteuer allein dem Bund zusteht, vgl. Art.

¹⁴⁸ Heun in Dreier, GG, Art. 106 Rn. 15.

¹⁴⁹ So ausdrücklich auch Maunz in Maunz/Dürig, GG, Art. 105 Rn. 40; ebenso Heun in Dreier, GG, Art. 105 Rn. 34.

¹⁵⁰ Zustimmend Jachmann in vMKS, GG, Art. 105 Rn. 22; vgl. auch Heun in Dreier, GG, Art. 105 Rn. 16 m.w.N. aus der Rechtsprechung und auch zur Gegenauffassung.

¹⁵¹ Heun in Dreier, GG, Art. 105 Rn. 16; als wegen ihrer Unbestimmtheit untauglich kritisiert diese Einschränkung Jachmann in vMKS, GG, Art. 105 Rn. 22.

¹⁵² Zur Reichweite dieser Kompetenz vgl. näher Heintzen in vMKS, GG, Art. 73 Rn. 53.

105 III GG.¹⁵³ An dieser Aufkommenszuordnung vermag auch die partielle Zweckbindung des Aufkommens, die auch die Verbesserung der Verkehrsverhältnisse der Gemeinden umfasst, nichts zu ändern;¹⁵⁴ Aufkommen und Zweckbindung sind als unterschiedliche rechtliche Kategorien zu begreifen.

5.) Ergebnis

Deutsches Verfassungsrecht steht der Einführung einer Kerosinbesteuerung, die an den Bezug des Kerosins in der Bundesrepublik Deutschland anknüpft, nicht entgegen.

VII.) Vereinbarkeit mit innerstaatlichem Recht

Innerstaatliches Recht kann der Einführung einer Kerosinbesteuerung durch Änderung des Mineralölsteuergesetzes normhierarchisch nicht entgegenstehen, da der Gesetzgeber im Rahmen der völkerrechtlichen, gemeinschaftsrechtlichen und verfassungsrechtlichen Vorgaben Gestaltungsfreiheit besitzt.

Notwendig wäre zur Einführung der hier untersuchten Ausgestaltungsvariante allein eine Änderung von § 4 I Nr. 3 lit. a MinöStG; vgl. dazu näher oben unter C) I.) 2.)

VIII.) Zusammenfassung

Die Vorschriften des ChA stehen einer an den Bezug des Kerosins in der Bundesrepublik Deutschland anknüpfenden Kerosinsteuer nicht entgegen, da das ChA sich weder auf an Bord genommene Treibstoffe noch auf Verbrauchsteuern bezieht. Resolutionen des ICAO-Rates oder der ICAO-Versammlung, denen teilweise weiterreichende Vorgaben entnommen werden, stehen einer derartigen Besteuerung rechtlich ebenfalls nicht entgegen, weil sie als rechtlich nicht bindend zu qualifizieren sind.

Die von der Bundesrepublik Deutschland mit den anderen EU-Mitgliedstaaten geschlossenen Luftverkehrsabkommen verbieten lediglich die Belastung zur Verwendung auf internationalen Flügen an Bord genommenen Kerosins mit Verbrauchsteuern. Luftverkehrsabkommen mit Drittstaaten sind für eine Besteuerung innerstaatlicher Flüge nicht relevant, da Drittstaaten keine Verkehrsrechte für innerstaatliche Flüge gewährt werden.

¹⁵³ So für die Kompetenz aus Art. 105 II auch Teichner in Teichner u.a., Energiesteuerrecht, Vorb. MinöStG, Rn. 18.

¹⁵⁴ Teichner in Teichner u.a., Energiesteuerrecht, Vorb. MinöStG Rn. 16; Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rn. C 40.

Gemeinschaftsrecht steht der Einführung einer Kerosinbesteuerung nicht entgegen, solange diese nicht zu einer Benachteiligung ausländischer Waren oder Dienstleistungen führt und sich überdies in das gemeinschaftsrechtliche Verbrauchsteuer-System einfügt. Die hier untersuchte Ausgestaltung erfüllt diese Anforderungen.

Nationales Recht gleich welchen Ranges steht der Einführung einer an den Bezug anknüpfenden Kerosinbesteuerung nicht entgegen.

Die Einführung einer an den Bezug des Kerosins in der Bundesrepublik Deutschland anknüpfenden Kerosinsteuer wäre somit aus rechtlicher Sicht uneingeschränkt möglich.

D) Zulässigkeit einer pauschalierten Kerosinsteuer

Im Folgenden soll untersucht werden, ob zur Vermeidung von Tankering-Strategien der Fluggesellschaften eine Kerosinbesteuerung auch so ausgestaltet werden könnte, dass unabhängig vom Ort der Betankung das auf innerstaatlichen Flügen verbrauchte Kerosin besteuert wird, wobei die Menge des verbrauchten Kerosins aus der Flugstrecke und weiteren Faktoren pauschal ermittelt wird.

I.) Beschreibung der Ausgestaltung und der rechtlichen Grundlagen

Das Modell einer pauschalierten Kerosinbesteuerung soll im Folgenden zunächst präzisiert werden, zugleich sollen die diesbezüglichen rechtlichen Grundlagen erläutert werden.

1.) Beschreibung der untersuchten Ausgestaltungsvariante

Die Einführung einer Kerosinbesteuerung, die an den Betankungsvorgang in der Bundesrepublik Deutschland anknüpft, würde mit hoher Wahrscheinlichkeit dazu führen, dass die Fluggesellschaften ihre Betankungsstrategien darauf ausrichten würden, eine Betankung in der Bundesrepublik Deutschland zu vermeiden. Die umweltpolitischen und fiskalischen Zielsetzungen einer Kerosinbesteuerung könnten auf diese Weise nicht erreicht werden.

Dieses Problem ließe sich durch eine Kerosinbesteuerung lösen, die nicht an den Bezug des Kerosins, sondern unmittelbar an seinen Verbrauch anknüpft. Der Umstand, dass die meisten Verbrauchsteuern nicht an den Verbrauch selbst anknüpfen, sondern auf einer früheren Marktstufe erhoben werden, um dann vom Steuerschuldner auf den Verbraucher als wirtschaftlichen Steuerträger abgewälzt zu werden, liegt ausschließlich in der Verwaltungsökonomie begründet.¹⁵⁵ Eine unmittelbare Besteuerung des Verbrauchs wäre demgegenüber gleichsam eine „Wiederannäherung“ an den eigentlichen Grundgedanken der Verbrauchsteuer.¹⁵⁶ Um den verwaltungstechnischen Aufwand bei einer unmittelbaren Besteuerung des Verbrauchs so klein wie möglich zu halten, erscheint auf den ersten Blick¹⁵⁷ eine pauschalierte Erhebung als besonders geeignet.

¹⁵⁵ Vgl. Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rn. C 11.

¹⁵⁶ Eine unmittelbare Erhebung ist zwar in der Praxis die Ausnahme, aus Sicht des deutschen Rechts aber nicht als system- oder verfassungswidrig einzustufen, vgl. Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, a.a.O. Kritisch zur unmittelbaren Belastung des Verbrauchers mit Nachsteuern Jatzke, System, S. 75 ff.

¹⁵⁷ Zum auch nicht größeren verwaltungstechnischen Aufwand bei einer auf Nachweispflichten der Fluggesellschaften basierenden konkret verbrauchsbezogenen Besteuerung vgl. unten unter E.) I.).

Der Begriff der Pauschalierung meint in diesem Zusammenhang, dass eine Kerosinbesteuerung nicht auf der tatsächlich auf jedem einzelnen Flug verbrauchten Kerosinmenge basieren soll, sondern vielmehr auf einer Art Durchschnittsverbrauch. Dazu wäre detailliert zu ermitteln, wie viel Kerosin im Durchschnitt auf welcher inländischen Flugstrecke unter Berücksichtigung von Umwegfaktoren von welchem Flugzeugtyp mit welchen Triebwerken und evtl. bei welcher Beladung verbraucht wird. Diese Durchschnittswerte wären in einem ebenso detaillierten Steuertarif als fiktiver Verbrauch festzusetzen. Es wäre also zu normieren, dass auf der Strecke Hamburg-Düsseldorf unter Berücksichtigung eines Umwegfaktors von z.B. 1,25 von einem bestimmten Flugzeugtyp mit bestimmten Motoren und bei voller Beladung eine bestimmte Menge Kerosin als verbraucht gilt. Unter Heranziehung dieses Steuertarifs in Kombination mit einem Steuerbetrag pro Mengeneinheit Kerosin könnte dann eine solche Steuer erhoben werden, ohne dass dazu genaue Daten von den einzelnen Flügen erhoben werden müssten. Erforderlich wäre lediglich eine Ermittlung aller überhaupt durchgeführten Flüge.

Steuerschuldner wären bei einer solchen Kerosinsteuer zweckmäßigerweise die Fluggesellschaften als unmittelbare Verbraucher, die die Steuer durch ihre Preisgestaltung auf ihre Kunden abwälzen könnten.

Hervorzuheben ist schließlich, welche Treibstoffmengen bzw. welche Flüge mit einer solchen Kerosinsteuer erfasst werden sollen: Untersucht wird im Folgenden ausschließlich die Möglichkeit der Besteuerung des zwischen zwei inländischen Flughäfen verbrauchten Kerosins; nicht hingegen, ob darüber hinaus auch die Besteuerung von zwischen einem deutschen Flughafen und der Grenze des deutschen Luftraums verbrauchtem Flugbenzin möglich wäre.

2.) Rechtliche Grundlagen

Aus rechtlicher Sicht unterscheidet sich diese Ausgestaltungsvariante von der unter C.) untersuchten Variante insbesondere durch folgende Faktoren: Zum einen differenzieren sowohl das ChA als auch die bilateralen Abkommen zwischen an Bord befindlichem und an Bord genommenem Kerosin. Zum anderen liegt in der unmittelbaren Besteuerung des Verbrauches eine Abweichung vom derzeit im deutschen und europäischen Verbrauchsteuerrecht dominierenden Erhebungssystem. Schließlich ist der Umstand zu berücksichtigen, dass es bei einer solchen pauschalierten Besteuerung zur fiskalischen

Belastung von an Bord von Flugzeugen in die Bundesrepublik Deutschland importiertem Kerosin kommen kann.

Im Folgenden soll daher zunächst ein kurzer Überblick darüber gegeben werden, aus welchen Normen des innerstaatlichen Rechts sich die Steuerfreiheit von an Bord von Flugzeugen in die Bundesrepublik Deutschland eingeführten Treibstoffen derzeit ergibt, um damit zugleich die notwendigen Änderungen des deutschen Rechts aufzuzeigen.

a) Steuerbefreiung aufgrund von § 4 MinöStG

Hervorzuheben ist zunächst, dass § 4 I Nr. 3 lit. a) MinöStG, also die Steuerbefreiung für Mineralöle, die als Luftfahrtbetriebsstoff verwendet werden, auch einer pauschalierten Besteuerung entgegensteht. Die Norm steht nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Bezugsvorgang, sondern bestimmt ohne weitere Konkretisierung, dass Mineralöle, die als Luftfahrtbetriebsstoff verwendet werden, steuerfrei bleiben. Es wäre daher notwendig, einen entsprechenden Vorbehalt zugunsten der Norm, die die pauschalierte Kerosinbesteuerung auf inländischen Flügen regelt, in § 4 I Nr. 3 lit. a) MinöStG aufzunehmen.

Auf der Basis dieser Änderung wäre die Einführung einer pauschalierten Kerosinbesteuerung auf Inlandsflügen möglich, soweit es sich um in Deutschland getanktes Kerosin handelt.

b) Steuerbefreiung von importiertem Kerosin

Hinsichtlich der Steuerfreiheit von an Bord von Flugzeugen in die Bundesrepublik Deutschland eingeführtem Kerosin ist zwischen Flugzeugen, die aus anderen EU-Mitgliedstaaten kommen, und solchen, die aus Drittstaaten kommen, zu differenzieren. Maßgeblich ist insoweit nicht der Eigentümer des Luftfahrzeuges, sondern der tatsächliche Abflugort der jeweiligen Maschine.

aa) Import aus anderen EU-Staaten¹⁵⁸

Für den Import von Kerosin an Bord von Flugzeugen aus anderen EU-Mitgliedstaaten ergibt sich die Steuerbefreiung aus § 19 MinöStG, der wie folgt lautet:

„(1) Wird Mineralöl nach § 1 Abs. 3, ausgenommen Erdgas, aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen, entsteht die Steuer dadurch, daß der Bezieher

¹⁵⁸ Dazu ausführlich Soyk, Mineralölsteuerrecht, S. 177 ff.

1. das Mineralöl im Steuergebiet in Empfang nimmt oder
2. das außerhalb des Steuergebiets in Empfang genommene Mineralöl in das Steuergebiet verbringt oder verbringen läßt.

Steuerschuldner ist der Bezieher. Der Bezug durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts steht dem Bezug zu gewerblichen Zwecken gleich.

(2) Wird Mineralöl aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates in anderen als den in Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 genannten Fällen in das Steuergebiet verbracht, entsteht die Steuer dadurch, daß es erstmals im Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten oder verwendet wird. Steuerschuldner ist, wer es in Besitz hält oder verwendet. Satz 1 gilt nicht für Kraftstoffe in Hauptbehältern von anderen Beförderungsmitteln als Wasserfahrzeugen, von Spezialcontainern, von Arbeitsmaschinen und -geräten, ausgenommen solche auf Wasserfahrzeugen und anderen schwimmenden Vorrichtungen, von land- und forstwirtschaftlichen Fahrzeugen sowie von Kühl- und Klimaanlage.

(3) ...“

§ 19 MinöStG verankert in Absatz I zunächst das dem gemeinschaftlichen Verbrauchsteuerrecht zugrunde liegende Bestimmungslandprinzip¹⁵⁹ im deutschen Recht. Das Bestimmungslandprinzip besagt im Wesentlichen, dass für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die zu gewerblichen Zwecken innerhalb der Gemeinschaft in einen anderen Mitgliedstaat verbracht werden, die Steuer im Empfangsstaat entsteht. Dies gilt sowohl dann, wenn Mineralöle unter Steueraussetzung transportiert werden, wenn also im Abgangsstaat noch kein Steueranspruch entstanden ist, als auch, wenn Mineralöle aus dem steuerrechtlich freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten bezogen werden, wenn also im Abgangsstaat bereits ein Steueranspruch entstanden ist.¹⁶⁰ In letzterem Fall ist die im Abgangsstaat entrichtete Steuer zu erstatten. § 19 MinöStG betrifft nur diese letztgenannte Alternative, bei der Mineralöle aus dem steuerrechtlich freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten bezogen werden.

Dabei ist zu beachten, dass der Begriff des freien Verkehrs nicht positiv voraussetzt, dass im Abgangsstaat tatsächlich ein Steueranspruch entstanden ist, der Begriff umfasst vielmehr auch die Fälle, in denen im Abgangsstaat aufgrund von Steuervergünstigungen ein Steueranspruch nicht entstanden ist.¹⁶¹ Auch in den Fällen, in denen das an Bord eines Flugzeuges befindliche Kerosin im Entsendestaat steuerfrei bezogen worden ist, handelt es sich also um Kerosin aus dem freien Verkehr dieses Mitgliedstaates.

¹⁵⁹ Vgl. zum Bestimmungslandprinzip Eilers/Bahns/Sedlaczek in: von der Groeben/Schwarze, EUV/EGV, Art. 93 EGV Rn. 21 ff.

¹⁶⁰ Vgl. Soyk, Mineralölsteuerrecht, S. 177.

¹⁶¹ Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rn. D 6; ebenso Reiche in Teichner u.a., Energiesteuerrecht, § 19 MinöStG Rn. 7.

Vor dem Hintergrund dieser Grundregel werden in § 19 I Nr. 1 und 2 MinöStG zwei Steuerentstehungstatbestände normiert, die auf an Bord von Flugzeugen importiertes Kerosin beide nicht zutreffen. Einschlägig wäre vielmehr § 19 II 1 MinöStG;¹⁶² hier greift aber die Ausnahmeregel des § 19 II 3 MinöStG ein, durch die Kraftstoffe in den Hauptbehältern von Beförderungsmitteln von der Steuerentstehung ausgenommen sind.

Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass sich die Steuerbefreiung für in den Tankbehältern von Flugzeugen aus anderen EU-Mitgliedstaaten importiertes Kerosin aus § 19 II 3 MinöStG ergibt. In § 19 II MinöStG wäre demnach für Luftfahrzeuge ein entsprechender Vorbehalt zugunsten der Norm, die die pauschalierte Kerosinbesteuerung auf inländischen Flügen regelt, aufzunehmen.

bb) Import aus Drittstaaten

Für Kerosin, das in den Hauptbehältern von Flugzeugen aus Drittstaaten in die Bundesrepublik Deutschland eingeführt wird, bestimmt § 23 MinöStG, dass u.a. für die Steuerentstehung und die Person des Steuerschuldners die Zollvorschriften entsprechend gelten.¹⁶³ § 31 III Nr. 3 MinöStG ermächtigt den Bundesfinanzminister, durch Rechtsverordnung Steuerbefreiungen für aus Drittländern unmittelbar eingeführte Mineralöle festzusetzen. Dementsprechend bestimmt § 1 EVerbStBV, dass solche Waren grundsätzlich von besonderen Verbrauchsteuern befreit sind, die nach den Vorschriften der Zollbefreiungsverordnung (EG), der Art. 184 f. Zollkodex oder der deutschen Zollverordnung von Einfuhrabgaben befreit sind. Treibstoffe in den Hauptbehältern von Luftfahrzeugen sind gemäß § 21 I der deutschen Zollverordnung von Einfuhrabgaben befreit.¹⁶⁴

¹⁶² Vgl. das Beispiel bei Soyk, Mineralölsteuerrecht, S. 179.

¹⁶³ Näher dazu Soyk, Mineralölsteuerrecht, S. 184 ff.; detailliert zum Zollverfahren auch Reiche in Teichner u.a., Energiesteuerrecht., § 23 MinöStG, Rn. 18 ff.

¹⁶⁴ Reiche in Teichner u.a., Energiesteuerrecht., § 23 MinöStG Rn. 28 f.; Soyk, Mineralölsteuerrecht, S. 189 ff. Zum besseren Verständnis soll hier ein kurzer Überblick über die Systematik des gemeinschaftsrechtlichen Zollrechtes gegeben werden.

Ausgangspunkt aller Überlegungen zu diesem Thema muss der Umstand sein, dass die EG eine Zollunion ist, die durch die Aufhebung aller Zölle zwischen den Mitgliedern und die Aufstellung eines gemeinsamen Außenzolltarifs für den Handelsverkehr mit Drittstaaten gekennzeichnet ist.

Die Kompetenz für die Festsetzung des Außenzolltarifs und aller damit zusammenhängenden Regelungen liegt bei der EG. Mit dem so genannten Zollkodex (ZK), einer VO im Sinne von Art. 249 EGV, liegt eine umfassende Kodifizierung des gemeinschaftlichen Zollrechts vor. Aufgrund einer in Art. 249 ZK enthaltenen Ermächtigung hat die EG-Kommission die Zollkodex-Durchführungs-VO (ZK-DVO) erlassen. Im Rang einer VO nach Art. 249 EGV steht auch die Zollbefreiungs-VO (vgl. auch Art. 184 ZK), die zahlreiche tarifliche und außertarifliche Zollbefreiungstatbestände auführt.

Als wesentliche Rechtsquellen des deutschen Rechts, dem lediglich eine lückenfüllende und ergänzende Wirkung zukommt, sind insbesondere das Zollverwaltungsgesetz (ZollVG) und die aufgrund der in den §§ 29, 30 ZollVG enthaltenen Ermächtigung erlassenen Zollverordnung (ZollV) zu nennen. Die Zollverordnung enthält in Umsetzung gemeinschaftsrechtlicher Ermächtigungen zahlreiche außertarifäre Befreiungstatbestände. Die in §

Im Ergebnis ergibt sich die Steuerbefreiung in dieser Konstellation also aus § 21 I der deutschen Zollverordnung. Eine Besteuerung könnte demnach regelungstechnisch dadurch erreicht werden, dass die Verweisung des § 1 EVerbStV auf die zollrechtlichen Befreiungstatbestände dahingehend eingeschränkt wird, dass diese Befreiungstatbestände nur für das für innergemeinschaftliche und internationale Flüge verwendete Kerosin gelten. Eine Änderung der zollrechtlichen Vorschriften ist also nicht erforderlich.

3.) Zusammenfassung

Zur Vermeidung von Tankering-Strategien könnte eine Kerosinbesteuerung unabhängig vom Ort der Betankung in pauschalierter Form, d.h. aufgrund eines unter Einbeziehung diverser Parameter berechneten Durchschnittsverbrauchs, erhoben werden. Dazu müsste nicht nur die allgemeine Steuerbefreiung des § 4 Abs. I Nr. 3 lit. a) MinöStG auf internationale und innergemeinschaftliche Flüge eingeschränkt werden, sondern auch die spezifischen Befreiungen für das an Bord von Luftfahrzeugen in die Bundesrepublik Deutschland importierte Flugbenzin entsprechend angepasst werden. Erforderlich wären daher zusätzlich Änderungen des § 19 II 3 MinöStG (zur Ermöglichung einer Besteuerung des aus anderen EU-Mitgliedstaaten an Bord von Flugzeugen in die Bundesrepublik Deutschland verbrachten Kerosins) und des § 1 EVerbStV (zur Ermöglichung einer Besteuerung des aus Drittstaaten an Bord von Flugzeugen in die Bundesrepublik Deutschland eingeführten Kerosins).

II.) Vereinbarkeit mit dem Chicagoer Abkommen

Im Folgenden ist zu untersuchen, ob eine pauschalierte Kerosinbesteuerung mit den Vorgaben des ChA vereinbar ist.

1.) Art. 15

Bezüglich der Vereinbarkeit einer pauschalierten Kerosinbesteuerung mit Art. 15 ChA ergeben sich keine wesentlichen Unterschiede gegenüber der unter C.) untersuchten Ausgestaltungsvariante.

21 I ZollV enthaltene Zollbefreiung für Flugbenzin kann auf die Art. 133, 139 ZollbfrVO enthaltene Ermächtigung gestützt werden.

Art. 15 ChA erfasst selbst im Falle seiner nicht gegebenen Anwendbarkeit auf innerstaatliche Flüge seinem Wortlaut nach keine Steuern, sondern nur gegenleistungsbezogene Abgaben. Auch eine pauschalierte Kerosinsteuer würde jedoch zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfes dienen und keinen Gegenleistungsbezug aufweisen.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass Art. 15 ChA sich nur auf Abgaben bezieht, die lediglich für das Recht der Durchreise, Einreise oder Ausreise eines Luftfahrzeuges erhoben werden. Eine pauschalierte Kerosinsteuer würde jedoch an den Verbrauch anknüpfen und stünde mit dem Recht auf Durch-, Ein- oder Ausreise in keinerlei Verbindung.

Dementsprechend ist festzuhalten, dass Art. 15 ChA der Einführung einer pauschalierten Kerosinsteuer nicht entgegensteht.

2.) Art. 24

Während Art. 24 ChA seinem Wortlaut nach der unter C.) untersuchten Ausgestaltungsvariante offensichtlich nicht entgegensteht, ist die Rechtslage im Bezug auf eine pauschalierte Besteuerung dem ersten Anschein nach weniger eindeutig.

Die deutsche Fassung des Art. 24 I Satz 1 und 2 ChA soll daher hier noch einmal zitiert werden:

„Luftfahrzeuge auf einem Flug nach, von oder über dem Hoheitsgebiet eines anderen Vertragsstaats sind vorbehaltlich der Zollvorschriften dieses Staates vorübergehend zollfrei zu lassen. Treibstoffe, Schmieröle, Ersatzteile, übliche Ausrüstungsgegenstände und Bordvorräte, die sich bei Ankunft in dem Hoheitsgebiet eines anderen Vertragsstaates an Bord eines Luftfahrzeuges eines Vertragsstaates befinden und beim Verlassen des Hoheitsgebietes des anderen Staates an Bord geblieben sind, sind von Zollabgaben, Untersuchungsgebühren oder ähnlichen staatlichen oder örtlichen Abgaben und Gebühren befreit.“¹⁶⁵

Die Vereinbarkeit einer pauschalierten Kerosinbesteuerung mit diesen Vorgaben hängt damit zum einen davon ab, ob Art. 24 I 2 ChA auf innerstaatliche Flüge überhaupt anwendbar ist, zum anderen davon, ob eine pauschalierte Kerosinsteuer unter die verbotenen Abgabenarten fällt.

a) Anwendbarkeit auf innerstaatliche Flüge

Die Anwendbarkeit des Art. 24 I 2 ChA auf innerstaatliche Flüge hängt zunächst davon ab, welche Bedeutung den Formulierungen „Ankunft im Hoheitsgebiet“ und „Verlassen des

¹⁶⁵ Vgl. zum englischen und französischen Wortlaut bereits oben unter C.) II.) 2.) a).

Hoheitsgebietes“ zukommt.¹⁶⁶ Fraglich ist insoweit insbesondere, ob der Begriff des Hoheitsgebietes den Luftraum umfasst oder ob er sich auf den Erdboden und den Küstenbereich beschränkt.

Im allgemeinen völkerrechtlichen Sprachgebrauch umfasst der Begriff des Hoheitsgebietes, der mit dem Begriff des Staatsgebiets in diesem Kontext gleichgesetzt werden kann,¹⁶⁷ nicht nur den durch Grenzziehungen einem bestimmten Staat zugeordneten Teil der Erdoberfläche, sondern auch das Küstenmeer, das unter dem Staatsgebiet liegende Erdreich und den Luftraum über dem Staatsgebiet.¹⁶⁸ Das Staatsgebiet ist demnach keine Fläche, sondern ein Raum.¹⁶⁹ Der Luftraum wiederum geht in einer bestimmten, nicht unumstrittenen Höhe in den Weltraum über, der als *res communis omnium* keinem Staat zugeordnet ist. Wenngleich keiner der verschiedenen Vorschläge zur Bestimmung der oberen Grenze des Luftraums auf allgemeine Akzeptanz gestoßen ist, kann doch festgestellt werden, dass nach sämtlichen Ansichten ein Luftraum von jedenfalls 80 km Höhe dem Staatsgebiet zuzuordnen ist.¹⁷⁰ Demzufolge sind die Bereiche des Luftraumes, in denen sich der zivile Flugverkehr abspielt, unstreitig dem Hoheitsgebiet eines Staates zuzuordnen.

Legt man Art. 24 I 2 ChA im Lichte dieses allgemeinen völkerrechtlichen Sprachgebrauches aus, so kommt man zu dem Ergebnis, dass eine Besteuerung innerstaatlichen Flüge von dieser Regelung nicht erfasst wird, da auf solchen Flügen das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland nicht verlassen wird.

Allerdings ist zu beachten, dass das ChA an diesem Punkt vom allgemeinen völkerrechtlichen Sprachgebrauch abweicht: Wie sich aus der Zusammenschau der Art. 1 und 2 ChA ergibt, unterscheidet das Abkommen zwischen dem Hoheitsgebiet, das die Landgebiete und Hoheitsgewässer umfassen soll, und der Lufthoheit, die sich auf den Raum über dem Hoheitsgebiet eines Staates beziehen soll.¹⁷¹ Der Luftraum wird hier also nicht als Teil des Hoheitsgebietes aufgefasst, sondern als eigenständiger Bereich.

Dieser Sprachgebrauch wird allerdings innerhalb des ChA keineswegs konsequent durchgehalten. Zwar finden sich zahlreiche Beispiele für eine entsprechende

¹⁶⁶ Vgl. zu dieser Problematik auch Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 54 ff.

¹⁶⁷ Wesentliches Kennzeichen des Staatsgebietes ist es, dass dem Staat das exklusive Recht zur Ausübung von Hoheitsgewalt auf diesem Gebiet zukommt; vgl. Doehring, Völkerrecht, Rn. 88.

¹⁶⁸ Vgl. nur Ipsen, Völkerrecht, § 23 Rn. 2 m.w.N.

¹⁶⁹ So die prägnante Formulierung von Ipsen a.a.O.

¹⁷⁰ Ipsen, Völkerrecht, § 23 Rn. 2.

¹⁷¹ So auch Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 56

Begriffsverwendung;¹⁷² es lassen sich aber auch eine Reihe von Normen finden, in denen der Terminus „Hoheitsgebiet“ den Luftraum offensichtlich umfassen soll.¹⁷³ So spricht z.B. Art. 27 ChA nicht nur vom Einflug in das Hoheitsgebiet, sondern auch vom Durchflug durch (!) das Hoheitsgebiet mit oder ohne Landung. Art. 26 ChA regelt die Untersuchung von Unfällen, die sich im Hoheitsgebiet eines anderen Vertragsstaates ereignen; es ist kaum anzunehmen, dass diese Bestimmung nicht für Unfälle gelten soll, die sich im Luftraum des anderen Vertragsstaates abspielen. Art. 11 ChA bestimmt, dass die Luftverkehrsvorschriften eines Vertragsstaates u.a. auf den Betrieb und Verkehr von Luftfahrzeugen innerhalb (!) seines Hoheitsgebietes in bestimmter Weise anzuwenden seien. Auch Art. 12 ChA spricht von in dem Hoheitsgebiet eines Vertragsstaates verkehrenden Luftfahrzeugen sowie von in dem entsprechenden Hoheitsgebiet geltenden Luftverkehrsregeln. Zu erwähnen sind schließlich die Art. 5 und 10 ChA, in denen jeweils zwischen dem Einfliegen in das Hoheitsgebiet und der Vornahme einer Landung unterschieden wird, obwohl den Art. 1 und 2 ChA zufolge das Hoheitsgebiet überhaupt erst mit der Landung erreicht wird.

Es ist somit festzustellen, dass der Begriff des Hoheitsgebietes im ChA in unterschiedlicher Weise verwendet wird:¹⁷⁴ Teilweise umfasst er entsprechend dem allgemeinen völkerrechtlichen Sprachgebrauch auch den Luftraum, teilweise bezieht er sich entsprechend der in den Art. 1 und 2 ChA angelegten Systematik nur auf die Erdoberfläche. Vor dem Hintergrund dieser inkonsistenten Begrifflichkeiten soll im Folgenden versucht werden, die Reichweite des Begriffes „Hoheitsgebiet“ in Art. 24 ChA aus dem Zusammenhang und dem Sinn und Zweck dieser Norm zu ermitteln.

Art. 24 I 1 ChA spricht vom Überfliegen des Hoheitsgebietes und setzt damit offensichtlich voraus, dass der Luftraum kein Teil des Hoheitsgebietes ist. Der für die Zulässigkeit einer pauschalierten Kerosinbesteuerung allein relevante Art. 24 I 2 ChA liefert kein so eindeutiges Ergebnis. Art. 24 I 2 ChA besagt kurz gefasst, dass Treibstoffe, die sich sowohl bei der Ankunft im als auch beim Verlassen des Hoheitsgebietes eines anderen Vertragsstaates an Bord eines Luftfahrzeuges befunden haben, mit bestimmten Abgaben nicht belastet werden dürfen. Würde man den Begriff des Hoheitsgebietes im Sinne der in den Art. 1 und 2 ChA angelegten Systematik verstehen, so wären im Ergebnis alle Treibstoffe von den entsprechenden Abgaben befreit, soweit sie nicht entweder zwischen dem Einflug in den

¹⁷² Vgl. z.B. die Art. 6, 8 und 9 ChA, in denen jeweils vom Überfliegen des Hoheitsgebietes die Rede ist, nicht etwa vom Durchfliegen.

¹⁷³ Die im Folgenden genannten Beispiele lassen sich durchweg auch in der englischen Sprachfassung sinngemäß wiederfinden.

¹⁷⁴ Dies übersiehen Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 56 ff.

deutschen Luftraum und der Landung¹⁷⁵ oder bei Bodenbewegungen verbraucht werden. Legt man dieses Verständnis zugrunde, so hätte man allerdings auf das Erfordernis des An-Bord-Bleibens beim Verlassen des Hoheitsgebietes auch verzichten können; es hätte genügt, alle bei Ankunft im Hoheitsgebiet an Bord befindlichen Treibstoffe von den entsprechenden Abgaben zu befreien. Das Erfordernis des An-Bord-Bleibens ist jedenfalls nicht erforderlich, um ausgeladene Treibstoffe von der Abgabenvergünstigung auszunehmen, da diese Konstellation in Art. 24 I 3 ChA selbständig geregelt ist. Somit ist festzustellen, dass das Kriterium des An-Bord-Bleibens nur dann Sinn macht, wenn man den Begriff des Hoheitsgebietes im Sinne des allgemeinen völkerrechtlichen Sprachgebrauches versteht.¹⁷⁶ Dann nämlich ergibt sich, dass das an Bord von Luftfahrzeugen in die Bundesrepublik Deutschland eingebrachte Kerosin in den Genuss der normierten Abgabenvergünstigungen kommt, soweit es nicht innerhalb des deutschen Luftraumes verbraucht wird. Im Zusammenhang des Art. 24 ChA erscheint es somit angebracht, den Begriff des Hoheitsgebietes so auszulegen, dass er auch den Luftraum umfasst und somit eine Abgabenbelastung des auf innerstaatlichen Flügen verbrauchten Treibstoffes mit Abgaben gleich welcher Art zulässt.

Dieses Auslegungsergebnis wird durch zwei weitere Überlegungen gestützt:

Zum einen ist zu beachten, dass die Abgabenregelungen vieler bilateraler Abkommen eine dem Art. 24 I 2 ChA vergleichbare Regelung enthalten, auf die der Satz folgt, dass diese Befreiung auch gilt, „soweit die an Bord ... befindlichen Waren auf dem Flug über dem Hoheitsgebiet der letztgenannten Vertragspartei verbraucht werden.“ Diese Praxis verdeutlicht, dass die Abgabenbelastung des Verbrauchs über fremdem Hoheitsgebiet einer eigenständigen Regelung bedarf; während sich Befreiungen wie die in Art. 24 I 2 ChA normierte nur auf das im Transit befindliche Kerosin erstrecken sollen.

Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass die Intention des Chicagoer Abkommens offensichtlich in der Förderung und Erleichterung der internationalen Zivilluftfahrt und nicht des innerstaatlichen Flugverkehrs liegt. Dies wird bereits aus dem offiziellen Titel des

¹⁷⁵ Skeptisch hinsichtlich der Zulässigkeit einer Besteuerung in dieser Konstellation Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 55 mit Fn. 55.

¹⁷⁶ Dieser Befund wird durch die in Doc. 8632 „ICAO's policies on taxation in the field of International Air Transport“ zusammengefassten Grundsätze bezüglich der Besteuerung von Flugbenzin unterstützt. Eine Abgabenbefreiung soll danach gewährt werden für Treibstoffe, die sich bei Ankunft eines Luftfahrzeuges in einem anderen Vertragsstaat in den Tanks dieses Luftfahrzeuges befinden und nicht ausgeladen werden. Auf das Kriterium des An-Bord-Bleibens, das im Kontext des Art. 24 darauf hindeutet, dass innerstaatliche Flüge von der Abgabenbefreiung nicht erfasst werden, wird also verzichtet; dafür sollen die Abgabenvergünstigungen nur gewährt werden für Luftfahrzeuge „engaged in international air transport“. Diese Regelung weist eindeutig auf den Zusammenhang zwischen dem Kriterium des An-Bord-Bleibens und der Erfassung innerstaatlicher Flüge hin.

Abkommens („Convention on International Civil Aviation“) wie aus dem Wortlaut der Präambel deutlich, in der durchgängig von der Entwicklung der internationalen Luftfahrt die Rede ist. Vor dem Hintergrund dieser generellen Intention des Vertrages erscheint es angebracht, seine Bestimmungen im Zweifel so auszulegen, dass die Regelung der innerstaatlichen Luftfahrt soweit als möglich den Vertragsstaaten überlassen bleibt.

Als Zwischenergebnis ist damit festzuhalten, dass der Begriff des Hoheitsgebietes in Art. 24 I 2 ChA so auszulegen ist, dass er den Luftraum der Vertragsstaaten umfasst, so dass diese Norm einer Belastung des auf innerstaatlichen Flügen verbrauchten Kerosins mit Abgaben gleich welcher Art nicht entgegensteht.¹⁷⁷

b) Erfasste Abgabenarten

Hilfswise ist darüber hinaus zu untersuchen, ob Art. 24 I 2 ChA sich überhaupt auf Verbrauchsteuern erstreckt. Dem Wortlaut nach gilt eine Abgabenbefreiung für „Zollabgaben, Untersuchungsgebühren oder ähnliche staatliche Abgaben oder örtliche Abgaben und Gebühren“.¹⁷⁸

Der Begriff der „national or local duties and charges“ ist grundsätzlich sehr weit gefasst und würde im Zweifel auch Steuern gleich welcher Art umfassen.¹⁷⁹ Er erfährt allerdings eine deutliche Konturierung und Einschränkung durch das vorangestellte „similar“. Es muss sich also um Abgeben handeln, die eine strukturelle, rechtssystematische Nähe zu „customs duties“ (Zollabgaben) oder „inspection fees“ (Untersuchungsgebühren) aufweisen.¹⁸⁰

Charakteristisches Merkmal von Zollabgaben ist die Anknüpfung des Abgabentatbestandes an den Grenzübertritt einer Ware.¹⁸¹ Demgegenüber knüpft eine pauschalierte Kerosinsteuer nicht an den Grenzübertritt von Kerosin an, sondern an den Verbrauch. Dies wird besonders deutlich aus dem Umstand, dass sich eine derartige Steuer nicht auf das Kerosin erstrecken soll, das im Luftraum, also im Staatsgebiet, der Bundesrepublik Deutschland verbraucht wird, soweit es sich nicht um einen Flug zwischen zwei deutschen Flughäfen handelt. Es erfolgt also gerade keine Anknüpfung an den Grenzübertritt, vielmehr soll sogar das zwischen der Grenze des deutschen Luftraumes und dem ersten bzw. letzten Flughafen in Deutschland verbrauchte Kerosin grundsätzlich steuerfrei bleiben. Die Tatsache, dass es sich bei einer pauschalierten Kerosinbesteuerung nicht um eine zollgleiche Abgabe handelt, wird

¹⁷⁷ So auch Jatzke, System, S. 129.

¹⁷⁸ „customs duty, inspection fees or similar national or local duties and charges.“

¹⁷⁹ So für den Begriff der duties auch Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 52 f.

¹⁸⁰ Dies übersehen Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen, S. 51 ff., vollständig.

¹⁸¹ Witte/Wolffgang, Zollrecht, S. 29.

schließlich auch daraus deutlich, dass in der Bundesrepublik Deutschland an Bord genommenes Kerosin der gleichen Belastung unterliegt.¹⁸²

Untersuchungsgebühren zeichnen sich ebenso wie alle anderen Arten von Gebühren in rechtssystematischer Betrachtung insbesondere durch ihren Gegenleistungsbezug aus. Eine pauschalierte Kerosinsteuer wird jedoch nicht als Entgelt für irgendeine staatliche Leistung, sondern zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfes des Staates erhoben. Auch wird die Höhe der Steuer unabhängig von den zur Beseitigung der durch den Luftverkehr verursachten Umweltschäden notwendigen Aufwendungen ermittelt. Ein irgendwie gearteter Gegenleistungsbezug liegt damit nicht vor.

Zusammenfassend kann somit festgestellt werden, dass eine pauschalierte Kerosinsteuer Zollabgaben oder Untersuchungsgebühren in keiner Weise ähnlich ist, so dass sie nicht unter die von Art. 24 I 2 ChA erfassten Abgaben fällt.

c) Zwischenergebnis

Art. 24 ChA steht der Erhebung einer pauschalierten Kerosinbesteuerung auf innerstaatlichen Flügen nicht entgegen, da diese Regelung weder auf innerstaatliche Flüge noch auf Steuern anwendbar ist.

3.) ICAO-Sekundärrecht

Wie unter C.) II.) 4.) ausführlich erläutert, kommt dem ICAO-Rat die Kompetenz zu, steuerliche Fragen im Wege von Richtlinien zu regeln. Als Richtlinien können vor dem Hintergrund der langjährigen Rechtspraxis der ICAO nur solche Regelungen begriffen werden, die zu Anhängen des ChA erklärt worden sind. Die Vertragsstaaten haben die Pflicht, diese Richtlinien nach Möglichkeit in nationales Recht umzusetzen. Wenn sie es für notwendig erachten, können die Vertragsstaaten auch im Nachhinein von bestehenden Richtlinien abweichen.

Von den derzeit existierenden Anhängen des ChA beschäftigt sich allein Annex 9 mit der Belastung des Luftverkehrs durch Abgaben. Die betreffende Bestimmung findet sich in Kapitel 4, Abschnitt E des Annex 9; ihr rechtsverbindlicher Teil soll hier nochmals zitiert werden:

¹⁸² Auf dieses Kriterium zur Abgrenzung von Zöllen und Verbrauchsteuern heben auch Witte/Wolffgang a.a.O. ab.

4.36 *“Stores and commissary supplies imported into the territory of a Contracting State for use on board aircraft in international service shall be relieved from import duties and taxes, subject to compliance with the customs regulations of the State.”*

Den im 1. Kapitel des Annex 9 niedergelegten Begriffsbestimmungen zufolge umfasst der Begriff der „stores and supplies“ auch für den Betrieb eines Luftfahrzeuges bestimmte Treibstoffe.

Damit erfasst diese Regelung zwar Treibstoffe; sie verbietet jedoch nur deren Belastung mit Importabgaben aller Art und bezieht sich überdies auf die Konstellation, dass Treibstoffe in das Hoheitsgebiet eines anderen Staates eingeführt werden, um dann von Flugzeugen auf internationalen Flügen verwendet zu werden.

Auch den unter 4.37 bis 4.39 normierten und den bereits zitierten eigentlichen standard ergänzenden, unverbindlichen “recommended practices” kann kein Verbot einer pauschalierten Kerosinbesteuerung auf innerstaatlichen Flügen entnommen werden. Die Empfehlung 4.38 bezieht sich zwar auf die Abgabefreiheit von (u.a.) an Bord verbrauchten Treibstoffen, nimmt aber Kabotage-Flüge und damit die hier untersuchten innerstaatlichen Flüge ausdrücklich aus.

4.) ICAO-Dokumente

Wie bereits unter C.) II.) 4.) dargestellt, sind sämtliche von den ICAO-Organen beschlossene und nicht zu Anhängen des ChA erklärte Dokumente als rechtlich unverbindliches soft-law zu qualifizieren, die der rechtlichen Zulässigkeit vertragsstaatlicher Maßnahmen nicht entgegenstehen können.¹⁸³

5.) Ergebnis

Weder das ChA selbst noch die verschiedenen von den ICAO-Organen beschlossenen Dokumente stehen der Einführung einer pauschalierten Kerosinbesteuerung entgegen.

¹⁸³ Hinsichtlich der in Doc. 8632 „ICAO’s policies on taxation in the field of International Air Transport“ zusammengefassten Grundsätze bezüglich der Besteuerung von Flugbenzin ist anzumerken, dass diese Grundsätze sich ausdrücklich nur auf Luftfahrzeuge „engaged in international air transport“ beziehen.

III.) Vereinbarkeit mit bilateralen Verträgen

Zu untersuchen ist weiter, inwieweit die bilateralen Luftverkehrsabkommen, deren grundsätzliche Bedeutung und inhaltliche Struktur bereits unter C.) III.) dargestellt wurde, einer pauschalierten Besteuerung entgegenstehen.

Relevant für die Besteuerung innerstaatlicher Flüge sind allein die von der Bundesrepublik Deutschland mit den anderen EU-Mitgliedstaaten geschlossenen Abkommen, da die mit Drittstaaten geschlossenen Abkommen keine Verkehrsrechte für innerstaatliche Flüge gewähren, vgl. dazu C.) III.) 4.).

Für die Zulässigkeit der Besteuerung deutscher Luftfahrzeuge spielen bilaterale Abkommen keine Rolle.

Von der Anwendbarkeit der Abgabenklauseln der mit den anderen EU-Mitgliedstaaten geschlossenen Abkommen auf innerstaatliche Flüge ist auszugehen, obwohl die entsprechenden Verkehrsrechte sich nicht aus den Abkommen, sondern aus Gemeinschaftsrecht ergeben, vgl. C.) III.) 5.) a). Die entsprechenden Klauseln der bilateralen Abkommen werden nicht durch Art. 14 II der RL 2003/96 verdrängt, vgl. C.) III.) 5.) b).

Im Folgenden ist daher zu untersuchen, ob eine pauschalierte Ausgestaltung mit dem Inhalt der einzelnen von der Bundesrepublik Deutschland mit den anderen EU-Mitgliedstaaten geschlossenen Abkommen vereinbar ist.

1.) Typ I: Keine Befreiung des an Bord befindlichen Kerosins von Verbrauchsteuern

Beispielhaft soll erneut die entsprechende Klausel des mit Österreich geschlossenen Abkommens betrachtet werden, die daher hier noch einmal zitiert werden soll:

"(1) Die von einem der bezeichneten Unternehmen der einen Vertragspartei verwendeten Luftfahrzeuge, die in das Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei einfliegen und aus ihm wieder ausfliegen oder es durchfliegen, einschließlich der an Bord befindlichen Treibstoffe, Schmieröle, Ersatzteile, üblichen Ausrüstungsgegenstände und Bordvorräte, bleiben frei von Zöllen und sonstigen bei der Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr von Waren erhobenen Abgaben. Das gilt auch, soweit die an Bord der genannten Luftfahrzeuge befindlichen Waren auf dem Flug über dem Hoheitsgebiet der letztgenannten Vertragspartei verbraucht werden.

(2) Treibstoffe, Schmieröle, Bordvorräte, Ersatzteile und übliche Ausrüstungsgegenstände, die in das Hoheitsgebiet der einen Vertragspartei vorübergehend eingeführt werden, um dort unmittelbar oder nach der Lagerung in die Luftfahrzeuge eines bezeichneten

Unternehmens der anderen Vertragspartei eingebaut oder sonst an Bord genommen zu werden oder aus dem Hoheitsgebiet der erstgenannten Vertragspartei auf andere Weise wieder ausgeführt zu werden, bleiben frei von den in Absatz I genannten Zöllen und sonstigen Abgaben,

(3) Treibstoffe und Schmieröle, die im Hoheitsgebiet der eine Vertragspartei an Bord der Luftfahrzeuge eines bezeichneten Unternehmens der anderen Vertragspartei genommen und im internationalen Fluglinienverkehr verwendet werden, bleiben frei von den in Absatz I genannten Zöllen und sonstigen Abgaben und von etwaigen besonderen Verbrauchsabgaben.

(4) Jede Vertragspartei kann die in den Absätzen 1 bis 3 genannten Waren unter Zollüberwachung halten.

(5) Soweit für die in den Absätzen 1 bis 3 genannten Waren Zölle und sonstige Abgaben nicht erhoben werden, unterliegen diese Waren nicht den sonst für sie geltenden wirtschaftlichen Ein-, Aus- und Durchfuhrverboten und -beschränkungen."

Gemäß Absatz I bleiben an Bord österreichischer Luftfahrzeuge befindliche Treibstoffe frei von Zöllen und sonstigen bei der Ein-, Aus- und Durchfuhr erhobenen Abgaben, und zwar auch dann, wenn sie auf dem Flug über deutschem Hoheitsgebiet verbraucht werden.

Die Reichweite der letztgenannten Regelung erscheint fraglich. Es bleibt unklar, ob sich diese Regelung auf einen Überflug ohne Landung in der Bundesrepublik Deutschland bezieht, auf einen innerdeutschen Flug oder auf beide Alternativen. Da in den bilateralen Abkommen regelmäßig keine Verkehrsrechte für innerdeutsche Flüge eingeräumt wurden, legt eine historische Auslegung die Annahme nahe, dass sich diese Regelung allein auf die Fälle eines Überfluges ohne Landung beziehen sollte.

Letzten Endes kann diese Frage aber dahinstehen, da jedenfalls nur eine Befreiung von Zöllen und sonstigen bei der Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr von Waren erhobenen Abgaben eingeräumt wird. Eine Verbrauchsteuer auf Kerosin knüpft jedoch unabhängig von ihrer konkreten Ausgestaltung in keiner Weise an die Ein-, Aus- oder Durchfuhr an, sondern allein an den Tatbestand des Verbrauchs. Dies ergibt sich, wie bereits erwähnt, deutlich daraus, dass in der Bundesrepublik Deutschland an Bord genommenes Kerosin der gleichen Belastung unterliegt; außerdem daraus, dass eine Besteuerung von bei internationalen Flügen in die Bundesrepublik Deutschland eingeführtem Flugbenzin nicht erfolgen soll. Ein systematischer Vergleich mit Absatz III unterstreicht dieses Ergebnis: An Bord genommenes Kerosin wird explizit von den in Absatz I genannten Zöllen und sonstigen Abgaben sowie von etwaigen

besonderen Verbrauchsabgaben befreit. Diese Formulierung lässt keinen Zweifel daran, dass die Absatz I genannten Abgaben besondere Verbrauchsabgaben, unter die eine Kerosinbesteuerung zweifelsfrei fällt, nicht einschließen; anderenfalls wäre die zusätzliche Erwähnung der besonderen Verbrauchsabgaben völlig überflüssig. Dieses Argument ist im Übrigen nicht nur rechtslogisch zwingend, sondern führt auch zu einem inhaltlich überzeugenden Ergebnis:

Im Ergebnis bleibt so nämlich die Freiheit der Vertragspartner zu einer fiskalischen Belastung des auf Inlandsflügen verbrauchten Kerosins bestehen, und zwar bezüglich aller denkbaren Ausgestaltungsvarianten. Für die Betankungsvariante ergibt sich dies aus der ausdrücklichen Anknüpfung an internationale Flüge, für die pauschalierte Variante daraus, dass an Bord befindliches Kerosin nicht von Verbrauchsabgaben befreit wird. Auf Inlandsflüge bezogen, stellt Absatz I somit sicher, dass österreichische Luftfahrzeuge bzw. die an Bord befindlichen Treibstoffe nicht schlechter gestellt werden, weil sie das benötigte Kerosin aus dem Ausland mitbringen. Um eine solche Schlechterstellung gegenüber deutschen Luftfahrzeugen zu verhindern, erfolgt eine Freistellung von allen Abgaben, die von Inländern, die ihr Flugbenzin in der Bundesrepublik Deutschland beziehen, nicht entrichtet werden müssen. Nicht beabsichtigt ist jedoch eine Besserstellung gegenüber deutschen Luftfahrzeugen auf Inlandsflügen. Eine Verbrauchsteuer, die unabhängig vom Ort der Betankung alle Luftfahrzeuge gleichermaßen betrifft, bleibt daher zulässig.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass das zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Österreich geschlossene bilaterale Luftverkehrsabkommen einer pauschalierten Besteuerung des auf innerdeutschen Flügen verbrauchten Flugbenzins nicht entgegensteht.

Die Abgabenklauseln der von der Bundesrepublik Deutschland mit Finnland, Estland, Lettland, Litauen, Tschechien, Ungarn und Malta geschlossenen Luftverkehrsabkommen sind von ihrer Struktur und ihrem Inhalt her exakt deckungsgleich mit dem mit Österreich geschlossenen Abkommen; auch sie stehen daher einer pauschalierten Besteuerung des auf innerdeutschen Flügen verbrauchten Flugbenzins nicht entgegen.

Vergleichbar ist auch das mit Portugal geschlossene Abkommen, das zwar etwas anders strukturiert ist, jedoch die gleiche Unterscheidung zwischen an Bord befindlichen Treibstoffen, die von Zöllen, Untersuchungsgebühren oder ähnlichen Abgaben und Gebühren befreit werden, und an Bord genommenen Treibstoffen, die zusätzlich von etwaigen besonderen Verbrauchsabgaben befreit werden, aufweist. Überdies gelten die

Abgabenvergünstigungen dieses Abkommen ausdrücklich nur für im internationalen Fluglinienverkehr verwendete Luftfahrzeuge.

Trotz deutlich abweichender Struktur lässt sich die gleiche Argumentation auch auf die von der Bundesrepublik Deutschland mit Irland und den Niederlanden geschlossenen Abkommen anwenden, auch hier erfolgt eine Differenzierung zwischen an Bord befindlichen Treibstoffen, die von Zöllen, Untersuchungsgebühren oder ähnlichen Abgaben und Gebühren befreit werden, und an Bord genommenen Treibstoffen, die zusätzlich von etwaigen besonderen Verbrauchsabgaben befreit werden.

Entsprechendes gilt bei wiederum anderem Aufbau auch für die von der Bundesrepublik Deutschland mit Polen und Zypern geschlossenen Abkommen; auch in diesen Abkommen wird zusätzlich an das Vorliegen von internationalem Luftverkehr angeknüpft.

2.) Typ II: Abgabenbefreiung nur für im internationalen Verkehr eingesetzte Luftfahrzeuge

Eine Reihe weiterer Luftverkehrsabkommen gewähren Abgabenvergünstigungen nur für Luftfahrzeuge, die im internationalen Luftverkehr eingesetzt werden. Als Beispiel eines solchen Abkommens sei das zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Schweden geschlossene Abkommen zitiert:

*„(1) Die Vertragsstaaten gewähren für die Luftfahrzeuge, die von einem benannten Unternehmen des anderen Vertragsstaates ausschließlich im internationalen Luftverkehr verwendet werden, folgende Abgabenvergünstigungen:
...“*

Für Luftfahrzeuge, die auf innerdeutschen Flügen eingesetzt werden, und die an Bord befindlichen bzw. verbrauchten Treibstoffe bestehen demnach keinerlei Abgabenvergünstigungen.

Eine vergleichbare Struktur weisen auch die von der Bundesrepublik Deutschland mit Luxemburg und Dänemark geschlossenen Abkommen auf.

Hinsichtlich dieser drei Abkommen ist zu beachten, dass an Bord befindliche Treibstoffe auch für Anschlussflüge zwischen zwei Punkten im deutschen Hoheitsgebiet von Zöllen und bei der Einfuhr, Ausfuhr und Durchfuhr erhobenen Abgaben freigestellt sind. Auch aus diesen Klauseln folgt aber nicht die Unzulässigkeit einer pauschalierten Kerosinbesteuerung auf innerdeutschen Flügen, da erstens Verbrauchsteuern von den genannten Abgaben nicht umfasst werden, während sie in den Betankungsklauseln dieser Abkommen eigens erwähnt werden, und zweitens die begriffliche Kombination von Anschlussflügen und internationalem

Flugverkehr zwingend ergibt, dass es sich um Flüge handelt, bei denen keine Passagiere oder Güter allein zwischen deutschen Orten transportiert werden, dass also gerade keine innerstaatlichen Flüge gemeint sind.

Auch die von der Bundesrepublik Deutschland mit Frankreich und Spanien geschlossenen Abkommen lassen sich diesem Typ zuordnen: Beide Abkommen knüpfen zunächst an ein im internationalen Luftverkehr verwendetes Luftfahrzeug an und differenzieren zudem zwischen an Bord befindlichen Treibstoffen, die von Zöllen, Untersuchungsgebühren oder ähnlichen Abgaben und Gebühren befreit werden, und an Bord genommenen Treibstoffen, die zusätzlich von etwaigen besonderen Verbrauchsabgaben befreit werden. Eine den drei vorgenannten Abkommen entsprechende besondere Regelung von Anschlussflügen liegt nicht vor.

3.) Abkommen mit Italien

Trotz Vorliegens einer eigenständigen Struktur weist auch das von der Bundesrepublik Deutschland mit Italien geschlossene bilaterale Abkommen die gleiche Differenzierung zwischen an Bord befindlichen Treibstoffen, die von Zöllen, Untersuchungsgebühren oder ähnlichen Abgaben und Gebühren befreit werden, und an Bord genommenen Treibstoffen, die zusätzlich von etwaigen besonderen Verbrauchsabgaben befreit werden, auf.

4.) Abkommen mit Belgien

Die Abgabenklausel des von der Bundesrepublik Deutschland mit Belgien geschlossenen Abkommens knüpft nicht explizit an die Verwendung der begünstigten Luftfahrzeuge im internationalen Luftverkehr an. Wie in den anderen bilateralen Abkommen bleiben an Bord von Luftfahrzeugen befindliche Treibstoffe frei von Zöllen und sonstigen bei der Ein-, Aus- und Durchfuhr erhobenen Abgaben. Für an Bord genommene Treibstoffe wird allerdings keine weiterreichende Befreiung gewährt, besondere Verbrauchsabgaben werden also an keiner Stelle erwähnt. Aufgrund des einheitlichen Sprachgebrauchs der von der Bundesrepublik Deutschland geschlossenen Luftverkehrsabkommen kann jedoch trotz der Unmöglichkeit des bei allen bisher untersuchten Abkommen möglichen Gegenschlusses ausgeschlossen werden, dass der Begriff der bei der Ein-, Aus- und Durchfuhr erhobenen Abgaben Verbrauchsteuern umfasst. Auch dieses Abkommen steht somit einer pauschalierten Besteuerung des auf innerstaatlichen Flügen verbrauchten Flugbenzins nicht entgegen.

5.) Abkommen mit dem Vereinigten Königreich

Separat zu untersuchen bleibt schließlich das von der Bundesrepublik Deutschland mit dem Vereinigten Königreich geschlossene Abkommen. Auch in diesem Abkommen werden an Bord befindliche Treibstoffe nur von Zöllen sowie von bei der Ein-, Aus- und Durchfuhr erhobenen Abgaben und von Inspektionsgebühren befreit. Zwar werden besondere Verbrauchsabgaben auch in den Betankungsklauseln dieses Abkommens nicht erwähnt, doch gilt das zum deutsch-belgischen Abkommen Ausgeführte entsprechend.

6.) Abkommen mit Slowenien und der Slowakei

Die von der Bundesrepublik Deutschland mit der Slowakei und Slowenien geschlossenen Abkommen sind bislang, soweit ersichtlich, noch nicht ratifiziert worden und dementsprechend auch noch nicht veröffentlicht worden; diese Abkommen können daher nicht in die Untersuchung mit einbezogen werden.

7.) Standard clauses der EU für zukünftige bilaterale Abkommen

Eine der unter C.) III.) 7.) beschriebenen Klausel vergleichbare Regelung, die die Möglichkeit einer pauschalierten Besteuerung des auf innerstaatlichen Flügen verbrauchten Kerosins ausdrücklich festschreibt, ist in den neuen standard-clauses für Abkommen mit Drittstaaten nicht enthalten.

Eine pauschalierte Besteuerung wäre dennoch zulässig, soweit an Bord befindliche Treibstoffe entsprechend der bisherigen Praxis nur von Zöllen und bei der Einfuhr, Ausfuhr und Durchfuhr von Waren erhobenen Abgaben befreit werden. Die standard-clauses stehen der Fortsetzung dieser Praxis nicht entgegen. Allerdings dürfte die Tatsache, dass eine an den Bezug von Flugbenzin anknüpfende Besteuerung ausdrücklich zugelassen ist, die Herleitung der Zulässigkeit einer pauschalierten Besteuerung durch Auslegung des Abkommens nicht eben erleichtern.

An dieser Stelle ist aber nochmals darauf hinzuweisen, dass bilaterale Abkommen mit Drittstaaten für die Zulässigkeit einer pauschalierten Besteuerung des auf innerstaatlichen Flügen verbrauchten Kerosins nur dann relevant werden, wenn den jeweiligen Vertragspartnern überhaupt Kabotagerechte eingeräumt werden.

8.) Importklauseln

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die in den allermeisten Abkommen enthaltenen Klauseln, denen zufolge Treibstoffe, die vorübergehend in das Hoheitsgebiet der einen Vertragspartei eingeführt werden, um dort unmittelbar oder nach Lagerung von einem Luftfahrzeug eines bezeichneten Unternehmens der anderen Vertragspartei an Bord genommen zu werden, von Zöllen und bei der Einfuhr, Ausfuhr und Durchfuhr erhobenen Abgaben frei bleiben, der Erhebung einer pauschalierten Kerosinsteuer nicht entgegenstehen. Der Umstand, dass Treibstoffe zoll- und einfuhrabgabefrei eingeführt werden, ändert nichts daran, dass diese Treibstoffe nach An-Bord-Nahme und bei Verbrauch auf einem innerstaatlichen Flug entsprechend besteuert werden können.

9.) Ergebnis

Die von der Bundesrepublik Deutschland mit den anderen EU-Mitgliedstaaten geschlossenen bilateralen Luftverkehrsabkommen stehen der Einführung einer pauschalierten Besteuerung des auf innerstaatlichen Flügen verbrauchten Flugbenzins nicht entgegen.

IV.) Vereinbarkeit mit primärem Gemeinschaftsrecht

Hinsichtlich der Vereinbarkeit einer pauschalierten Kerosinbesteuerung mit primärem Gemeinschaftsrecht treten keine grundlegenden Unterschiede gegenüber der unter C.) untersuchten Ausgestaltung auf, so dass auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden kann.

Auch eine pauschalierte Kerosinbesteuerung ist demnach mit Art. 90 EGV und den Grundfreiheiten vereinbar.

V.) Vereinbarkeit mit sekundärem Gemeinschaftsrecht

Im Folgenden ist zu untersuchen, ob eine pauschalierte Kerosinbesteuerung mit den Vorschriften des sekundären Gemeinschaftsrechts vereinbar ist. Dazu sind über die Richtlinien 2003/96 und 92/12 hinaus auch zollrechtliche Vorschriften zu prüfen.

1.) Verbrauchsteuersystem-Richtlinie 92/12 EWG

Bei einer pauschalierten Kerosinbesteuerung würde die Steuer erst nach der Entnahme aus dem Steuerlager entstehen; während es bei der unter C.) untersuchten Ausgestaltungsvariante schon im Moment der Entnahme aus dem Steuerlager zur Steuerentstehung kommt. Fraglich ist daher, ob durch Gemeinschaftsrecht ein bestimmter Zeitpunkt für die Steuerentstehung zwingend vorgegeben ist.

Die insoweit maßgeblichen Bestimmungen der RL 92/12 finden sich in Art. 6:

„(1) Die Verbrauchsteuer entsteht mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder mit der Feststellung von Fehlmengen gemäß Artikel 14 Absatz 3. Als Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr gelten

a) jede - auch unrechtmässige - Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung;

b) jede - auch unrechtmässige - Herstellung dieser Erzeugnisse ausserhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung;

c) jede - auch unrechtmässige - Einfuhr dieser Waren, sofern sie nicht einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellt worden sind.

(2) Die Voraussetzungen für das Entstehen des Steueranspruchs und der maßgebende Verbrauchsteuersatz richten sich nach den Bestimmungen, die zum Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs in dem Mitgliedstaat gelten, in dem die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr stattfindet oder die Fehlmengen festgestellt werden. Die Verbrauchsteuer wird nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bestimmungen erhoben und eingezogen, wobei die Mitgliedstaaten auf im Inland hergestellte Waren und auf Waren mit Herkunft aus anderen Mitgliedstaaten dieselben Bestimmungen für die Erhebung und die Einziehung anwenden.“

Eine Entnahme aus dem Verfahren der Steueraussetzung ist insbesondere die Entnahme aus einem Steuerlager, vgl. die Begriffsbestimmung in Art. 4 lit. b) der RL 92//12.

Für die Untersuchung der Vorgaben für den Zeitpunkt und das Anknüpfungsmoment der Steuerentstehung ist im Folgenden zunächst zu unterscheiden zwischen Flugbenzin, das in der Bundesrepublik Deutschland oder einem anderen EU-Mitgliedstaat an Bord genommen wurde, einerseits, und in Drittstaaten getanktem Kerosin andererseits.

a) Steuerentstehung bei in der EU oder in Deutschland getanktem Kerosin

Sowohl bei der pauschalierten Besteuerung von in der Bundesrepublik Deutschland an Bord genommenem als auch bei der pauschalierten Besteuerung von in einem anderen EU-

Mitgliedstaaten getanktem Flugbenzin kommt es zu einer Besteuerung des Verbrauchs von bereits im steuerrechtlich freien Verkehr befindlichen Treibstoffen.

Wie bereits ausgeführt, setzt der Begriff des steuerrechtlich freien Verkehrs das Entstehen eines Steueranspruches nicht zwingend voraus. Auch Kerosin, das zur steuerbefreiten Verwendung aus einem Steuerlager entnommen wird, befindet sich somit im steuerrechtlich freien Verkehr. Wird also Flugbenzin aus einem Steuerlager in Deutschland oder in einem anderen Mitgliedstaat zur Verwendung auf einem innerstaatlichen Flug an Bord genommen, so wird es damit in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt; und zwar auch dann, wenn tatsächlich aufgrund einer Steuerbefreiung ein Steueranspruch zunächst nicht begründet wird. Bezüglich der Zulässigkeit einer Besteuerung von Waren aus dem steuerrechtlich freien Verkehr in Deutschland ist weiter zu differenzieren zwischen Waren, die einem deutschen Steuerlager entnommen wurden, und solchen, die in einem anderen Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden.

aa) Steuerentstehung bei in anderen EU-Mitgliedstaaten getankten Treibstoffen

Für die letztgenannten Waren gilt im Falle ihrer gewerblichen Verwendung das bereits erwähnte Bestimmungslandprinzip¹⁸⁴, demzufolge ein Steueranspruch im Empfangsstaat entsteht, während die im Abgangsstaat entrichtete Steuer zurückzuerstatten ist, vgl. Art. 7 I und VI der RL 92/12. Während Art. 7 I RL 92/12 zunächst nur das Bestimmungslandprinzip als solches festschreibt, enthalten die Art. 7 II und 9 RL 92/12 einzelne Tatbestände, in denen das Bestimmungslandprinzip zur Anwendung kommt¹⁸⁵. Die Einfuhr von Treibstoffen, die sich in den Hauptbehältern von Kraftstoffen befinden, fällt unter Art. 9 RL 92/12:

„(1) Unbeschadet der Artikel 6, 7 und 8 entsteht die Verbrauchsteuer, wenn die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten werden. In diesem Fall wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat geschuldet, auf dessen Gebiet sich die Waren befinden, und von der Person, in deren Besitz sie sich befinden.“

Anders als Art. 6 RL 92/12 beinhaltet Art. 9 RL 92/12 also keine Vorgaben für den Zeitpunkt der Steuerentstehung, wohl aber hinsichtlich der Person des Steuerschuldners.¹⁸⁶ Eine Anwendung der Regelungen des Art. 6 RL 92/12 kommt aus sachlichen Gesichtspunkten nicht in Betracht, da sich die Waren bereits im freien Verkehr befinden. Die Besteuerung

¹⁸⁴ Für Waren, die in einem anderen Mitgliedstaat zum privaten Konsum erworben sind, gilt hingegen das Ursprungslandprinzip, demzufolge die Steuer nur im Erwerbsstaat erhoben wird, vgl. Art. 8 RL 92/12.

¹⁸⁵ Vgl. zur Funktion des Art. 9 als Auffangtatbestand Jatzke, System, S. 204 f.

¹⁸⁶ Gleiches gilt im Übrigen auch für die in Art. 7 II normierten Entstehungstatbestände, vgl. Art. 7 III.

muss also nach der Entnahme aus dem Steuerlager, d.h. innerhalb des freien Verkehrs ansetzen. Da diesbezüglich eine gemeinschaftsrechtliche Regelung fehlt,¹⁸⁷ ist davon auszugehen, dass den Mitgliedstaaten hinsichtlich des Zeitpunktes der Steuerentstehung ein eigener Gestaltungsspielraum zukommt. Eine unmittelbar an den Tatbestand des Verbrauchs anknüpfende Besteuerung erscheint demnach zulässig. Die Vorgaben des Art. 9 RL 92/12 hinsichtlich der Person des Steuerschuldners lassen im Übrigen eine unmittelbare Besteuerung der Luftfahrtgesellschaften zu; denn die Luftfahrtgesellschaften sind diejenigen Personen, die das steuerpflichtige Kerosin in Besitz halten.

Die Zulässigkeit dieses Besteuerungsmodells lässt sich im Übrigen auch aus Art. 24 der RL 2003/96 herleiten, der wie folgt lautet:

„(1) In den steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaats überführte Energieerzeugnisse, die in den Hauptbehältern von Nutzfahrzeugen enthalten und als Kraftstoff für diese Fahrzeuge bestimmt sind bzw. in Spezialcontainern mitgeführt werden und dem Betrieb der Anlagen, mit denen diese Container ausgestattet sind, während der Beförderung dienen, sind in den anderen Mitgliedstaaten von der Verbrauchsteuer befreit.“

Die Existenz dieser Spezialbestimmung für Kraftfahrzeuge verdeutlicht zunächst, dass die Anwendung des Bestimmungslandprinzips auf bereits getankte Kraftstoffe grundsätzlich nicht nur möglich, sondern sogar systematisch zwingend ist - anderenfalls hätte es dieser Spezialregelung nicht bedurft.

Eine Anwendung des Bestimmungslandprinzips auf Kraftstoffe könnte allerdings auch so ausgestaltet werden, dass der Betankungsstand bei der Einfuhr der Kraftstoffe, also im Moment des Grenzübertritts, ermittelt wird und die dabei festgestellte Kraftstoffmenge besteuert wird. Bei einer solchen Besteuerung würde nicht der konkrete Verbrauch als Anknüpfungspunkt dienen, sondern die eingeführte Menge; Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld wäre damit der Grenzübertritt der Kraftstoffe, nicht der Moment des Verbrauchs. Im Fall der Kerosinbesteuerung dürfen die Mitgliedstaaten allerdings unilateral nur das auf innerstaatlichen Flügen verbrauchte Kerosin besteuern. Die Richtlinie 2003/96 erlaubt eine Besteuerung des auf innergemeinschaftlichen Flügen verbrauchten Kerosins nur für den Fall, dass zwischen den Mitgliedstaaten entsprechende bilaterale Vereinbarungen getroffen werden. Umgekehrt wird die Einführung einer Kerosinbesteuerung auf innerstaatlichen Flügen ausdrücklich in das Ermessen der Mitgliedstaaten gestellt. Die RL 2003/96 lässt also eine

¹⁸⁷ Insbesondere lässt sich auch Art. 6 I lit. c) nicht auf die Einfuhr aus anderen Mitgliedstaaten anwenden, sondern allein auf die Einfuhr aus Drittstaaten in das Gebiet der Gemeinschaft; vgl. nur die Legaldefinition der Einfuhr in Art. 5 I UA 1 RL 92/12.

uneingeschränkte Anwendung des Bestimmungslandprinzips nicht zu. Da es sich bei der Energiesteuer-Richtlinie jedoch um eine im Verhältnis zur Verbrauchsteuersystem-Richtlinie gleichrangige, jedoch jüngere und speziellere Norm handelt, ist davon auszugehen, dass das Bestimmungslandprinzip bei der Besteuerung von Flugbenzin nur vorbehaltlich der durch die RL 2003/96 vorgegebenen Modifikationen zur Anwendung kommen kann.

Eine Anwendung des Bestimmungslandprinzips auf an Bord befindliches Flugbenzin unter Berücksichtigung der Beschränkung der Besteuerungsmöglichkeit auf innerstaatliche Flüge lässt aber keine andere Lösung zu als den Vergleich der Betankungsstände beim Start vor und bei der Landung nach einem innerstaatlichen Flug. Diese Ausgestaltung stellt somit die einzig mögliche Form der grundsätzlich zulässigen Anwendung des Bestimmungslandprinzips auf an Bord befindliches Flugbenzin unter Berücksichtigung der Reduzierung des mitgliedstaatlichen Spielraums auf eine Besteuerung des auf innerstaatlichen Flügen verbrauchten Kerosins dar. Die Pauschalierung wiederum stellt dieses aus dem Bestimmungslandprinzip entwickelte Grundkonzept nicht in Frage, sie basiert exakt auf dem gleichen Prinzip und ersetzt lediglich aus verwaltungsökonomischen Gründen den Abgleich der Betankungsstände durch eine pauschalierte Berechnung des Verbrauchs.

Zwar ist zuzugeben, dass dieses Besteuerungsmodell Probleme im Hinblick auf die Erstattung einer evtl. bereits im Ausland entrichteten Mineralölsteuer aufwirft, da nur ein Teil des im Ausland bereits besteuerten Kerosins auf innerstaatlichen Flügen verbraucht wird und damit der deutschen Besteuerung unterfällt. Dies Problem stellt sich aber unabhängig davon, ob man die Besteuerung auf innerstaatliche Flüge beschränkt oder das gesamte im deutschen Luftraum verbrauchte Flugbenzin erstreckt, da in jedem Fall zu berücksichtigen ist, dass ein Teil der steuerpflichtigen Ware bereits vor dem Erreichen des deutschen Luftraumes verbraucht wird. Diese Schwierigkeiten liegen jedoch in der Konsequenz der systematisch gebotenen Anwendung des Bestimmungslandprinzips auf im Verbrauch befindliche Waren.

bb) Steuerentstehung bei in Deutschland getankten Treibstoffen

Hinsichtlich der Waren, die in der Bundesrepublik Deutschland in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt werden, ist dagegen davon auszugehen, dass eine an den Verbrauch anknüpfende Besteuerung nicht zulässig ist. Das Rechtsinstitut des steuerrechtlich freien Verkehrs würde seinen Sinn verlieren, wenn man die darin befindlichen Waren innerhalb des Landes der Überführung in den freien Verkehr doch noch einem Steueranspruch unterwerfen würde. Der freie Verkehr zeichnet sich gerade dadurch aus, dass der Steueranspruch bereits

entstanden ist;¹⁸⁸ dass „jedermann im Prinzip mit den Erzeugnissen nach Belieben und ohne weitere steuerliche Beschränkungen verfahren“ darf;¹⁸⁹ folglich können für im freien Verkehr befindliche Waren im gleichen Land keine Steueransprüche mehr entstehen. Demnach ist anzunehmen, dass die Anknüpfungspunkte für die Steuerentstehung in Art. 6 I RL 92/12 abschließend geregelt sind.

Auch die Bestimmung des Art. 6 II 1 RL 92/12, demzufolge sich die Voraussetzungen der Entstehung des Steueranspruchs nach mitgliedstaatlichem Recht richten, kann in systematischer Zusammenschau mit Art. 6 I RL 92/12 nicht so verstanden werden, dass die Mitgliedstaaten den Zeitpunkt der Steuerentstehung abweichend von den Vorschriften des Abs. I bestimmen können.¹⁹⁰ Die Tatsache, dass sich eben diese Voraussetzungen für die Entstehung des Steueranspruchs nach dem im Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs geltenden mitgliedstaatlichen Recht richten sollen, belegt, dass der Begriff der Voraussetzungen des Steueranspruchs hier den Zeitpunkt der Steuerentstehung nicht umfasst. Auf die Bedeutung eines einheitlichen und von mitgliedstaatlichen Sonderwegen freien Systems für die Entstehung der Steueransprüche weist auch die folgende - allerdings recht unbestimmte - Passage aus der Präambel der RL 92/12 hin:

„Um die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes sicherzustellen, muß der Steueranspruch in allen Mitgliedstaaten identisch sein.“

Eine an den Verbrauch anknüpfende Besteuerung von in der Bundesrepublik Deutschland an Bord genommenen Treibstoffen ist somit unzulässig.

b) Steuerentstehung bei in Drittstaaten getankten Treibstoffen

Zu untersuchen ist schließlich die Rechtslage bezüglich des unmittelbar aus Drittstaaten in die Bundesrepublik Deutschland eingeführten Kerosins.¹⁹¹ Maßgeblich ist insoweit Art. 6 I lit. c) der RL 92/12, demzufolge die Einfuhr der Waren als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr gilt und damit der Steueranspruch im Zeitpunkt der Einfuhr entsteht.

Um dieser Vorgabe gerecht zu werden, müsste für die Besteuerung von aus Drittstaaten importiertem Kerosin also an die Menge des bei Grenzübertritt an Bord befindlichen Kerosins

¹⁸⁸ Reiche in Teichner u.a., Energiesteuerrecht., § 19 MinöStG Rn. 7.

¹⁸⁹ Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rn. D 6.

¹⁹⁰ Für ein weiteres Verständnis wohl Jatzke, System, S. 151, der von einer Zulässigkeit „besonderer Entstehungstatbestände“ in den Verbrauchsteuergesetzen ausgeht, die allerdings richtlinienkonform auszulegen und anzuwenden seien.

¹⁹¹ Diese Konstellation kann jedenfalls dann auftreten, wenn Luftfahrzeuge deutscher Luftfahrtgesellschaften aus einem Drittstaat in die Bundesrepublik Deutschland einfliegen und anschließend ohne erneute Betankung einen innerdeutschen Flug durchführen.

angeknüpft werden. Dem steht allerdings die Beschränkung der Besteuerungsmöglichkeit auf innerstaatliche Flüge durch die RL 2003/96 entgegen. Insoweit gelten die Ausführungen zur Modifikation des Bestimmungslandprinzips durch die Vorschriften der RL 2003/96 entsprechend; auch Art. 6 I lit. c) RL 92/12 kann daher nur unter Berücksichtigung der eingeschränkten Besteuerungsmöglichkeit zur Anwendung kommen.

Damit bleibt für die Besteuerung des auf innerstaatlichen Flügen verbrauchten und unmittelbar aus Drittländern eingeführten Kerosins aber keine andere Möglichkeit als ein Abgleich zwischen den Betankungsständen beim Start vor und bei der Landung nach einem innerstaatlichen Flug.

c) Zusammenfassung

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass eine an den Verbrauch anknüpfende Besteuerung von Flugbenzin mit den Vorschriften der RL 92/12 nur vereinbar ist, wenn es sich um nicht in der Bundesrepublik Deutschland getanktes Flugbenzin handelt, nicht hingegen bei im Inland getanktem Kerosin.

Daraus folgt, dass die Vornahme der zur Einführung einer pauschalierten Kerosinbesteuerung notwendigen Änderungen (vgl. unter D.) I.) des § 19 II MinöStG zulässig ist; eine derartige Änderung ist aus dem Blickwinkel des Bestimmungslandprinzips sogar geboten.¹⁹² Aus dem Blickwinkel der Verbrauchsteuerrechtlichen Vorgaben ist auch eine entsprechende Änderung des § 21 I ZollVO zulässig. Die Einführung einer pauschalierten Besteuerung für in der Bundesrepublik Deutschland getankte Kraftstoffe erscheint hingegen mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben unvereinbar.

2.) Energiesteuerrichtlinie 2003/96

Eine Besteuerung des auf innerstaatlichen Flügen verwendeten Flugbenzins wird durch die RL 2003/96 explizit zugelassen; vgl. unter C.) V.) 2.).

Fraglich erscheint allerdings, ob eine pauschalierte Ausgestaltung mit den Vorgaben dieser Richtlinie hinsichtlich des Steuergegenstandes vereinbar ist. Gemäß Art. 1 der RL 2003/96 erheben die Mitgliedstaaten Steuern auf Energieerzeugnisse, zu denen gemäß Art. 2 I RL 2003/96 auch Flugbenzin zählt. Dementsprechend wird in Anhang I Tabelle A der RL

¹⁹² Ob § 19 II MinöStG in seiner derzeitigen Fassung gemeinschaftsrechtskonform ist, erscheint fraglich. Die Nichtanwendung des Bestimmungslandprinzips auf die Kraftstoffe in den Hauptbehältern aller Beförderungsmittel mit Ausnahme von Wasserfahrzeugen steht in eindeutigen Widerspruch zu den Regelungen der Verbrauchsteuersystem-Richtlinie. Lediglich für Kraftfahrzeuge existiert mit Art. 24 RL 2003/96 eine entsprechende gemeinschaftsrechtliche Ausnahmenvorschrift.

2003/96 ein Mindeststeuersatz von 304,- € je 1000 l Kerosin festgesetzt. Unabhängig von der unter C.) V.) 2.) bereits erörterten Frage, ob die Mitgliedstaaten gemäß Art. 14 II 3 RL 2003/96 auch für innerstaatliche Flüge einen niedrigeren Steuersatz anwenden können, ergibt sich aus der Zusammenschau des Art. 1 RL 2003/96 mit der Tabelle A in Anhang I der RL 2003/96 zweifelsfrei, dass eine Steuer von den Vorschriften dieser Richtlinie nur gedeckt wird, wenn sie sich auf den Verbrauch von Kerosin bezieht.

Ob dies bei einer pauschalierten Ausgestaltung der Fall ist, erscheint zweifelhaft. Je nach Anzahl und Gewichtung der in die Berechnung des pauschalierten Verbrauchs einbezogenen Parameter könnte eine pauschalierte Kerosinbesteuerung auch als eine auf der Länge der zurückgelegten Flugstrecke basierende Abgabe verstanden werden.

Dies gilt insbesondere dann, wenn der pauschaliert berechnete Verbrauch sich vollständig oder weitestgehend proportional zur zurückgelegten Flugstrecke verhält. Ein Rückgriff auf den pauschalierten berechneten Verbrauch für die Ermittlung der Höhe des Steueranspruches erscheint dann als bloße Formalität; es wäre prinzipiell auch möglich, den Steuersatz unmittelbar der zurückgelegten Flugstrecke zuzuordnen, da für jeden Flugkilometer die gleiche steuerliche Belastung anfällt.

Anders verhält es sich, wenn der Steuertarif so ausgestaltet wird, dass eine Proportionalität zwischen Flugstrecke und Steuerbelastung nicht besteht. Eine solche Relation kann zum einen dadurch vermieden werden, dass insbesondere für die Start- und Landungsphasen ein anderer Verbrauchswert pro Flugkilometer angesetzt wird als für die dazwischen liegenden Streckenabschnitte; zum anderen erscheint es unter diesem Gesichtspunkt vorzugswürdig, möglichst viele Parameter in die Berechnung einzubeziehen.

In diesem Kontext ist auf ein Urteil des EuGH aus dem Jahre 1999 hinzuweisen, das sich mit der Frage des tatsächlichen Steuergegenstandes bei auf Durchschnittswerten basierenden Abgaben befasst.¹⁹³

Gegenstand der Entscheidung war die Frage, ob eine in Schweden auf Inlandsflüge erhobene Abgabe mit dem damaligen umfassenden gemeinschaftsrechtlichen Verbot einer Kerosinbesteuerung vereinbar sei. Die fragliche Abgabe war als Umweltschutzabgabe bezeichnet; sie wurde nach Maßgabe des - pauschaliert berechneten - Kraftstoffverbrauchs und bestimmter Emissionen berechnet. Die schwedische Regierung trug vor, bei der gewählten Bemessungsgrundlage habe es sich um die sinnvollste Methode gehandelt, die Luftverschmutzung, deren fiskalische Belastung bezweckt gewesen sei, zu berechnen.

¹⁹³ EuGH, Rs. C-346/97, Slg. I-1999, S. 3419 ff.; vgl. dazu auch die Kritik von Jatzke, ZfZ 1999, S. 393 ff.

Außerdem zeige die Tatsache, dass der Kerosinverbrauch pauschaliert berechnet wäre, dass es sich nicht um eine unmittelbare Besteuerung des Kerosinverbrauchs handele.

Der EuGH ist dieser Argumentation nicht gefolgt, sondern hat vielmehr einen Verstoß gegen das damalige gemeinschaftsrechtliche Verbot einer Kerosinbesteuerung bejaht. Er hat damit deutlich gemacht, dass die Bestimmung des tatsächlichen Gegenstandes einer Abgabe nach objektiven und materiellen Kriterien und nicht aufgrund der formellen Ausgestaltung durch den Mitgliedstaat vorzunehmen ist.¹⁹⁴

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass bei einer pauschalierten Besteuerung die Einordnung dieser Abgabe als eine tatsächlich auf den Verbrauch von Flugbenzin erhobene Steuer nur dadurch sichergestellt werden kann, dass in die pauschalierte Berechnung möglichst viele verbrauchsrelevante Faktoren einbezogen werden. Dies wiederum führt zu einem überaus komplizierten Steuertarif, der permanent an technische Änderungen anzupassen ist. Überdies birgt die Anwendung eines derartig detaillierten, beinahe schon einzelfallbezogenen Steuertarifs in hohem Maße die Gefahr, dass der Steuertarif selbst Gegenstand zahlreicher Rechtsstreitigkeiten wird. Aus rechtspraktischen Gründen ist daher von der Einführung einer pauschalierten Besteuerung abzuraten.

3.) Zollrechtliche Vorschriften

Die Art. 133, 139 ZollbfrVO ermächtigen die Mitgliedstaaten zur Einführung von Abgabenbefreiungen für Flugbenzin, das in den Hauptbehältern von Luftfahrzeugen aus Drittstaaten unmittelbar eingeführt wird. Diese Regelungen sind aber als bloße Ermächtigung und nicht als Gebot ausgestaltet, so dass sie der Abschaffung dieser Steuerbefreiungen nicht im Wege stehen.

4.) Ergebnis

EG-Sekundärrecht lässt eine unmittelbar an den Verbrauch anknüpfende Besteuerung nur für in den Hauptbehältern von Luftfahrzeugen aus anderen EU-Mitgliedstaaten oder aus Drittstaaten in die Bundesrepublik Deutschland importiertes Kerosin zu. Ein auf pauschalierten Verbrauchswerten basierender Steuertarif müsste so ausgestaltet werden, dass unzweifelhaft der Kerosinverbrauch und nicht die zurückgelegte Flugstrecke als Bemessungsgrundlage fungiert.

¹⁹⁴ Einen Gegenschluss dergestalt, dass eine pauschalierte Kerosinbesteuerung zulässig sei, weil der EuGH die schwedische Abgabe unter das Verbot der Kerosinbesteuerung subsumiert hat, wird man aus diesem Urteil allerdings nicht ziehen dürfen.

VI.) Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht

Hinsichtlich der Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht treten keine prinzipiellen Unterschiede gegenüber der unter C.) untersuchten Ausgestaltungsvariante auf.

Eine pauschalierte Besteuerung von Flugbenzin bedeutet zwar eine Ungleichbehandlung gegenüber der an den Bezugsvorgang anknüpfenden Besteuerung von Mineralölen; doch ist in dieser Ungleichbehandlung kein Verstoß gegen Art. 3 GG zu sehen. Zum einen liegt mit der Gefahr von Tankering-Strategien ein sachlicher Grund für die pauschalierte Besteuerung vor; zum anderen wird durch die Einführung gleich welcher Art von Kerosinbesteuerung die derzeit bestehende Ungleichheit bei der Besteuerung von Kerosin im Vergleich zu anderen Mineralölen zumindest verringert.

Hervorzuheben ist außerdem, dass eine unmittelbare Besteuerung des Verbrauchs mit den Vorgaben der deutschen Finanzverfassung vereinbar ist.¹⁹⁵

Wie die notwendigen Änderungen des MinöStG fällt auch die Änderung der ZollV in die Kompetenz des Bundes; insoweit besteht eine ausschließliche Kompetenz nach Art. 73 Nr. 5 i.V.m. Art. 105 I GG.¹⁹⁶ Eine Zustimmung des Bundesrates ist nicht erforderlich.

VII.) Vereinbarkeit mit innerstaatlichem Recht

Innerstaatliches Recht mit Rang unterhalb der Verfassung steht der Einführung einer pauschalierten Kerosinbesteuerung aufgrund der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit nicht entgegen, vgl. dazu C.) VII.).

Notwendig wäre zur Einführung der hier untersuchten Ausgestaltungsvariante eine Änderung der §§ 4 I Nr. 3 lit. a, 19 II 3 MinöStG, 21 I ZollVO sowie die Normierung der pauschalierten Besteuerung in einer eigenständigen Regelung innerhalb des MinöStG; vgl. dazu näher oben unter D) I.) 2.)

VIII.) Zusammenfassung

Das ChA steht der Einführung einer pauschalierten Kerosinbesteuerung nicht entgegen, da die relevanten Vorschriften sich erstens nicht auf innerstaatliche Flüge und zweitens nicht auf Verbrauchsteuern beziehen.

¹⁹⁵ So auch Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rn. C 11.

¹⁹⁶ Vgl. zum Verhältnis dieser beiden Kompetenzbestimmungen nur Maunz in Maunz/Dürig, GG, Art. 73 Rn. 93.

Bilaterale Abkommen der Bundesrepublik Deutschland mit anderen EU-Mitgliedstaaten verbieten die Belastung von bereits an Bord befindlichem Flugbenzin mit Verbrauchsteuern nicht. Luftverkehrsabkommen mit Drittstaaten sind für eine Besteuerung innerstaatlicher Flüge nicht relevant, da sie keine Verkehrsrechte für innerstaatliche Flüge gewähren.

Auch mit den relevanten Normen des primären Gemeinschaftsrechts wäre eine pauschalierte Kerosinbesteuerung vereinbar, da sie nicht zu einer Benachteiligung ausländischer Waren oder Dienstleistungen führt.

Die Verbrauchsteuersystem-Richtlinie lässt eine an den Verbrauch anknüpfende Besteuerung von im Inland bezogenen Treibstoffen nicht zu, da sich diese mit der Entnahme aus einem Steuerlager für den Bereich dieses Staates gleichsam „unwiderruflich“ im steuerrechtlich freien Verkehr befinden. Die Energiesteuer-Richtlinie erfordert es, den Steuertarif so auszugestalten, dass sich die Steuer unzweifelhaft auf das verbrauchte Kerosin und nicht auf die zurückgelegte Flugstrecke bezieht.

Deutsches Recht gleich welchen Ranges steht der Einführung einer pauschalierten Kerosinbesteuerung nicht entgegen.

Die Einführung einer pauschalierten Kerosinbesteuerung ist demnach aus rechtlicher Perspektive nur bezüglich von Treibstoffen, die in den Hauptbehältern von Luftfahrzeugen aus anderen EU-Mitgliedstaaten oder aus Drittstaaten eingeführt werden, zulässig; nicht hingegen bezüglich im Inland an Bord genommener Treibstoffe.

E) Zulässigkeit einer auf Nachweispflichten basierenden Kerosinsteuer

Im Folgenden soll untersucht werden, ob zur Vermeidung von Tankering-Strategien der Fluggesellschaften einerseits und der Nachteile eines hochkomplexen pauschalierten Steuertarifs andererseits eine Kerosinbesteuerung auch so ausgestaltet werden könnte, dass unabhängig vom Ort der Betankung das auf innerstaatlichen Flügen verbrauchte Kerosin besteuert wird, wobei die Luftfahrtgesellschaften verpflichtet werden, die Menge des verbrauchten Kerosins bei der Finanzverwaltung anzumelden.

I.) Beschreibung der Ausgestaltung und der rechtlichen Grundlagen

Die hier untersuchte Ausgestaltung unterscheidet sich nur geringfügig von der unter D.) untersuchten pauschalierten Ausgestaltung; nämlich nur insoweit, als die Ermittlung des tatsächlich auf Inlandsflügen verbrauchten Kerosins nicht auf der Basis von pauschalierten Berechnungen, sondern aufgrund entsprechender Angaben der Fluggesellschaften erfolgt. Damit erfordert diese Ausgestaltung nicht die Erarbeitung eines detaillierten Steuertarifs, dafür aber die Abfrage der Verbrauchsdaten sämtlicher Inlandsflüge. Ob damit allerdings ein gegenüber der pauschalierten Variante tatsächlich höherer Verwaltungsaufwand verbunden ist, kann aus rechtlicher Perspektive nicht abschließend beurteilt werden; jedenfalls ist aber zu berücksichtigen, dass auch ein verschiedene Faktoren einbeziehender pauschaliertes Tarif die Abfrage verschiedener Daten voraussetzt.

Hinsichtlich der Darstellung der Rechtsgrundlagen kann auf die Ausführungen unter D.) I.) 2.) verwiesen werden.

II.) Vereinbarkeit mit dem Chicagoer Abkommen

Hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem ChA wirft die hier untersuchte Variante ebenso wie eine pauschalierte Besteuerung die Frage nach der Zulässigkeit der Belastung von bereits an Bord befindlichem Kerosin mit Verbrauchsteuern auf. Es kann daher auf die Ausführungen unter D.) II.) verwiesen werden.

Es ist nicht ersichtlich, dass es mit dem ChA unvereinbar wäre, den Luftfahrtgesellschaften die Pflicht zur Anmeldung der tatsächlich auf einem Inlandsflug verbrauchten Kerosinmenge aufzuerlegen.

Die hier untersuchte Ausgestaltungsvariante ist demnach mit den Vorschriften des ChA vereinbar.

III.) Vereinbarkeit mit bilateralen Luftverkehrsabkommen

Auch hinsichtlich der bilateralen Luftverkehrsabkommen kann auf die Ausführungen zur pauschalierten Ausgestaltung verwiesen werden.

Zu prüfen ist zusätzlich, ob die bilateralen Abkommen der Auferlegung der notwendigen Nachweispflichten entgegenstehen. Entsprechende Verbote finden sich in Luftverkehrsabkommen jedenfalls nicht. In zahlreichen Luftverkehrsabkommen sind Meldepflichten vorgesehen für die Flugpläne, die vorgesehenen Luftfahrzeugmuster und die zur Überprüfung des Beförderungsangebotes notwendigen statistischen Unterlagen. Ein Gegenschluss dergestalt, dass die Begründung weiterer Nachweispflichten unzulässig sei, kann aus diesen Klauseln jedoch allenfalls für den Bereich der zur Überprüfung der Wahrnehmung der eingeräumten Verkehrsrechte notwendigen Nachweise gezogen werden.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass die bilateralen Abkommen der Einführung einer Kerosinbesteuerung in der hier untersuchten Ausgestaltung nicht entgegenstehen.

IV.) Vereinbarkeit mit primärem Gemeinschaftsrecht

Hinsichtlich der Vereinbarkeit der Besteuerung als solcher mit Art. 90 EGV und den Grundfreiheiten kann auf die Ausführungen unter D.) IV.) verwiesen werden; die Einführung der Besteuerung hat demnach keine Verletzung von Grundfreiheiten zur Folge.

Die Auferlegung einer Nachweispflicht stellt rechtskonstruktiv eine weitere nicht-diskriminierende Beschränkung der einschlägigen Grundfreiheiten dar, die sich jedoch gleichfalls nicht negativ auf den Marktzugang auswirkt und daher nicht rechtfertigungsbedürftig ist.

V.) Vereinbarkeit mit sekundärem Gemeinschaftsrecht

Hinsichtlich der Problematik des Zeitpunktes der Steuerentstehung kann auf die Ausführungen unter D.) V.) 1.) verwiesen werden. Demnach ist eine unmittelbar an den Verbrauch anknüpfende Besteuerung nur bezüglich von Treibstoffen, die in den Hauptbehältern von Luftfahrzeugen aus anderen EU-Mitgliedstaaten oder aus Drittstaaten

eingeführt werden, zulässig; nicht hingegen bezüglich im Inland an Bord genommener Treibstoffe.

Anders als bei einer pauschalierten Ausgestaltung entstehen keine Probleme bezüglich des Steuergegenstandes; bei einer auf Nachweispflichten basierenden Ausgestaltung kann nicht bezweifelt werden, dass es sich um eine Abgabe auf Flugbenzin und nicht auf die zurückgelegte Flugstrecke handelt.

VI.) Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht

Eine auf Nachweispflichten der Fluggesellschaften basierende Kerosinbesteuerung wäre mit dem GG vereinbar; vgl. näher unter C.) VI.).

VII.) Vereinbarkeit mit innerstaatlichem Recht

Innerstaatliches Recht mit Rang unterhalb der Verfassung steht der Einführung einer auf Nachweispflichten basierenden Kerosinbesteuerung aufgrund der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit nicht entgegen, vgl. dazu C.) VII.).

Notwendig wäre zur Einführung der hier untersuchten Ausgestaltungsvariante eine Änderung der §§ 4 I Nr. 3 lit. a, 19 II 3 MinöStG, 21 I ZollVO sowie die Normierung der auf Nachweispflichten basierenden Besteuerung in einer eigenständigen Regelung innerhalb des MinöStG; vgl. dazu näher oben unter D) I.) 2.)

VIII.) Zusammenfassung

Das ChA steht der Einführung einer auf Nachweispflichten basierenden Kerosinbesteuerung nicht entgegen, da die relevanten Vorschriften sich erstens nicht auf innerstaatliche Flüge und zweitens nicht auf Verbrauchsteuern beziehen.

Bilaterale Abkommen der Bundesrepublik Deutschland mit anderen EU-Mitgliedstaaten verbieten die Belastung von bereits an Bord befindlichem Flugbenzin mit Verbrauchsteuern nicht. Luftverkehrsabkommen mit Drittstaaten sind für eine Besteuerung innerstaatlicher Flüge nicht relevant, da sie keine Verkehrsrechte für innerstaatliche Flüge gewähren.

Auch mit den relevanten Normen des primären Gemeinschaftsrechts wäre eine auf Nachweispflichten basierende Kerosinbesteuerung vereinbar, da sie nicht zu einer Benachteiligung ausländischer Waren oder Dienstleistungen führt.

Die Verbrauchsteuersystem-Richtlinie lässt eine an den Verbrauch anknüpfende Besteuerung von im Inland bezogenen Treibstoffen nicht zu, da sich diese mit der Entnahme aus einem Steuerlager für den Bereich dieses Staates gleichsam „unwiderruflich“ im steuerrechtlich freien Verkehr befinden.

Deutsches Recht gleich welchen Ranges steht der Einführung einer auf Nachweispflichten basierenden Kerosinbesteuerung nicht entgegen.

Die Einführung einer auf Nachweispflichten basierenden Kerosinbesteuerung ist demnach aus rechtlicher Perspektive nur bezüglich von Treibstoffen, die in den Hauptbehältern von Luftfahrzeugen aus anderen EU-Mitgliedstaaten oder aus Drittstaaten eingeführt werden, zulässig; nicht hingegen bezüglich im Inland an Bord genommener Treibstoffe.

F) Vorzugswürdige Ausgestaltung

Die Vor- und Nachteile der vorstehend untersuchten Ausgestaltungsvarianten können wie folgt kurz zusammengefasst werden:

Eine an den Bezugsvorgang in der Bundesrepublik Deutschland anknüpfende Besteuerung verursacht einen vergleichsweise geringen Verwaltungsaufwand und ist in rechtlicher Hinsicht uneingeschränkt zulässig. Allerdings ist zu erwarten, dass die Luftfahrtgesellschaften auf die Einführung einer solchen Besteuerung mit Ausweichstrategien beim Tanken reagieren werden und dadurch die mit der Besteuerung verfolgten fiskalischen wie ökologischen Ziele nicht in vollem Umfang erreicht werden.

Solchen Tankering-Strategien kann effektiv nur mit einer Besteuerung begegnet werden, die auch das bereits an Bord befindliche im Ausland getankte Flugbenzin erfasst. Als dazu geeignete Modelle kommen insbesondere die Pauschalierung oder die Auferlegung von Nachweispflichten in Betracht. Dabei erscheint die letztgenannte Variante vorzugswürdig, da ein pauschalierter Steuertarif als rechtlich nicht unproblematisch erscheint und überdies häufig Anlass zu Rechtsstreitigkeiten bieten dürfte. Der Verwaltungsaufwand bei der Ermittlung des tatsächlichen Verbrauchs, d.h. die Abfrage der entsprechenden Daten bei den Luftfahrtunternehmen, dürfte nicht wesentlich aufwändiger sein als die Erfassung aller zur Einordnung in einen hinreichend differenzierten pauschalierten Steuertarif notwendigen Daten. Nachteil einer auf Nachweispflichten der Fluggesellschaften basierenden Besteuerung ist allerdings, dass damit gerade das im Inland an Bord genommene Kerosin nicht erfasst werden kann, da sich dieses bereits im steuerrechtlich freien Verkehr befindet.

Als mit Abstand sinnvollste Lösung erscheint daher die Kombination der Bezugs- und der Nachweispflichten-Variante. Dabei würde grundsätzlich bei der Entnahme von Kerosin aus einem in Deutschland gelegenen Steuerlager zur Verwendung auf innerstaatlichen Flügen ein Steueranspruch entstehen. Für das auf diese Weise besteuerte Kerosin würde ein weiterer Steueranspruch in Anknüpfung an den Verbrauch nicht entstehen. Soweit Kerosin in den Hauptbehältern von Luftfahrzeugen eingeführt wird und eine Anknüpfung an die Entnahme aus dem Steuerlager daher nicht möglich ist, müssten die Luftfahrtgesellschaften die Verbrauchsdaten an die Finanzverwaltung melden.

Eine solche Kombination erfasst in der Bundesrepublik Deutschland an Bord genommenes wie auch in den Hauptbehältern von Luftfahrzeugen aus anderen EU-Mitgliedstaaten oder aus Drittstaaten in die Bundesrepublik Deutschland importiertes Kerosin. Diese umfassende Erfassung aller auf inländischen Flügen verbrauchten Treibstoffe garantiert, dass die

verfolgten ökologischen wie fiskalischen Ziele in vollem Umfang erreicht werden. Zugleich werden Tankering-Strategien sinnlos gemacht, so dass größere Änderungen im Betankungsverhalten der Luftfahrzeuge nicht zu erwarten sind. Daher ist zu erwarten, dass bei der weit überwiegenden Anzahl aller Inlandsflüge das benötigte Flugbenzin nach wie vor erst am Startflughafen und damit in der Bundesrepublik Deutschland an Bord genommen wird. Die Erhebung der Kerosinsteuer kann daher zum überwiegenden Teil in der verwaltungsökonomischsten, an der Entnahme aus dem Steuerlager anknüpfenden Variante durchgeführt werden.

Aus juristischer Perspektive stellt sich dieses „Kombinationsmodell“ streng genommen nicht als Kombination verschiedener Ausgestaltungsvarianten dar, sondern als systemkonforme Ausgestaltung des gemeinschaftsrechtlichen Verbrauchsteuersystems. Auch die Verbrauchsteuersystem-Richtlinie sieht für die Besteuerung einer Ware unterschiedliche Anknüpfungspunkte vor je nachdem, ob eine Ware aus einem inländischen Steuerlager entnommen wird, ob sie aus einem anderen EU-Mitgliedstaat oder aus einem Drittstaat eingeführt wird. Diese Differenzierung, die durch die Entscheidung der EG für das Bestimmungslandprinzip, das seinerseits der Vermeidung eines Steuerwettbewerbs dient, zwingend notwendig ist, greift das vorliegend favorisierte Modell auf.

Wichtig ist dabei, dass inländische wie ausländische Mineralöle einerseits und inländische wie ausländische Luftfahrzeuge andererseits in gleicher Weise belastet werden. Bei der Anwendung des vorgeschlagenen Modells kommt es allein auf den Ort der Betankung eines Luftfahrzeuges unabhängig von dessen Eigentümer oder Staatszugehörigkeit an.

Aus diesem Grund verstößt das vorgeschlagene Modell nicht gegen die in verschiedenen Rechtskreisen verankerten Diskriminierungsverbote. Soweit Art. 6 II 2 RL 92/12 die Gleichbehandlung inländischer wie ausländischer Waren gebietet, liegt ein Verstoß nicht vor, da es nicht auf die Herkunft der Treibstoffe, sondern allein auf den Ort ihrer An-Bord-Nahme ankommt. Ein Verstoß gegen Vorschriften dieser Richtlinie kann im Übrigen schon deshalb nicht vorliegen, weil sich das vorgeschlagene Modell an den in eben dieser Richtlinie vorgegebenen Differenzierungen orientiert.

Auch ein Verstoß gegen Grundfreiheiten bzw. gegen Art. 90 EGV liegt nicht vor, da im Ergebnis alle Mineralöle und Luftfahrtgesellschaften gleich belastet werden und die einschlägige Erhebungsform in keinem Zusammenhang mit der Herkunft bzw. Staatszugehörigkeit steht.

Schließlich wird auch das in Art. 11 ChA enthaltene Verbot der Diskriminierung in Anknüpfung an die Staatszugehörigkeit durch das vorgeschlagene Modell nicht tangiert.

Zur Einführung dieses Modells wären demnach folgende Gesetzesänderungen notwendig:

Die Steuerbefreiung in § 4 I Nr. 3 lit. a) MinöStG müsste auf das „als Luftfahrtbetriebsstoff von Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen, Sachen oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen auf internationalen Flügen“ verwendete Kerosin reduziert werden. In § 19 II 3 MinöStG, müsste ein Vorbehalt zugunsten einer in das MinöStG aufzunehmenden Regelung der auf Nachweispflichten basierenden unmittelbaren Besteuerung importierten Kerosins aufgenommen werden; die Verweisung des § 1 EVerbStV auf die zollrechtlichen Befreiungstatbestände müsste auf das auf internationalen Flügen verbrauchte Kerosin beschränkt werden.

Die Anwendung der gemeinschaftsrechtlichen Verbrauchssteuersystematik auf die Besteuerung allein des auf innerstaatlichen Flügen verbrauchten Kerosins wirft allerdings das Problem auf, dass es bei der an die Betankung anknüpfenden Steuererhebung auch zu einer Besteuerung von Flugbenzin kommen kann, das tatsächlich nicht auf inländischen Flügen verwendet wird. Diese Problematik tritt immer dann auf, wenn vor einem innerstaatlichen Flug mehr Kerosin an Bord genommen wird, als dann tatsächlich auf dem innerstaatlichen Flug verbraucht wird.¹⁹⁷ In diesem Fall wäre bei einem sich an den innerstaatlichen Flug anschließenden internationalen Flug auch auf das erst bei diesem internationalen Flug verbrauchte Flugbenzin die für innerstaatliche Flüge vorgesehenen Kerosinsteuer erhoben worden.

Diese Steuererhebung für die auch weiterhin steuerbefreite Verwendung auf internationalen Flügen könnte zwar grundsätzlich durch eine allein auf Verbrauchsangaben der Luftfahrtgesellschaften basierende Besteuerung vermieden werden, doch scheidet – wie bereits dargestellt – eine solche Erhebungsmethode aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht aus, da es dabei im Widerspruch zu Art. 6 Abs. I der Verbrauchssteuersystem-Richtlinie zu einer

¹⁹⁷ Diese Frage darf nicht verwechselt werden mit der Frage, ob es beim Verbringen von Kerosin aus dem steuerrechtlich freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten in die Bundesrepublik Deutschland zu einer Doppelbesteuerung kommt. Da das Gemeinschaftsrecht jedoch auch den anderen Mitgliedstaaten auf unilateraler Basis lediglich die Einführung einer Besteuerung des für innerstaatliche Flüge verwendeten Kerosins erlaubt, kann eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen werden. Sollte gemäß Art. 14 II 2 RL 2003/96 ein bilaterales Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem anderen Mitgliedstaat über die Besteuerung des für innergemeinschaftliche Flüge verwendeten Kerosins geschlossen werden, wäre die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung gegeben, doch ist davon auszugehen, dass die damit zusammenhängenden Fragen dann im Rahmen dieses bilateralen Abkommens geregelt werden könnten.

Besteuerung von bei der Betankung bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführtem Kerosin kommen würde.

Als praktisch ohne erhebliche Schwierigkeiten zu verwirklichender und rechtlich mit den Vorgaben des gemeinschaftlichen Verbrauchssteuerrechts vereinbarer Lösungsweg erscheint vielmehr die Einführung eines Steuererstattungsverfahrens sinnvoll. Den Luftfahrtgesellschaften muss die Möglichkeit eingeräumt werden, durch genaue Verbrauchsangaben nachzuweisen, dass sie bei der Betankung¹⁹⁸ mit einer Steuer für eine größere Kerosinmenge belastet worden sind, als tatsächlich auf dem anschließenden inländischen Flug verbraucht worden ist. Sollte in dieser Konstellation ein internationaler Flug auf den vorherigen inländischen Flug folgen; so wäre auf der Grundlage der Verbrauchsangaben der Luftfahrtgesellschaften die zu viel erhobene Kerosinsteuer zu erstatten.¹⁹⁹

Die Einführung eines solchen Erstattungsverfahrens scheitert konstruktiv nicht daran, dass Steuerschuldner nicht die Luftfahrtgesellschaften, sondern die Inhaber der Steuerlager sind. Da lediglich die Luftfahrtgesellschaften wirtschaftlich mit der Steuer belastet sind und somit seitens der Inhaber der Steuerlager wirtschaftlich betrachtet kein Erstattungsbedürfnis besteht, kann eine entsprechende Entlastung unmittelbar den Luftfahrtgesellschaften als Verwendern ermöglicht werden. Die Konstruktion eines Steuervergütungsanspruchs²⁰⁰ für Verwender zunächst versteuerter, dann aber für steuerbegünstigte Zwecke verwendete Luftfahrtbetriebsstoffe ist schon dem geltenden Mineralölsteuerrecht nicht fremd, vgl. den auf § 31 Abs. II Nr. 7 lit. b MinöStG gestützten § 50 MinöStV²⁰¹.

¹⁹⁸ Bei der Steuererhebung in Anknüpfung an den Import von Kerosin aus Drittstaaten und dem Verbringen von Kerosin aus dem steuerrechtlich freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten kann es hingegen nicht zu vergleichbaren Problemen kommen, da die Steuererhebung in diesen Fällen ohnehin auf den Verbrauchsangaben der Luftfahrtgesellschaften basieren soll.

Fraglich ist insoweit lediglich, ob man angesichts der Tatsache, dass jedes in den deutschen Luftraum einfliegende Luftfahrzeug Kerosin an Bord hat, die an die Verbrauchsangaben anknüpfende Besteuerung auf jene Fälle beschränkt, in denen in Deutschland vor der Durchführung eines innerstaatlichen Fluges keine erneute Betankung stattfindet. Die Einschätzung der Missbrauchsgefahren einer solchen Regelung durch Mitführen im Ausland getankten Flugbenzins in größeren Mengen als für den Flug zum ersten innerdeutschen Flughafen benötigt und entsprechend durch in Deutschland erfolgende Anbordnahme von tatsächlich für den innerdeutschen Flug nicht ausreichenden Kerosinmengen (also durch Vornahme einer „Schein-Betankung“) ist aus rechtlicher Perspektive nicht zu leisten.

¹⁹⁹ Bei der Durchführung dieses Erstattungsverfahrens würde es im Ergebnis zu einer „Verrechnung“ von bereits an Bord befindlichem und daher unversteuertem (vgl. vorherige Fn. a.E.) Kerosin einerseits und von hinsichtlich des innerstaatlichen Fluges „zuviel“ an Bord genommenem Kerosin andererseits kommen.

²⁰⁰ Terminologisch wird differenziert zwischen einem Erstattungsanspruch des Steuerschuldners und einem Vergütungsanspruch eines Dritten, Vgl. nur Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchssteuerrecht, Rn. J 162.

²⁰¹ Näher dazu Soyk, Mineralölsteuerrecht, S. 207 f.; Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchssteuerrecht, Rn. J 180 f.

In der Praxis dürfte dieser Problematik allerdings nur geringe Bedeutung zukommen, da die Luftfahrzeuge schon im Interesse eines möglichst wirtschaftlichen Betriebes regelmäßig nicht mehr Kerosin an Bord nehmen werden als benötigt.

G) Kerosinbesteuerung auf innergemeinschaftlichen Flügen

Abschließend soll im Folgenden ein kurzer Überblick über die wesentlichen Rechtsfragen im Zusammenhang mit einer Besteuerung des auf innergemeinschaftlichen Flügen verwendeten Kerosins gegeben werden.

I.) Die gegenwärtige Rechtslage

Zum gegenwärtigen Zeitpunkt ist eine Besteuerung des auf innergemeinschaftlichen Flügen verwendeten Flugbenzins seitens der Bundesrepublik Deutschland in keiner Ausgestaltung möglich. Art. 14 II 1 der RL 2003/96 erlaubt eine unilaterale Abweichung von der in Art. 14 I RL 2003/96 normierten generellen Steuerbegünstigung von Flugbenzin nur hinsichtlich einer Besteuerung innerstaatlicher Flüge.

Deutlicher als in der deutschen Sprachfassung, in der von einer möglichen Beschränkung der Steuerbefreiung auf internationale *oder* innergemeinschaftliche Flüge die Rede ist, wird dies in der englischen und französischen Version, die von „international *and* intra-Community transport“ bzw. „transports internationaux *et* intracommunautaires“ sprechen. Die Steuerbefreiung muss sich demnach zwingend auf internationale und innergemeinschaftliche Flüge erstrecken.

II.) Die Rechtslage nach Abschluss bilateraler Abkommen

Würde die Bundesrepublik Deutschland mit einem anderen EU-Mitgliedstaat, z.B. mit Frankreich, ein derartiges Abkommen schließen, würde sich die Rechtslage wie folgt darstellen:

1.) ChA

Art. 15 ChA bezieht sich nicht auf Verbrauchsteuern, sondern lediglich auf Abgaben nicht-steuerlicher Art, die anlässlich der Durch-, Ein- oder Ausreise erhoben werden, und steht daher einer Kerosinbesteuerung nicht entgegen.

Auch Art. 24 ChA verbietet lediglich solche Abgaben, die eine strukturelle Ähnlichkeit zu Zollabgaben oder Untersuchungsgebühren aufweisen. Verbrauchsteuern werden daher von Art. 24 ChA nicht erfasst. Überdies ist Art. 24 ChA keinesfalls anwendbar auf eine Besteuerung von an Bord genommenem Flugbenzin. Hilfsweise ist schließlich darauf

hinzuweisen, dass, wie bereits unter D.) II.) 2.) ausgeführt, die Anwendbarkeit von Art. 24 ChA auf innerstaatliche Flüge äußerst zweifelhaft erscheint. Im Hinblick auf den Charakter der EG als Zollunion wäre zu prüfen, ob die EG bezüglich der in Art. 24 ChA normierten Abgabenvergünstigungen nicht als ein supranationaler Zusammenschluss einer Vielzahl von Staaten, sondern als ein einheitliches, die einzelnen Mitgliedstaaten in ihrer Stellung als Vertragsverpflichtete verdrängendes, wenngleich seinerseits nicht-staatliches Gebilde aufzufassen ist. Mit dieser Begründung könnten aus der Perspektive des Art. 24 ChA innergemeinschaftliche Flüge wie innerstaatliche Flüge zu behandeln sein; so dass eine Geltung des Art. 24 ChA für innergemeinschaftliche Flüge prinzipiell zweifelhaft wäre.

2.) Bilaterale Abkommen

Hinsichtlich der bilateralen Abkommen ist eine differenzierte Betrachtung geboten:

In welchem Umfang in dem oben gewählten Beispiel deutsche und französische Fluggesellschaften besteuert werden können, hängt grundsätzlich von den Vereinbarungen des neu geschlossenen bilateralen Abkommens ab.²⁰² Allerdings dürfte den Vertragspartnern insoweit keine uneingeschränkte Freiheit zukommen. Art. 14 II 2 RL 2003/96 spricht davon, dass im Falle derartiger Abkommen von einer Steuerbefreiung von Flugbenzin abgesehen werden könne. Die Mitgliedstaaten können demnach kein völlig eigenständiges Besteuerungssystem vereinbaren; sie können sich lediglich einvernehmlich auf die Aufhebung einer Steuerbefreiung einigen mit der Folge, dass dann eine Besteuerung im Rahmen der gemeinschaftsrechtlichen Verbrauchsteuersystematik vorzunehmen ist. Die Ausgestaltung der Besteuerung müsste sich demnach an dem unter F.) vorgestellten „Kombinationsmodell“ orientieren.

Unklar erscheint nach dem Wortlaut der Richtlinie, in welchen Konstellationen eine Besteuerung nach dem Abschluss eines bilateralen Abkommens zulässig wäre: Jedenfalls dürfte eine Besteuerung des für Flüge zwischen Deutschland und Frankreich verwendeten Kerosins möglich sein. Fraglich erscheint hingegen die Zulässigkeit einer Besteuerung des von französischen Flugzeugen, die von einem deutschen Flughafen zu Flügen in einen anderen EU-Mitgliedstaat oder in einen Drittstaat aufbrechen, an Bord genommenen Kerosins. Insoweit wäre zu prüfen, ob dem Art. 14 II 2 RL 2003/96 im Wege der systematischen und teleologischen Auslegung oder anhand der Gesetzgebungsmaterialien Vorgaben zu entnehmen sind. Auch die Möglichkeit der Besteuerung von bereits an Bord befindlichem und

²⁰² Den neuen standard clauses kommt in diesem Kontext keine Bedeutung zu, da sie sich lediglich auf solche Luftverkehrsabkommen beziehen, die von EU-Mitgliedstaaten mit Drittstaaten ausgehandelt werden.

zur Verwendung auf Flügen in einen anderen EU-Mitgliedstaat oder in einen Drittstaat bestimmtem Flugbenzin erscheint zweifelhaft.

Die Besteuerung einer z.B. spanischen Luftfahrtgesellschaft, der aufgrund sekundären Gemeinschaftsrechts (Art. 3 I VO 2408/92) ebenfalls Verkehrsrechte für Flugstrecken zwischen Deutschland und Frankreich zustehen, wäre hingegen auf der Basis eines zwischen Deutschland und Frankreich geschlossenen bilateralen Abkommens nicht möglich.

Gleiches gilt auch für Luftfahrtgesellschaften aus Drittstaaten, soweit diese über entsprechende Verkehrsrechte verfügen.²⁰³

3.) Gemeinschaftsrecht

Eine Besteuerung des auf innergemeinschaftlichen Flügen verwendeten Kerosins wirkt im Hinblick auf die in den Grundfreiheiten enthaltenen Diskriminierungsverbote insoweit Probleme auf, als französische Fluggesellschaften durch die Besteuerung schlechter gestellt werden als Fluggesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten. Zwar lässt sich Art. 14 II 2 RL 2003/96 entnehmen, dass eine Ungleichbehandlung in diesem Bereich zulässig sein soll, da die Möglichkeit zur Regelung einer Belastung durch bilaterale Abkommen die Zulässigkeit von Ungleichbehandlungen zwingend impliziert.

Normhierarchisch ist allerdings zu berücksichtigen, dass im Rahmen des Sekundärrechts grundsätzlich keine Befreiung von Anforderungen des primären Gemeinschaftsrechts und damit auch der Grundfreiheiten erteilt werden kann; vielmehr ist die Rechtmäßigkeit von Sekundärrecht am Maßstab des primären Gemeinschaftsrechts zu messen.

Es müsste daher im Detail geprüft werden, inwieweit die durch Art. 14 II 2 RL 2003/96 eingeräumte Diskriminierungsmöglichkeit mit Grundfreiheiten vereinbar ist.

Bei Ausgestaltung der Besteuerung nach dem unter F.) vorgestellten „Kombinationsmodell“ treten keine Probleme im Hinblick auf sekundäres Gemeinschaftsrecht auf.

4.) Nationales Recht

Eine Besteuerung wäre mit dem GG und sonstigem deutschen Recht vereinbar.

²⁰³ In vielen bilateralen Abkommen wird den Luftfahrtgesellschaften des anderen Vertragspartners auch die Freiheit eingeräumt, Fluggäste, Fracht und Post von einem Flughafen des einen Vertragspartners in einen Drittstaat zu befördern. Dieses Recht wird auch als 5. Freiheit des Luftverkehrs bezeichnet, vgl. dazu Schwenk, Luftverkehrsrecht, S. 481 und 491.

5.) Steuertarif

Gemäß Art. 14 II 3 RL 2003/96 sind die Mitgliedstaaten bei der Kerosinbesteuerung auf der Basis neu geschlossener bilateraler Abkommen nicht an die in Anhang I Tabelle A RL 2003/96 normierten Mindeststeuersätze gebunden.

6.) Zusammenfassung

Eine Besteuerung des im innergemeinschaftlichen Luftverkehr verwendeten Kerosins wäre nach Abschluss entsprechender bilateraler Abkommen grundsätzlich zulässig.

Allerdings könnten auf der Basis derartiger Abkommen nur Flüge besteuert werden, die von Luftfahrtgesellschaften aus einem der beiden Vertragsstaaten durchgeführt werden. Da die entsprechenden Verkehrsrechte aber allen EU-Fluggesellschaften zustehen, wären Wettbewerbsnachteile für die Fluggesellschaften aus den vertragsschließenden Mitgliedstaaten wohl unvermeidlich. Diese Wettbewerbsverzerrungen wären allerdings aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts, das ausdrücklich entsprechende bilaterale Vereinbarungen zulässt, nicht zu bemängeln.

Zu klären wäre weiterhin, ob über Flüge zwischen den vertragsschließenden Mitgliedstaaten hinaus weitere Flugbewegungen auf der Basis derartiger Abkommen von einer Besteuerung erfasst werden können.

H) Zusammenfassung

Gegenstand des vorliegenden Gutachtens ist die Zulässigkeit der Einführung einer Besteuerung des auf innerstaatlichen Flügen verwendeten Flugbenzins.

Gegenwärtig ist das zur Verwendung in der gewerblichen Luftfahrt bestimmte Flugbenzin gemäß § 4 I Nr. 3 lit.) MinöStG von der Mineralölsteuer befreit, so dass der Luftverkehr gegenüber anderen Verkehrsträgern steuerlich deutlich bevorzugt wird. Während die Beibehaltung dieser Steuerbefreiung bislang durch Gemeinschaftsrecht angeordnet wurde, ermöglicht die neue Energiesteuer-Richtlinie 2003/96 den Mitgliedstaaten nunmehr die Aufhebung dieser Befreiung für innerstaatliche Flüge.

Vor diesem Hintergrund ist die rechtliche Zulässigkeit einer Besteuerung des auf inländischen Flügen²⁰⁴ verwendeten Kerosins im Hinblick auf alle relevanten Rechtskreise geprüft worden. Dabei wurden drei verschiedene Möglichkeiten zur Ausgestaltung einer solchen Steuer in die Betrachtung einbezogen.

Als erste Option erscheint zunächst die Einführung einer Steuer denkbar, die in Anlehnung an die Systematik des geltenden Mineralölsteuerrechts an die Entnahme von Flugbenzin aus einem Steuerlager zum Zwecke der Verwendung auf innerstaatlichen Flügen anknüpft.

Die Vorschriften des so genannten Chicagoer Abkommens (ChA), eines multilateralen Abkommens zur Regelung der Internationalen Zivilluftfahrt, stehen einer solchen Besteuerungsvariante nicht entgegen, da sich diese Vorschriften weder auf an Bord genommene Treibstoffe noch auf Verbrauchsteuern beziehen. Anderslautende Resolutionen des Rates oder der Versammlung der Internationalen Zivilluftfahrt-Organisation sind rechtlich nicht bindend.

Die von der Bundesrepublik Deutschland mit den anderen EU-Mitgliedstaaten geschlossenen Luftverkehrsabkommen verbieten lediglich die Belastung zur Verwendung auf internationalen Flügen an Bord genommenen Kerosins mit Verbrauchsteuern. Luftverkehrsabkommen mit Drittstaaten sind für eine Besteuerung innerstaatlicher Flüge nicht relevant, da sie keine Verkehrsrechte für innerstaatliche Flüge gewähren.²⁰⁵

²⁰⁴ Der Begriff der inländischen Flüge umfasst alle Flugbewegungen, bei denen Fluggäste, Fracht oder Post an einem deutschen Flughafen an Bord genommen und zu einem anderen deutschen Flughafen transportiert werden können. Dabei kommt es nicht darauf an, ob tatsächlich eine Beförderung von Passagieren usw. zwischen den beiden innerstaatlichen Flughäfen erfolgt, sondern allein darauf, dass diese Möglichkeit durch die Luftfahrtgesellschaft angeboten wird.

²⁰⁵ Sollten bei der Aushandlung neuer Luftverkehrsabkommen mit Drittstaaten den Luftverkehrsunternehmen aus diesen Staaten Kabotagerechte eingeräumt werden, so bleibt die Erhebung einer Kerosinbesteuerung nur

Gemeinschaftsrecht steht der Einführung einer Kerosinbesteuerung nicht entgegen, solange diese nicht zu einer Benachteiligung ausländischer Waren oder Dienstleistungen führt und sich überdies in das gemeinschaftsrechtliche Verbrauchsteuer-System einfügt. Eine an die Entnahme aus dem Steuerlager anknüpfende Besteuerung genügt diesen Anforderungen. Deutsches Recht gleich welchen Ranges steht der Einführung einer derartigen Kerosinbesteuerung nicht entgegen.

Die Einführung einer an den Bezug des Kerosins in der Bundesrepublik Deutschland anknüpfenden Kerosinsteuer wäre somit aus rechtlicher Sicht uneingeschränkt möglich.

Untersucht wurde ferner, ob eine Besteuerung auch so ausgestaltet werden kann, dass unabhängig vom Ort der Betankung das auf innerstaatlichen Flügen real verbrauchte Kerosin besteuert wird; also insbesondere auch dann, wenn Flugbenzin in den Tanks von Flugzeugen in die Bundesrepublik Deutschland eingeführt wird, um hier auf einem innerstaatlichen Flug verbraucht zu werden. Dabei wurde unterschieden zwischen einer pauschalierten Berechnung des Verbrauchs aufgrund der Flugstrecke und diverser technischer Daten als zweiter Option einerseits und der Erhebung der Verbrauchsdaten jeden einzelnen Fluges als dritter Option andererseits.

Das ChA steht der Einführung dieser beiden Besteuerungsvarianten nicht entgegen, da die relevanten Vorschriften sich erstens nicht auf innerstaatliche Flüge und zweitens nicht auf Verbrauchsteuern beziehen. Bilaterale Abkommen der Bundesrepublik Deutschland mit anderen EU-Mitgliedstaaten verbieten die Belastung von bereits an Bord befindlichem Flugbenzin mit Verbrauchsteuern nicht. Luftverkehrsabkommen mit Drittstaaten sind für eine Besteuerung innerstaatlicher Flüge nicht relevant, da sie keine Verkehrsrechte für innerstaatliche Flüge gewähren. Auch mit den relevanten Normen des primären Gemeinschaftsrechts wären derartige Ausgestaltungen einer Kerosinbesteuerung vereinbar, da sie nicht zu einer Benachteiligung ausländischer Waren oder Dienstleistungen führen.

Die Verbrauchsteuersystem-Richtlinie 92/12/EG lässt jedoch eine an den Verbrauch anknüpfende Besteuerung von im Inland bezogenen Treibstoffen nicht zu, da sich diese mit der Entnahme aus einem Steuerlager für den Bereich dieses Staates gleichsam „unwiderruflich“ im steuerrechtlich freien Verkehr befinden. Hinsichtlich der pauschalierten Ausgestaltung ist zudem zu beachten, dass die Energiesteuer-Richtlinie 2003/96/EG es erfordert, den Steuertarif so auszugestalten, dass sich die Steuer unzweifelhaft auf das

möglich, wenn sich die Abgabenfreistellungsklauseln dieser neuen Abkommen entweder nicht auf internationale Flüge oder nicht auf Verbrauchsteuern beziehen.

verbrauchte Kerosin und nicht auf die zurückgelegte Flugstrecke bezieht. Deutsches Recht gleich welchen Ranges steht der Einführung dieser Besteuerungsvarianten nicht entgegen.

Die Einführung dieser beiden Besteuerungsvarianten ist demnach aus rechtlicher Perspektive nur bezüglich von Treibstoffen, die in den Hauptbehältern von Luftfahrzeugen aus anderen EU-Mitgliedstaaten oder aus Drittstaaten eingeführt werden, zulässig; nicht hingegen bezüglich im Inland an Bord genommener Treibstoffe.

Die Vor- und Nachteile der drei untersuchten Ausgestaltungen lassen sich wie folgt zusammenfassen: Für die an den Bezug des Kerosins in der Bundesrepublik Deutschland anknüpfende Ausgestaltung spricht neben ihrer uneingeschränkten rechtlichen Zulässigkeit insbesondere der vergleichsweise geringe Verwaltungsaufwand. Es ist allerdings zu befürchten, dass die Luftfahrtgesellschaften auf die Einführung einer derartigen Steuer mit Ausweichstrategien bei der Betankung reagieren, so dass die verfolgten ökologischen wie fiskalischen Ziele nicht in vollem Umfang erreicht werden.

Eine auf Nachweispflichten der Fluggesellschaften basierende Steuererhebung erscheint gegenüber einer pauschalierten Erhebung vorzugswürdig, da ein pauschalierter Steuertarif aus rechtlicher Sicht nicht unproblematisch erscheint und überdies Anlass zu zahlreichen Rechtsstreitigkeiten geben dürfte.

Anders als die an den Bezug anknüpfende Ausgestaltung kann mit der Nachweispflichten-Variante genau spiegelbildlich nicht das in Deutschland an Bord genommene Kerosin erfasst werden, wohl aber solches, das an Bord von Luftfahrzeugen in die Bundesrepublik Deutschland eingeführt wird. Überdies ist die Ermittlung der Verbrauchsdaten mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand verbunden.

Als sinnvolle Lösung erscheint daher die Kombination der Bezugs- und der Nachweispflichten-Variante. Dabei würde grundsätzlich bei der Entnahme von Kerosin aus einem in Deutschland gelegenen Steuerlager zur Verwendung auf innerstaatlichen Flügen ein Steueranspruch entstehen. Für das auf diese Weise besteuerte Kerosin würde ein weiterer Steueranspruch in Anknüpfung an den Verbrauch nicht entstehen. Soweit Kerosin in den Hauptbehältern von Luftfahrzeugen eingeführt wird und eine Anknüpfung an die Entnahme aus dem Steuerlager daher nicht möglich ist, müssten die Luftfahrtgesellschaften die Verbrauchsdaten an die Finanzverwaltung melden.

Eine solche Kombination erfasst in der Bundesrepublik Deutschland an Bord genommenes wie auch in den Hauptbehältern von Luftfahrzeugen aus anderen EU-Mitgliedstaaten oder aus

Drittstaaten in die Bundesrepublik Deutschland importiertes Kerosin. Diese umfassende Erfassung aller auf inländischen Flügen verbrauchten Treibstoffe garantiert, dass die verfolgten ökologischen wie fiskalischen Ziele in vollem Umfang erreicht werden.

Es ist hervorzuheben, dass inländische wie ausländische Mineralöle einerseits und inländische wie ausländische Luftfahrzeuge andererseits bei der Anwendung dieses Modells in gleicher Weise belastet werden. Maßgeblich für das zur Anwendung kommende Erhebungsverfahren ist allein der Ort der Betankung eines Luftfahrzeuges unabhängig von dessen Eigentümer oder Staatszugehörigkeit. Aus diesem Grund verstößt das vorgeschlagene Modell nicht gegen die in verschiedenen Rechtskreisen verankerten Diskriminierungsverbote. Vielmehr entspricht dieses Modell exakt den in der Verbrauchsteuersystem-Richtlinie angelegten Differenzierungen für die Verbrauchsteuererhebung bei Waren aus inländischen Steuerlagern einerseits und importierten Waren andererseits.

Die zur Einführung dieses Besteuerungsmodells notwendigen Änderungen des MinöStG und der ZollV fallen in den Kompetenzbereich des Bundes; eine Zustimmung des Bundesrates ist nicht erforderlich.

Ergänzend wurde ferner untersucht, unter welchen Voraussetzungen die Einführung einer Besteuerung des auf innergemeinschaftlichen Flügen verbrauchten Kerosins zulässig wäre. Die Besteuerung des auf innergemeinschaftlichen Flügen verbrauchten Kerosins setzt gemäß Art. 14 II 2 RL 2003/96/EG den Abschluss entsprechender bilateraler Abkommen voraus.

Nach Abschluss derartiger Abkommen wäre eine Besteuerung grundsätzlich zulässig. Insbesondere stehen die Vorschriften des ChA nicht entgegen, da dessen Regelungen die Erhebung von Verbrauchssteuern generell nicht verbieten.

Allerdings könnten auf der Basis derartiger Abkommen nur Flüge besteuert werden, die von Luftfahrtgesellschaften aus einem der beiden Vertragsstaaten durchgeführt werden. Da die entsprechenden Verkehrsrechte aber allen EU-Fluggesellschaften zustehen, wären Wettbewerbsnachteile für die Fluggesellschaften aus den vertragsschließenden Mitgliedstaaten wohl unvermeidlich. Diese Wettbewerbsverzerrungen wären allerdings aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts, das ausdrücklich entsprechende bilaterale Vereinbarungen zulässt, nicht zu bemängeln.

Literaturverzeichnis

- Abeyratne, R.:* Law making and Decision Making Powers of the ICAO Council–
a Critical Analysis
ZLW 1992, S. 987 ff.
- Alexandrowicz,
Charles Henry:* The law making functions of the specialised agencies of the
United Nations
London u.a. 1973
- Bentzien, Joachim:* Die Urteile des EuGH vom 5. November 2002 betreffend die
Zuständigkeit der EG für Luftverkehrsabkommen mit
Drittstaaten
ZLW 2003, S. 153 ff.
- Bernhardt, Rudolf (Hrsg.):* Encyclopedia of Public International Law
Band I, Amsterdam 1992
Band II, Amsterdam 1995
Band III, Amsterdam 1997
Band IV, Amsterdam 2000
[zitiert: *Bearbeiter in Bernhardt, EPIL*]
- Bleckmann, Albert:* Völkerrecht
Baden-Baden 2001
- Buergenthal, Thomas:* Law-making in the International Civil Aviation Organisation
New York, 1969
- Calliess, Christian /
Ruffert, Matthias:* Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag
2. Auflage, Neuwied 2002
- Cames, Martin /
Deuber, Odette
(Öko-Institut e.V.):* Emissionshandel im internationalen zivilen Luftverkehr
Studie im Auftrag des UBA
Berlin 2004
- Cheng, Bin:* The law of international air transport
London 1962
- Dahm, Georg:* Die völkerrechtliche Verbindlichkeit von Empfehlungen
internationaler Organisationen
DÖV 1959, S. 361 ff.

- Dahm, Georg /
Delbrück, Jost /
Wolfrum, Rüdiger:* Völkerrecht
Bd. I/3: Die Formen des völkerrechtlichen Handelns;
Die inhaltliche Ordnung der internationalen Gemeinschaft
2. Auflage, Berlin 2002
- Detter, Ingrid:* Law Making by International Organizations
Stockholm 1965
- Deutsches Zentrum für
Luft- und Raumfahrt e.V.:* Luftverkehrsbericht 2004
Köln 2004
[zitiert: DLR, Luftverkehrsbericht 2004]
- Doehring, Karl:* Völkerrecht
2. Auflage Heidelberg 2004
- Dreier, Horst (Hrsg.):* Grundgesetz – Kommentar
Band III, Tübingen 2000
- Ehlers, Dirk (Hrsg.):* Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten
Berlin 2003
- Erler, Jochen:* Rechtsfragen der ICAO
Dissertation, Köln u.a. 1967
- Frohnmeier, Albrecht /
Mückenhausen, Peter
(Hrsg.):* EG-Verkehrsrecht - Kommentar
Loseblatt-Sammlung
München, Stand: 4. EL Dezember 2003
- Geiger, Rudolf:* Grundgesetz und Völkerrecht
3. Auflage, München 2002
- Giemulla/Schmid:* Luftverkehrsgesetz - Kommentar
Loseblatt-Sammlung
München, Stand: 28. EL Okt. 2004
- Grabitz, Eberhard /
Hilf, Meinhard:* Das Recht der Europäischen Union
Loseblatt-Sammlung, Stand: 23. EL, Januar 2004
München
- von der Groeben, Hans /
Schwarze, Jürgen:* EUV / EGV
6. Auflage, Baden-Baden 2003

- Henneke, Hans-Günter:* Öffentliches Finanzwesen - Finanzverfassung
Heidelberg 1990
- Herdegen, Matthias:* Völkerrecht
3. Auflage, München 2004
- ICAO:* ICAO's policies on taxation in the field of international air
transport
Doc. 8632, 3. Auflage 2000
- ICAO:* Annex 9: Facilitation, 11. Auflage 2002
- IPCC:* „Aviation and the Global Atmosphere“:
A Special Report of IPCC Working Groups I and III in
collaboration with the Scientific Assessment Panel to the
Montreal Protocol on Substances that Deplete the Ozone Layer
Cambridge, 1999
- Ipsen, Knut:* Völkerrecht
5. Auflage, München 2004
- Jarass, Hans /
Pieroth, Bodo:* Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
7. Auflage, München 2004
- Jatzke, Harald:* Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts unter
Berücksichtigung der Ergebnisse der
Verbrauchsteuerharmonisierung in der Europäischen Union
Dissertation, Berlin 1997
[zitiert: Jatzke, System]
- Jatzke, Harald:* Einschränkung des mitgliedstaatlichen Steuerfindungsrechts
durch den EuGH am Beispiel der Flugbenzinbesteuerung
ZfZ 1999, S. 393 ff.
- Kloster-Harz, Doris:* Die Luftverkehrsabkommen der Bundesrepublik Deutschland
Dissertation, Göttingen 1976
- Koenig, Christian /
Haratsch, Andreas:* Europarecht
Tübingen, 4. Auflage 2003
- Kramer, Ernst A.:* Juristische Methodenlehre
Bern 1998
- Lienemeyer, Max:* Europaweite Abgaben zur Reduzierung von
Treibhausgasemissionen
EuR 1998, S. 478 ff.

- Loibl, Gerhard /
Reiterer, Markus:* Internationale Rahmenbedingungen für eine Abgabe auf
Flugtreibstoff
Gutachten, Wien 1998
[*Loibl/Reiterer, Rahmenbedingungen*]
- v. Mangoldt, Herrmann /
Klein, Friedrich /
Starck, Christian:* Das Bonner Grundgesetz
Bd. II, München, 4. Auflage 2000
Bd. III, München, 4. Auflage 2002
[*zitiert: Bearbeiter in vMKS, GG*]
- Mankiewicz, R.H. :* L' adoption des annexes a la convention des Chicago par le
Conseil de l' Organisation de l' Aviation Civile Internationale
in : FS Alex Meyer, Düsseldorf 1954
- Maunz, Theodor /
Dürig, Günter:* Grundgesetz - Kommentar
München; Stand: Feb. 2004
- Mengel, Constanze /
Siebel, Heiko:* Ziviler Flugverkehr und Klimaschutz
In: Koch, Hans-Joachim / Caspar, Johannes (Hrsg.):
Klimaschutz im Recht
Baden-Baden 1997
- Peters, Martin /
Bongartz, Matthias /
Schröer-Schallenberg, Sabine:* Verbrauchsteuerrecht, München 2000
- Rengeling, Hans-Werner
(Hrsg.):* Handbuch zum europäischen und deutschen Umweltrecht,
Bd. I
2. Auflage, Köln u.a. 2003
[*zitiert: Rengeling, HdBUR*]
- Rosenthal, Gregor:* Umweltschutz im internationalen Luftrecht
Dissertation Köln 1989
- Schmidt-Bleibtreu, Bruno /
Klein, Franz:* Kommentar zum Grundgesetz
10. Auflage, München 2004
- Schwenk, Walter:* Handbuch des Luftverkehrsrechts
2. Auflage, Köln u.a. 1996
- Schweitzer, Michael:* Staatsrecht III
Staatsrecht – Völkerrecht – Europarecht
8. Auflage, Heidelberg 2004

- Seidl-Hohenveldern, Ignaz /
Loibl, Gerhard:* Das Recht der Internationalen Organisationen einschließlich der
supranationalen Gemeinschaften
7. Auflage, Köln u.a. 2000
- Soyk, Stefan:* Mineralöl- und Stromsteuerrecht
2. Auflage, München 2000
[zitiert: Soyk, *Mineralölsteuerrecht*]
- Streinz, Rudolf:* EUV / EGV
München, 2003
- Teichner, Kurt /
Alexander, Stephan /
Reiche, Klaus /
Schröer-Schallenberg, Sabine:* Mineralöl- und Erdgassteuer
Stromsteuer
Mineralölzoll
Kommentar zum Energiesteuerrecht
Loseblatt-Sammlung
München, Stand: Mai 2004
[zitiert: *Teichner u.a., Energiesteuerrecht*]
- Tipke, Klaus /
Lang, Joachim:* Steuerrecht
17. Auflage, Köln 2002
- TÜV Rheinland Sicherheit und Umweltschutz GmbH (TSU) /
Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) /
Wuppertal Institut für Klima, Umwelt, Energie GmbH (WI) /
Forschungsstelle für Europäisches Umweltrecht an der Universität Bremen:*
Maßnahmen zur verursacherbezogenen Schadstoffreduzierung
des zivilen Flugverkehrs
Gutachten im Auftrag des UBA
[zitiert: *TÜV Rheinland u.a., Maßnahmen*]
- Verdross, Alfred /
Simma, Bruno:* Universelles Völkerrecht
3. Auflage, Berlin 1989
- Wasmeier, Martin:* Umweltabgaben und Europarecht
Dissertation, München 1995
- Witte, Peter /
Wolffgang, Hans-Michael:* Lehrbuch des europäischen Zollrechts
4. Auflage, Herne/Berlin 2003
- Yemin, Edward:* Legislative powers in the United Nations and specialized
agencies
Dissertation, Leyden 1969