

**Titel:**

**Luftverkehrsteuerliche Behandlung von Positionierungsflügen und Abflügen von Crew-Mitgliedern nach § 4 und § 5 Nr. 8 LuftVStG**

**Normenketten:**

LuftVStG § 1 Abs. 2, § 2 Nr. 7, § 4, § 5 Nr. 8, § 11 Abs. 2

FGO § 52d, § 115 Abs. 2 Nr. 2, § 136 Abs. 1 S.1

**Leitsatz:**

**Sofern Angestellten zur Nutzung eines Flugzeuges angewiesen werden, um zu deren Wohnort zurückzukehren, verursache sie steuerpflichtige Rechtsvorgänge, so dass keine unterschiedliche Beurteilung sich ergebe, ob der Abflug auf Basis eines Beförderungs- oder eines Dienstvertrages stattfindet (vgl. FG Nürnberg vom 7.12.2021 – Az.: 1 K 1625/19, BeckRS 2021, 55664). (Rn. 26) (redaktioneller Leitsatz)**

**Schlagworte:**

Luftverkehrsteuer, Leerflüge, Fluggastbegriff, Crew-Mitglieder, Arbeitsvertrag, Positionierungsflüge, Steuerbefreiung, Vorbereitende Tätigkeiten

**Weiterführende Hinweise:**

Revision zugelassen

**Tenor**

1. Unter Änderung des Steueränderungsbescheides vom 26. Juli 2023 und der Einspruchsentscheidung vom 24. August 2023 wird die Luftverkehrsteuer für März 2023 mit (...) € festgesetzt. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu (...) v.H. und der Beklagte zu (...) v.H..
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.
3. Die Revision wird zugelassen.

**Entscheidungsgründe**

I.

1

Streitig ist, ob für Abflüge von Crew-Mitgliedern Luftverkehrsteuer festzusetzen ist, wenn keine Passagiere an Bord sind.

2

Die Klägerin ist eine GmbH mit Sitz im Landkreis E, die Dienstleistungen mit (...) Flugzeugen erbringt. Sie setzt insbesondere ihr überlassene Flugzeuge von Dritten (Business-Jets) im gewerblichen Charterverkehr ein und stellt ihren Kunden dabei das Flugzeug mit Besatzung zur Verfügung.

3

Am 13. April 2023 gab die Klägerin als Luftverkehrsunternehmen eine Steueranmeldung nach § 12 des Luftverkehrsteuergesetzes (LuftVStG) beim Beklagten (dem Hauptzollamt – HZA) ab. Die Steueranmeldung betraf den Zeitraum 1. bis 31. März 2023. Die Klägerin berechnete für (...) auf Kurzstrecken beförderte Fluggäste und dem dafür geltenden Steuersatz von 12,73 € einen Steuerbetrag von (...) € und für (...) auf der Langstrecke beförderte Fluggäste und dem dafür geltenden Steuersatz von 58,06 € einen Betrag von (...) €, insgesamt also (...) €. Als steuerbefreite Rechtsvorgänge gab sie die Abflüge von 134 Besatzungsmitgliedern an, die bei den durchgeführten Passagierflügen an Bord waren.

**4**

Im März 2023 hatte die Klägerin weitere 54 Flüge durchgeführt, bei denen keine Passagiere, aber jeweils zwei bis drei Besatzungsmitglieder an Bord waren. Bei sieben dieser Flüge waren lediglich zwei Piloten im Flugzeug; bei den restlichen 47 Flügen befand sich neben den beiden Piloten jeweils ein zusätzliches Crew-Mitglied an Bord. Rechnerisch ergibt dies eine Personenanzahl von insgesamt 155 (7x2 + 47x3). Auf die Aufstellung der Flüge in der Behördenakte (...) wird Bezug genommen.

**5**

Die streitgegenständlichen 47 Flüge lassen sich wie folgt näher beschreiben:

**6**

Bei 32 Flügen ohne Passagiere (sog. Leerflüge) schlossen sich am selben oder am Folgetag Passagierflüge mit demselben Flugzeug an.

**7**

Zehn Leerflüge endeten am Stationierungsort F. Vorausgegangen war jeweils ein Passagierflug mit demselben Flugzeug.

**8**

Zwei Leerflüge dienten dazu, die Flugzeuge zur Wartung in G bzw. in H zu bringen. Nach den Angaben der Klägerin sei die Anwesenheit der Flugbegleiterin auf den Flügen zur Wartung erforderlich gewesen, um notwendige Arbeiten zu erledigen, insbesondere die Kabine herzurichten und aufzuräumen, damit der Wartungsbetrieb die sich anschließenden Arbeiten durchführen konnte.

**9**

Am (...) März 2023 startete das Flugzeug mit dem Luftfahrzeugkennzeichen (...) ohne Passagiere in H, wo es gewartet worden war, und landete in I. Für den darauffolgenden Tag (...) war ein Passagierflug von I nach J geplant, der aber nicht durchgeführt wurde.

**10**

Am (...) März 2023 wurde das Flugzeug mit dem Luftfahrzeugkennzeichen (...) ohne Passagiere von K nach L geflogen. Nach den Angaben der Klägerin wurden am selben Tag 24 Passagiere von L nach M gebracht. Am (...) März 2023 sei die (...) zunächst mit 29 Passagieren von N nach O geflogen und am selben Tag leer von O nach M. Von dort seien am Folgetag (...) 25 Passagiere nach L gebracht worden.

**11**

Die Klägerin behandelte die streitgegenständlichen 47 Flüge zunächst als nicht steuerbar, weil es sich um sog. Positionierungs- oder Wartungsflüge gehandelt habe. Die Flugbegleiter seien während eines Positionierungsfluges keine Passagiere, sondern reinigten die Kabine vom letzten Passagierflug, bereiteten die Kabine auf den kommenden Passagierflug vor, da am Boden oftmals nur 30 Minuten Zeit sei, und säßen die verbleibende Zeit nicht in der Kabine, sondern im Cockpit. Solche Flüge zählten auch zur Flugdienstzeit.

**12**

Aus Sicht des HZA handelt es sich bei den streitgegenständlichen 47 Flügen um steuerpflichtige Rechtsvorgänge, weil die Flugbegleiter nicht mit der Versorgung von Fluggästen befasst gewesen seien. Dies sei Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Vorbereitende Tätigkeiten zählten nicht zur eigentlichen Versorgung.

**13**

Die Klägerin gab auf Aufforderung des HZA eine berichtigte Steueranmeldung ab, in der sie wiederum eine Steuer von insgesamt (...) € berechnete und nunmehr Abflüge von 289 Besatzungsmitgliedern (134 plus 155) als steuerfrei angab.

**14**

Mit dem auf den 6. Juli 2023 datierten, am 26. Juli 2023 ergangenen Steueränderungsbescheid setzte das beklagte HZA die Luftverkehrssteuer mit (...) € fest. Dabei rechnete es den angemeldeten Abflügen von (...) Passagieren 47 Abflüge von jeweils einem Besatzungsmitglied hinzu und legte der Berechnung folglich Abflüge von (...) auf der Kurzstrecke beförderten Personen zugrunde. Die Abflüge der Piloten beließ es steuerfrei.

**15**

Mit E-Mail vom 2. August 2023 legte die Klägerin hiergegen Einspruch ein. Die Flugbegleiter flögen mit der Einsatzmaschine zu dem Ort, an dem die Passagiere zustiegen. Sie seien bereits auf diesem „Ferry-Flug“ mit der Versorgung der Fluggäste an Bord befasst. Eine Unmittelbarkeit sei gemäß § 2 Nr. 7 LuftVStG nicht vorgeschrieben.

#### **16**

Mit Einspruchsentscheidung vom 24. August 2023 (zugestellt am 26. August 2023) wies das HZA den Einspruch als unbegründet zurück.

#### **17**

Hiergegen richtet sich die am 25. September 2023 beim Finanzgericht eingegangene Klage, die die Klägerin im Wesentlichen damit begründet, dass das HZA zu Unrecht Luftverkehrssteuer für Besatzungsmitglieder auf Streckenabschnitten berechne, die zwar ohne Passagiere geflogen würden, aber als notwendige Flüge zur Positionierung der Maschine am Abflugort der Passagiere Teil des vom Kunden gebuchten Umlaufs seien. Entgegen der Auffassung des HZA seien Abflüge von Mitgliedern der Flugbesatzung nicht Gegenstand der Luftverkehrssteuer, weil es weder einen zum Abflug berechtigenden Rechtsvorgang gebe noch eine Zuweisung eines Sitzplatzes an einen Fluggast (§ 1 Abs. 2 LuftVStG). Sollte dies anders zu bewerten sein, seien die eingesetzten Flugbegleiter jedenfalls als Besatzung nicht „Fluggast“ im Sinne des Gesetzes und folglich nicht vom Anwendungsbereich des LuftVStG erfasst. Ziel des Gesetzes sei die Mobilitätssteuerung, indem Anreize für umweltgerechtes Verhalten geschaffen werden sollen. Der einzelne Passagier solle durch die Besteuerung dazu motiviert werden, andere Verkehrsmittel als das Flugzeug zu nutzen. Dieses Ziel könne bei Flugbesatzungen nicht erreicht werden, die ihren Dienst gemäß Weisung ihrer Arbeitgeber anträten. Bei ihnen fehle es auch an einem Rechtsvorgang, der zur Beförderung auf einem konkreten Flug berechtigen würde. Ein Arbeitsvertrag reiche dazu nicht aus, denn ein solcher berechtige nicht zu einem konkreten Abflug. Ihre in dem angegriffenen Steuerbescheid genannten Besatzungsmitglieder hätten ausnahmslos weder ein Ticket noch sonst ein zum Abflug berechtigendes Reisedokument gehabt. Sie seien auch nicht beteiligt an einem sonstigen Rechtsvorgang, der zu einem konkreten Abflug auf den im angegriffenen Bescheid genannten Flügen berechtigen würde. Insbesondere der Arbeitsvertrag mit ihr berechtige nicht zur Beförderung auf den von ihr betriebenen Luftfahrzeugen. Allein die arbeitsvertragliche Weisung, als Besatzungsmitglied einen Dienst auf einem Luftfahrzeug anzutreten, verpflichte zum Dienstantritt auf dem Luftfahrzeug. Ein eigenständiges Recht auf Beförderung werde durch die Weisung nicht begründet, insbesondere kein Recht, welches zu einer Beförderung berechtigen würde, die das Besatzungsmitglied auch mit einem anderen Transportmittel zurücklegen könnte, um so dem Ziel des LuftVStG entsprechend die Mobilität Einzelner vom Flugzeug auf andere Transportmittel zu verlegen.

#### **18**

Die im angegriffenen Bescheid aufgezählten Besatzungsmitglieder seien keine Fluggäste i.S.d § 4 LuftVStG. Sie hätten keinen Beförderungsvertrag oder sonst ein eigenes Recht auf Beförderung, sie würden luftrechtlich als Flugbesatzung behandelt und in den Betriebsaufzeichnungen als Besatzung geführt, sie seien nicht als Fluggast auf der Passagierliste eingetragen, sie verbrächten Arbeits- und Flugdienstzeit auf dem betreffenden Flug und hätten einen korrespondierenden Anspruch auf Ruhezeit nach Ableistung des Flugdienstes, sie säßen auf für Fluggäste nicht zugänglichen Plätzen (Jump-Seat im Cockpit), sie hätten keine dem Beförderungsvertrag entsprechenden Fluggastrechte, sie seien von ihr als Besatzung eingeteilt und mit diversen Aufgaben betraut, u.a. der Sicherung der Tür und deren Überwachung während des Fluges, der Sicherstellung einer jederzeitigen Notöffnung von Tür und Notausgang zur Evakuierung, der Reinigung der Kabine, der Vorbereitung der Kabine für den anstehenden Passagiertransport, der Vorbereitung der Verpflegung der Passagiere und träfen sonstige Vorbereitungsmaßnahmen für den anstehenden Passagierflug. Diese Tätigkeiten seien zeitlich nicht „beiläufig“, sondern nähmen den größten Teil der Reisezeit in Anspruch, oft die gesamte Reisedauer. Die Sicherstellung der Notöffnung müsse durchgängig erfolgen, vergleichbar mit der Überwachung der Passagiere durch Flugsicherheitsbegleiter, deren Flug auch dann steuerbefreit sei, wenn sie nicht unmittelbar tätig werden.

#### **19**

Bei den streitgegenständlichen Flügen sei die Anwesenheit der Flugbegleiterin an Bord erforderlich gewesen, weil sie (die Klägerin) sie dazu angewiesen habe, um auf den Leerflügen notwendige Vor- und Nachbereitungsarbeiten zu erledigen, insbesondere die Kabine herzurichten und aufzuräumen. Sie habe mit ihren Arbeitnehmern keine arbeitsvertragliche Vereinbarung in Bezug auf Heimflüge getroffen. Ein

arbeitsvertraglich normiertes Recht zur Nutzung der von ihr durchgeführten Flüge habe nicht bestanden, auch nicht für Leerflüge. Es sei übliche Praxis, Crews auch außerhalb ihrer Heimatbasis zu tauschen, einzusetzen oder den Dienst beenden zu lassen. In solchen Fällen bestimme sie, wann und wie eine Reise entweder zur Heimatbasis, zu einem anderen Einsatzort oder an den Wohnort des Mitarbeiters anzutreten ist, inklusive der Wahl des Verkehrsmittels. Sie habe aber regelmäßig auch die Cabin-Crew-Mitarbeiter angewiesen, zur Erfüllung ihrer vertraglich geschuldeten Tätigkeit auch auf Leerflügen an Bord zu bleiben. Diese Anweisung sei entweder erfolgt, um notwendige Vor- oder Nachbereitungsarbeiten durchzuführen oder, um im Rahmen der laufenden Dienstzeit sicherzustellen, dass der/die Mitarbeiter/-in für den Folgeinsatz überhaupt eingesetzt werden konnte. Die Teilnahme am Leerflug sei mithin nicht in Ausübung entsprechender Rechte der Crew-Mitglieder erfolgt, sondern in Erfüllung ihrer Arbeitspflicht, derer sie sich aufgrund entsprechender Dienstanweisung nicht entziehen konnten. In der zentralen europarechtlichen Rechtsvorschrift zum Betrieb gewerblicher Luftfahrt (Verordnung (EU) Nr. 965/2012 der Kommission vom 5. Oktober 2012 zur Festlegung technischer Vorschriften und von Verwaltungsverfahren in Bezug auf den Flugbetrieb gemäß der Verordnung (EG) Nr. 216/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates – EUV 965/2012) werde definiert, wer Besatzungsmitglied ist. Dies sei eine Person, die vom Luftfahrtunternehmen dazu bestimmt sei, Aufgaben an Bord wahrzunehmen. Diese Formulierung stimme nahezu wortgleich mit § 2 Nr. 7 LuftVStG überein. Weder in EUV 965/2012 noch im LuftVStG sei ein Erfordernis zur „unmittelbaren Tätigkeit“ normiert. Wenn das Finanzgericht – FG – Nürnberg in seinem Urteil vom 7. Dezember 2021 (Az: 1 K 1625/19) aus der Formulierung „mit der Versorgung der Fluggäste befasst“ aufgrund der gewählten Zeitform (Präsens) ein weiteres Tatbestandsmerkmal erfinde, geschehe das nicht nur in Verkennung des Gesetzeswortlauts, sondern auch der Tatsache, dass Gesetze im Allgemeinen immer im Präsens formuliert sind. Das Kabinenpersonal wechsele auch nicht seinen rechtlichen Status von „Besatzung“ zu „Passagier“, wenn die tatsächlichen Fluggäste das Luftfahrzeug verlassen bzw. betreten, sondern sei solange „Besatzung“, wie es vom Arbeitgeber bestimmt worden sei, Dienst auf einem Luftfahrzeug zu verrichten. Der zugrundeliegende Rechtsvorgang sei für die Crew-Mitglieder derselbe, nämlich der Arbeitsvertrag in Verbindung mit der Diensteinteilung. Mithin seien auch Flugbegleiter Besatzung, wenn und solange sie vom Arbeitgeber bestimmt seien, auf dem Luftfahrzeug Tätigkeiten zu verrichten, ungeachtet der Intensität oder Dauer dieser Tätigkeit. Dieser Fall liege anders als derjenige, den das Bundesministerium für Finanzen (BMF) in seinen Durchführungsbestimmungen zur Luftverkehrssteuer (DB-LuftVSt) annehme. Dort flögen Angestellte von Fluggesellschaften in den Flugzeugen eben dieser Fluggesellschaft zum Dienst, weil diesen Personen für ihre Reise eigene (Dienst-) Tickets ausgestellt würden und sie ausschließlich das Verkehrsmittel nutzten, nicht aber als Besatzung vom Luftfahrtunternehmen bestimmt worden seien, den Flug durchzuführen.

## 20

Sofern das FG Nürnberg weiter darauf abstelle, dass der Weiterflug eines Flugbegleiters nach Abladen der Passagiere an deren Zielort ein erneuter, nun steuerpflichtiger Abflug wäre, vermische es die zugrundeliegenden Rechtsvorgänge. Für den Passagier sei Rechtsvorgang das Ticket bzw. die Charterbuchung, welche die Beförderung von X nach Y zum Gegenstand habe. Für ein Besatzungsmitglied hingegen sei der zugrundeliegende Rechtsvorgang sein Arbeitsvertrag mit der Bestimmung des Luftfahrtunternehmens, einen bestimmten Flugumlauf darzustellen. Dies könne die Anpositionierung zum Aufnahmeort der Passagiere sowie den sich daran anschließenden Flug zum nächsten vom Luftfahrtunternehmen bestimmten Ort beinhalten. Entsprechend gelte auch der gesamte Umlauf als Arbeitszeit (Flugdienstzeit) des Besatzungsmitglieds gemäß der Ersten Durchführungsverordnung zur Betriebsordnung für Luftfahrtgerät (Anwendungsbestimmungen zu Anhang III – EU-OPS – der VO (EWG) Nr. 3922/91 – 1. DV LuftBO). Abflugort im Sinne des § 2 Nr. 3 LuftVStG sei der „Startort, mit dem die Flugreise auf Grund des Rechtsvorgangs beginnt“. Der für die Besatzung zugrunde liegende Rechtsvorgang sei die entsprechende Weisung des Luftfahrtunternehmens. Ein Abflug sei mithin bereits bei der Anpositionierung gegeben. Zielort im Sinne des § 2 Nr. 4 LuftVStG sei der inländische oder ausländische Ort, auf dem gemäß dem Rechtsvorgang die Flugreise des Fluggastes planmäßig enden soll. Auch hier sei für die Besatzung der zugrunde liegende Rechtsvorgang die entsprechende Weisung des Luftfahrtunternehmens. Der Zielort sei mithin erst nach dem letzten Flugabschnitt im Rahmen der arbeitgeberseitigen Weisung erreicht, unabhängig davon, ob und wie viele Passagiere an Bord oder welche und wie viele Arbeiten zu erledigen seien. Fliege also eine Besatzung von A los nach B, um dort von B nach C einen Passagier zu befördern und dann nach D zu positionieren, seien die Aufnahme der Passagiere sowie deren Ausladen lediglich Zwischenlandungen. Für die Besatzung sei gemäß des für sie zugrunde

liegenden Rechtsvorgangs (Arbeitsvertrag und Weisung des Luftfahrtunternehmens) ihr „Abflug“ bereits in A gegeben und „Zielort“ erst in C erreicht. Wäre nämlich auf den Rechtsvorgang „Ticket“ bzw.

„Beförderungsvertrag“ allein abzustellen, so läge dem Flug zur An- und Weg-Positionierung für das Besatzungsmitglied gar kein Rechtsvorgang zugrunde, weil der Beförderungsvertrag eben nur die reine Transportstrecke umfasse. Völlig unstrittig wären in diesem Beispiel auch die Kabinenmitarbeiter „unmittelbar“ mit der Versorgung der Fluggäste befasst, zumindest zeitweise. Selbst die Durchführungsbestimmungen des BMF gingen gemäß Nr. 2.4.7 davon aus, dass „die Besatzungsmitglieder auch dann von der Steuerbefreiung nach § 5 Nr. 8 LuftVStG umfasst [sind], wenn sie während des Fluges nur zeitweise die in § 2 Nr. 7 LuftVStG benannten Tätigkeiten ausüben“. Dementsprechend sei die Steuerbefreiung zumindest für sämtliche Leerflüge zu gewähren, denen sich ein Passagierflug unmittelbar anschließt oder vorangegangen ist.

## **21**

Die Klägerin beantragt,

den Steueränderungsbescheid vom 26. Juli 2023 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 24. August 2023 aufzuheben.

## **22**

Das HZA beantragt,

die Klage abzuweisen.

## **23**

Es trägt unter Hinweis auf das Urteil des FG Nürnberg vom 7. Dezember 2021 (Az: 1 K 1625/19) vor, dass es sich bei den „Ferry-Flügen“ um steuerpflichtige Rechtsvorgänge handele. Ein „Ferry-Flug“, der die angestellten Flugbegleiter an den Flughafen bringe, an dem ihre Einsatzmaschine stehe, sei nicht steuerbefreit, da die privilegierte Tätigkeit ohne Fluggäste nicht ausgeübt werde. Ob ein „Ferry-Flug“ separat, vor oder nach einem Passagier- bzw. Einsatzflug stattfinde, sei zur Beurteilung der Steuerbefreiung nach § 2 Nr. 7 LuftVStG nicht von Belang. „Ferry-“ und Einsatzflug bildeten keine Einheit und seien einzeln zu beurteilen. Ein „Ferry-Flug“, der die angestellten Piloten, Stewardessen, Sicherheitsbeauftragte und Techniker an den Flughafen bringe, an dem ihre Einsatzmaschine steht oder an dem der Einsatz (Passagierflug) mit dieser Maschine beginnt, sei nicht steuerbefreit.

## **24**

Auch wenn auf den „Ferry-Flügen“ (beiläufig oder überwiegend) vor- oder nachbereitende Tätigkeiten erfolgten, führe das zu keiner anderen Beurteilung. Ebenso wenig sei relevant, ob der Beförderung ein Beförderungsvertrag oder ein Dienstvertrag zu Grunde liege. Mangels Passagiere könne die Befreiung nach § 5 Nr. 8 i.V.m. § 2 Nr. 7 Buchst. d) LuftVStG für die Crew-Mitglieder nicht greifen. Unerheblich sei, ob der „Ferry-Flug“ mit demselben oder einem anderen Flugzeug als der anschließende Passagierflug erfolge. Das Gesetz stelle allein auf Abflüge ab. Zielort gemäß § 2 Nr. 4 LuftVStG sei für die „Ferry-Flüge“ dort, wo planmäßig zur Aufnahme der Passagiere gelandet werde. Da der anschließende Abflug (mit Passagieren) als neuer Rechtsvorgang gelte, könne auch kein Zwischenstopp unterstellt werden. Unstrittig handele es sich bei den nachversteuerten Flügen nicht um sog. Proceeding-Flüge, bei denen das fliegende Personal zum oder vom Dienst befördert werde. Bei den streitgegenständlichen Flügen würden die Maschinen zum gebuchten Einsatzort (Abflugort) überführt. Auf diesen sog. „Ferry-Flügen“ hätten Flugbegleiter im Rahmen ihrer Dienstzeit entweder Reinigungs- und Vorbereitungsarbeiten durchgeführt oder sitzend (im Cockpit oder der Kabine) die Flugzeit verbracht. Ihr Dienstvertrag habe sie zum Abflug mit konkret diesen Flugzeugen zum „Ferry-Flug“ verpflichtet und berechtigt. Ohne Arbeitsvertrag und konkretem Arbeitsauftrag, diese Flugzeuge zu reinigen und für eine Passagierbeförderung vorzubereiten, hätten sie keine Berechtigung zum jeweiligen Abflug gehabt. Das gesetzgeberische Ziel, Anreize für umweltgerechteres Verhalten zu schaffen, sei durch die Arbeitgeber der Flugbesatzungen missachtet worden. Die Reinigungs- und Vorbereitungsarbeiten hätten auch am Boden (vor dem Flug) stattfinden können. Wenn sie während des Fluges stattfinden sollen, unterlägen die Beförderungen der ausführenden Personen der Luftverkehrssteuer. Auch wenn das Gesetz den Begriff „Fluggast“ nicht definiere, kläre Abs. 30 der vom BMF veröffentlichten DB-LuftVSt, dass Fluggast im Sinne des § 1 LuftVStG jede Person ist, die sich aufgrund einer bestehenden Abflugberechtigung (§ 1 Abs. 1 LuftVStG) oder aufgrund einer Sitzplatzzuweisung (§ 1 Abs. 2 LuftVStG) im Cockpit oder in der Fahrgastkabine eines Flugzeuges befindet (Passagiere und Flugbesatzung). Die Zuweisung eines Sitzplatzes sei darüber hinaus nicht zwingend, sondern

Auffangtatbestand für den Fall eines fehlenden Beförderungsvertrages (§ 1 Abs. 2 LuftVStG). Auch definierten weder das LuftVStG noch die hierzu ergangenen Verordnungen, wie, wo und welcher Art die Sitzplätze sein müssten. Lediglich bei Aufenthalten im Gepäckraum, im Fahrgestellbereich oder unerkannt im Fahrgastbereich (sog. Blinder Passagier) sei das Kriterium eines Steuergegenstandes nach § 1 Abs. 1 und 2 LuftVStG nicht erfüllt. Die DB-LuftVStG stelle zudem klar, dass mit Einführung der Luftverkehrsteuer die Personenbeförderung auf dem Luftweg mit Ausnahme der Steuerbefreiungen nach § 5 LuftVStG regelmäßig der Besteuerung unterliege. Unmittelbar sei eine Versorgung von Fluggästen nur, wenn diese auch anwesend seien und die privilegierte Tätigkeit tatsächlich ausgeführt werden könne. Das Urteil des FG Nürnberg vom 7. Dezember 2021 bestätige die Rechtsauffassung der Zollverwaltung, dass eine unmittelbare Versorgung von auf dem Flug anwesender, anderer Fluggäste für die Befreiung nach § 5 Nr. 8 i.V.m. § 2 Nr. 7 Buchst. d) LuftVStG erforderlich sei. Wie die Klägerin selbst ausführe, seien vorbereitende Tätigkeiten der Flugbesatzung, die nur mittelbar der Versorgung der Fluggäste dienten (z.B. das Verstauen von Bordverpflegung während eines sog. „Ferry-Fluges“) nicht von der Befreiung nach § 5 LuftVStG umfasst, da neben der Flugbesatzung keine anderen Fluggäste an Bord seien, die versorgt werden könnten. Auch könne eine übertragene Aufgabe während des Fluges kein Unterscheidungskriterium zwischen einem „Fluggast“ und einem nicht der Luftverkehrsteuer unterliegenden Beförderungsvorgang sein, da auch Passagieren, die direkt vor Notausstiegen sitzen, helfende Tätigkeiten für den Fall einer Notlandung zugewiesen würden (Entriegelung und Öffnung der Tür).

## 25

Der zweite Orientierungssatz im Urteil des FG Nürnberg vom 7. Dezember 2021 (Az: 1 K 1625/19) sei auch anzuwenden, wenn die vor- oder nachbereitenden Tätigkeiten mehr als nur untergeordnet seien. Zum einen könnten diese Tätigkeiten nicht die gesamte Flugdauer in Anspruch nehmen, da sie während des Steig- und des Sinkfluges nicht ausgeführt werden können (Anschnallpflicht). Innerhalb Europas ergebe sich dadurch regelmäßig nur ein enges Zeitfenster für vor- oder nachbereitende Tätigkeiten, so dass diese stets von untergeordneter Dauer anzusehen seien. Zum anderen widerspräche eine Steuerbefreiung für weitere Crew-Mitglieder nicht nur dem Wortlaut des Gesetzes, sondern auch dem gesetzgeberischen Ziel. Dieses sei auf das Setzen von Anreizen zu umweltgerechtem Verhalten ausgelegt. Das Klagebegehren zielen jedoch auf die Steuerbefreiung weiterer Crew-Mitglieder und strebe damit eine Ausdehnung der gesetzlich klar geregelten Begünstigungen aus § 2 Nr. 7 LuftVStG an. Wenn Tätigkeiten wie Säubern, Vor- und Nachbereiten, die regelmäßig von hierfür spezialisierten und entsprechend ausgerüsteten Bodencrews bzw. Dienstleistern durchgeführt werden, in die Luft verlagert würden, liefe das dem ökologischen Gesetzeszweck zuwider. Eventuelle Kostenabwägungen des Steuerschuldners seien hier auch nicht relevant. Eine Ausweitung des Begünstigtenkreises aus § 2 Nr. 7 LuftVStG (Flugbesatzung) führte zu einer beliebigen Gestaltungslage für die Luftverkehrsunternehmen. Der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung wäre gefährdet.

## 26

Sofern die Klägerin ihre Angestellten zur Nutzung eines Flugzeuges anweise, um zu deren Wohnort zurückzukehren, verursache sie steuerpflichtige Rechtsvorgänge. Denn ob der Abflug auf Basis eines Beförderungs- oder eines Dienstvertrages stattfindet, ergebe keine unterschiedliche Beurteilung (Verweis auf das Urteil des FG Nürnberg vom 7. Dezember 2021 – Az: 1 K 1625/19 – Rz. 32).

## 27

Definitionen für „Flugbesatzungen“ aus anderen Rechtsgebieten seien für das LuftVStG nicht bindend. Die EUV 965/2012 regule den europäischen Flugbetrieb, nicht die nationale Luftverkehrsteuer. § 1 LuftVStG definiere die Rechtsvorgänge und stelle auf Fluggäste ab. Durch die Ausnahme von der Besteuerung für Abflüge von Flugbesatzungen (§ 5 Nr. 8 i.V.m. § 2 Nr. 7 LuftVStG) ergebe sich, dass der Begriff des Fluggastes allgemeiner auszulegen sei und Flugbesatzungen grundsätzlich einschließe. Greife nun die Ausnahme von der Besteuerung nicht, liege ein steuerpflichtiger Rechtsvorgang vor (Verweis auf das Urteil des FG Nürnberg vom 7. Dezember 2021 – Az: 1 K 1625/19 – Rz. 29). Entgegen der Meinung der Klägerin stelle das Gesetz nicht auf „Ticketverkäufe“ oder „Beförderungsverträge“ als Rechtsvorgänge ab, sondern auf berechnete Abflüge. Jeder Abflug eines Flugzeuges beinhalte zumindest zwei steuerbefreite Rechtsvorgänge nach § 2 Nr. 7 Buchst. a) LuftVStG, nämlich die der erforderlichen Piloten (Personen an Bord, die mit dem Führen des Flugzeugs befasst sind), somit gebe es keine Abflüge ohne Rechtsvorgänge i.S.d. LuftVStG. Entgegen der Meinung der Klägerin wechsele die Crew auch nicht ihren Satus. Jeder Rechtsvorgang (berechtigter Abflug) werde neu beurteilt, so dass ein steuerbefreiter Abflug auf einen zu

besteuernden folgen kann und umgekehrt, je nachdem ob Fluggäste zu betreuen sind (§ 2 Nr. 7 Buchst. d) LuftVStG) oder nicht. Ohne Fluggäste könne die steuerbefreiende Tätigkeit im Grunde nicht ausgeübt werden. Aus dem Wortlaut der Norm ergebe sich die im o.a. Urteil abgeleitete Unmittelbarkeit. Betreuung erfordere einen zu Betreuenden innerhalb des zu beurteilenden Rechtsvorganges.

## **28**

Die Arbeitsverträge der Besatzungsmitglieder stellten allein keine Rechtsvorgänge dar, nur Berechtigungen. Erst im Zusammenhang mit dem konkreten Arbeitsauftrag „Abflug von einem inländischen Startort zu einem Zielort“ entstehe jeweils ein Rechtsvorgang. Fluggast sei jede Person, die sich aufgrund einer bestehenden Abflugberechtigung (§ 1 Abs. 1 LuftVStG) oder aufgrund einer Sitzplatzzuweisung (§ 1 Abs. 2 LuftVStG) im Cockpit oder in der Fahrgastkabine eines Flugzeuges befinde (Passagiere und Flugbesatzung; vgl. Abs. 30 DB-LuftVSt). Die „Ferry-Flüge“ der Klägerin seien auch keine „Zubringerflüge“, sondern Abflüge i.S.d. § 2 Nr. 3 LuftVStG, da nachfolgende oder vorangegangene Flüge (mit Passagieren) eigene Rechtsvorgänge darstellten (Abs. 38 der DB-LuftVSt).

## **29**

Wegen der Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die eingereichten Schriftsätze, auf die vorgelegten Unterlagen und Akten sowie auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 29. Januar 2026 verwiesen.

## **II.**

## **30**

Die Klage ist teilweise begründet. Das HZA hat für 35 Abflüge von Crew-Mitgliedern zu Unrecht Luftverkehrsteuer festgesetzt.

## **31**

1. Den streitgegenständlichen 47 Flügen liegen steuerbare Rechtsvorgänge zugrunde.

## **32**

Nach § 1 Abs. 1 LuftVStG unterliegt ein Rechtsvorgang, der zum Abflug eines Fluggastes von einem inländischen Startort mit einem Flugzeug oder Drehflügler durch ein Luftverkehrsunternehmen zu einem Zielort berechtigt, der Luftverkehrsteuer.

## **33**

a) Die Klägerin ist ein Luftverkehrsunternehmen i.S.v. § 1 Abs. 1 LuftVStG.

## **34**

Ein Luftverkehrsunternehmen i.S.d. LuftVStG ist ein Unternehmen mit einer gültigen Betriebsgenehmigung oder einer gleichwertigen Genehmigung, durch die es zur gewerblichen Beförderung von Personen mit einem Flugzeug oder Drehflügler berechtigt ist (§ 2 Nr. 2 LuftVStG). Die Klägerin verfügt über eine derartige Genehmigung.

## **35**

b) Den 47 streitgegenständlichen Flügen liegen Rechtsvorgänge i.S.v. § 1 Abs. 1 LuftVStG zugrunde.

## **36**

aa) Der Begriff des Rechtsvorganges ist weder im LuftVStG noch in der Verordnung zur Durchführung des Luftverkehrsteuergesetzes (Luftverkehrsteuer-Durchführungsverordnung – LuftVStDV) definiert. Die Gesetzesbegründung nennt als Beispiele für Rechtsvorgänge i.S.d. § 1 Abs. 1 LuftVStG den entgeltlichen Beförderungsvertrag, eine Zuwendung aus Flugprämienprogrammen, eine Schenkung oder die Einlösung eines Gewinnes aus einem Gewinnspiel (BT-Drs. 17/3030, S. 36). Ausgehend davon und vom Wortlaut des Gesetzes ist der Begriff des Rechtsvorgangs weiter als derjenige des Rechtsgeschäftes zu verstehen (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 6. November 1974 II R 169/71, BStBl II 1975, 92, Rn. 6). Deshalb kommen grundsätzlich auch geschäftsähnliche Handlungen, Gefälligkeitsverhältnisse oder auch Realakte in Betracht. Die Steuerbarkeit des Rechtsvorgangs setzt folglich auch nicht voraus, dass hierüber ein Ticket oder ein sonstiges zum Abflug berechtigendes Reisedokument ausgestellt worden ist.

## **37**

Soweit § 1 Abs. 2 LuftVStG als Rechtsvorgang i.S.d. § 1 Abs. 1 LuftVStG die Zuweisung eines Sitzplatzes in einem Flugzeug oder Drehflügler an einen Fluggast fingiert, wenn kein anderer Rechtsvorgang im Sinne

des Gesetzes vorangegangen ist, sollen damit Gesetzeslücken durch Abflugberechtigungen vermieden werden, die möglicherweise zwar nicht als Rechtsvorgänge zu beurteilen sind, solchen aber in ihrem wirtschaftlichen Ergebnis im Wesentlichen gleich kommen (Urteil des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – vom 5. November 2014 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rn. 30).

#### **38**

bb) Nach Auffassung des Senats liegt den streitgegenständlichen Positionierungsflügen und den sich anschließenden Passagierflügen mit dem Chartervertrag ein einheitlicher Rechtsvorgang zugrunde.

#### **39**

Ob jedem Abflug eines Flugzeugs ein eigener Rechtsvorgang zugrunde liegt oder ob Teilstrecken einer Flugreise zu einem einheitlichen Rechtsvorgang gehören, ist nach den konkreten Verhältnissen im Einzelfall zu beurteilen.

#### **40**

Im Streitfall verpflichtet sich die Klägerin mit dem Chartervertrag gegenüber ihren Kunden, ein Flugzeug mit Besatzung zur Verfügung zu stellen, um Passagiere zu einer bestimmten Zeit von einem Startort zu einem Zielort zu befördern. Befindet sich kein von der Klägerin betriebenes Flugzeug am vereinbarten Startflughafen, muss sie ein Transportmittel zum Einsatzort überführen und dort bereitstellen, um den geschuldeten Flug ausführen zu können. Die Positionierung des Flugzeugs ist damit Teil der geschuldeten Leistung des Luftverkehrsunternehmens und gehört zum einheitlichen Rechtsvorgang „Chartervertrag“. Der Umstand, dass die Steuer für die Passagiere grundsätzlich erst nach deren Zusteigen mit dem Abflug entsteht, steht der Annahme eines steuerbaren einheitlichen Rechtsvorgangs nicht entgegen.

#### **41**

cc) Nach Auffassung des Senats ist der Rechtsvorgang „Chartervertrag“ mit dem Ausstieg der Passagiere am vereinbarten Zielflughafen abgeschlossen. Die Rückführungen der Flugzeuge zum Stationierungsort F mögen zwar Preisbestandteil gegenüber dem Charterer sein; sie sind aber nicht mehr Teil des Rechtsvorgangs, der die Personenbeförderung zum Inhalt hat.

#### **42**

Soweit die Flugzeuge im Anschluss an einen Passagierflug mit einem Crew-Mitglied an Bord zurück zum Stationierungsort F gebracht wurden, ist vielmehr die zugrunde liegende Nebenleistung aus dem Arbeitsverhältnis zwischen der Klägerin und dem mitfliegenden Crew-Mitglied ein Rechtsvorgang i.S.d. § 1 Abs. 1 LuftVStG. Dies gilt auch für die beiden Flüge zur Wartung des jeweiligen Flugzeugs. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um eine schriftlich im Arbeitsvertrag festgehaltene oder um eine ungeschriebene, ggf. auch freiwillige Nebenleistung des Arbeitgebers handelt.

#### **43**

c) Alle genannten Rechtsvorgänge berechtigten zum Abflug eines Fluggastes.

#### **44**

Ob ein Rechtsvorgang zum Abflug eines Fluggastes berechtigt, ist für die Frage der Steuerbarkeit dieses Rechtsvorgangs abstrakt und nicht in Bezug auf eine bestimmte Person zu beurteilen. Dies folgert der Senat aus dem Wortlaut des § 1 LuftVStG („eines Fluggastes“ statt „des Fluggastes“) und aus der Zielrichtung des Gesetzes, den gewerblichen Passagierverkehr in Abgrenzung zum Luftfrachtverkehr zu besteuern (vgl. BT-Drs. 17/3030, S. 36).

#### **45**

aa) Der den Positionierungsflügen und den anschließenden Passagierflügen zugrunde liegende Chartervertrag ist ein einheitlicher Rechtsvorgang (s.o.), der (abstrakt) zum Abflug von Fluggästen berechtigt (die Steuer für die Passagiere entsteht aber gemäß § 4 LuftVStG erst mit dem tatsächlichen Abflug des jeweiligen Fluggastes; vgl. Nomos-Bundesrecht/Robert Faltings, LuftVSt, 2. Aufl. 2020, § 4 Rn. 1, beckonline).

#### **46**

bb) Den Rückführungen der Flugzeuge zum Stationierungsort F und den Flügen zur Wartung unter Mitnahme von Crew-Mitgliedern liegen (ungeschriebene) Nebenleistungen aus den arbeits- bzw. dienstvertraglichen Rechtsverhältnissen zwischen der Klägerin und den Crew-Mitgliedern zugrunde. Auch diese berechtigen zum Abflug eines Fluggastes. Denn auch ein Crew-Mitglied kann Fluggast sein, wenn es

z.B. nicht in Ausübung seiner arbeitsvertraglichen Pflichten, sondern wie ein Passagier mitfliegt (Mitflug außer Dienst).

#### **47**

Auch das BMF sieht in seinen Durchführungsbestimmungen zur Luftverkehrssteuer (Stand Juli 2017) den Arbeitsvertrag zwischen Flugbesatzung und Luftverkehrsunternehmen als möglichen Rechtsvorgang an (Abs. 15 der DB-LuftVSt).

#### **48**

Mit dem Bestehen einer Abflugberechtigung auf der Grundlage des Arbeits- oder Dienstvertrages ist noch keine Entscheidung darüber getroffen, ob das Crew-Mitglied bei dem konkreten Flug tatsächlich als Fluggast mitgeflogen ist oder nicht. Diese Frage ist im Rahmen des Entstehungstatbestandes nach § 4 LuftVStG zu klären.

#### **49**

2. Die streitgegenständlichen Abflüge sind nicht von der Besteuerung ausgenommen.

#### **50**

Nach § 5 Nr. 8 LuftVStG sind Abflüge von Flugbesatzungen von der Besteuerung ausgenommen. Zur Flugbesatzung gehören gemäß § 2 Nr. 7 LuftVStG u.a. Personen an Bord eines Flugzeugs oder Drehflüglers, die mit der Sicherheit der Fluggäste (Buchst. c)) oder mit der Versorgung der Fluggäste (Buchst. d)) befasst sind.

#### **51**

a) Ausgehend vom Wortlaut der Bestimmung in § 2 Nr. 7 Buchst. c) und d) LuftVStG (mit der Sicherheit oder der Versorgung „befasst“) und nach Sinn und Zweck der Steuerbefreiung, nach dem (aktive) Besatzungsmitglieder, deren Anwesenheit an Bord im Hinblick auf die Sicherheit des Luftverkehrs im öffentlichen Interesse steht (vgl. BT-Drs. 17/3030, S. 38, Zu Nummer 7) von der Besteuerung ausgenommen sein sollen, ist nach Auffassung des Senats nicht ausreichend, dass die fragliche Tätigkeit in irgendeiner Weise der Sicherheit oder der Versorgung von Fluggästen dient oder damit in Zusammenhang steht. Vielmehr muss sich das Besatzungsmitglied aktiv um Fluggäste kümmern. Dies setzt grundsätzlich deren Anwesenheit an Bord voraus.

#### **52**

Ein derart enges Verständnis des Befreiungstatbestandes trägt außerdem dem Ausnahmecharakter der Vorschriften über die Steuerfreiheit Rechnung. Der Auslegung steht auch nicht entgegen, dass die in § 2 Nr. 7 Buchst. b) LuftVStG genannte Wartung oder Reparatur nicht während des Fluges, sondern nur am Boden stattfinden kann. Denn § 2 Nr. 7 LuftVStG enthält lediglich Begriffsbestimmungen und regelt selbst keine Steuerbefreiung.

#### **53**

b) Bei dieser Auslegung des § 5 Nr. 8 i.V.m. § 2 Nr. 7 Buchst. c) und d) LuftVStG sind die Abflüge der Crew-Mitglieder zu den Einsatzorten (sog. Positionierungsflüge) nicht steuerfrei. Auf diesen Flügen sind die Crew-Mitglieder weder mit der Sicherheit der Fluggäste noch mit deren Versorgung befasst. Lediglich vorbereitende Maßnahmen für den folgenden Passagierflug sind insoweit nicht ausreichend.

#### **54**

c) Ebenso wenig ausreichend sind nachbereitende Arbeiten. Die Abflüge der Crew-Mitglieder nach der Durchführung eines Passagierflugs zur Rückkehr an den Stationierungsort F sind deshalb ebenfalls nicht steuerfrei, weil die Besatzungsmitglieder weder mit der Sicherheit anwesender Fluggäste noch mit deren Versorgung befasst waren. Soweit der/die Flugbegleiter(in) auch bei der Rückführung des Flugzeuges mit der Sicherung der Tür und deren Überwachung während des Fluges befasst war und eine jederzeitige Notöffnung von Tür und Notausgang zur Evakuierung sicherzustellen hatte, mag dies zwar u.a. der eigenen Sicherheit und derjenigen der sonstigen Besatzungsmitglieder an Bord (insbesondere der Piloten) gedient haben; der Steuerbefreiungstatbestand setzt aber nach § 5 Nr. 8 i.V.m. § 2 Nr. 7 LuftVStG („Sicherheit der Fluggäste“) ausdrücklich voraus, dass die Tätigkeiten im Interesse der Fluggäste (und nicht nur im Interesse anderer Besatzungsmitglieder) ausgeübt werden.

#### **55**

d) Bei den Flügen zur Wartung waren nach dem Vortrag der Klägerin zwar Aufgaben zur Vorbereitung der Wartungsarbeiten zu erledigen; dabei waren die Crew-Mitglieder aber ebenfalls nicht mit der Sicherheit oder der Versorgung von Fluggästen befasst.

#### **56**

3. Für die zehn Flüge zurück zum Stationierungsort F und für die beiden Flüge zur Wartung ist die Steuer im Zeitpunkt des jeweiligen Abflugs von einem inländischen Startort entstanden. Für 35 Abflüge zum (geplanten) Einsatzort (sog. Positionierungsflüge) ist dagegen keine Steuer entstanden.

#### **57**

Die Steuer nach § 1 LuftVStG entsteht mit dem Abflug des Fluggastes von einem inländischen Startort (§ 4 LuftVStG).

#### **58**

Die mitfliegenden Crew-Mitglieder waren bei den Flügen zum Stationierungsort F und bei den Flügen zur Wartung, nicht aber bei den Flügen zum Einsatzort Fluggäste i.S.v. § 4 LuftVStG.

#### **59**

a) Der Begriff „Fluggast“ ist weder im LuftVStG noch in der LuftVStDV definiert und bedarf daher der Auslegung.

#### **60**

Maßgebend für die Auslegung von Gesetzen ist der in der Norm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist. Der Erfassung des objektiven Willens des Gesetzgebers dienen die anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung aus dem Wortlaut der Norm, der Systematik, ihrem Sinn und Zweck sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte, die einander nicht ausschließen, sondern sich gegenseitig ergänzen. Unter ihnen hat keine einen unbedingten Vorrang vor einer anderen. Ausgangspunkt der Auslegung ist der Wortlaut der Vorschrift. Er gibt allerdings nicht immer hinreichende Hinweise auf den Willen des Gesetzgebers. Unter Umständen wird erst im Zusammenhang mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes oder anderen Auslegungsgesichtspunkten die im Wortlaut ausgedrückte, vom Gesetzgeber verfolgte Regelungskonzeption deutlich (BFH-Urteil vom 16. Januar 2025 IV R 11/22, BStBl II 2026, 25, Rn. 31).

#### **61**

aa) Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch ist Fluggast eine Person, die eine Reise mit einem Flugzeug unternimmt.

#### **62**

Die Europäische Kommission versteht unter dem Begriff „Fluggäste“ die während eines Fluges an Bord eines Flugzeugs befindlichen Personen mit Ausnahme des diensttuenden Bordpersonals (vgl. Art. 3 Nr. 19 der Durchführungsverordnung (EU) 2018/2066 der Kommission vom 19. Dezember 2018 über die Überwachung von und die Berichterstattung über Treibhausgasemissionen gemäß der RL 2003/87/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 601/2012 der Kommission). Die Begriffsbestimmung gilt aber nur für diese Durchführungsverordnung, wie sich bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift ergibt („Für die Zwecke dieser Verordnung“). Sie kann trotz der ähnlichen Zielsetzung (Reduzierung der Umweltbelastung durch den Luftverkehr) nicht auf die nationale Regelung in § 4 LuftVStG übertragen werden.

#### **63**

Das BMF zählt zu den Fluggästen i.S.v. § 1 LuftVStG jede Person, die sich aufgrund einer bestehenden Abflugberechtigung oder aufgrund einer Sitzplatzzuweisung im Cockpit oder in der Fahrgastkabine eines Flugzeugs befindet (Passagiere und Flugbesatzung; Abs. 30 der DB-LuftVSt). Gleichlautende Begriffe in ein und demselben Gesetz müssen allerdings nicht zwingend inhaltsgleich sein; vielmehr muss jeder Rechtssatz mit Rücksicht auf seinen jeweiligen Normzweck und den jeweiligen Zusammenhang mit anderen Rechtssätzen ausgelegt werden (Drüen in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, 186. Lieferung, 7/2025, § 4 AO, Rn. 264 f., 324).

#### **64**

bb) Nach der vom Senat gefundenen (negativen) Abgrenzung ist eine Person an Bord eines Flugzeugs, die sich in Erfüllung einer arbeits- oder dienstvertraglichen Verpflichtung als ein in die gewerbliche Personenbeförderung eingebundenes Besatzungsmitglied dort aufhält, kein Fluggast i.S.v. § 4 LuftVStG.

#### 65

Dieses Verständnis des Begriffes „Fluggast“ i.S.v. § 4 LuftVStG ergibt sich zum Einen aus dem Zusammenhang mit § 2 Nr. 7 LuftVStG und § 5 Nr. 8 LuftVStG, wonach die im Rahmen der Personenbeförderung aktiven Besatzungsmitglieder ganz von der Besteuerung ausgenommen bleiben sollen. Außerdem spricht die Auslegung nach Sinn und Zweck des Gesetzes für ein solches Verständnis des Begriffes „Fluggast“. Nach der Gesetzesbegründung soll mit dem Luftverkehrsteuergesetz auch der Flugverkehr in die Mobilitätsbesteuerung einbezogen werden, um Anreize für umweltgerechtes Verhalten zu setzen (BT-Drs. 17/3030, S. 36). Umweltgerecht verhalten kann sich aber nur derjenige, der die Wahl zwischen verschiedenen Beförderungsmitteln hat. Ein Besatzungsmitglied, das sich aus dienstlichem Anlass zum Zwecke der gewerblichen Personenbeförderung im Flugzeug aufhält, reist nicht nach den selbstgewählten Bedingungen eines Beförderungsvertrags, sondern aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung gegenüber seiner Fluggesellschaft, die ihm Flugzeiten und -routen vorgibt (BeckOGK/Förster, Übereinkommen zur Vereinheitlichung bestimmter Vorschriften über die Beförderung im internationalen Luftverkehr – Montrealer Übereinkommen – MÜ – Art. 1 Rn. 16, beckonline). Da die Fluggesellschaft ihrerseits vertraglich gegenüber ihren Kunden an die vereinbarten Flugzeiten und -routen gebunden ist, besteht weder bei ihr noch bei ihren Beschäftigten ein Wahlrecht. Das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel, Anreize für ein umweltgerechteres Verhalten zu setzen, lässt sich bei Positionierungsflügen nicht erreichen.

#### 66

cc) Der Herausnahme von Personen, die sich aus dienstlichem Anlass zum Zwecke der gewerblichen Personenbeförderung im Flugzeug befinden, aus dem Begriff „Fluggast“ i.S.v. § 4 LuftVStG, steht nicht entgegen, dass damit die Steuerbefreiung in § 5 Nr. 8 LuftVStG überflüssig wäre, weil gar keine Steuer entsteht. Denn es sind Fallkonstellationen denkbar, in denen ein Besatzungsmitglied, das sich nicht aus dienstlichen Gründen – mithin als Fluggast – an Bord begibt, während des Fluges von seinem Arbeitgeber bzw. Dienstherrn „aktiviert“ wird. In solchen Fällen ist das Besatzungsmitglied zunächst Fluggast, für den im Zeitpunkt des Abflugs die Steuer entsteht. Da er aber für einen Teil der Strecke aktiv eingesetzt wird, greift die Steuerbefreiung des § 5 Nr. 8 LuftVStG (diese Auffassung teilt auch die Verwaltung; vgl. Abs. 80 DB-LuftVSt).

#### 67

b) Im Streitfall wurden die Crew-Mitglieder nicht unentgeltlich außerhalb ihrer Arbeitszeit befördert. Vielmehr flogen sie bei den im Rahmen der gewerblichen Personenbeförderung notwendigen Positionierungsflügen in Ausübung ihrer arbeitsvertraglichen Pflichten mit und nicht wie ein Fluggast aufgrund seiner Rechte aus einem Beförderungsvertrag. Aufgrund ihrer Verpflichtungen aus den Charterverträgen konnte die Klägerin weder den Einsatzort noch das Beförderungsmittel auswählen. Sie war vielmehr verpflichtet, ein Flugzeug an dem vertraglich bestimmten Ort bereitzustellen, um dort Passagiere aufzunehmen. Da sich der Flug zum Einsatzort folglich nicht vermeiden lässt und die Klägerin ein Interesse daran hat, dass die für die Positionierung des Flugzeugs benötigte Zeit für vorbereitende Arbeiten genutzt wird, macht es auch unter Berücksichtigung ökologischer Belange keinen Sinn, die Crew-Mitglieder mit einem alternativen Beförderungsmittel zum Einsatzort zu bringen. Sie fallen deshalb bei den sog. Positionierungsflügen nicht unter den Begriff „Fluggast“ i.S.v. § 4 LuftVStG. Bei deren Abflug entstand folglich keine Steuer.

#### 68

Soweit sich aus den vom BMF veröffentlichten Durchführungsbestimmungen etwas anderes ergeben sollte, handelt es sich dabei um eine Verwaltungsvorschrift, die die Gerichte nicht bindet.

#### 69

c) Ein Crew-Mitglied ist nach Auffassung des Senats auch dann kein „Fluggast“ i.S.v. § 4 LuftVStG, wenn es in der Einsatzmaschine zum Einsatzort gebracht wird und während des Positionierungsfluges Arbeiten im Zusammenhang mit dem anstehenden Passagierflug verrichtet, die angemeldeten Passagiere den Flug aber nicht antreten, wie diejenigen, die am (...) März 2023 auf der (...) gebucht waren. Auch in diesem Fall bestand für die Klägerin im Rahmen ihrer Pflichten aus dem Chartervertrag keine Möglichkeit, auf den Flug zu verzichten.

#### 70

d) Befindet sich ein Crew-Mitglied aufgrund einer bestehenden Abflugberechtigung, die der Arbeitgeber z.B. als (freiwillige und ungeschriebene) Nebenleistung aus dem Arbeitsverhältnis gewährt, an Bord eines Flugzeugs ohne in eine gewerbliche Personenbeförderung eingebunden zu sein, ist es Fluggast i.S.v. § 4 LuftVStG, selbst wenn es gelegentlich dieser Anwesenheit an Bord dienstliche Aufgaben verrichtet. Beim Abflug eines solchen Crew-Mitgliedes entsteht deshalb die Luftverkehrssteuer.

#### 71

aa) Anlässlich der Flüge zum Stationierungsort F mögen die mitfliegenden Crew-Mitglieder zwar anfallende Arbeiten durchgeführt haben; Zweck der Reise war aber nicht die Aufnahme von Passagieren oder deren Beförderung, zu der sich die Klägerin verpflichtet hatte und in die das Besatzungsmitglied eingebunden war, sondern die Rückkehr zur Heimatbasis, die – jedenfalls auch – im Interesse des Crew-Mitglieds stattfand. Die Rückführung des Flugzeugs und der Besatzung zum Stationierungsort mag aus wirtschaftlichen Gründen für die Klägerin geboten sein; die umweltgerechtere Alternative wäre aber, das Flugzeug am Zielort des letzten Einsatzes zu parken und die Besatzung (dem Lenkungszweck des Gesetzes entsprechend) mit umweltfreundlicheren Beförderungsmitteln nach Hause zu bringen.

#### 72

bb) Zweck der Flüge der (...) vom (...). März 2023 nach H und der (...) vom (...). März 2023 nach G waren notwendige Wartungsarbeiten und nicht die Aufnahme von Passagieren oder deren Beförderung, zu der die Klägerin verpflichtet und in die das jeweilige Crew-Mitglied eingebunden gewesen wäre. Es unterlag der unternehmerischen Entscheidung der Klägerin, bei welchem Instandhaltungsbetrieb sie die Wartungsarbeiten vornehmen ließ und wie viele Besatzungsmitglieder das Flugzeug zur Wartung begleiteten. Dass die Anwesenheit des Cabin-Crew-Mitglieds am Ort der Wartung (H, G) erforderlich war, ist weder vorgetragen noch ersichtlich. Notwendige Vorbereitungsarbeiten für die Wartung hätten auch vor dem Abflug am Boden durchgeführt werden können.

#### 73

4. Die Steuer bemisst sich gemäß § 10 LuftVStG nach der Lage des jeweils gewählten Zielorts und der Anzahl der beförderten Fluggäste. Die Steuersätze ergeben sich aus § 11 Abs. 2 LuftVStG i.V.m. der Verordnung zur Absenkung der Steuersätze im Jahr 2023 nach § 11 Absatz 2 des Luftverkehrsteuergesetzes (Luftverkehrssteuer-Absenkungsverordnung 2023 – LuftVStAbsenkV 2023). Die Steuer berechnet sich demnach wie folgt:

Lage des Zielorts	Anzahl der beförderten Fluggäste	Steuersatz (€)	Steuerbetrag (€)
Länder der Anlage I zu § 11 LuftVStG	(...)	12,73	(...)
Andere Länder	(...)	58,06	(...)
Summe			(...)

#### 74

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

#### 75

6. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen.