

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Senatsvorsitzenden MMag. Gerald Erwin Ehgartner, die Richterin Mag. Corinna Engenhart sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Gertraud Lunzer und Mag. Harald Zeller in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Doshi Akman & Partner Rechtsanwälte OG, Vorstadt 18, 6800 Feldkirch, über die Beschwerde vom 22. September 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 13. August 2014 betreffend Haftung gemäß § 8 Abs. 2 FlugAbgG für die Flugabgabe 07. 2012 - 09. 2012, ***BF1StNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. März 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Asli Özdemir zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird nach Maßgabe der Beschwerdevorentscheidung abgeändert.

Die Beschwerdeführerin wird im Ausmaß von insgesamt € 41.409,52 zur Haftung herangezogen:

Flugabgabe 07/12	€ 5.217,52
Flugabgabe 08/12	€ 24.472, --
Flugabgabe 09/12	€ 11.720, --
Gesamtbetrag	€ 41.409,52

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Haftungsbescheid vom 13. August 2014 wurde die Beschwerdeführerin als Haftungspflichtige gemäß § 8 Abs. 2 Flugabgabegesetz (in der Folge: FlugAbgG) für die aushaftenden Flugabgabenschulden der türkischen ***A*****Fluggesellschaft*** (in der Folge: ***Airlines***) als Luftfahrzeughalterin iSd § 6 FlugAbgG für den Zeitraum Juli bis September 2012 im Ausmaß von € 42.413,52 (Juli 2012: € 6.221,52; August 2012: € 24.472, --; September 2012: € 11.720, --) in Anspruch genommen. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass der Haftungsbescheid wegen Uneinbringlichkeit der Abgabe bei der Primärschuldnerin infolge der Einstellung ihres Betriebs im Jahr 2013 an die Beschwerdeführerin ergehe.

Die Beschwerdeführerin er hob gegen diesen Bescheid Beschwerde und führte aus, dass die Primärschuldnerin, eine türkische Fluggesellschaft, im Jahr 2013 wegen Insolvenz den Flugbetrieb eingestellt habe und zwischenzeitlich im Firmenregister in ***A*** gelöscht worden sei. Aus der relativ raschen Löschung im Zuge der Insolvenz sei zu schließen, dass ein Insolvenzverfahren mangels Masse abgewiesen (dh Quote: Null) und die Gesellschaft sofort gelöscht worden sei. Im Falle einer Insolvenz der Primärschuldnerin habe die belangte Behörde auch für die ausstehenden Flugabgaben lediglich Anspruch auf Zahlung der festgesetzten Quote. Die Beschwerdeführerin beantragte die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheids, weil sie als Fiskalvertreterin kein Verschulden an der Nichtentrichtung der Abgaben treffe und sie somit keine Haftungstatbestände verwirklicht habe. Die Aufhebung des Haftungsbescheides sei auch deshalb geboten, weil die Primärschuldnerin nur in Höhe der Insolvenzquote zur Abgabenzahlung verpflichtet wäre, weswegen auch die Fiskalvertreterin keinesfalls für eine höhere Abgabenschuld haften könne. In eventu stellte die Beschwerdeführerin daher den Antrag auf Rückzahlung jenes Betrages an Flugabgaben, der über einer im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin festgesetzte Quote liege bzw. im Fall der Abweisung des Insolvenzverfahrens mangels Masse die Rückzahlung des gesamten in diesem Zeitraum von der Beschwerdeführerin entrichteten Betrages.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29. Februar 2015 wurde der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass der vorgeschriebene Haftungsbetrag um bisher mitumfasste Säumniszuschläge – somit insgesamt auf einen Betrag in Höhe von € 41.409,52 (Juli 2012: € 5.217,52; August 2012: € 24.472, --; September 2012: € 11.720, --) – herabgesetzt wurde.

Darüberhinaus wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass es in ihrem Ermessen liege, wer bei mehreren potentiell Haftungspflichtigen zur Haftung und damit als Gesamtschuldner zur Entrichtung der Abgabe herangezogen werde und sie nach

ihrem Ermessen den Zeitpunkt und die Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner festlegen könne.

Die Flugabgabe für den streitgegenständlichen Zeitraum sei bei der Primärschuldnerin in Folge der Insolvenz uneinbringlich gewesen. Somit sei die Abgabe im Sinne des öffentlichen Interesses an deren Einbringung im Haftungsweg geltend zu machen.

Trotz der in § 11 FlugAbgG normierten Aufzeichnungs- und Meldeverpflichtungen des Flughafenbetreibers obliege es dem Luftfahrzeughalter und damit gemäß § 8 Abs. 2 FlugAbgG dem Fiskalvertreter, die Flugabgabe der belangten Behörde fristgerecht und in gesetzmäßiger Höhe zu melden und abzuführen. Selbst wenn ein Flugplatzhalter die in § 11 FlugAbgG normierten Verpflichtungen verletze und dadurch gemäß § 6 FlugAbgG zur Haftung herangezogen werden könne, liege die Verantwortung für die nicht gesetzmäßige Meldung und/oder Entrichtung der Flugabgabe, und damit für den Umstand, dass die gesetzmäßige Flugabgabe bescheidmäßig nachzuerheben sei bzw. einbringlich zu machen sei, beim Luftfahrzeughalter bzw. beim Fiskalvertreter (§ 8 Abs. 2 FlugAbgG). Es wäre daher unbillig, die Flugplatzhalter, die durch die ihnen obliegende Meldepflicht der belangten Behörde die Umstände zur Nacherhebung der Flugabgabe aufgezeigt hätten, vor dem Fiskalvertreter, der die Pflichten des Luftfahrzeughalters (die fristgerechte Meldung und Entrichtung) nicht gesetzmäßig wahrgenommen habe, als Haftungspflichtige in Anspruch zu nehmen.

Die Beschwerdeführerin beantragte, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

Im Vorlageantrag führte die Beschwerdeführerin ergänzend aus, ihre Haftung als Fiskalvertreterin für die Abgabenschulden der Luftfahrzeughalterin richte sich nach § 9 BAO (unter Hinweis auf die Flugabgaberichtlinien) und sei daher eine subsidiäre, also nachrangige Ausfallshaftung. In Fällen der Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO liege dieses Subsidiaritätsprinzip nicht im Ermessen der Behörde, sondern sei ein Rechtsprinzip. Gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürfe die Beschwerdeführerin – ihr Verschulden vorausgesetzt – für die offene Flugabgabe erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Vollstreckungsmaßnahmen der Abgabenbehörde bei der Luftfahrzeughalterin erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos sein würden. Das hieße, ein Haftungsbescheid gegen die Beschwerdeführerin dürfe erst dann erlassen werden, wenn und soweit die Vollstreckung in das Vermögen der Luftfahrzeughalterin ohne Erfolg geblieben sei oder aussichtslos wäre.

Die belangte Behörde habe keinerlei Betreibungsmaßnahmen gesetzt, um die offenen Flugabgaben bei der Luftfahrzeughalterin einbringlich zu machen. Ohne diesbezüglich Erkundigungen eingeholt zu haben, habe die belangte Behörde die Uneinbringlichkeit der Abgaben aufgrund der Insolvenz der ***Airlines*** festgestellt und die Beschwerdeführerin zur Haftung herangezogen.

Aus der Insolvenzeröffnung ergebe sich hingegen noch nicht zwingend die gänzliche Uneinbringlichkeit der offenen Flugabgaben. Erst wenn feststehe, dass die Abgabenforderung bzw. ein Teil davon in der Insolvenz der Luftfahrzeughalterin nicht befriedigt werden könnte, sei kein Abwarten der vollständigen Abwicklung der Insolvenz erforderlich.

In der Beschwerdevorentscheidung werde der Stand des Insolvenzverfahrens der Luftfahrzeughalterin unrichtig wiedergegeben. Laut einem – dem Vorlageantrag beigefügten – Bericht sei das Insolvenzverfahren in der Türkei am 26. Juni 2014 eröffnet worden und es stehe gegenwärtig [am 1. April 2015] weder das Ausmaß des Vermögens der Luftfahrzeughalterin noch die den Gläubigern des Insolvenzverfahrens angebotene Quote fest. Die Uneinbringlichkeit der Flugabgabenforderungen stehe somit – entgegen der von der belangten Behörde getroffenen Feststellung – keineswegs fest und diese seien aufgrund des Subsidiaritätsprinzip zunächst bei der Luftfahrzeughalterin einbringlich zu machen.

Die Haftung der Beschwerdeführerin richte sich nach § 9 BAO, weshalb die (subsidiäre) Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten voraussetze. Zwar habe die Beschwerdeführerin in ihrer Funktion als Fiskalvertreterin im Zeitraum Juli bis September 2012 wesentlich verspätete Abgabenerklärungen an die belangte Behörde übermittelt, es treffe sie aber kein Verschulden daran. Die Luftfahrzeughalterin habe nämlich im Sommer 2012, sohin im verfahrensgegenständlichen Zeitraum, den Kontakt zur Beschwerdeführerin massiv reduziert und nur mit großer Verzögerung Daten zu allfälligen Abflügen, der Zahl der beförderten Passagiere etc. an diese übermittelt. Mehrere Mitarbeiter der Beschwerdeführerin seien stets – jedoch vergeblich – bemüht gewesen, diese Informationen im Wege zahlreicher Kontaktaufnahmen rechtzeitig in Erfahrung zu bringen, wobei sie mit ständig wechselnden, nicht informierten Mitarbeitern der Flugfahrzeughalterin konfrontiert gewesen seien. Mangels Informationserteilung durch die Luftfahrzeughalterin sei es der Beschwerdeführerin jedenfalls nicht möglich gewesen, für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum rechtzeitig vollständige Abgabenerklärungen an die Abgabenbehörde zu übermitteln. Im Zusammenhang mit diesem – ein allfälliges Verschulden der Beschwerdeführer betreffenden – Vorbringen stellte die Beschwerdeführerin den Beweisantrag, ihren ehemaligen Geschäftsführer, Steuerberater ***B***, einzuvernehmen, und legte E-Mail-Korrespondenzen mit der Luftfahrzeughalterin vor, um das Bemühen der Beschwerdeführerin um Informationserteilung darzulegen.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurde dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Akteneinsicht – nunmehr auch hinsichtlich der Zeitpunkt der Meldungen der Flugplatzhalter – stattgegeben.

Im Rahmen der am 14. März 2023 antragsgemäß durchgeföhrten mündlichen Verhandlung verwies der Vertreter der Beschwerdeführerin auf sein bisheriges Vorbringen und führte ergänzend aus, dass der umsatzsteuerrechtliche Fiskalvertreter gemäß § 27 Abs. 7 UStG 1994

nur nach Maßgabe des § 9 BAO hafte. Eine darüberhinausgehende verschuldensunabhängige Haftung des Fiskalvertreters sei mit BGBI 1996/756 entfallen (unter Hinweis auf *Kollmann* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG, 3. Aufl. (2021), § 27, Rz 56 – 68). Für eine Ungleichbehandlung des Fiskalvertreters in der Flugabgabe und der Umsatzsteuer gebe es keine sachliche Rechtfertigung.

Auf die Replik der belangten Behörde, dass das Flugabgabegesetz einen eigenen Haftungstatbestand enthalte, der sich von der Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO unterscheide, entgegnete der Vertreter der Beschwerdeführerin, dass die Vorschriften der BAO die Haftung in den jeweiligen Materiengesetzen des Steuerrechts konkretisieren würden und es rechtsunrichtig sei, die Haftung nach dem Flugabgabegesetz von den Voraussetzungen der BAO getrennt zu betrachten.

Der Zeuge, Steuerberater ***B***, gab an, bis zum 31. Dezember 2020 Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen zu sein. Er sei in der Kanzlei nicht mehr aktiv, verfüge aber noch als Senior Partner über Geschäftsanteile.

Im Zeitpunkt der Fiskalvertretung für die ***Airlines*** sei das Flugabgabegesetz erst vor Kurzem in Kraft getreten. Die Beschwerdeführerin sei eine der wenigen Kanzleien gewesen, die sich „getraut“ hätten, für Airlines mit Sitz in Drittstaaten als Fiskalvertreter zu fungieren. Sie habe bereits über große Erfahrung als umsatzsteuerlicher Fiskalvertreter verfügt. Die Beschwerdeführerin habe ein Sicherheitsdepot von ihren Klienten verlangt, das im Fall der Beschwerdeführerin rund 39.000, -- € betragen habe (kalkuliert nach dem zu erwartenden Volumen an Steuerschuld für zwei Monate). Der Geschäftsumfang sei dann doch größer gewesen.

Die Meldung habe die Beschwerdeführerin für die ***Airlines*** vorgenommen. Die Zahlungen habe die Airline selber vorgenommen, die Beschwerdeführerin sei darin (bis auf die Überweisung der 39.000, -- € bei Auflösung des Sicherheitsdepots) nicht involviert gewesen.

Die Kommunikationsschwierigkeiten mit der ***Airlines*** hätten schließlich im Jahr 2012 begonnen. Die Meldung für Juli 2012 sei von der Beschwerdeführerin abgegeben worden. Die Meldungen für August und September 2012 hätten nicht mehr elektronisch abgegeben werden können, weil bereits amtsweigig entsprechende Bescheide erlassen worden seien, basierend auf den Angaben der Flugplatzhalter. Die Zahlen, die der Beschwerdeführerin zu diesem Zeitpunkt vorgelegen und von ihr übermittelt worden seien, hätten mit den von der belangten Behörde – aufgrund der Meldung der Flugplatzhalter – eingebuchten Zahlen übereingestimmt.

Am 3. Jänner 2013 sei der Beschwerdeführerin mitgeteilt worden, dass der für sie wesentliche Ansprechpartner mit 15. Jänner 2013 aus der Airline austrete. Ab diesem Zeitpunkt hätte sie keinen konkreten Ansprechpartner gehabt. Am 10. Jänner 2013 sei von der Airline die letzte Teilzahlung an das Finanzamt vorgenommen worden. Im August 2013 habe die

Beschwerdeführerin ihre Vollmacht zurückgelegt. Die Vollmacht sei auch deshalb nicht vorher zurückgelegt worden, da ohne Vollmacht keine Einsicht in das Abgabekonto der ***Airlines*** über Finanzonline genommen werden könne. Es sei nicht verwunderlich gewesen, dass bei einem Ferienflugunternehmen wie der ***Airlines*** im Frühjahr keine großen Umsätze erzielt würden. Im Sommer war es jedoch offensichtlich, dass der weitere Betrieb nicht mehr aufrechterhalten werde, somit hätte die Beschwerdeführerin als Fiskalvertreter „die Notbremse“ gezogen. In diesem Zeitraum habe es maximal Honorarzahlungen in Höhe von 5.000,00 € an die Beschwerdeführerin gegeben.

Auf den Vorhalt der belangten Behörde, dass bereits im Jahr 2011 aufgrund von Zahlungsverzögerungen, Zahlungsaufforderungen an die Beschwerdeführerin als Fiskalvertreterin ergangen seien und warum diese nicht darauf reagiert habe, gab der Zeuge an, dass die tatsächliche weitere Entwicklung trotzdem nicht vorhersehbar gewesen wäre.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, eine in der Steuerberatung tätige Gesellschaft mit beschränkter Haftung, war von 30. Mai 2011 bis 20. August 2013 – somit in jenem Zeitraum, auf den der gegenständlich aushaftende Betrag der Flugabgaben entfällt – Fiskalvertreterin der türkischen Fluggesellschaft ***Airlines***, die weder im Inland noch in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ihren Sitz bzw. eine Betriebsstätte hat.

Für von inländischen Flughäfen mit ihren Luftfahrzeugen durchgeführte Abflüge von Passagieren berechnete ***Airlines*** bzw. ihre beschwerdeführende Fiskalvertreterin für Juli 2012 die Flugabgabe in Höhe von € 16.922, --. Da kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wurde, setzte die belangte Behörde gemäß § 201 BAO mit Bescheiden vom 11. Dezember 2012 die Flugabgabe für August 2012 mit € 24.472, -- sowie für September 2012 mit € 11.720, -- fest.

Die Flugabgaben für die Monate Juli, August und September wurden nicht entrichtet und mehrere Aufforderungen (zuletzt mittels am 9. Mai 2014 zugestelltem internationalen Rückschein) zur Entrichtung der ausständigen Abgabenschulden an die ***Airlines*** blieben ergebnislos.

Mit 20. August 2013 legte die Beschwerdeführerin ihre Funktion als Fiskalvertreterin der ***Airlines*** zurück und überwies das ihr als Sicherheit eingeräumte Bankdepot der Fluggesellschaft in Höhe von € 39.000, -- auf deren Abgabekonto, wo es mit den ältesten Abgabenschulden verrechnet wurde. In Hinblick auf die beschwerdegegenständlichen Abgabenschulden wurde ein Teilbetrag mit der Abgabenschuld für Juli 2012 verrechnet.

Die Flugplatzhalter übermittelten die Flugdaten der ***Airlines*** gemäß § 11 FlugAbgG für Juli 2012 am 10., 11. und 13. September 2012, für August 2012 am 5., 10. und 11. Oktober 2012 und für September 2012 am 8., 12. und 14. November 2012 an die belangte Behörde.

Die ***Airlines*** stellten ihren Betrieb – zumindest in Österreich – im Jahr 2013 ein. Am 26. Juni 2014 wurde das Insolvenzverfahren in der Türkei eröffnet. Zum gegenwärtigen Stand des Insolvenzverfahrens liegen keine Informationen vor. Die Informationsbeschaffung ist auch dadurch erschwert, dass die ***Airlines*** sowohl ihren Namen als auch ihren Sitz gewechselt hat. Laut einer zeitnahen Einsichtnahme des Vertreters der Beschwerdeführerin in eine Datenbank der türkischen Handelskammer ist die ***Airlines*** noch in dieser eingetragen. Eine Löschung ist nicht erfolgt.

2. Beweiswürdigung

Die im Verfahren unbestrittenen gebliebenen Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten sowie dem Vorbringen der Parteien und der Einvernahme des Zeugen im Rahmen der mündlichen Verhandlung.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

§§ 1, 6, 8 und 11 Flugabgabegesetz, BGBl. I Nr. 111/2010, in der beschwerdegegenständlichen Fassung BGBl. I Nr. 13/2014, lauten auszugsweise:

„§ 1. Der Flugabgabe unterliegt der Abflug eines Passagiers von einem inländischen Flughafen mit einem motorisierten Luftfahrzeug.“

„§ 6. Abgabenschuldner ist der Luftfahrzeughalter, der den Abflug durchführt. Der Flugplatzhalter des inländischen Flughafens, von dem aus der Abflug erfolgt, haftet für die Abgabe.“

„§ 8. (1) 1. Ein Luftfahrzeughalter, der in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union außerhalb Österreichs Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte hat, darf einen nach Abs. 3 zugelassenen Fiskalvertreter beauftragen.

2. Ein Luftfahrzeughalter, der weder im Inland noch in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte hat, ist verpflichtet, vor der Durchführung des ersten

Abfluges von einem inländischen Flughafen, durch den eine Abgabenschuld entsteht, einen nach Abs. 3 zugelassenen Fiskalvertreter zu beauftragen.

(2) Der Fiskalvertreter hat die abgabenrechtlichen Pflichten des von ihm Vertretenen zu erfüllen. Er ist befugt, die dem Vertretenen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Er haftet für die Abgabe. Der Fiskalvertreter muss auch Zustellungsbevollmächtigter sein.

...“

„Pflichten der Flugplatzhalter

§ 11. (1) Der Halter des inländischen Flughafens, von dem der Abflug erfolgt, ist verpflichtet, elektronische Aufzeichnungen zu führen, aus denen sich taggenau ergibt:

1. die Bezeichnung der Luftfahrzeughalter, die Abflüge durchgeführt haben,
2. die Flugnummern, falls für durchgeführte Abflüge Flugnummern vergeben worden sind,
3. die Flugplätze, auf denen die Abflüge planmäßig geendet haben,
4. die Anzahl der abgeflogenen Passagiere,
5. das Datum und der Zeitpunkt der Abflüge.

...

(3) Der Flugplatzhalter ist verpflichtet, die ihm von den Luftfahrzeughaltern übermittelten Daten (§ 10 Abs. 4) zu überprüfen und mit den eigenen Daten abzugleichen.

(4) Der Flugplatzhalter ist verpflichtet, eine Zusammenstellung der abgeglichenen Daten spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem der Abflug erfolgt ist, zweitfolgenden Kalendermonats dem für die Erhebung der Flugabgabe zuständigen Finanzamt zu übermitteln. Die Übermittlung der Aufzeichnungen hat elektronisch zu erfolgen.

...

(7) Übermittelt der Flugplatzhalter die abgeglichenen Daten korrekt, vollständig und rechtzeitig, dann entfällt die Haftung des Flugplatzhalters gemäß § 6 für die Abgabe, die auf jenen Zeitraum entfällt, für den die Daten übermittelt worden sind.“

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass für die Monate Juli bis September 2012 für die in diesem Zeitraum von inländischen Flughäfen mit Luftfahrzeugen der ***Airlines*** durchgeführten Abflüge von Passagieren Flugabgaben angefallen sind, sowie, in welcher Höhe für diesen Zeitraum aushaftende Abgabenschulden bestehen, für die die Beschwerdeführerin mit dem angefochtenen Bescheid zur Haftung herangezogen werden soll.

Strittig ist hingegen, inwieweit die Beschwerdeführerin als Fiskalvertreterin der ***Airlines*** zur Haftung für die auf diesen Zeitraum entfallenden, nicht entrichteten Abgabenschulden herangezogen werden kann. In diesem Zusammenhang stellt sich insbesondere die Frage, ob es sich bei der Haftung des Fiskalvertreters um eine Vertreterhaftung iSd § 9 BAO handelt. Wäre dies der Fall, könnte die Beschwerdeführerin nur dann für die gegenständlichen Flugabgaben zur Haftung herangezogen werden, wenn diese Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihr auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden konnten.

Gemäß § 8 FlugAbgG in der beschwerdegegenständlich anzuwendenden Fassung sind Luftfahrzeughalter, die im Inland weder Wohnsitz noch Sitz oder Betriebsstätte haben, verpflichtet, vor der Durchführung des ersten Abfluges von einem inländischen Flughafen, durch den eine Abgabenschuld entsteht, einen Fiskalvertreter zu beauftragen.

Der Fiskalvertreter ist ein Bevollmächtigter mit Wohnsitz oder Sitz im Inland, welcher den Luftfahrzeughalter vor den Finanzbehörden vertritt. Er hat die abgabenrechtlichen Pflichten des von ihm Vertretenen zu erfüllen und ist befugt, die dem Vertretenen zustehende Rechte wahrzunehmen.

Der Fiskalvertreter ist ein gewillkürter Vertreter des Luftfahrzeughalters, der grundsätzlich gemäß § 9 BAO für jene Abgaben haftet, die aufgrund einer schuldhaften Verletzung seiner auferlegten Pflichten nicht bei dem von ihm Vertretenen eingebracht werden können, ohne dass dafür eine eigene Haftungsregelung im Flugabgabengesetz notwendig wäre.

In den §§ 6 und 8 Abs. 2 FlugAbgG ist jedoch ausdrücklich vorgesehen, dass der Flugplatzhalter ebenso wie der Fiskalvertreter „für die Abgabe haftet“. Aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen ergibt sich weder, dass diese Haftung nur unter bestimmten Voraussetzungen (etwa im Fall schuldhafter Pflichtverletzung) zur Anwendung kommen soll, noch eine Beschränkung des Haftungsumfangs (etwa auf einen selbstberechneten Abgabenbetrag oder auf jenen Betrag, der beim Primärschuldner nicht einzubringen ist). Ebensowenig ist dem Wortlaut eine – über eine im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigende generelle Nachrangigkeit des Haftenden gegenüber dem Primärschuldner hinausgehende – Subsidiarität gegenüber der Inanspruchnahme des Primärschuldners zu entnehmen.

Dass – jedenfalls für den Flugplatzhalter – die Haftung gemäß § 6 FlugAbgG keine schuldhafte Pflichtverletzung voraussetzt, ergibt sich auch aus § 11 Abs. 7 FlugAbgG, der die Haftung des Flugplatzhalters insoweit einschränkt, als sie hinsichtlich der auf die Zeiträume, für welche er seinen Meldepflichten korrekt, vollständig und rechtzeitig nachgekommen ist, entfallenden Abgaben entfällt. Unter der Annahme, dass der Flugplatzhalter nur unter Voraussetzung einer schuldhaften Pflichtverletzung zur Haftung herangezogen werden könnte, ginge diese Einschränkung jedoch ins Leere. Denn würde der Flugplatzhalter seinen Meldepflichten korrekt, vollständig und rechtzeitig nachkommen, so käme in diesem Fall eine Haftung schon

mangels Pflichtverletzung nicht zur Anwendung, sodass für die diesbezügliche Ausnahme des § 11 Abs. 7 FlugAbgG kein Raum bliebe.

Auch wenn die Haftungseinschränkung des § 11 Abs. 7 FlugAbgG für den Fiskalvertreter nicht zur Anwendung kommt, ist jedenfalls aufgrund der Gesetzesystematik und der Einheit der Rechtssprache der Wortfolge „haftet für die Abgabe“ des Haftungstatbestandes in § 8 Abs. 2 FlugAbgG die gleiche Bedeutung beizumessen wie der gleichlautenden Wortfolge in § 6 FlugAbgG und es ist davon auszugehen, dass der Fiskalvertreter grundsätzlich unter den gleichen Voraussetzungen (also ohne Anknüpfung an eine schuldhafte Pflichtverletzung) wie der Flugplatzhalter für die Flugabgabe haftet.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass es sich bei § 8 Abs. 2 FlugAbgG um einen – von der Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO unabhängigen – Haftungstatbestand sui generis handelt und der Fiskalvertreter durch die Geltendmachung dieser Haftung gemäß § 7 BAO neben dem Luftfahrzeughalter zum Gesamtschuldner wird.

Hingegen kann nicht erkannt werden, dass es sich bei § 8 Abs. 2 FlugAbgG bloß um einen deklarativen Verweis auf die Vertreterhaftung des § 9 BAO und nicht um die konstitutive Schaffung eines neuen Haftungstatbestandes handeln solle. Denn hätte der Gesetzgeber schon ausdrücklich deklarativ auf eine bestehende Vertreterhaftung hinweisen wollen, so wäre diesem Hinweis – insbesondere vor dem Hintergrund der gleichlautenden Haftungsbestimmung des Flugplatzhalters – anders als der gegenständlichen Haftungsbestimmung des § 8 Abs. 2 FlugAbgG wohl auch zu entnehmen, dass der Fiskalvertreter nur unter den Voraussetzungen und im Umfang des § 9 BAO haften solle.

Soweit der Vertreter der Beschwerdeführerin auf die Haftung des umsatzsteuerrechtlichen Fiskalvertreters gemäß § 27 Abs. 7 UStG 1994 verweist und ausführt, die Ungleichbehandlung hinsichtlich des Haftungsumfangs des Fiskalvertreters im Umsatzsteuerrecht und im Flugabgabengesetz sei sachlich nicht gerechtfertigt, ist Folgendes zu entgegnen: Sowohl der Fiskalvertreter gemäß § 8 Abs. 2 FlugAbgG als auch der Fiskalvertreter gemäß § 27 Abs. 7 UStG 1994 dienen als gewillkürte Vertreter eines Abgabenschuldners aus einem Drittland im Inland der Sicherstellung der Erfüllung von dessen abgabenrechtlichen Verpflichtungen. Ihn treffen jeweils dieselben abgabenrechtlichen Pflichten (und Rechte) wie den von ihm Vertretenen selbst. Die Stellung des Fiskalvertreters ist jedoch auch im Kontext des jeweiligen Materiengesetzes zu betrachten. Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung des Flugabgabengesetzes fällt auf, dass der Gesetzgeber Maßnahmen der Abgabensicherung in diesem besonders stark ausgeprägt hat. Auf Ebene der Abgabenfestsetzung kann die Richtigkeit der vom Luftfahrzeughalter (bzw. dessen Fiskalvertreter) durchgeführten Selbstberechnung durch den Abgleich mit den Meldungen der Flugplatzhalter kontrolliert werden; zusätzlich kann der Flugplatzhalter (unter bestimmten Voraussetzungen) auch als Haftender in Anspruch genommen werden. Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht als

sachlich ungerechtfertigt, wenn der Gesetzgeber – diesem im Flugabgabengesetz offensichtlich zentralen Besicherungsgedanken folgend – im Rahmen seines Gestaltungsspielraums auch die Haftung des Fiskalvertreters umfangreicher – und über jene des Fiskalvertreters gemäß § 27 Abs. 7 UStG 1994 hinausgehend – ausgestaltet hat.

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, in den Flugabgaberichtlinien des Bundesministers für Finanzen vom 2. Dezember 2020, 2020-0.793.149, würde eine Haftung des Fiskalvertreters gemäß § 9 BAO vertreten werden, ist darauf hinzuweisen, dass Erlässe oder Richtlinien des Bundesministers für Finanzen Auslegungsbehelfe für die Finanzverwaltung, nicht aber eine für das Bundesfinanzgericht oder den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle darstellen (vgl. ua VwGH vom 13. Oktober 2020, Ra 2019/15/0134). Zudem bezieht sich – wie auch von der belangten Behörde im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebracht wurde – die in diesem Zusammenhang herangezogene Textstelle ausdrücklich auf die freiwillige Beauftragung eines Fiskalvertreters durch einen Luftfahrzeughalter, der im Inland über einen Wohnsitz, einen Sitz oder eine Betriebsstätte verfügt, die in § 8 FlugAbgG eben nicht vorgesehen ist.

Gegenständlich wird die Beschwerdeführerin als Fiskalvertreterin gemäß § 8 Abs. 2 FlugAbgG als Haftende in Anspruch genommen. Wie bereits dargelegt, setzt dieser Haftungstatbestand – anders als die Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO – weder eine schuldhafte Pflichtverletzung noch eine objektive Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld bei der Primärschuldnerin voraus, weshalb dem Vorbringen, dass gegenständlich keine schuldhafte Pflichtverletzung vorliege, ebenso wie dem Vorbringen, dass die objektive Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Abgabenforderungen bei der ***Airlines*** trotz Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht zwangsläufig gegeben sein müsse, keine Relevanz zukommt.

Gemäß § 7 BAO werden Personen, die nach den Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung zu Gesamtschuldnern. Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt.

Eine Haftung der Flugplatzhalter für die gegenständlichen Abgaben für Juli, August und September 2012 kommt im Beschwerdefall nicht in Betracht, da die Meldungen jeweils innerhalb der in § 11 Abs. 4 FlugAbgG genannten Frist (spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem der Abflug erfolgt ist, zweitfolgenden Kalendermonats) erfolgt sind. Da gegenständlich auch nichts darauf hindeutet, dass die gemeldeten Daten nicht korrekt oder vollständig wären (sie stimmten – laut Aussage des Zeugen – mit den der Beschwerdeführerin vorliegenden Daten überein), entfällt die Haftung der Flugplatzhalter gemäß § 11 Abs. 7 FlugAbgG.

Bei der Ermessensübung ist vor allem der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen. Haftungen sind Besicherungsinstitute. Daraus ergibt sich eine gewisse Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Hauptschuldners (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 7 Rz 6).

Trotz dieser generellen Nachrangigkeit wird das Ermessen im Sinne des Gesetzes geübt, wenn die Abgabenbehörde eine Haftung in Anspruch nimmt, weil sie die Abgabenschuld vom Primärschuldner nicht ohne Gefährdung oder nicht ohne Schwierigkeiten rasch hätte einbringen können. Die belangte Behörde muss es vor allem nicht auf ein Konkursverfahren gegen den Hauptschuldner mit fraglichen Einbringungsaussichten ankommen lassen (vgl. VwGH vom 16. November 2006, 2006/14/0008).

Hinsichtlich der Höhe der Inanspruchnahme wird in der Beschwerde vorgebracht, dass die belangte Behörde bei Inanspruchnahme der Primärschuldnerin aufgrund des bei dieser im Jahr 2014 eröffneten Insolvenzverfahrens die Abgabenschuld nur in Höhe einer bestimmten Quote bzw. mangels Masse gar nicht einbringen hätte können und die Beschwerdeführerin aufgrund der Akzessorietät ihrer Haftung ebenfalls nur in Höhe dieser Quote in Anspruch genommen werden könnte. Dem ist zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Haftung nur insofern akzessorisch ist, als sie das Bestehen eines Abgabenanspruches im Zeitpunkt der Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhaltes voraussetzt. Ob ein Erlöschen der Schuld auch dem Haftenden zugutekommt, ist hingegen nach dem Zweck der den Schulderlöschungsgrund beinhaltenden jeweiligen Vorschrift zu prüfen. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes stellt ein Zwangsausgleich bzw. ein Insolvenzverfahren des Primärschuldners keinen Grund für die Befreiung des Haftenden dar (vgl. VwGH vom 28. September 2004, 2001/14/0176). Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bei ***Airlines*** steht einer Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin hinsichtlich des vollen aushaftenden Betrages daher nicht entgegen.

Es sind im gegenständlichen Fall keine Umstände ersichtlich, die die Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin nicht zweckmäßig oder unbillig erscheinen ließen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die beschwerdegegenständliche Frage des Haftungsumfangs des Fiskalvertreters gemäß § 8 Abs. 2 FlugAbgG ist durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bisher nicht beantwortet und stellt somit eine Rechtsfrage dar, der grundsätzliche Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Die ordentliche Revision ist daher zulässig.

Wien, am 22. März 2023