

# TE Vwgh Erkenntnis 2025/5/28 Ro 2025/13/0008

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 28.05.2025

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)

32 Steuerrecht

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/04 Steuern vom Umsatz

32/05 Verbrauchsteuern

## Norm

AbgÄG 2014

BAO §9 Abs1

B-VG Art7 Abs1

FlugAbgG §11 Abs4

FlugAbgG §11 Abs7

FlugAbgG §6

FlugAbgG §8 Abs1

FlugAbgG §8 Abs2

FlugAbgG §8 Abs3

FlugAbgG §8 idF 2014/I/013

UStG 1994 §27 Abs7 idF 1995/021

UStG 1994 §27 Abs7 idF 1996/756

VwRallg

1. BAO § 9 heute

2. BAO § 9 gültig ab 01.01.1962

1. B-VG Art. 7 heute

2. B-VG Art. 7 gültig ab 01.08.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2013

3. B-VG Art. 7 gültig von 01.01.2004 bis 31.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003

4. B-VG Art. 7 gültig von 16.05.1998 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/1998

5. B-VG Art. 7 gültig von 14.08.1997 bis 15.05.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 87/1997

6. B-VG Art. 7 gültig von 01.07.1988 bis 13.08.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 341/1988

7. B-VG Art. 7 gültig von 01.01.1975 bis 30.06.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 444/1974

8. B-VG Art. 7 gültig von 19.12.1945 bis 31.12.1974 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945

9. B-VG Art. 7 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. FlugAbgG § 11 heute
2. FlugAbgG § 11 gültig ab 01.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
3. FlugAbgG § 11 gültig von 01.01.2011 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
4. FlugAbgG § 11 gültig von 01.01.2011 bis 31.12.2010

1. FlugAbgG § 11 heute
2. FlugAbgG § 11 gültig ab 01.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
3. FlugAbgG § 11 gültig von 01.01.2011 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
4. FlugAbgG § 11 gültig von 01.01.2011 bis 31.12.2010

1. FlugAbgG § 6 heute
2. FlugAbgG § 6 gültig ab 01.01.2011

1. FlugAbgG § 8 heute
2. FlugAbgG § 8 gültig ab 01.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
3. FlugAbgG § 8 gültig von 01.03.2014 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
4. FlugAbgG § 8 gültig von 01.01.2011 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
5. FlugAbgG § 8 gültig von 01.01.2011 bis 31.12.2010

1. FlugAbgG § 8 heute
2. FlugAbgG § 8 gültig ab 01.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
3. FlugAbgG § 8 gültig von 01.03.2014 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
4. FlugAbgG § 8 gültig von 01.01.2011 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
5. FlugAbgG § 8 gültig von 01.01.2011 bis 31.12.2010

1. FlugAbgG § 8 heute
2. FlugAbgG § 8 gültig ab 01.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
3. FlugAbgG § 8 gültig von 01.03.2014 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
4. FlugAbgG § 8 gültig von 01.01.2011 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
5. FlugAbgG § 8 gültig von 01.01.2011 bis 31.12.2010

1. FlugAbgG § 8 heute
2. FlugAbgG § 8 gültig ab 01.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
3. FlugAbgG § 8 gültig von 01.03.2014 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
4. FlugAbgG § 8 gültig von 01.01.2011 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
5. FlugAbgG § 8 gültig von 01.01.2011 bis 31.12.2010

1. UStG 1994 § 27 heute
2. UStG 1994 § 27 gültig ab 01.01.2023
3. UStG 1994 § 27 gültig von 20.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. UStG 1994 § 27 gültig von 01.07.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
5. UStG 1994 § 27 gültig von 01.07.2021 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
6. UStG 1994 § 27 gültig von 01.07.2021 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
7. UStG 1994 § 27 gültig von 01.07.2020 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
8. UStG 1994 § 27 gültig von 01.01.2020 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
9. UStG 1994 § 27 gültig von 01.01.2019 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
10. UStG 1994 § 27 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
11. UStG 1994 § 27 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
12. UStG 1994 § 27 gültig von 02.08.2011 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
13. UStG 1994 § 27 gültig von 16.06.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
14. UStG 1994 § 27 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
15. UStG 1994 § 27 gültig von 31.12.2004 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
16. UStG 1994 § 27 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
17. UStG 1994 § 27 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
18. UStG 1994 § 27 gültig von 19.12.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
19. UStG 1994 § 27 gültig von 31.12.1996 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996

20. UStG 1994 § 27 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
21. UStG 1994 § 27 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995
1. UStG 1994 § 27 heute
2. UStG 1994 § 27 gültig ab 01.01.2023
3. UStG 1994 § 27 gültig von 20.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. UStG 1994 § 27 gültig von 01.07.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
5. UStG 1994 § 27 gültig von 01.07.2021 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
6. UStG 1994 § 27 gültig von 01.07.2021 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
7. UStG 1994 § 27 gültig von 01.07.2020 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
8. UStG 1994 § 27 gültig von 01.01.2020 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
9. UStG 1994 § 27 gültig von 01.01.2019 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
10. UStG 1994 § 27 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
11. UStG 1994 § 27 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
12. UStG 1994 § 27 gültig von 02.08.2011 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
13. UStG 1994 § 27 gültig von 16.06.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
14. UStG 1994 § 27 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
15. UStG 1994 § 27 gültig von 31.12.2004 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
16. UStG 1994 § 27 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
17. UStG 1994 § 27 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
18. UStG 1994 § 27 gültig von 19.12.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
19. UStG 1994 § 27 gültig von 31.12.1996 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
20. UStG 1994 § 27 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
21. UStG 1994 § 27 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

### **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.a Stüger, über die Revision der Tgesellschaft mbH als Rechtsnachfolgerin der A GmbH in W, vertreten durch die Doshi Akman & Partner Rechtsanwälte OG in 6800 Feldkirch, Vorstadt 18, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. März 2023, Zl. RV/7102474/2015, betreffend Haftung gemäß § 8 Abs. 2 Flugabgabegesetz, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.a Stüger, über die Revision der Tgesellschaft mbH als Rechtsnachfolgerin der A GmbH in W, vertreten durch die Doshi Akman & Partner Rechtsanwälte OG in 6800 Feldkirch, Vorstadt 18, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. März 2023, Zl. RV/7102474/2015, betreffend Haftung gemäß Paragraph 8, Absatz 2, Flugabgabegesetz, zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

1

Mit Haftungsbescheid vom 13. August 2014 wurde die (Rechtsvorgängerin der) Revisionswerberin gemäß § 8 Abs. 2 Flugabgabegesetz (FlugAbgG) für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der S Airlines im Ausmaß von 45.498,42 € (Flugabgabe für Juli bis September 2012) in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. In der Begründung wurde ausgeführt, der Bescheid ergehe an die Revisionswerberin wegen Uneinbringlichkeit der Abgabe beim Primärschuldner (Einstellung des Betriebes im Jahr 2013). Kopien der Bescheide für August und September 2012 seien angeschlossen; für Juli 2012 sei die Abgabe „über FinanzOnline eingegeben“ worden. Mit Haftungsbescheid vom 13. August 2014 wurde die (Rechtsvorgängerin der) Revisionswerberin gemäß Paragraph 8, Absatz 2, Flugabgabegesetz (FlugAbgG) für die

aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der S Airlines im Ausmaß von 45.498,42 € (Flugabgabe für Juli bis September 2012) in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. In der Begründung wurde ausgeführt, der Bescheid ergehe an die Revisionswerberin wegen Uneinbringlichkeit der Abgabe beim Primärschuldner (Einstellung des Betriebes im Jahr 2013). Kopien der Bescheide für August und September 2012 seien angeschlossen; für Juli 2012 sei die Abgabe „über FinanzOnline eingegeben“ worden.

2

Die Revisionswerberin erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde.

3

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 25. Februar 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab, änderte den Haftungsbescheid aber dahin ab, dass die Haftung in Höhe von 41.409,52 € geltend gemacht werde. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, dass der Bescheid abzuändern gewesen sei, da in den ursprünglichen Haftungsbetrag auch ein Säumniszuschlag einbezogen worden sei.

4

Die Revisionswerberin beantragte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

5

Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde teilweise Folge und änderte den Bescheid des Finanzamts nach Maßgabe der Beschwerdevorentscheidung ab. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass die Revision zulässig sei.

6

Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die Revisionswerberin (eine in der Steuerberatung tätige Gesellschaft mit beschränkter Haftung) sei von Mai 2011 bis 20. August 2013 Fiskalvertreterin der Fluggesellschaft S Airlines, die weder im Inland noch in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ihren Sitz bzw. eine Betriebsstätte habe, gewesen. Für von inländischen Flughäfen mit ihren Luftfahrzeugen durchgeführte Abflüge von Passagieren habe S Airlines bzw. die Revisionswerberin für Juli 2012 die Flugabgabe in Höhe von 16.922 € berechnet. Da für August und September 2012 kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben worden sei, habe das Finanzamt gemäß § 201 BAO mit Bescheiden vom 11. Dezember 2012 die Flugabgabe für diese Monate festgesetzt. Die Flugabgaben für diese drei Monate seien nicht entrichtet worden. Mehrere Aufforderungen zur Entrichtung der ausständigen Abgabenschulden an die S Airlines seien ergebnislos geblieben. Mit 20. August 2013 habe die Revisionswerberin ihre Funktion als Fiskalvertreterin der S Airlines zurückgelegt und das ihr als Sicherheit eingeräumte Bankdepot der Fluggesellschaft in Höhe von 39.000 € auf deren Abgabenkonto überwiesen, wo es mit den ältesten Abgabenschulden verrechnet worden sei; insbesondere sei ein Teilbetrag mit der Abgabenschuld für Juli 2012 verrechnet worden. Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die Revisionswerberin (eine in der Steuerberatung tätige Gesellschaft mit beschränkter Haftung) sei von Mai 2011 bis 20. August 2013 Fiskalvertreterin der Fluggesellschaft S Airlines, die weder im Inland noch in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ihren Sitz bzw. eine Betriebsstätte habe, gewesen. Für von inländischen Flughäfen mit ihren Luftfahrzeugen durchgeführte Abflüge von Passagieren habe S Airlines bzw. die Revisionswerberin für Juli 2012 die Flugabgabe in Höhe von 16.922 € berechnet. Da für August und September 2012 kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben worden sei, habe das Finanzamt gemäß Paragraph 201, BAO mit Bescheiden vom 11. Dezember 2012 die Flugabgabe für diese Monate festgesetzt. Die Flugabgaben für diese drei Monate seien nicht entrichtet worden. Mehrere Aufforderungen zur Entrichtung der ausständigen Abgabenschulden an die S Airlines seien ergebnislos geblieben. Mit 20. August 2013 habe die Revisionswerberin ihre Funktion als Fiskalvertreterin der S Airlines zurückgelegt und das ihr als Sicherheit eingeräumte Bankdepot der Fluggesellschaft in Höhe von 39.000 € auf deren Abgabenkonto überwiesen, wo es mit den ältesten Abgabenschulden verrechnet worden sei; insbesondere sei ein Teilbetrag mit der Abgabenschuld für Juli 2012 verrechnet worden.

7

Die Flugplatzhalter hätten die Flugdaten der S 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 das Finanzamt übermittelt. Die Flugplatzhalter hätten die Flugdaten der S Airlines gemäß Paragraph 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 das Finanzamt

übermittelt.

8

Die S Airlines habe ihren Betrieb (zumindest in Österreich) im Jahr 2013 eingestellt. Im Juni 2014 sei das Insolvenzverfahren in der Türkei eröffnet worden. Zum gegenwärtigen Stand des Insolvenzverfahrens lägen keine Informationen vor. Die Informationsbeschaffung sei auch dadurch erschwert, dass die S Airlines sowohl ihren Namen als auch ihren Sitz gewechselt habe. Eine Löschung sei nicht erfolgt.

9

Bei der Haftung nach § 8 Abs. 2 FlugAbgG handle es sich um einen von der Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO unabhängigen Haftungstatbestand sui generis. Der Fiskalvertreter werde durch die Geltendmachung dieser Haftung gemäß § 7 BAO neben dem Luftfahrzeughalter zum Gesamtschuldner. Bei der Haftung nach Paragraph 8, Absatz 2, FlugAbgG handle es sich um einen von der Vertreterhaftung gemäß Paragraph 9, BAO unabhängigen Haftungstatbestand sui generis. Der Fiskalvertreter werde durch die Geltendmachung dieser Haftung gemäß Paragraph 7, BAO neben dem Luftfahrzeughalter zum Gesamtschuldner.

10

Soweit die Revisionswerberin auf die Haftung des umsatzsteuerrechtlichen Fiskalvertreters (§ 27 Abs. 7 UStG 1994) verweise, sei zu bemerken, dass die Stellung des Fiskalvertreters auch im Kontext des jeweiligen Materiengesetzes zu betrachten sei. Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung falle auf, dass der Gesetzgeber Maßnahmen der Abgabensicherung im FlugAbgG besonders stark ausgeprägt habe. Soweit die Revisionswerberin auf die Haftung des umsatzsteuerrechtlichen Fiskalvertreters (Paragraph 27, Absatz 7, UStG 1994) verweise, sei zu bemerken, dass die Stellung des Fiskalvertreters auch im Kontext des jeweiligen Materiengesetzes zu betrachten sei. Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung falle auf, dass der Gesetzgeber Maßnahmen der Abgabensicherung im FlugAbgG besonders stark ausgeprägt habe.

11

Wenn die Revisionswerberin vorbringe, in den Flugabgaberrichtlinien des Bundesministers für Finanzen sei eine Haftung des Fiskalvertreters gemäß § 9 BAO vertreten worden, sei darauf hinzuweisen, dass Erlässe oder Richtlinien des Bundesministers Auslegungsbehelfe für die Finanzverwaltung seien; sie seien aber keine für das Bundesfinanzgericht oder den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle. Wenn die Revisionswerberin vorbringe, in den Flugabgaberrichtlinien des Bundesministers für Finanzen sei eine Haftung des Fiskalvertreters gemäß Paragraph 9, BAO vertreten worden, sei darauf hinzuweisen, dass Erlässe oder Richtlinien des Bundesministers Auslegungsbehelfe für die Finanzverwaltung seien; sie seien aber keine für das Bundesfinanzgericht oder den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle.

12

Dem Vorbringen der Revisionswerberin, es liege keine schuldhafte Pflichtverletzung vor und die objektive Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung bei der S Airlines müsse nicht zwangsläufig gegeben sein, komme keine Relevanz zu.

13

Eine Haftung der Flugplatzhalter für die Abgaben komme nicht in Betracht, da die Meldungen jeweils innerhalb der in § 11 Abs. 4 FlugAbgG genannten Frist erfolgt seien. Es deute auch nichts darauf hin, dass die gemeldeten Daten nicht korrekt oder vollständig seien; sie stimmten auch mit den der Revisionswerberin vorliegenden Daten überein. Eine Haftung der Flugplatzhalter für die Abgaben komme nicht in Betracht, da die Meldungen jeweils innerhalb der in Paragraph 11, Absatz 4, FlugAbgG genannten Frist erfolgt seien. Es deute auch nichts darauf hin, dass die gemeldeten Daten nicht korrekt oder vollständig seien; sie stimmten auch mit den der Revisionswerberin vorliegenden Daten überein.

14

Ermessen werde im Sinne des Gesetzes geübt, wenn die Abgabenbehörde eine Haftung in Anspruch nehme, weil sie die Abgabenschuld vom Primärschuldner nicht ohne Gefährdung oder nicht ohne Schwierigkeiten rasch hätte einbringen können.

15

Ein Zwangsausgleich oder ein Insolvenzverfahren des Primärschuldners stelle keinen Grund für die Befreiung des Haftenden dar.

16

Die Revision sei zulässig, weil die Frage des Haftungsumfangs des Fiskalvertreters gemäß § 8 Abs. 2 FlugAbgG durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bisher nicht beantwortet sei. Die Revision sei zulässig, weil die Frage des Haftungsumfangs des Fiskalvertreters gemäß Paragraph 8, Absatz 2, FlugAbgG durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bisher nicht beantwortet sei.

17

Gegen dieses Erkenntnis erhob die Revisionswerberin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof.

18

Mit Beschluss vom 26. November 2024, E 1424/2023-13, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab. In der Begründung führte der Verfassungsgerichtshof im Wesentlichen aus, soweit die Beschwerde verfassungsrechtliche Fragen berühre, als die Rechtswidrigkeit des § 8 Abs. 2 FlugAbgG behauptet werde, lasse ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erscheinen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe. Mit Beschluss vom 26. November 2024, E 1424/2023-13, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab. In der Begründung führte der Verfassungsgerichtshof im Wesentlichen aus, soweit die Beschwerde verfassungsrechtliche Fragen berühre, als die Rechtswidrigkeit des Paragraph 8, Absatz 2, FlugAbgG behauptet werde, lasse ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erscheinen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe.

19

Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wendet sich die nunmehrige Revision.

20

Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

21

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

22

Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.

23

§ 9 BAO lautet: Paragraph 9, BAO lautet:

„(1) Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.“ (1) Die in den Paragraphen 80, ff. bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

(2) Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder haften wegen Handlungen, die sie in Ausübung ihres Berufes bei der Beratung in Abgabensachen vorgenommen haben, gemäß Abs. 1 nur dann, wenn diese Handlungen eine Verletzung ihrer Berufspflichten enthalten. Ob eine solche Verletzung der Berufspflichten vorliegt, ist auf Anzeige der Abgabenbehörde im Disziplinarverfahren zu entscheiden.“ (2) Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder haften wegen Handlungen, die sie in Ausübung ihres Berufes bei der Beratung in Abgabensachen vorgenommen haben, gemäß Absatz eins, nur dann, wenn diese Handlungen eine Verletzung ihrer Berufspflichten enthalten. Ob eine solche Verletzung der Berufspflichten vorliegt, ist auf Anzeige der Abgabenbehörde im Disziplinarverfahren zu entscheiden.“

24

Das Flugabgabengesetz (FlugAbgG) lautet (in der hier anwendbaren Fassung BGBl. I Nr. 76/2011) auszugsweise: Das Flugabgabengesetz (FlugAbgG) lautet (in der hier anwendbaren Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 76 aus 2011,) 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. Paragraph 6, Abgabenschuldner ist der Luftfahrzeughalter, der den Abflug durchführt. Der Flugplatzhalter des inländischen Flughafens, von dem aus der Abflug erfolgt, haftet für die Abgabe.

[...]

§ 7. (1) Die Abgabenschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonats, in dem der Abflug erfolgt ist. Paragraph 7, (1) Die Abgabenschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonats, in dem der Abflug erfolgt ist.

(2) Der Abgabenschuldner hat die Abgabe selbst zu berechnen und spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat, in dem die Abgabenschuld entstanden ist (Anmeldungszeitraum), zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung beim Finanzamt einzureichen. Die Einreichung der Anmeldung hat elektronisch zu erfolgen.

(3) Der Abgabenschuldner hat die Flugabgabe spätestens am Fälligkeitstag (Abs. 2) zu entrichten. (3) Der Abgabenschuldner hat die Flugabgabe spätestens am Fälligkeitstag (Absatz 2,) zu entrichten.

(4) Eine gemäß § 201 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. 194/1961, festgesetzte Abgabe hat den in Abs. 2 genannten Fälligkeitstag. (4) Eine gemäß Paragraph 201, der Bundesabgabenordnung (BAO), Bundesgesetzblatt 194 aus 1961,, festgesetzte Abgabe hat den in Absatz 2, genannten Fälligkeitstag.

[...]

§ 8. (1) Ein Luftfahrzeughalter, der im Inland weder Wohnsitz noch Sitz oder Betriebsstätte hat, ist verpflichtet, vor der Durchführung des ersten Abfluges von einem inländischen Flughafen, durch den eine Abgabenschuld entsteht, einen Fiskalvertreter zu beauftragen. Paragraph 8, (1) Ein Luftfahrzeughalter, der im Inland weder Wohnsitz noch Sitz oder Betriebsstätte hat, ist verpflichtet, vor der Durchführung des ersten Abfluges von einem inländischen Flughafen, durch den eine Abgabenschuld entsteht, einen 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.

(3) Als Fiskalvertreter können nur

1.

Wirtschaftstreuhand, Rechtsanwälte, Notare oder Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994), BGBl. 663/1994, jeweils mit Sitz oder Wohnsitz im Inland oder Wirtschaftstreuhand, Rechtsanwälte, Notare oder Unternehmer im Sinne des Paragraph 2, Absatz eins, des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994), Bundesgesetzblatt 663 aus 1994,, jeweils mit Sitz oder Wohnsitz im Inland oder

2.

internationale Verbände von Flugunternehmen, die mit einer inländischen Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind, bestellt werden, wenn sie in der Lage sind, den abgabenrechtlichen Pflichten nachzukommen.

[...]

§ 10. (1) Der Luftfahrzeughalter ist verpflichtet, elektronische Aufzeichnungen in deutscher oder englischer Sprache zu führen, aus denen sich taggenau ergibt: [...] Paragraph 10, (1) Der Luftfahrzeughalter ist verpflichtet, elektronische Aufzeichnungen in deutscher oder englischer Sprache zu führen, aus denen sich taggenau ergibt: [...]

(3) Der Luftfahrzeughalter ist verpflichtet, spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Abgabenschuld entstanden ist, zweitfolgenden Kalendermonats unter Angabe seiner Steuernummer (§ 9 Abs. 4) dem Finanzamt folgende Daten für ein Kalendermonat zusammengefasst nach inländischen Flughäfen zu übermitteln: [...] (3) Der Luftfahrzeughalter ist verpflichtet, spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem

die Abgabenschuld entstanden ist, zweitfolgenden Kalendermonats unter Angabe seiner Steuernummer (Paragraph 9, Absatz 4,) dem Finanzamt folgende Daten für ein Kalendermonat zusammengefasst nach inländischen Flughäfen zu übermitteln: [...]

(4) Der Luftfahrzeughalter ist verpflichtet, spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Abgabenschuld entstanden ist, folgenden Kalendermonats dem Halter des inländischen Flugplatzes, von dem aus er im betreffenden Zeitraum abgabepflichtige Abflüge durchgeführt hat, für ein Kalendermonat zusammengefasst die in Abs. 3 Z 1 bis 7 angeführten Daten zu übermitteln.(4) Der Luftfahrzeughalter ist verpflichtet, spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Abgabenschuld entstanden ist, folgenden Kalendermonats dem Halter des inländischen Flugplatzes, von dem aus er im betreffenden Zeitraum abgabepflichtige Abflüge durchgeführt hat, für ein Kalendermonat zusammengefasst die in Absatz 3, Ziffer eins, bis 7 angeführten Daten zu übermitteln.

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

(3) Der Flugplatzhalter ist verpflichtet, die ihm von den Luftfahrzeughaltern übermittelten Daten (§ 10 Abs. 4) zu überprüfen und mit den eigenen Daten abzugleichen.(3) Der Flugplatzhalter ist verpflichtet, die ihm von den Luftfahrzeughaltern übermittelten Daten (Paragraph 10, Absatz 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.“(7) Übermittelt der Flugplatzhalter die abgeglichenen Daten korrekt, vollständig und rechtzeitig, dann entfällt die Haftung des Flugplatzhalters gemäß Paragraph 6, für die Abgabe, die auf jenen Zeitraum entfällt, für den die Daten übermittelt worden sind.“

25

In den allgemeinen Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum FlugAbgG (981 BlgNR 24. GP 7 f) wurde ausgeführttn den allgemeinen Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum FlugAbgG (981 BlgNR 24. Gesetzgebungsperiode 7, f) wurde ausgeführt:

„Der Luftverkehr hat einen wesentlichen Anteil an der Emission klimaschädlicher Stoffe. Gleichzeitig sind Treibstoffe für den Luftverkehr aufgrund europarechtlicher Vorgaben und internationaler Abkommen von verbrauchsorientierten Energiesteuern befreit. Dies führt zu einer steuerlichen Bevorzugung des Flugverkehrs innerhalb der mit fossilen Energieträgern betriebenen Verkehrsmittel. Die Flugabgabe soll die Wahl des Verkehrsmittels im Bereich des Individualverkehrs dadurch beeinflussen, dass diese Schieflage im Bezug auf die ökologische Belastung der einzelnen Verkehrsmittel verringert wird. Da der Ticketpreis für einen Passagierflug immer weiter zurückgeht, ist keine adäquate Bewusstseinsbildung hinsichtlich der ökologischen Kosten des Flugverkehrs vorhanden. Die beabsichtigte Lenkungswirkung ist beim Personenverkehr notwendig, weil die Gesamtzahl der Abflüge von Personen von österreichischen Flughäfen zwischen 2005 und 2009 um 9% angestiegen ist. Demgegenüber ist beispielsweise das Gesamtgewicht der Abflüge von Gütertransporten im selben Zeitraum zurückgegangen.

[...]

Die Flugabgabe soll den Abflug eines Passagiers von einem inländischen Flughafen mit einem motorisierten Luftfahrzeug oder Drehflügler einer Abgabe unterwerfen. Die Flugabgabe ist gestaffelt nach der Entfernung des Zielflugplatzes, sodass Kurzstreckenflüge mit der untersten Tarifstufe belastet werden, Mittelstreckenflüge mit der mittleren Tarifstufe und Langstreckenflüge mit der höchsten Tarifstufe. Durch diese Staffelung wird der Schadstoffausstoß je nach Länge der Flugstrecke besteuert.

Schuldner der Flugabgabe ist der Halter des Luftfahrzeuges.“



26

Zu § 8 (Fiskalvertreter) wurde in den Erläuterungen ausgeführt (981 BlgNR 24. GP 111) Zu Paragraph 8, (Fiskalvertreter) wurde in den Erläuterungen ausgeführt (981 BlgNR 24. Gesetzgebungsperiode 111, ):

„Um die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten sicherzustellen, muss ein Luftfahrzeughalter ohne Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte im Inland vor der Durchführung des ersten abgabenpflichtigen Abfluges einen Fiskalvertreter beauftragen. Als Fiskalvertreter darf nur beauftragt werden, wer im Inland einen Sitz oder Wohnsitz hat und über die Fähigkeiten und materiellen Mittel verfügt, die Verpflichtungen des Luftfahrzeughalters erfüllen zu können.

Der Fiskalvertreter hat die Abfuhr- und Informationspflichten sowie alle anderen Verpflichtungen für den Luftfahrzeughalter zu erfüllen.

[...]“

27

Nach § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. § 8

Abs. 2 FlugAbgG sieht hingegen eine Haftung des Fiskalvertreters für die Abgabe nach seinem Wortlaut ohne Einschränkung betreffend eine schuldhafte Verletzung von Pflichten vor. Entgegen dem Revisionsvorbringen ergibt sich auch weder aus der Systematik noch der Historie der Bestimmung eine derartige Einschränkung. Nach Paragraph 9, Absatz eins, BAO haften die in den Paragraphen 80, ff BAO bezeichneten Vertreter insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Paragraph 8, Absatz 2, FlugAbgG sieht hingegen eine Haftung des Fiskalvertreters für die Abgabe nach seinem Wortlaut ohne Einschränkung betreffend eine schuldhafte Verletzung von Pflichten vor. Entgegen dem Revisionsvorbringen ergibt sich auch weder aus der Systematik noch der Historie der Bestimmung eine derartige Einschränkung.

28

Zunächst ist zu bemerken, dass (entgegen der Ansicht der Revisionswerberin) auch eine Einschränkung der Haftung des Flugplatzhalters im Hinblick auf ein Verschulden nicht besteht. Der Flugplatzhalter haftet (ebenfalls ohne weitere Einschränkung) nach § 6 Satz 2 FlugAbgG für die Abgabe. Diese Haftung entfällt nur, wenn er die abgeglichenen Daten korrekt, vollständig und rechtzeitig übermittelt (§ 11 Abs. 4 FlugAbgG). Eine allenfalls unverschuldete Unterlassung dieser Übermittlung würde aber die Haftung des Flugplatzhalters nicht beseitigen. Auch der Fiskalvertreter haftet insoweit (entgegen der offenbar von der Revisionswerberin vertretenen Ansicht) nur dann, wenn er gegen Pflichten verstößt, insbesondere gegen die Pflicht zur Entrichtung der Flugabgabe am Fälligkeitstag. Entgegen der Behauptung der Revisionswerberin wurde diese Pflicht keineswegs vollständig erfüllt. Zunächst ist zu bemerken, dass (entgegen der Ansicht der Revisionswerberin) auch eine Einschränkung der Haftung des Flugplatzhalters im Hinblick auf ein Verschulden nicht besteht. Der Flugplatzhalter haftet (ebenfalls ohne weitere Einschränkung) nach Paragraph 6, Satz 2 FlugAbgG für die Abgabe. Diese Haftung entfällt nur, wenn er die abgeglichenen Daten korrekt, vollständig und rechtzeitig übermittelt (Paragraph 11, Absatz 4, FlugAbgG). Eine allenfalls unverschuldete Unterlassung dieser Übermittlung würde aber die Haftung des Flugplatzhalters nicht beseitigen. Auch der Fiskalvertreter haftet insoweit (entgegen der offenbar von der Revisionswerberin vertretenen Ansicht) nur dann, wenn er gegen Pflichten verstößt, insbesondere gegen die Pflicht zur Entrichtung der Flugabgabe am Fälligkeitstag. Entgegen der Behauptung der Revisionswerberin wurde diese Pflicht keineswegs vollständig erfüllt.

29

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur Stammfassung des FlugAbgG enthalten keine Ausführungen zur Haftung des Fiskalvertreters. Dargelegt wird dort allerdings, dass als Fiskalvertreter nur beauftragt werden dürfe, wer u.a. über die Fähigkeiten und materiellen Mittel verfüge, die Verpflichtungen des Luftfahrzeughalters erfüllen zu können.

30

Die Revisionswerberin verweist insbesondere auch auf den Fiskalvertreter nach § 27 Abs. 7 UStG 1994 Die Revisionswerberin verweist insbesondere auch auf den Fiskalvertreter nach Paragraph 27, Absatz 7, UStG 1994.

31

Die Regelung zum Fiskalvertreter im Umsatzsteuerrecht war zunächst (in der Stammfassung des UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994) in Art. 27 Abs. 4 UStG 1994 enthalten. Mit BGBl. Nr. 21/1995 wurde diese Regelung aus Gründen der Systematik (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 26 BlgNR 19. GP 13) nach § 27 Abs. 7 und 8 UStG 1994 verschoben. Diese Bestimmung lautete damals: Die Regelung zum Fiskalvertreter im Umsatzsteuerrecht war zunächst

(in der Stammfassung des UStG 1994, Bundesgesetzblatt Nr. 663 aus 1994,) in Artikel 27, Absatz 4, UStG 1994 enthalten. Mit Bundesgesetzblatt Nr. 21 aus 1995, wurde diese Regelung aus Gründen der Systematik verlegt, die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 26 BlgNR 19. Gesetzgebungsperiode 13, ) nach Paragraph 27, Absatz 7, und 8 UStG 1994 verschoben. Diese Bestimmung lautete damals:

„(7) Ein Unternehmer, der im Inland weder Wohnsitz noch Sitz oder Betriebsstätte hat und der steuerpflichtige Umsätze im Inland tätigt, ausgenommen solche, für die der Leistungsempfänger gemäß § 27 Abs. 4 haftet, hat einen nach Abs. 8 zugelassenen Bevollmächtigten (Fiskalvertreter), der auch Zustellungsbevollmächtigter sein muß, zu beauftragen und dem Finanzamt bekanntzugeben. Der Fiskalvertreter hat alle abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die dem von ihm Vertretenen obliegen. Er ist befugt, die dem ausländischen Unternehmer zustehenden Rechte wahrzunehmen. Er haftet für die Umsatzsteuerschulden des ausländischen Unternehmers, die ab dem Zeitpunkt der Beauftragung entstehen.“(7) Ein Unternehmer, der im Inland weder Wohnsitz noch Sitz oder Betriebsstätte hat und der steuerpflichtige Umsätze im Inland tätigt, ausgenommen solche, für die der Leistungsempfänger gemäß Paragraph 27, Absatz 4, haftet, hat einen nach Absatz 8, zugelassenen Bevollmächtigten (Fiskalvertreter), der auch Zustellungsbevollmächtigter sein muß, zu beauftragen und dem Finanzamt bekanntzugeben. Der Fiskalvertreter hat alle abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die dem von ihm Vertretenen obliegen. Er ist befugt, die dem ausländischen Unternehmer zustehenden Rechte wahrzunehmen. Er haftet für die Umsatzsteuerschulden des ausländischen Unternehmers, die ab dem Zeitpunkt der Beauftragung entstehen.

(8) Zugelassene Fiskalvertreter sind Wirtschaftstreuhandler, Rechtsanwälte und Notare mit Wohnsitz oder Sitz im Inland sowie Spediteure, die Mitglieder des Fachverbandes der Wirtschaftskammer Österreich sind. Weiters ist jeder Unternehmer mit Wohnsitz oder Sitz im Inland über seinen Antrag vom Finanzamt als Fiskalvertreter unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs zuzulassen, wenn er ausreichend zahlungsfähig und in der Lage ist, den abgabenrechtlichen Pflichten nachzukommen. Für das Zulassungsverfahren ist das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.“

32

Mit BGBl. Nr. 756/1996 wurde diese Bestimmung insoweit geändert, dass in § 27 Abs. 7 UStG 1994 der letzte Satz gestrichen wurde und § 27 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 lautete: Mit Bundesgesetzblatt Nr. 756 aus 1996, wurde diese Bestimmung insoweit geändert, dass in Paragraph 27, Absatz 7, UStG 1994 der letzte Satz gestrichen wurde und Paragraph 27, Absatz 8, zweiter Satz UStG 1994 lautete:

„Weiters ist jeder Unternehmer mit Wohnsitz oder Sitz im Inland über seinen Antrag vom Finanzamt als Fiskalvertreter unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs zuzulassen, wenn er in der Lage ist, den abgabenrechtlichen Pflichten nachzukommen.“

33

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wurde dazu ausgeführt, die Haftung des Fiskalvertreters erweise sich als wirtschaftshemmend. Die bisherige Haftungsbestimmung werde gestrichen; demgemäß könne auch das Erfordernis der Zahlungsfähigkeit wegfallen (396 BlgNR 20. GP 10 und 17). In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wurde dazu ausgeführt, die Haftung des Fiskalvertreters erweise sich als wirtschaftshemmend. Die bisherige Haftungsbestimmung werde gestrichen; demgemäß könne auch das Erfordernis der Zahlungsfähigkeit wegfallen (396 BlgNR 20. Gesetzgebungsperiode 10, und 17).

34

Es entsprach der herrschenden Ansicht, dass § 27 Abs. 7 UStG 1994 vor der Änderung durch BGBl. Nr. 756/1996 eine Haftung unabhängig von einem Verschulden normierte, wogegen verfassungsrechtliche (vgl. Ruppe, UStG1, § 27 Tz 47, Keppert, RdW 1995, 33 ff) und unionsrechtliche (vgl. Zorn, SWK 1995, A 377 ff; Hidien, RdW 1997, 168 ff) Bedenken geltend gemacht wurden. Es entsprach der herrschenden Ansicht, dass Paragraph 27, Absatz 7, UStG 1994 vor der Änderung durch Bundesgesetzblatt Nr. 756 aus 1996, eine Haftung unabhängig von einem Verschulden normierte, wogegen verfassungsrechtliche (vgl. Ruppe, UStG1, Paragraph 27, Tz 47, Keppert, RdW 1995, 33 ff) und unionsrechtliche (vgl. Zorn, SWK 1995, A 377 ff; Hidien, RdW 1997, 168 ff) Bedenken geltend gemacht wurden.

35

Zu § 27 Abs. 7 UStG 1994 idF BGBl. Nr. 756/1996 ist es hingegen herrschende Ansicht, dass der Fiskalvertreter (nach dieser Bestimmung) nur bei schuldhafter Verletzung seiner Pflichten haftet (vgl. Ruppe/Achatz, UStG6, § 27 Tz 45; Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>3</sup>, § 27 Tz 68; Pfeiffer in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur MwSt, 54. Lfg, § 27 Tz 108). Zu Paragraph 27, Absatz 7, UStG 1994 in der Fassung, Bundesgesetzblatt Nr. 756 aus 1996, ist es

hingegen herrschende Ansicht, dass der Fiskalvertreter (nach dieser Bestimmung) nur bei schuldhafter Verletzung seiner Pflichten haftet vergleiche , Ruppe/Achatz, UStG6, Paragraph 27, Tz 45; Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>3</sup>, Paragraph 27, Tz 68; Pfeiffer in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur MwSt, 54. Lfg, Paragraph 27, Tz 108).

36

Die Regelungen betreffend den Fiskalvertreter nach dem FlugAbgG entsprechen aber im Wesentlichen jenen betreffend den Fiskalvertreter nach dem UStG 1994 in der Fassung vor BGBl. Nr. 756/1996. Wenn die Revisionswerberin darauf verweist, dass die Regelung im FlugAbgG (anders als jene Regelung im UStG 1994) keine Vorgaben zur „Zahlungsfähigkeit“ des Vertreters enthält, ist zu bemerken, dass (nach dem aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum FlugAbgG ableitbaren Willen des Gesetzgebers) das Erfordernis, den abgabenrechtlichen Pflichten nachkommen zu können (§ 8 Abs. 3 FlugAbgG), auch das Verfügen über ausreichende materielle Mittel umfasst. Im Hinblick auf die vergleichbare Formulierung des damaligen § 27 Abs. 7 UStG 1994 (vor der Änderung durch BGBl. Nr. 756/1996) mit jener des § 8 Abs. 2 FlugAbgG kann daher angenommen werden, dass auch die Haftung des Fiskalvertreters nach dem FlugAbgG als verschuldensunabhängig angesehen werden soll. Die Regelungen betreffend den Fiskalvertreter nach dem FlugAbgG entsprechen aber im Wesentlichen jenen betreffend den Fiskalvertreter nach dem UStG 1994 in der Fassung vor Bundesgesetzblatt Nr. 756 aus 1996,. Wenn die Revisionswerberin darauf verweist, dass die Regelung im FlugAbgG (anders als jene Regelung im UStG 1994) keine Vorgaben zur „Zahlungsfähigkeit“ des Vertreters enthält, ist zu bemerken, dass (nach dem aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum FlugAbgG ableitbaren Willen des Gesetzgebers) das Erfordernis, den abgabenrechtlichen Pflichten nachkommen zu können (Paragraph 8, Absatz 3, FlugAbgG), auch das Verfügen über ausreichende materielle Mittel umfasst. Im Hinblick auf die vergleichbare Formulierung des damaligen Paragraph 27, Absatz 7, UStG 1994 (vor der Änderung durch Bundesgesetzblatt Nr. 756 aus 1996,) mit jener des Paragraph 8, Absatz 2, FlugAbgG kann daher angenommen werden, dass auch die Haftung des Fiskalvertreters nach dem FlugAbgG als verschuldensunabhängig angesehen werden soll.

37

Der Gesetzgeber geht dazu offenbar auch davon aus, dass die Haftung des Fiskalvertreters nach dem FlugAbgG weniger „wirtschaftshemmend“ ist als jene des Fiskalvertreters nach dem UStG 1994 oder diese weniger störend ist. Eine gewisse „Hemmung“ des Luftverkehrs ist auch Zweck des FlugAbgG; in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum FlugAbgG wird auf die beabsichtigte Lenkungswirkung der Abgabe im Hinblick auf die Emission klimaschädlicher Stoffe verwiesen. Insoweit ist eine unterschiedliche Ausgestaltung (auch) der Haftung (entgegen dem Revisionsvorbringen) weiters nicht als unsachlich erkennbar.

38

Unionsrechtliche Bedenken gegen diese Regelung im FlugAbgG werden im vorliegenden Fall (Luftfahrzeughalter, der weder im Inland noch in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte hat) nicht geltend gemacht und sind auch nicht erkennbar. Hingewiesen sei darauf, dass mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 13, (nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 24 BlgNR 25. GP 18, „auf Grund unionsrechtlicher Vorgaben“) die verpflichtende Bestellung eines Fiskalvertreters für Luftfahrzeughalter im EU-Raum in die Möglichkeit zur freiwilligen Bestellung abgewandelt wurde. Unionsrechtliche Bedenken gegen diese Regelung im FlugAbgG werden im vorliegenden Fall (Luftfahrzeughalter, der weder im Inland noch in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte hat) nicht geltend gemacht und sind auch nicht erkennbar. Hingewiesen sei darauf, dass mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, Bundesgesetzblatt , I Nr. 13, (nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 24 BlgNR 25. Gesetzgebungsperiode 18, , „auf Grund unionsrechtlicher Vorgaben“) die verpflichtende Bestellung eines Fiskalvertreters für Luftfahrzeughalter im EU-Raum in die Möglichkeit zur freiwilligen Bestellung abgewandelt wurde.

39

Soweit verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Haftung des Fiskalvertreters nach dem FlugAbgG erhoben werden, ist zunächst auf den Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofs im vorliegenden Verfahren zu verweisen. Die Revisionswerberin stützt sich dazu auf das Gebot der verfassungskonformen Interpretation.

40

Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass eine Regelung, die sämtliche Verpflichtungen im Zusammenhang mit einer Abgabeneinhebung (samt verschuldensunabhängiger und betragsmäßig unbegrenzter Haftung) einem Dritten auferlegt, einer sachlichen Rechtfertigung bedarf. Eine solche Regelung ist nur dann sachgerecht, wenn zwischen dem

Steuerschuldner und dem Entrichtungspflichtigen eine qualifizierte Beziehung rechtlicher oder wirtschaftlicher Art besteht, die es ihrem Inhalt nach rechtfertigt, gerade diesem Entrichtungspflichtigen die Verpflichtung (zum Abzug und) zur Abfuhr der Steuer aufzuerlegen. Eine sachliche Rechtfertigung für die Haftung als solche kann einerseits aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit öffentlicher Abgaben und andererseits aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen der Person des Abgabepflichtigen und des Haftungspflichtigen hergeleitet werden. Die Möglichkeit zivilrechtlicher Regressforderungen reicht für sich allein nicht als sachliche Rechtfertigung für abgabenrechtliche Haftungen. Selbst bei Unbedenklichkeit einer Haftung dem Grunde nach muss eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges gegeben sein. Entscheidend ist, ob es dem Haftenden möglich ist, den Umfang der Haftung abzuschätzen und mit Hilfe von Vertragsgestaltungen für sich eine Limitierung des Risikos zu erreichen (vgl. VfGH 15.3.2000, G 141/99 u.a., VfSlg. 15773; vgl. auch VfGH 5.12.1988, G 82/88 u.a., VfSlg. 11921; VfGH 13.10.1993, G 4/93, VfSlg. 13583; VfGH 16.12.2004, B 1575/03, VfSlg. 17426; VfGH 16.6.2011, G 18/11, VfSlg. 19412). Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass eine Regelung, die sämtliche Verpflichtungen im Zusammenhang mit einer Abgabeneinhebung (samt verschuldensunabhängiger und betragsmäßig unbegrenzter Haftung) einem Dritten auferlegt, einer sachlichen Rechtfertigung bedarf. Eine solche Regelung ist nur dann sachgerecht, wenn zwischen dem Steuerschuldner und dem Entrichtungspflichtigen eine qualifizierte Beziehung rechtlicher oder wirtschaftlicher Art besteht, die es ihrem Inhalt nach rechtfertigt, gerade diesem Entrichtungspflichtigen die Verpflichtung (zum Abzug und) zur Abfuhr der Steuer aufzuerlegen. Eine sachliche Rechtfertigung für die Haftung als solche kann einerseits aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit öffentlicher Abgaben und andererseits aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen der Person des Abgabepflichtigen und des Haftungspflichtigen hergeleitet werden. Die Möglichkeit zivilrechtlicher Regressforderungen reicht für sich allein nicht als sachliche Rechtfertigung für abgabenrechtliche Haftungen. Selbst bei Unbedenklichkeit einer Haftung dem Grunde nach muss eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges gegeben sein. Entscheidend ist, ob es dem Haftenden möglich ist, den Umfang der Haftung abzuschätzen und mit Hilfe von Vertragsgestaltungen für sich eine Limitierung des Risikos zu erreichen (vergleiche, VfGH 15.3.2000, G 141/99 u.a., VfSlg. 15773; vergleiche, auch VfGH 5.12.1988, G 82/88 u.a., VfSlg. 11921; VfGH 13.10.1993, G 4/93, VfSlg. 13583; VfGH 16.12.2004, B 1575/03, VfSlg. 17426; VfGH 16.6.2011, G 18/11, VfSlg. 19412).

41

Der Fiskalvertreter wird nach § 8 Abs. 1 FlugAbgG vom Luftfahrzeughalter „beauftragt“. Die Verpflichtung des Fiskalvertreters, die Pflichten des Vertretenen zu erfüllen (§ 8 Abs. 2 FlugAbgG), setzt somit die Zustimmung des Fiskalvertreters voraus (vgl. RIS-Justiz RS0109132 zum „Auftragsvertrag“; vgl. auch Ritz, ÖStZ 1994, 420 ff). Der Fiskalvertreter kann demnach seine Position gegenüber dem Vertretenen im Auftragsvertrag näher gestalten. Im Hinblick auf den im Gesetz normierten Tarif für die Flugabgabe wird es ihm möglich sein, den Umfang einer möglichen Haftung abzuschätzen und insoweit etwa durch Einräumung einer Kautions (oder allenfalls durch Risikoprämien auf sein Honorar; insoweit kommt dem Fiskalvertreter - entgegen dem Vorbringen der Revisionswerberin - zweifellos auch ein Vorteil zugute) auch Vorsorge zu treffen. Der Fiskalvertreter wird nach Paragraph 8, Absatz eins, FlugAbgG vom Luftfahrzeughalter „beauftragt“. Die Verpflichtung des Fiskalvertreters, die Pflichten des Vertretenen zu erfüllen (Paragraph 8, Absatz 2, FlugAbgG), setzt somit die Zustimmung des Fiskalvertreters voraus (vergleiche, RIS-Justiz RS0109132 zum „Auftragsvertrag“; vergleiche, auch Ritz, ÖStZ 1994, 420 ff). Der Fiskalvertreter kann demnach seine Position gegenüber dem Vertretenen im Auftragsvertrag näher gestalten. Im Hinblick auf den im Gesetz normierten Tarif für die Flugabgabe wird es ihm möglich sein, den Umfang einer möglichen Haftung abzuschätzen und insoweit etwa durch Einräumung einer Kautions (oder allenfalls durch Risikoprämien auf sein Honorar; insoweit kommt dem Fiskalvertreter - entgegen dem Vorbringen der Revisionswerberin - zweifellos auch ein Vorteil zugute) auch Vorsorge zu treffen.

42

Wie aus der Vernehmung des (damaligen) Geschäftsführers der Revisionswerberin hervorgeht, wurde eine derartige Kautions (kalkuliert nach der für zwei Monate eingeschätzten Steuerschuld) auch vereinbart und tatsächlich eingeräumt; durch eine Ausdehnung des Umfangs der Tätigkeit des Luftfahrzeughalters habe sich diese Kautions letztlich als nicht ausreichend erwiesen.

43

Im Hinblick auf diese vertragliche Gestaltungsmöglichkeit sind beim Verwaltungsgerichtshof aber keine Bedenken

entstanden, die eine Einschränkung der Haftung des Fiskalvertreters nach dem FlugAbgG im Sinne einer Abhängigkeit von einem Verschulden gebieten würden.

44

Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Revision war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

45

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

Wien, am 28. Mai 2025

### **Schlagworte**

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Bindung an den Wortlaut des Gesetzes VwRallg3/2/1 Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2025:RO2025130008.J00

### **Im RIS seit**

24.06.2025

### **Zuletzt aktualisiert am**

08.07.2025

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)