

2. Jahrgang / April 2021 / Nr. 2

AVR

Abgabenverfahren und Rechtsschutz

Katharina Kubik | Christian Lenneis | Maria Linzner-Strasser
Claus Staringer | Martin Vock

Fehlerhafte Amtssignatur?

Probleme der Wirksamkeit automatisierter Bescheide

Vorläufige Bescheide

Zulässigkeit von Anträgen bis zur Rechtskraft

Effektivitätsgrundsatz

Rechtsschutz in Unions- und österreichischem Recht

International Compliance

Verfahrensrechtliche Aspekte zum ICAP

Aus der aktuellen Rechtsprechung

VwGH- und BFG-Erkenntnisse samt Anmerkungen

Probleme der Wirksamkeit der Amtssignatur

Werden dadurch Erledigungen unwirksam, da es ihnen am Unterschriftserfordernis fehlt?

Roman Thunshirn



Mag. Dr. Roman Thunshirn ist Partner einer Wiener Steuerberatungsgesellschaft.

In der Praxis ergehen überwiegend (voll)automatisierte Bescheide. Nicht automatisierte Bescheide sind hingegen selten. Häufig (insbesondere seit den COVID-19-Restriktionen) werden umfangreichere Bescheide (insbesondere Beschwerdevorentscheidungen) von den Sachbearbeitern am Heim-PC erstellt und mittels Amtssignatur ausgefertigt.

1. Rechtsgrundlagen

1.1. Überblick

Gemäß § 96 Abs 2 BAO entfällt das Unterschriftserfordernis für Bescheide, die mittels „automationsunterstützter Datenverarbeitung“ erstellt werden, wozu auch Ausfertigungen in Form von mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E-GovG versehenen elektronischen Dokumenten zählen. Im E-GovG ist vorgesehen, dass neben der Bildmarke und der Information der Prüfbarkeit der Signatur oder des Siegels auch ein Hinweis enthalten sein muss, dass das Dokument amtssigniert wurde. Die sogenannte „Prüfinformation“ stellt ein Muss dar. Das BMF verwendet – prüft man die Signatur in der von RTR zur Verfügung gestellten Maske „Signaturprüfung“¹ – eine Signatur mit nicht valider Prüfinformation (<https://amtssignatur.brz.gv.at/>).² Das betrifft sowohl Bescheide der Finanzämter als auch Entscheidungen des BFG. Das betrifft in der Regel aber nicht automatisierte Bescheide. Eine einheitliche Prüfung über ein paar Monate hinweg ergab kein einheitliches Bild.

1.2. BAO

Bescheide sind, soweit die Vorschriften nichts anderes anordnen, schriftlich zu erlassen (§ 92 Abs 2 BAO). Gemäß § 96 Abs 1 BAO müssen alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden ua mit Datum und der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstücks übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beige-

setzte Genehmigung aufweist. Gemäß § 96 Abs 2 BAO³ wird diese Regel insofern durchbrochen, als Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, wozu jedenfalls auch Ausfertigungen in Form von mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E-GovG versehenen elektronischen Dokumenten zählen, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung bedürfen. Sie gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.

1.3. E-Government-Gesetz

Abschnitt 5 E-GovG⁴ regelt die Besonderheiten elektronischer Aktenführung. § 19 E-GovG definiert den Rechtsbegriff der Amtssignatur wie folgt:

§ 19 E-GovG

- „(1) Die Amtssignatur ist eine fortgeschrittene elektronische Signatur oder ein fortgeschrittenes elektronisches Siegel, deren Besonderheit durch ein entsprechendes Attribut im Signaturzertifikat oder Zertifikat für elektronische Siegel ausgewiesen wird.
- (2) Die Amtssignatur dient der erleichterten Erkennbarkeit der Herkunft eines Dokuments von einem Verantwortlichen des öffentlichen Bereichs. Sie darf daher ausschließlich von diesem Verantwortlichen des öffentlichen Bereichs unter den näheren Bedingungen des Abs. 3 bei der elektronischen Unterzeichnung und bei der Ausfertigung der von ihm erzeugten Dokumente verwendet werden.
- (3) Die Amtssignatur ist im Dokument durch eine Bildmarke, die der Verantwortliche des öffentlichen Bereichs im Internet als die seine gesichert veröffentlicht hat, sowie durch einen Hinweis im Dokument, dass dieses amtssigniert wurde, darzustellen. Die Informationen zur Prüfung der elektronischen Signatur oder des elektronischen Siegels sind vom Verantwortlichen des öffentlichen Bereichs bereitzustellen.“

Gemäß § 20 E-GovG hat ein auf Papier ausgedrucktes elektronisches Dokument einer Behörde die Beweiskraft einer öffentlichen Urkunde (§ 292 ZPO), wenn das elektronische Dokument mit einer Amtssignatur versehen wurde. Die Amtssignatur muss durch Rückführung des

¹ https://www.rtr.at/TKP/was_wir_tun/vertrauensdienste/Signatur/signaturpruefung/Pruefung.de.html (Zugriff am 19. 4. 2021).

² Ergebnis: „Die Website ist nicht erreichbar“; die Überprüfung auf www.rtr.at ergibt: „Die übermittelte Datei (null) war leer oder der beim Upload angegebene Pfad existiert nicht.“ Alternativ erscheint: „Warnung: Mögliches Sicherheitsrisiko erkannt.“

³ Der aktuelle Wortlaut, insbesondere die Aufnahme der Amtssignatur, entspricht dem StRefG 2020, BGBl I 2019/103.

⁴ BGBl I 2004/10; ErlRV 252 BlgNR 22. GP; AB 382 BlgNR 22. GP, 46; AB 6961 BlgBR 22. GP, 705.

Dokuments aus der ausgedruckten in die elektronische Form prüfbar oder das Dokument muss durch andere Vorkehrungen der Behörde verifizierbar sein. Das Dokument hat einen Hinweis auf die Fundstelle im Internet, wo das Verfahren der Rückführung des Ausdrucks in das elektronische Dokument und die anwendbaren Prüfmechanismen enthalten sind, oder einen Hinweis auf das Verfahren der Verifizierung zu enthalten. Die RTR⁵ stellt ein rechtlich anerkanntes Überprüfungsstool zur Verfügung, mit dem die Prüfung der Amtssignatur erfolgen kann.

1.4. eIDAS-VO

Mit dem E-GovG wurde die „eIDAS-VO“⁶ innerstaatlich umgesetzt. Eine „fortgeschrittene elektronische Signatur“ (§ 19 E-GovG) muss unter Verwendung elektronischer Signaturerstellungsdaten erstellt sein, die der Unterzeichner mit einem hohen Maß an Vertrauen unter seiner alleinigen Kontrolle verwenden kann. Zusätzlich muss sie eindeutig dem Unterzeichner zugeordnet sein, dessen Identifizierung ermöglichen und so mit den unterzeichneten Daten verbunden sein, dass eine nachträgliche Veränderung der Daten erkannt werden kann. Das für die Materie zuständige BMDW hat auf der Homepage⁷ einen Leitfaden zur Amtssignatur veröffentlicht. Auf Seite 5 findet sich folgender Hinweis: „Prüfinformation: Ein einfach verständlicher Hinweis für BürgerInnen, wie man die gegenständliche Amtssignatur prüfen kann. Dies betrifft sowohl das elektronische Dokument als auch den Ausdruck (Rückführung oder Verifizierung). Hierin kann bspw ein Verweis auf ein Prüfservice im Internet beschrieben werden.“ Die Prüfinformation stellt nach dem Leitfaden ein Muss dar. Der Leitfaden selbst hat keine normative Kraft, kann aber wohl als Auslegungshilfe herangezogen werden.

2. Einschlägige Regelungen in den Verfahrensgesetzen

2.1. BAO

Die aktuelle Regelung des § 96 BAO entstammt dem StRefG 2020.⁸ Nach dem früheren Wortlaut bedurften Ausfertigungen, die mittels automatisationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt

werden, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung. Sie galten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufwiesen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt. Mit dem StRefG 2020 wurde ergänzt, dass als mittels automatisationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Bescheide „jedenfalls auch Ausfertigungen in Form von mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E-Government-Gesetz versehenen elektronischen Dokumenten gelten“. Weiters wurde ergänzt, dass Ausfertigungen in Form von Ausdrucken von mit einer Amtssignatur versehenen elektronischen Dokumenten oder von Kopien solcher Ausdrücke keine weiteren Voraussetzungen zu erfüllen brauchen. Nach den ErlRV⁹ handelt es sich bloß um eine Klarstellung. Weiters wird festgehalten: „Mit der Verwendung der Amtssignatur wird auch die für den Bescheidempfänger aus Rechtsschutzgründen erforderliche Erkennbarkeit der automatisationsunterstützten Herstellung der Ausfertigung sichergestellt.“

Für das Verfahren vor dem BFG gilt gemäß § 280 BAO, dass Ausfertigungen in Form von elektronischen Dokumenten entweder mit einer Unterschrift, einer Beglaubigung oder mit einer Amtssignatur (§ 19 E-GovG) versehen sein müssen. Eine bloße automatisierte Ausfertigung reicht nicht aus. Auch wird nicht der Begriff „automatisierte Datenverarbeitung“, sondern dem AVG folgend der Begriff der „elektronischen Dokumente“ verwendet.

2.2. AVG versus BAO

Die dem § 96 Abs 2 BAO korrespondierende Bestimmung findet sich in § 18 Abs 3 und 4 AVG. Das AVG unterscheidet, anders als die BAO, sprachlich klar zwischen „Erlassung“ eines Bescheides und „Ausfertigung“. Es wird auch nicht von „automatisationsunterstützter Datenverarbeitung“ gesprochen:

§ 18 Abs 3 und 4 AVG

- „(3) Schriftliche Erledigungen sind vom Genehmigungsberechtigten mit seiner Unterschrift zu genehmigen; wurde die Erledigung elektronisch erstellt, kann an die Stelle dieser Unterschrift ein Verfahren zum Nachweis der Identität (§ 2 Z 1 E-GovG) des Genehmigenden und der Authentizität (§ 2 Z 5 E-GovG) der Erledigung treten.
- (4) Jede schriftliche Ausfertigung hat die Bezeichnung der Behörde, das Datum der Genehmigung und den Namen des Genehmigenden zu enthalten. Ausfertigungen in Form von elektronischen Dokumenten müssen mit einer Amtssignatur (§ 19 E-GovG) versehen sein; Ausfertigungen in Form von Ausdrucken von mit einer Amtssignatur versehenen elektronischen Dokumenten oder von Kopien solcher Ausdrücke brauchen keine weiteren Voraussetzungen zu erfüllen [...].“

⁵ Rundfunk und Telekom Regulierungs-GmbH; Grundlage für deren Errichtung ist das KommAustria-Gesetz – KOG, StF: BGBl I 2001/32.

⁶ Vgl VwGH 17. 12. 2019, Ra 2019/16/0140, Rz 15, zur Bindung der innerstaatlichen Umsetzung an die Verordnung (EU) 910/2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG, ABL L 257 vom 28. 8. 2014, S 73, idF ABL L 155 vom 14. 6. 2016, S 44; vgl ErlRV 1457 BlgNR 25. GP (zu Art 1 E-GovG der Novelle 2017).

⁷ Siehe <https://www.bmdw.gv.at/Themen/Digitalisierung/Verwaltung/was-bedeutet-digitale-Verwaltung/E-Government-Bausteine-und-Services/Amtssignatur.html> (Zugriff am 19. 4. 2021).

⁸ IdF StRefG 2020, BGBl I 2019/103.

⁹ Erl 147/ME 26. GP.

Im Unterschied zu § 96 Abs 2 BAO fingiert § 18 Abs 4 AVG nicht, dass für jedes elektronische Dokument Unterschriftlichkeit vorliegt, sondern nur für Ausfertigungen in Form von elektronischen Dokumenten mit einer Amtssignatur. Im Unterschied zu § 18 Abs 4 AVG beinhaltet § 96 Abs 2 BAO eine Genehmigungsfiktion („Sie gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabebehörde genehmigt.“). Die Unterschriftsfiktion ist in § 18 Abs 3 AVG anders als in der BAO geregelt („wurde die Erledigung elektronisch erstellt, kann an die Stelle dieser Unterschrift ein Verfahren zum Nachweis der Identität (§ 2 Z 1 E-GovG) des Genehmigenden und der Authentizität (§ 2 Z 5 E-GovG) der Erledigung treten“).

Nach dem Wortlaut beider Verfahrensregime ist zwischen

- Erledigung (Bescheiderlassung und deren Dokumentation) und
- Ausfertigung einer Erledigung zum Zwecke deren Bekanntgabe (Wirksamkeitserfordernis)

zu unterscheiden.¹⁰ In der BAO werden der Akt der Erledigung und die Ausfertigung sprachlich vermengt. Aus § 96 Abs 1 BAO ist zunächst abzuleiten, dass eine eigenhändige Unterschrift bzw die Kanzeibeglaubigung für die Wirksamkeit der Bescheiderlassung essenziell ist. In § 96 Abs 2 BAO findet sich die Fiktion, dass die jeweilige Ausfertigung als wirksam erlassen gilt (genehmigt wurde). Diese Genehmigungsfiktion hat nichts mit der Bescheidausfertigung, sondern mit der Bescheiderlassung zu tun. Sie führt dazu, dass in den Fällen der automatisationsunterstützten Bescheidausfertigung keine Dokumentation der Genehmigung jener Person erforderlich ist, welche den Bescheid erlassen hat bzw der ihr zuzurechnen ist. Anders als für das AVG reicht für die BAO daher die elektronische Bescheiderlassung ohne jedwede zusätzliche Dokumentation. Die elektronische Ausfertigung fingiert damit im Anwendungsbereich der BAO die Bescheiderlassung. Mangelt es an der Bescheidausfertigung, so führt dies aufgrund der Fiktion mE automatisch zum Mangel der Bescheiderlassung.

Das AVG sieht anders als die BAO vor, dass jede Ausfertigung eines elektronisch erstellten Bescheides eine Amtssignatur iSd § 19 E-GovG enthalten muss.¹¹ Bis zur E-GovG-Novelle 2007 bedurften gemäß § 18 AVG Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurden, weder einer Unter-

schrift noch einer Beglaubigung. Die ErlRV zur E-GovG-Novelle 2007¹² enthalten den Hinweis, dass eine Anpassung des AVG an das E-GovG erforderlich sei. Die ErlRV¹³ weisen iZm §§ 19 und 20 E-GovG auf Folgendes hin:

ErlRV 252 BlgNR 22. GP.

„Die Verwendung elektronischer Datenverarbeitung hat in manchen Aspekten zu einer vermindernden Erkennbarkeit des amtlichen Charakters von Dokumenten geführt: Infolge der ursprünglichen Unmöglichkeit, elektronische Dokumente ‚unterschreiben‘ zu können, wurde vielfach bestimmt, dass auf eine derartige Kennzeichnung der Herkunft eines Dokuments verzichtet werden könne. Diese für die Rechtssicherheit nicht wünschenswerte Entwicklung bedarf nunmehr einer Korrektur, da die technischen Mittel zum Unterschriftersatz in Form der elektronischen Signatur zur Verfügung stehen. Die Amtssignatur, die sowohl als sichere Signatur auftreten kann, in welchem Fall sie (auch) der Ersatz der genehmigenden eigenhändigen Unterschrift ist, als auch in Form der ‚gewöhnlichen‘ Signatur, in welchem Fall sie jedenfalls den Effekt der Herkunftsbezeichnung ‚von einer Behörde‘ besitzt, soll dieser Unsicherheit bei der Erkennbarkeit von behördlichen elektronischen Urkunden abhelfen. Als Besonderheit der Amtssignatur ist hervorzuheben, dass sie auch auf einem Ausdruck des elektronischen Dokuments auf Papier nachweisbar bleiben kann, wenn entsprechende Vorkehrungen getroffen wurden. Dies wird es in Hinkunft möglich machen, zB auch Massenausfertigungen von Bescheiden auf Papier mit einer (gewöhnlichen) Amtssignatur zu versehen und auf diese Weise ihre rechtliche Erheblichkeit an Ort und Stelle, nämlich elektronisch nachprüfbar zu machen – das Vorhandensein der notwendigen technischen Ausstattung vorausgesetzt.“

Wie die Divergenz zwischen dem AVG und der BAO zeigt, wurde das in den ErlRV zum Ausdruck kommende Ziel des Gesetzgebers iZm dem E-GovG zwar im AVG, aber nicht in der BAO umgesetzt. *Denk*¹⁴ weist darauf hin, dass im Anwendungsbereich des AVG jede (Unterschrift einer) Erledigung einem bestimmten Menschen (Organwalter) zurechenbar bleiben muss. Dieses Erfordernis steht daher – jedenfalls im Bereich des AVG – einem vollautomatisierten Entscheidungsprozess entgegen, da „eben jede einzelne Erledigung – wenn auch nur durch einen ‚Genehmigungs-Button‘ – genehmigt werden muss“.

2.3. FinStrG versus BAO

§ 137 lit f FinStrG

„im Verfahren vor einem Spruchsenat die Unterschrift des Vorsitzenden; in den übrigen Fällen, wenn eine mündliche Verhandlung stattgefunden hat, die Unterschrift des Verhandlungsleiters, sonst

¹⁰ Für das AVG: VwGH 17. 12. 2019, Ra 2019/16/0140. Thematisch schon ausführlich *Stoll*, BAO (1994) § 96 Pkt 3.

¹¹ Zur Genese des § 18 AVG *Denk*, Der maschinell erstellte Bescheid (Teil I), ZTR 2019, 189, sowie *Denk*, Die Judikaturdivergenzen zu einer Ausfertigung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung nach § 96 letzter Satz BAO, ZVG 2019, 425.

¹² BGBl I 2008/5; ErlRV 294 BlgNR 23. GP, Vorblatt.

¹³ ErlRV 252 BlgNR 22. GP.

¹⁴ *Denk*, ZTR 2019, 189 (193).

die Unterschrift des Vorstandes der Finanzstrafbehörde oder des Amtsorgans, das durch diesen mit der Befugnis, Straferkenntnisse zu erlassen, betraut wurde; an die Stelle der Unterschrift kann die Beglaubigung der Kanzlei treten, dass die Ausfertigung mit der Urschrift übereinstimmt und diese die eigenhändig beigesetzte Unterschrift aufweist; Ausfertigungen in Form von elektronischen Dokumenten müssen an Stelle der Unterschrift oder Beglaubigung mit einer Amtssignatur (§ 19 E-Government-Gesetz) versehen sein; Ausfertigungen in Form von Ausdrucken von mit einer Amtssignatur versehenen elektronischen Dokumenten oder von Kopien solcher Ausdrücke brauchen keine weiteren Voraussetzungen erfüllen;“

Eine ähnliche Regelung findet sich in § 162 Abs 2 lit g FinStrG. Die Bestimmungen des FinStrG unterscheiden sich von jenen der BAO insofern, als keine Genehmigungsfiktion vorgesehen ist. Das FinStrG unterscheidet auch sprachlich deutlich – so wie das AVG – zwischen „Erledigung der Behörde“, der „Beurkundung“ ihres Willensaktes und der „Ausfertigung“, dh der förmlichen Kundmachung dieses Willensaktes gegenüber Parteien und anderen Beteiligten. Die Amtssignatur ist im FinStrG – anders als in der BAO – eben nur für den Akt der Beurkundung von Bedeutung. Ebenso wie im AVG wird von „elektronischen Dokumenten“ gesprochen.

3. Beurkundung der Bescheiderlassung sowie der Bescheidausfertigung

Nach herrschender Ansicht¹⁵ ist die nachweisliche Genehmigung einer für die Behörde approbationsbefugten Person essenziell. Das ergibt sich aus dem Wesen des Bescheides als individueller, hoheitlicher, im Außenverhältnis ergehender normativer Verwaltungsakt.¹⁶ Wirksamkeit entfaltet ein Bescheid erst mit dessen Bekanntgabe (§ 97 Abs 1 BAO). Daraus ist abzuleiten, dass Voraussetzung einer Ausfertigung die vorherige Erledigung ist. § 96 BAO geht grundsätzlich vom Verständnis aus, dass ein wirksamer Bescheid nur zustande kommt, wenn er auf die Genehmigung eines Organwalters der Behörde und somit auf dessen Willen zurückzuführen ist.¹⁷ Diese Erledigung muss nach dem Grundkonzept des öffentlichen Rechts beurkundet werden (§ 18 Abs 3 AVG, § 96 Abs 1 BAO), und zwar durch die hierzu vorgesehene zuständige Stelle (§ 18 Abs 3 AVG, § 96 Abs 1 und 2 BAO).

Erlassung und Ausfertigung (Wirksamkeit) gehören zusammen und bedingen sich wechselseitig.

Die (durch BGBl 1987/312 eingefügte) Genehmigungsfiktion in § 96 BAO erfolgte wegen der damaligen Judikatur des VfGH,¹⁸ wonach nicht unterschriebene, mittels Automationsunterstützung erstellte Ausfertigungen keine Bescheide waren, wenn die Urschrift (der Entwurf) nicht unterschrieben war. Abgesehen von den im § 96 BAO genannten Fällen, in denen eine Erledigung keine Unterschrift (Beglaubigung) aufweisen muss, führt das Fehlen der Unterschrift auf einer Erledigung dazu, dass kein Bescheid (ein Nichtbescheid) vorliegt.¹⁹ Die Thematik der Unterfertigung einer Ausfertigung wurde durch die Automatisierung in den 80er-Jahren bedeutend. Der VfGH²⁰ hat ausgesprochen, dass der automationsunterstützt erzeugte Bescheid tatsächlich von der in ihm angegebene(n) Verwaltungsbehörde „veranlasst“ sein muss. Die Behörde, der der Bescheid zuzurechnen ist und die ihn daher zu verantworten hat, muss auch tatsächlich im Stande sein, auf den automationsunterstützt ablaufenden Vorgang der Bescheidausfertigung bestimmenden Einfluss zu nehmen.²¹ Daher sind nach nicht unstrittiger Ansicht²² Bescheide nichtig, deren Ergehen nicht durch individuellen Willensakt eines Organwalters der zuständigen Abgabenbehörde veranlasst ist. Der VfGH²³ hat unter Berufung auf die Genehmigungsfiktion des § 96 BAO in (im Konkreten Nebengebühren betreffende) automatisierten Bescheiden grundsätzlich keine „Nichtbescheide“ erkannt. Der VfGH argumentierte dem VfGH folgend, dass ohne individuelle Genehmigung ergehende Nebenanspruchsbescheide nicht als Nichtbescheide gelten, sofern die Behörde auch tatsächlich in der Lage ist, auf den automationsunterstützt ablaufenden Vorgang der Bescheidausfertigung Einfluss zu nehmen. Eine behördliche Entscheidung, die zur Gänze automationsunterstützt, also maschinell und programmgesteuert erfolgt, sei dann „verfassungsrechtlich zulässig, wenn die Eingabe der entscheidungsrelevanten Daten (also sämtliche Sachverhalts- und Tatbestandselemente) und die Programmsteuerung (also der Subsumtionsvorgang) durch die zuständige Behörde oder einen von ihr Beauftragten (Dienst-

¹⁵ Ritz, BAO⁶ (2017) § 93 Tz 25; VfGH 7. 10. 1988, B 1419/87 ua; VfGH 27. 5. 1988, 88/18/0015; 19. 1. 1990, 89/18/0079, 0088, 0090; Denk, ZTR 2019, 189; anderer Meinung Moritz, Approbationsbefugnis, äußerer Tatbestand und Bescheidcharakter, ÖJZ 1991, 329.

¹⁶ Ritz, BAO⁶, § 92 Tz 1.

¹⁷ VfGH 24. 11. 2011, 2008/15/0205; 15. 10. 2014, Ra 2014/08/0009 („Wie schon das Bundesverwaltungsgericht im Ergebnis zutreffend ausgeführt hat, ersetzt die Darstellung der Amtssignatur nicht die Genehmigung, vielmehr ist darin lediglich die Urheberschaft der Behörde dokumentiert“); Denk, ZTR 2019, 189.

¹⁸ Zur Genese des § 96 Abs 2 BAO vgl umfassend Denk, ZTR 2019, 189; Ritz, BAO⁶, § 96 Tz 9; VfGH 24. 10. 1986, 85/17/0144; ErlRV 108 BlgNR 17. GP, 40.

¹⁹ Ritz, BAO⁶, § 93 Tz 25; VfGH 10. 10. 1991, 91/17/0096.

²⁰ VfGH 16. 12. 1987, G 110/87 ua; vgl dazu auch Denk, ZTR 2019, 189.

²¹ Ritz, BAO⁶, § 93 Tz 25.

²² Rombold, Rechtswidrige Verspätungszuschläge durch „Nichtbescheide“, SWK 11/2004, S 434; UFS 3. 3. 2005, RV/0450-G/04; Fischerlehner, Bescheidqualität von Nebenanspruchsbescheiden, SWK 6/2005, S 269; die zitierten Entscheidungen des BFG betrafen Säumniszuschläge, Anspruchszinsen sowie vollautomatisch verhängte Verspätungszuschläge; Fischerlehner, UFS aktuell 2005, 64.

²³ VfGH 14. 12. 2006, 2005/14/0014, 0016, 0017; 24. 11. 2011, 2008/15/0205.

leister) erfolgt“. Weiters sieht es der VfGH als erforderlich an, dass die nach außen in Erscheinung tretende Erledigung in jedem Einzelfall auf den Willen des durch das Gesetz zur Entscheidung berufenen Organs zurückführbar sein muss.²⁴

Der VwGH²⁵ hebt in einer jüngeren Entscheidung vor dem Hintergrund der Zurechenbarkeit von Bescheiden iZm der Anwendung des E-GovG hervor: § 18 Abs 3 und 4 AVG unterscheiden zwischen der Erledigung der Behörde, daher der Beurkundung ihres Willensaktes einerseits, und der Ausfertigung, dh der förmlichen Kundmachung dieses Willensaktes gegenüber Parteien und anderen Beteiligten andererseits. Gemäß § 18 Abs 4 Satz 2 AVG müssen Ausfertigungen in Form von elektronischen Dokumenten mit einer Amtssignatur versehen sein; Ausfertigungen in Form von Ausdrucken von mit einer Amtssignatur versehenen elektronischen Dokumenten oder von Kopien solcher Ausdrücke brauchen keine weiteren Voraussetzungen erfüllen. Solche Ausfertigungen brauchen daher keine über die Amtssignatur iSd § 19 E-GovG hinausgehenden Daten aufweisen; eine Fertigungsklausel und insbesondere den Namen des Genehmigenden brauchen solche Ausfertigungen nicht ausweisen. Der VwGH verweist in Rz 16 auf die ErlRV zum E-GovG und hält fest, dass durch die Aufhebung des SigG aufgrund der unmittelbar anwendbaren eIDAS-VO die technischen Anforderungen an die Amtssignatur angepasst werden müssen. Weiters weist der VwGH darauf hin, dass im Bereich des AVG Ausfertigungen in Form von elektronischen Dokumenten immer mit einer Amtssignatur zu versehen sind.

4. Worin liegt der Mangel der Amtssignatur des BMF?

In der Praxis geht es um folgende äußere Erscheinungsformen: Die Amtssignatur ist am Ende des Bescheides (der Beschwerdeverentscheidung oder der Entscheidung des BFG) enthalten. Das Dokument ist – was die Finanzämter betrifft – in der (amtsinternen) Vorlage „Verf 40“ oä erstellt. Das ist auch daran erkennbar, dass anders als bei „üblichen“ automatisierten Bescheiden keine VNR-Nummer oder ähnliches enthalten ist. Die Signatur befindet sich auf einer nicht nummerierten Seite am Ende des Textes nach der Rechtsmittelbelehrung. Der Prüfhinweis enthält den Link <https://amtssignatur.brz.gv.at/>. Der Link ist seit einiger Zeit (nach Vermutung des Autors seit 2018) nicht mehr abrufbar. Eine (vom VwGH geforderte)²⁶ Validierbarkeit der Amtssignatur iSd gesetzlichen Bestimmungen

wie auch der Vorgaben des Art 36 eIDAS-VO ist daher nicht möglich.

5. Wann liegt ein im Wege der automatisierten Datenverarbeitung erlassener Bescheid vor?

Der Wortlaut des § 96 Abs 2 BAO und die Bezugnahme auf den Begriff „*automatisierte Datenverarbeitung*“ werfen vielerlei Fragen auf und stehen auch im Widerspruch zu der durch das E-GovG eingeführten Terminologie („*elektronische Erstellung, elektronisches Dokument*“). Der Wortlaut stammt aus der BAO-Novelle 1987.²⁷ Stoll²⁸ und jüngst Denk²⁹ weisen darauf hin, dass bereits in der BAO-Novelle 1969 eine der damaligen Zeit entsprechende ähnliche Bestimmung in Bezug auf Lochkartentechniken uä enthalten war. Der Begriff „*automatisierte Datenverarbeitung*“ erscheint daher zunächst einmal antiquiert. Er hat auch in den letzten 60 Jahren einen Bedeutungswandel erfahren. Die heutige Diskussion ist aber (leider) von der durch den VwGH³⁰ in älteren Erkenntnissen vertretenen Ansicht geprägt, wonach auch unter Zuhilfenahme eines „*Textverarbeitungssystems*“ erstellte Schriftstücke als mittels eines automatisierten Datenverarbeitungssystems erstellte Ausfertigungen anzusehen sind.

In der Literatur wird dieser Hinweis auf Textverarbeitungssysteme kritisch gesehen. Ritz³¹ und dem folgend Denk³² weisen darauf hin, dass die Bestimmung den Einsatz zentraler Datenverarbeitung zur Ausfertigung von Bescheiden erleichtern soll. Dieser Normzweck spricht dagegen, Erledigungen, die unter Einsatz (dezentraler) Textverarbeitungssysteme erstellt werden, nicht mit der Unterschrift (Beglaubigung) zu versehen, zumal diesfalls der Einsatz der Textverarbeitung für den Empfänger kaum erkennbar sein wird. Stoll,³³ andere Autoren³⁴ und die Verwaltungsgerichte³⁵ weisen auch darauf hin, dass jedenfalls nur vollständig automatisationsunterstützte Ausfertigungen die Qualifikation des § 96 Abs 2 BAO erfüllen. Denk³⁶ zeigt auch erhebliche Judikaturdifferenzen im Bereich des § 96 Abs 2 BAO auf.

Überraschenderweise halten die ErlRV zum StRefG 2020 unter Berufung auf die frühere Judikatur des VwGH daran fest, dass bereits unter Zuhilfenahme eines bloßen Textverarbeitungssystems hergestellte Schriftstücke als mit-

²⁷ BGBl 1987/312; Stoll, BAO, § 96 Pkt 3a.

²⁸ Stoll, BAO, § 96 Pkt 3b.

²⁹ Denk, ZTR 2019, 189.

³⁰ VwGH 21. 10. 1987, 87/01/0256; 28. 10. 1993, 93/18/0398; 18. 11. 1998, 98/03/0273.

³¹ Ritz, BAO⁶, § 96 Tz 25.

³² Denk, Der neue § 96 Abs 2 BAO, AVR 2020, 51.

³³ Stoll, BAO, § 96 Pkt 3c.

³⁴ So schon Stoll, BAO, § 96 Pkt 3c; LVwG 22. 5. 2018, AV-270/001-2018; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO (Stand 1. 8. 2011, rdb.at) § 96 E 46.

³⁵ Vgl dazu Denk, ZVG 2019, 425.

³⁶ Denk, ZVG 2019, 425.

²⁴ VfGH 16. 12. 1987, G 110-113/87; 18. 6. 1980, B 122/79; VwGH 14. 12. 2006, 2005/14/0014.

²⁵ VwGH 17. 12. 2019, Ra 2019/16/0140, Rz 16, 19 und 25.

²⁶ VwGH 17. 12. 2019, Ra 2019/16/0140.

tels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt gelten sollen. Der weitere klarstellende Hinweis in den ErlRV, dass eine mittels Amtssignatur signierte Ausfertigung als mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Ausfertigung gilt, wirft in Verbindung mit dem Hinweis auf die frühere Judikatur des VwGH die Frage auf, ob es sich bei der Ergänzung nicht um einen Pleonasmus handelt, denn es ist undenkbar, dass es heute handgeschriebene Bescheide gibt, die eine Amtssignatur enthalten. Schriftliche Bescheide werden entweder mittels IT-Programmen (voll)automatisiert erlassen oder mittels Textverarbeitungsprogrammen erstellt und (elektronisch) abgefertigt. Die Ergänzung wäre daher im Lichte der zitierten Judikatur überflüssig. Es fragt sich aber auch, ob die eIDAS-VO und das E-GovG richtig umgesetzt wurden; immerhin hat Letzteres spezifische Regelungen für die elektronische Aktenführung geschaffen.

Vor diesem Hintergrund ist zu konstatieren, dass automatisierte Bescheide ohne Amtssignatur der Zielsetzung der eIDAS-VO und des E-GovG widersprechen. Will man die neue Bestimmung mE sinnvoll interpretieren und dem Gesetzgeber keine inhaltsleeren Regelungen unterstellen, muss man die jüngere Judikatur der Höchstgerichte zum automatisationsunterstützten Bescheid beachten. In seiner jüngeren Judikatur hat der VwGH³⁷ unter Berufung auf den VfGH und die Literatur³⁸ seine Ansicht präzisiert, und für die Genehmigungsfiktion des § 96 BAO – also für die Qualifikation als automatisierte Datenverarbeitung – mehr als die Erstellung in einem Textverarbeitungsprogramm verlangt: Eine zur Gänze „*automationsunterstützte*“, also maschinelle und programmgesteuerte (vgl § 4 Z 7 DSGVO) Bescheiderlassung ist dann (verfassungs)rechtlich zulässig, wenn die Eingabe der entscheidungsrelevanten Daten (also sämtliche Sachverhalts- und Tatbestandselemente) und die Programmsteuerung (also der Subsumtionsvorgang) durch die zuständige Behörde oder einen von ihr Beauftragten (Dienstleister) erfolgen. Diese Voraussetzungen erfüllt aber das Verfassung in einem Textverarbeitungsprogramm mE gerade nicht, da dies dezentral erfolgt.³⁹ Man darf mE nicht übersehen, dass es bei dieser Frage primär um die Frage der Dokumentation der Zurechnung von Bescheiden geht. Vollautomatisierte Bescheide benötigen dann keine dokumentierte Genehmigung, wenn die Bescheiderlassung in einem gesteuerten (und kontrollierten) Programmablauf erfolgt. Davon kann man aber bei einem Textver-

arbeitungsprogramm mit Sicherheit nicht sprechen, da dieses dezentral strukturiert ist.

6. Interpretation des Begriffs „*automatisierte Datenverarbeitung*“

Vorweg soll auf die Interpretationsgrundsätze hingewiesen werden: Nach herrschender Ansicht gilt auch im öffentlichen Recht § 6 ABGB und somit bei einer Interpretation primär die Wortinterpretation. Dabei ist grundsätzlich zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch oder nach dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt.⁴⁰ Dafür müssen die objektiven, jedermann zugänglichen Kriterien des Verständnisses statt des subjektiven Verständnishorizonts der einzelnen Beteiligten im Vordergrund stehen.

Ergeben sich aus der Wortinterpretation keine Anhaltspunkte, bleibt also der Wortlaut des Gesetzes unklar, kann zur Auslegung auf die Materialien zurückgegriffen werden. Die in Materialien zum Ausdruck kommende Absicht des historischen Gesetzgebers ist aber weder das einzige noch das wichtigste Mittel der Gesetzesauslegung. Stehen die Materialien in eindeutigen Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes, sind sie für die Auslegung bedeutungslos.⁴¹ Auch in der Rechtsprechung kommt die Auffassung zum Ausdruck, dass der Wortlaut des promulgierten Gesetzes mit seiner Systematik und seinem Zusammenhang mit anderen Gesetzen jedenfalls über der Meinung der Gesetzesredaktoren steht.⁴² Der VwGH spricht auch von einer „*äußersten Zurückhaltung*“ gegenüber der Anwendung sogenannter „*korrigierender Auslegungsmethoden*“.⁴³

Bei der Interpretation des heutigen § 96 Abs 2 BAO wird man wohl die sprachliche Bedeutung des Begriffs „*automatisierte Datenverarbeitung*“ im Jahr 2019, und nicht jene aus 1987, heranziehen müssen, da die Bestimmung doch sehr umfassend geändert wurde und dem Gesetzgeber die Regelung des E-GovG bewusst gewesen sein musste. Der in den ErlRV zum StRefG 2020 enthaltene Hinweis auf Textverarbeitungssysteme widerspricht daher offenkundig dem Gesetzeswortlaut. Die vom VwGH angesprochene „*äußerste Zurückhaltung*“ gegenüber korrigierenden Auslegungsmethoden wird hier wohl in Anbetracht des eindeutigen Gesetzeswortlautes zutreffend sein, da der Gesetzestext aus dem Jahr 2019 stammt. Es wäre wenig verständlich, wenn dem Gesetzgeber unterstellt wird, dass er überholte und geänderte Begriffsbedeutungen unter Berufung auf das Begriffs-

³⁷ VwGH 14. 12. 2006, 2005/14/0014.

³⁸ VfGH 16. 12. 1987, G 110-113/87 ua; Holzinger, Der „Computerbescheid“ in der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts, in FS Rosenzweig (1988) 210.

³⁹ Vgl VwGH 14. 12. 2006, 2005/14/0014, 0016, 0017; 24. 11. 2011, 2008/15/0205; VfGH 16. 12. 1987, G 110-113/87; 18. 6. 1980, B 122/79.

⁴⁰ VwGH 23. 2. 2001, 98/06/0240.

⁴¹ VwGH 23. 2. 2001, 98/06/0240, mit Hinweis auf VwGH 6. 7. 1990, 89/17/0110, mwN; VwGH 21. 12. 1990, 90/17/0344; VfSlg 5153/1965.

⁴² Vgl etwa VwGH 8. 6. 2020, Ro 2020/01/0006.

⁴³ VwGH 7. 9. 2020, Ro 2020/01/0007 (zur Bescheiderlassung im Rahmen einer Videokonferenz); 8. 6. 2020, Ro 2020/01/0006, Rz 15; 3. 10. 2018, Ro 2018/12/0014; 22. 3. 2019, Ra 2018/04/0089.

verständnis des historischen Gesetzgebers beibehalten möchte.

Zudem ist zu beachten, dass sich der VwGH⁴⁴ in seiner früheren Rechtsprechung bei der Qualifikation von im Wege der automatisierten Datenverarbeitung erlassenen Bescheiden darauf gestützt hat, dass auf dem Bescheid eine DVR-Kennzeichnung vorhanden war. Mit der DSGVO wurde das Datenverarbeitungsregister 2018 abgelöst und existieren seitdem keine DVR-Kennzeichnungen mehr. Es ist daher nicht mehr eindeutig erkennbar, ob der Bescheid automatisiert erlassen wurde. Daher ist fraglich, ob die Judikatur des VwGH insofern überholt ist. Gerade diesen Mangel an Erkennbarkeit soll die Amtssignatur ausgleichen.

„Datenverarbeitung“ bezeichnet im allgemeinen Sprachgebrauch den organisierten Umgang mit Datenmengen mit dem Ziel, Informationen über diese Datenmengen zu gewinnen oder diese Datenmengen zu verändern. Eine Definition für die „Verarbeitung“ von Daten findet sich etwa in Art 4 Z 2 DSGVO: Verarbeitung ist jeder, mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren ausgeführte Vorgang oder jede solche Vorgangsreihe iZm Daten. Dazu gehören das Erheben, das Erfassen, die Organisation, das Ordnen, die Speicherung, die Anpassung oder Veränderung, das Auslesen, das Abfragen, die Verwendung, die Offenlegung durch Übermittlung, Verbreitung oder eine andere Form der Bereitstellung, den Abgleich oder die Verknüpfung, die Einschränkung, das Löschen oder die Vernichtung von Daten. Wenn diese Vorgänge mittels automatisierter Verfahren stattfinden, spricht man von „automatisierter Verarbeitung“. Eine ähnliche Legaldefinition des Begriffs „Datenverarbeitung“ enthält § 46 Z 2 (deutsches) BDSG.

Ein Textverarbeitungsprogramm ist auch nach der Judikatur keine Datenverarbeitung, da keine Daten verarbeitet, sondern bloß Texte verfasst werden.⁴⁵ Ein Textverarbeitungsprogramm benötigt zwar einen Computer, ist aber *per se* keine Datenverarbeitung, sondern der moderne Nachfolger der Schreibmaschine. Das Dokument ist zwar elektronisch erstellt (siehe den Wortlaut des § 18 Abs 3 AVG), aber nicht mittels automatisationsunterstützter Datenverarbeitung. Entgegen der in den ErlRV enthaltenen Ausführungen führt die Erstellung eines in einem Textverarbeitungsprogramm erstellten Bescheides nicht dazu, dass es sich um einen mittels automatisationsunterstützter Datenverarbeitung erstellten Bescheid handelt. Er wurde bloß mittels Textverarbeitung erstellt (geschrieben) und elektronisch ausgefertigt.

Dieser Befund wird etwa auch durch die Entscheidung des BFG⁴⁶ untermauert, wonach händisch veränderte ADV-Bescheide unwirksam

sind. In diesen Befund passt auch die Entscheidung des UFS zu E-Mails.⁴⁷ Demnach ist die Wendung „im Wege der automatisationsunterstützten Datenverarbeitung“ widersprüchlich bzw lässt nicht vermuten, dass damit E-Mails gemeint sind, da die Versendung von E-Mails eben nicht eine automatisationsunterstützte Datenverarbeitung, sondern lediglich eine Datenübermittlung- bzw -übertragung darstellt. Für den rechtunkundigen Laien fällt die Übertragung per E-Mail sohin viel mehr unter das im § 86a BAO angeführte Wort „*fernschriftlich*“ als unter die Wortfolge „im Wege der automatisationsunterstützten Datenverarbeitung“.

7. Kann ein Computerprogramm eine komplexe menschliche Entscheidung ersetzen?

Vor dem Grundsatz, dass der Behördenakt einer Person zurechenbar sein muss, stellt sich die Frage, ob manche Entscheidungen überhaupt einer Automatisierung zugänglich sind. Dies betrifft insbesondere Entscheidungen, deren Grundlage ein komplexer Denkprozess ist, wozu etwa Ermessensentscheidungen, strafrechtliche Entscheidungen und Entscheidungen im Beschwerdeverfahren zählen. Nicht umsonst gilt die Regelung des § 96 Abs 2 BAO ja weder für das BFG-Verfahren noch für das FinStrG.

Der UFS⁴⁸ hat in einer vieldiskutierten Entscheidung die Ansicht vertreten, dass „es nicht vorstellbar sei, dass ein Computerprogramm jene Kriterien ohne Eingriffe eines Organes des zuständigen Finanzamts prüfen und abwägen kann, die nach § 20 BAO die Grundlage für eine Ermessensentscheidung sind. Abgesehen davon wäre dies aus datenschutzrechtlichen Gründen unzulässig.“ Fischerlehner⁴⁹ weist im Zuge der Entscheidungsdiskussion unter Berufung auf Zorn⁵⁰ darauf hin, dass in der Rechtsprechung des VwGH⁵¹ „*andeutungsweise zum Ausdruck gebracht*“ worden sei, die Grenzen des verfassungsrechtlichen Bescheidbegriffs seien erreicht, wenn andere als die in Rede stehenden Nebengebühren- und Nebenanspruchsbescheide, wie etwa ESt-Bescheide oder USt-Bescheide, nicht ausnahmslos auf eine individuelle Entscheidung des Finanzamts zurückgeführt werden können. Dadurch sei abzuleiten, dass nach der Rechtsprechung des VwGH Bescheide „*erster*“ und „*zweiter*“ Klasse existieren. Die Bescheide erster Klasse (etwa ESt- und USt-Bescheide) bedürfen eines individuellen Willens-

⁴⁷ UFS 14. 3. 2012, RV/0172-W/123.

⁴⁸ UFS 15. 6. 2007, RV/0374-L/07, Schuldfrage und Ermessensübung mit Hinweis auf Fischerlehner, Rechtswidrig Computerbescheide, *ecolex* 2007, 722 (724); vgl aber auch UFS 11. 4. 2007, RV/0161-S/06, und dazu Fischerlehner, EDV-Bescheide: wirksam, aber rechtswidrig, *SWK* 20/21/2007, S 617; *Denk*, *ZTR* 2019, 189 mwN.

⁴⁹ Fischerlehner, *SWK* 20/21/2007, S 617.

⁵⁰ Zorn, VwGH zur Wirksamkeit von EDV-Nebengebührenbescheiden, *RdW* 2007, 252.

⁵¹ VwGH 14. 12. 2006, 2005/14/0014, 0016, 0017.

⁴⁴ VwGH 29. 5. 2015, 2012/17/0197.

⁴⁵ BFG 11. 5. 2016, RV/7101580/2014.

⁴⁶ BFG 31. 7. 2018, RV/7105197/2015.

aktes eines Organs des Finanzamts; jene zweiter Klasse (Nebengebühren- und Nebenanspruchsbescheide) ergehen per Computer, und ihre Richtigkeit wird erst im Rechtsmittelverfahren geprüft. *Fischerlehner*⁵² weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass es eine bedenkliche Rechtsentwicklung sei, wenn Beschleunigungs- und Einsparungsmöglichkeiten über das Legalitätsprinzip gestellt werden.

Der UFS hat in seiner Entscheidung vom 5. 6. 2007⁵³ ergänzend ins Treffen geführt, dass es – nimmt man die Vollautomatisierung in Kauf – bedeuten würde, dass nahezu das gesamte Verfahren an die zweite Instanz verlagert wird. Auch wenn der VwGH⁵⁴ bei Computerbescheiden unter dem Gesichtspunkt des Rechtsschutzes in Bezug auf den letzten Satz des § 96 BAO insoweit kein Defizit ausmachen kann, weil es dem Abgabepflichtigen nicht verwehrt ist, seine Rechte im Rechtszug gegen die bescheiderlassende Behörde wahrzunehmen, so darf nicht übersehen werden, dass durch die faktische Ausschaltung der Abgabenbehörde die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen zur bloßen Formsache würde. Nach der Rechtsprechung des VwGH⁵⁵ zur ähnlich lautenden Bestimmung des § 66 Abs 2 AVG sei es nicht Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.

*Denk*⁵⁶ weist darauf hin, dass es *prima vista* schon im Wesen eines Computeralgorithmus liege, dass dieser keine Ermessensentscheidungen treffen könne. Eine Berücksichtigung individueller Sachverhaltselemente, auf die eine Ermessensnorm abstellt, könne zudem nicht zum Zeitpunkt der Programmierung antizipierend festgelegt werden. Eine gleichsam „vorprogrammierte“ Ermessensübung sei der Verwaltungspraxis aber keineswegs fremd. *Denk* konstatiert, dass im allgemeinen Verwaltungsverfahren anders als im Abgabenverfahren stärker differenziert werden müsse. Dies bezweifle ich. Nicht alle Verfahren eignen sich nach Ansicht von *Denk*⁵⁷ pauschal zur maschinellen Bescheiderzeugung. Das bedeutet aber nicht, dass nicht eine Vielzahl von Verfahren grundsätzlich in Betracht käme. Vollautomation ist in Verfahren sinnvoll, in denen etwa der Antragsteller selbst die notwendigen Informationen (insbesondere jene, die sich ziffernmäßig abbilden lassen) erbringt und es keiner weiteren Ermittlung bedarf oder diese mittels automatisierten Datenabgleichs bzw automatisierter Datenabfrage erfolgen kann.

8. Verhältnis der Amtssignatur zum automatisationsunterstützt erstellten Bescheid

Gemäß § 96 Abs 2 BAO gelten mittels Amtssignatur versehene elektronische Dokumente als mittels automatisationsunterstützter Ausfertigung erstellte Bescheide. Die Anordnung ist mE recht klar und führt dazu, dass derartige Ausfertigungen unabhängig davon, wie sie erstellt wurden (somit auch in einem Textverarbeitungsprogramm erstellte Dokumente), als automatisationsunterstützte Ausfertigung iSd § 96 Abs 2 BAO gelten. Diese Interpretation gründet sich auch auf das E-GovG und findet seine Parallele in § 18 Abs 3 AVG. Der VwGH⁵⁸ hat entschieden, dass es dahingestellt bleiben kann, ob die von der belangten Behörde gewählte Amtssignatur das rechtliche Erfordernis einer eigenhändigen Unterschrift erfüllt, weil im konkreten Fall ein mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellter Bescheid vorlag, was konkret auch darin zum Ausdruck kam, dass dieser eine DVR-Kennzeichnung enthielt. Weiters hat der VwGH auf die Entscheidung vom 9. 12. 1992, 91/13/0204, hingewiesen, wonach eine automationsunterstützte Datenverarbeitung schon bei Erstellung von Bescheiden unter Zuhilfenahme eines bloßen Textverarbeitungssystems vorliege.

Zu den Erfordernissen der Amtssignatur hält der VwGH fest, dass das E-GovG nicht normiert, dass die Ausfertigung des amtssignierten Bescheides in allen Belangen mit dem amtssignierten Bescheid übereinstimmen muss. § 20 E-GovG stellt vielmehr darauf ab, dass die Amtssignatur durch Rückführung des Dokuments aus der ausgedruckten auf die elektronische Form prüfbar oder durch andere Vorkehrungen verifizierbar sein muss. Der hier diskutierte Mangel der Amtssignatur liegt aber mE gerade darin, dass eine Rückführung des Dokuments aus der ausgedruckten auf die elektronische Form nicht überprüfbar ist, da der Prüflink eben nicht gültig ist.⁵⁹

9. Vermag eine fehlerhafte (mangelhafte) Amtssignatur Wirksamkeit zu begründen?

Ist die Amtssignatur mangelhaft, stellt sich die Frage, welcher Grad der Mangelhaftigkeit die Anwendbarkeit der Fiktion des § 96 Abs 2 BAO bzw die Wirksamkeit nach § 280 BAO und § 137 FinStrG verunmöglicht. Zur Beurteilung dieser Frage ist mE die eIDAS-VO heranzuziehen. Demgemäß und iVm § 19 E-GovG beruht die Amtssignatur auf einer „fortgeschrittenen elektronischen Signatur“ iSd Art 26 eIDAS-VO. Für den öffentlichen Bereich enthält Art 27 eIDAS-VO einschlägige Bestimmungen. Wesentliche

⁵² *Fischerlehner*, SWK 20/21/2007, S 617.

⁵³ UFSL 15. 6. 2007, RV/0374-L/07.

⁵⁴ VwGH 14. 12. 2006, 2005/14/0014.

⁵⁵ VwGH 21. 11. 2002, 2002/20/0315.

⁵⁶ *Denk*, ZTR 2019, 189 (197) mwN, sowie *Denk*, ZVG 2019, 425.

⁵⁷ UFSL 15. 6. 2007, RV/0374-L/07.

⁵⁸ VwGH 29. 5. 2015, 2012/17/0197, mit Verweis auf VwGH 21. 12. 2005, 2004/14/0111.

⁵⁹ Siehe FN 2.

Grundsätze für eine derartige Rechtswirkung sind die eindeutige Zuordnung sowie die eindeutige Nachvollziehbarkeit. Gemäß Art 27 Abs 4 eIDAS-VO wird bei „fortgeschrittenen“ elektronischen Signaturen davon ausgegangen, dass sie die Anforderungen gemäß den Abs 1 und 2 dieses Artikels und Art 26 eIDAS-VO erfüllen, wenn sie diesen Normen entsprechen. Da gemäß § 19 E-GovG jedenfalls keine „qualifizierte“, sondern nur eine „fortgeschrittene elektronische Signatur“ iSd eIDAS-VO vorliegt, kann man nicht davon ausgehen, dass die Amtssignatur nach den allgemeinen Bestimmungen eine Unterschrift ersetzen kann.⁶⁰

Da Rechtsgrundlage für Amtssignaturen das E-GovG und die eIDAS-VO sind, sind neben dem Wortlaut des E-GovG die ErlRV⁶¹ zur E-GovG-Novelle 2007, mit welcher der heutige Wortlaut des § 19 Abs 3 E-GovG in Kraft gesetzt wurde, von Interesse.⁶²

Zu Art 1 Z 31 und 34 (§ 19 Abs 1 und 3 E-GovG)

„Durch die Novelle soll nun klargestellt werden, dass die Amtssignatur zumindest die Anforderungen einer fortgeschrittenen elektronischen Signatur erfüllen muss. [...] Eine Amtssignatur kann somit auf einem softwarebasierten Signaturzertifikat einer Behörde beruhen, was in der praktischen Umsetzung einen vertretbaren Aufwand verursacht. Im Ermessen des Auftraggebers des öffentlichen Bereichs liegt es auch, eine qualifizierte elektronische Signatur als Amtssignatur einzusetzen, da eine qualifizierte elektronische Signatur jedenfalls die Anforderungen, die an eine fortgeschrittene Signatur gestellt werden, erfüllt. [...]

Für die Darstellung der Amtssignatur ist zwingend nun nur noch eine Bildmarke, die der Auftraggeber des öffentlichen Bereichs als die seine im Internet veröffentlicht hat, und ein Hinweis, dass das Dokument amtssigniert wurde, nötig. Während die Bildmarke zur leichteren Erkennbarkeit der Herkunft des Dokuments dient, bildet der zusätzliche Hinweis vor allem im Falle des Ausdrucks des amtssignierten Dokuments ein wesentliches Unterscheidungsmerkmal zu Papieraufbereitungen, die auf andere Art und Weise gefertigt wurden. Die Anforderung des Hinweises wird etwa schon dadurch erfüllt, dass am Schluss des Dokuments das Wort ‚amtssigniert‘ angefügt wird.“

In § 19 Abs 3 E-GovG ist angeordnet, dass die Informationen zur Prüfung der elektronischen Signatur oder des elektronischen Siegels vom Verantwortlichen des öffentlichen Bereichs „bereitzustellen“ sind. Die Interpretation des § 19 Abs 3 E-GovG scheint in einem gewissen Widerspruch zu den zuvor zitierten ErlRV zu stehen, da das Gesetz unmissverständlich vorsieht, dass die entsprechenden Prüfinformationen vorhanden sein müssen, denn sonst wäre

die Bestimmung inhaltsleer. Zur Parallelbestimmung des § 18 AVG hat der VwGH⁶³ entschieden, dass eine fehlende Bildmarke zur Unwirksamkeit der Amtssignatur führt und das Erfordernis der Schriftform nicht ersetzen kann.

ME führt nicht nur die fehlende Bildmarke, sondern auch ein nicht existenter oder nicht valider Prüfhinweis auf der Amtssignatur zu deren Unwirksamkeit. Dies gründet sich auf den eindeutigen Wortlaut der eIDAS-VO und den Wortlaut des E-GovG. Die ErlRV zur E-GovG-Novelle 2007 sind daher spätestens durch die eIDAS-VO überholt. Auch der VwGH⁶⁴ hält wiederholt fest, dass Voraussetzung für eine Amtssignatur die Prüfbarkeit (Validierbarkeit) der Rückführung des Dokuments aus der ausgedruckten auf die elektronische Form ist oder dies durch andere Vorkehrungen verifizierbar sein muss.

10. Differenzierung zwischen BAO-Bescheiden und BFG-Entscheidungen

Es ist deutlich zu machen, dass § 96 Abs 2 BAO nur auf Bescheide der Finanzämter sowie jener Behörden anwendbar ist, die die BAO anzuwenden haben, nicht aber auf Erledigungen des BFG sowie Erledigungen nach dem FinStrG. Stützt man sich zur Begründung einer mangelhaft signierten Ausfertigung dem VwGH folgend darauf, dass auch bloß in einem Textverarbeitungssystem erstellte Bescheide als automatisierte Bescheide anzusehen sind, so gilt diese Fiktion aber gerade nicht für Entscheidungen des BFG (§ 280 BAO) sowie nach dem FinStrG (§§ 137, 162 FinStrG). Konsequenterweise könnte sich ein Gericht in diesen Bereichen gerade nicht auf § 96 Abs 2 BAO (Textverarbeitungsprogramme) stützen.

11. Verfassungskonformität des § 96 Abs 2 BAO

Eine Diskussion der Verfassungsmäßigkeit des § 96 Abs 2 BAO würde den Rahmen dieses Beitrags sprengen. Es soll daher nur fragmentarisch angemerkt werden: Es fällt zunächst auf, dass die Regelungen des AVG, des § 280 BAO und des FinStrG von jenen des § 96 Abs 2 BAO erheblich abweichen. Weiters muss unter Berücksichtigung der Normgenese des § 96 BAO und der zitierten Parallelbestimmungen konstatiert werden, dass der Normsetzer wohl nur jene Bescheide vom Unterschriften- und Genehmigungserfordernis befreien wollte, die durchgängig maschinell erzeugt werden.⁶⁵ Demnach überrascht es nicht, dass das BFG und manche

⁶⁰ Vgl Stoll, BAO, § 96 Pkt 3b.

⁶¹ ErlRV 290 BlgNR 23. GP, zur E-GovG-Novelle 2007.

⁶² BGBl I 2008/59.

⁶³ VwGH 25. 11. 2015, Ra 2015/16/0102.

⁶⁴ VwGH 17. 12. 2019, Ra 2019/16/0140, Rz 26; 29. 5. 2015, 2012/17/0197.

⁶⁵ Denk, ZTR 2019, 189.

LVwG⁶⁶ davon ausgehen, dass die Bestimmung des § 96 Abs 2 BAO nur für bloße Massenausfertigungen, die nur auf Textbausteinen basieren und keine individuellen Begründungselemente aufweisen dürfen, gilt.

Im Lichte der heutigen Verwaltungspraxis ist, wie *Denk*⁶⁷ festhält, anzunehmen, dass die Bescheiderstellung flächendeckend mit EDV-Einsatz vorgenommen wird, mit anderen Worten nur noch – wenn überhaupt – unter Zuhilfenahme von Textverarbeitungssystemen erfolgt. Die Ansicht, jeder Bescheid, der unter Zuhilfenahme irgendeines elektronischen („EDV“-)Systems erstellt wurde, benötige keine Unterschrift, entzieht der „Basis“-Bestimmung des § 96 Abs 1 BAO jede Grundlage. Fraglich ist nach *Denk*, ob damit noch ein sinnhaftes Auslegungsergebnis übrigbleibt und ob es angesichts der heutigen technologischen Möglichkeiten nicht angezeigt ist, legistisch zwischen behördlichen Erledigungen, die von Menschen erstellt werden, und jenen, die ausschließlich mittels Computereinsatzes erstellt werden, zu differenzieren. Die deutschen Verwaltungsverfahrensgesetze nehmen eine solche Unterscheidung vor. Diese verwenden in jenen Normen, die eine maschinelle Erzeugung von Verwaltungsakten ermöglichen, ausdrücklich Begriffe wie „vollständig automatisiert erlassene Verwaltungsakte“ bzw. „ausschließlich automationsgestützt“.⁶⁸

*Denk*⁶⁹ diskutiert die Frage, ob indes auch angenommen werden kann, der Gesetzgeber möchte mit der bisherigen Normgenese brechen und aufgrund der weitgehend elektronischen Bescheidzustellung sämtliche (durch EDV erstellte) Bescheide vom Unterschriftserfordernis befreien. Dieser Befund greife jedoch zu kurz, da eine Unterschrift auch elektronisch in Form einer Amtssignatur getätigt werden kann. Ein gänzlicher Entfall des Unterschriftserfordernisses für sämtliche elektronisch erstellten Bescheide ist daher nicht geboten.

Eine sachliche Grundlage für die Interpretation, dass ein Bescheid – der nicht in einem automatisierten Verfahren (Prozess) erzeugt wurde und nach § 96 BAO, anders als nach § 280 BAO, dem AVG und dem FinStrG – weder eine Amtssignatur noch eine Unterschrift tragen muss, findet sich nicht, wie schon die ErlRV zur E-GovG-Novelle 2007 (Pkt 2.2.) zei-

gen. Auch eine Ausnahme der Anwendung des E-GovG für die BAO findet sich mE europarechtlich nicht.

12. Rechtsfolgen

Konstatiert man, dass Erledigungen, die eine mangelhafte Amtssignatur aufweisen, das Unterschriftserfordernis der §§ 96 und 280 BAO sowie der §§ 137 und 162 FinStrG fehlt, liegen unwirksame Erledigungen vor. Bei Strafbescheiden bedeutet dies, dass diese unwirksam sind und die bezahlte Strafe zurückgefordert werden kann. Weiters ist die Eintragung im Finanzstrafregister von Amts wegen zu löschen. Die Sache ist daher nach wie vor nicht entschieden. Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch die mangelhafte Erledigung nicht unterbrochen. Bei Beschwerdevereinscheidungen bedeutet dies, dass das Rechtsmittel nach wie vor offen ist. Bei BFG-Entscheidungen über Vorlageanträge bedeutet dies, dass das BFG für die Entscheidung unzuständig ist.⁷⁰

Sofern Fixkostenzuschüsse oder ähnliche Fördermaßnahmen wegen einer nicht wirksam verhängten Finanzstrafe verweigert oder gar nicht beantragt wurden, erscheinen Schadenersatzansprüche gegen die Republik denkbar.

Auf den Punkt gebracht

Das BMF verwendet seit längerer Zeit eine mangelhafte Amtssignatur (§ 19 E-GovG). In der Praxis betrifft dies auch nicht automatisiert ergangene Entscheidungen, also insbesondere Wiederaufnahmebescheide, Berichtigungsbescheide, Strafbescheide, Beschwerdevereinscheidungen sowie BFG-Entscheidungen. Damit greift nach Ansicht des Autors die Fiktion, dass die Amtssignatur die Unterschrift bzw die Kanzleibeglaubigung ersetzt, nicht. Solchen Erledigungen bzw Ausfertigungen fehlt demnach das Wirksamkeitserfordernis der Unterschrift. Dies gilt gleichermaßen für Erledigungen nach der BAO wie auch nach dem FinStrG. Die Unwirksamkeit der mangelhaften Amtssignatur gründet sich auf die europarechtliche Grundlage sowie auf deren innerstaatliche Umsetzung durch das E-GovG.

Der Autor bedankt sich bei Herrn Univ.-Prof. Michael Tanzer sowie bei Herrn Univ.-Ass. Mag. Michael Denk, JKU Linz, für die kritische Diskussion im Zuge der Verfassung des Beitrags sowie für deren Anregungen.

⁶⁶ LVwG NÖ 4. 3. 2019, LVwG-AV-758/001-2018, LVwG-AV-759/001-2018, LVwG-AV-760/001-2018; wohl auch UFS Salzburg 20. 5. 2009, RV/0368- S/09, und BFG 17. 3. 2015, RV/7103123/2013.

⁶⁷ *Denk*, AVR 2020, 51.

⁶⁸ VwGH 25. 11. 2015, Ra 2015/16/0102.

⁶⁹ VwGH 25. 11. 2015, Ra 2015/16/0102.

⁷⁰ Vgl BVwG 26. 2. 2020, W 119 2169910-1/5E; LVwG Wien 5. 6. 2015, VGW-151/082/4022/2015; *Hengstschläger/Leeb*, AVG (2014) § 18 Rz 19; VwGH 15. 12. 2010, 2009/12/0195.