

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., Adresse_Bf., vertreten durch stV, Adresse_StV, über die Beschwerde vom 15.4.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 22.2.2016, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für die Jahre 2012 bis 2014, beschlossen:

- I. Der Vorlageantrag vom 20.3.2017 wird gemäß § 264 Abs. 4 lit. e BAO iVm. § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Zu Spruchpunkt I (Zurückweisung des Vorlageantrages):

1.1. Verfahrensgang/festgestellter Sachverhalt:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.), die beim Finanzamt Judenburg Liezen steuerlich erfasst ist, fand eine die Jahre 2012 bis 2014 umfassende gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) statt. Die Prüfung wurde durch einen mit der Durchführung von GPLA betrauten Organwalter des Finanzamts Graz-Stadt für das Finanzamt Judenburg Liezen durchgeführt.

Im Anschluss an diese Prüfung setzte das Finanzamt Judenburg Liezen mit automationsunterstützt erstellten Bescheiden vom 22.2.2016 den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2014 fest, wogegen die Bf. mit Schreiben vom 15.4.2016 innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Beschwerde erhob.

Die als Beschwerdevorentscheidung intendierte behördliche Erledigung vom 15.2.2017, welche händisch ausgefertigt wurde, weist als "bescheiderlassende Behörde" das Finanzamt Judenburg Liezen aus. Unterzeichnet wurde sie von Herrn X, einem (zum damaligen Zeitpunkt) der Abteilung Fachbereich des Finanzamts Graz-Stadt zugeordneten Organwalter, der nicht mit der Durchführung von GPLA betraut war. Dieser war für das Finanzamt Graz-Stadt, nicht jedoch für das Finanzamt Judenburg Liezen approbationsbefugt.

Mit Schreiben vom 20.3.2017 erhob die Bf. dagegen einen Vorlageantrag.

In der Folge wurde der Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

1.2. Beweiswürdigung:

Dass der Prüfer ein mit der Durchführung von GPLA betrauter Organwalter des Finanzamts Graz-Stadt war, wurde dem Bundesfinanzgericht von einem Teamleiter des Prüfdienstes für lohnabhängige Abgaben mit Schreiben vom 19.2.2020 mitgeteilt.

Die Feststellungen betreffend Herrn X gründen sich auf ein Schreiben des Fachvorstandes des Finanzamts Judenburg Liezen vom 24.1.2020, mit welchem dieser dem Bundesfinanzgericht mitteilte, dass Herr X im Jahr 2017 weder Mitarbeiter des Finanzamts Judenburg Liezen gewesen sei noch über eine Approbationsbefugnis für das Finanzamt Judenburg Liezen verfügt habe. Dass Herr X kein mit der Durchführung von GPLA betrauter Organwalter war, ergibt sich aus einem Schreiben der Fachvorständin des Finanzamts Graz-Stadt vom 13.2.2020.

Die übrigen Feststellungen ergeben sich allesamt aus dem vorliegenden Akteninhalt.

1.3. Rechtliche Beurteilung:

§ 96 BAO in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. 312/1987 lautet:

"Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit 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 Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist. Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt."

§ 96 erster Satz BAO setzt voraus, dass ein Bescheid vom jeweiligen Organwalter zu genehmigen ist. Die BAO geht damit 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. § 96 letzter Satz BAO enthält eine unwiderlegliche Genehmigungsvermutung. Durch diese Bestimmung wird für in Abgabenverfahren automationsunterstützt erlassene Erledigungen unwiderleglich vermutet, dass die Genehmigung durch den Leiter der

auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde vorliegt (vgl. VwGH 16.12.2010, 2009/15/0002; siehe auch VwGH 14.12.2006, 2005/14/0014).

Bei der gegenständlichen, als Beschwerdevorentscheidung intendierten behördlichen Erledigung vom 15.2.2017, welche händisch ausgefertigt wurde und eine Unterschrift aufweist, handelt es sich nicht um eine automationsunterstützt erlassene Erledigung, weswegen die Genehmigungsfiktion des § 96 letzter Satz BAO nicht zur Anwendung gelangt.

Erforderlich ist daher die Unterschrift einer für die Behörde an sich approbationsbefugten Person (vgl. *Ritz*, BAO, 6. Auflage, § 93 Tz 25 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des VfGH und VwGH). Zur Genehmigung einer Erledigung ist berufen, wer nach den Organisationsvorschriften den behördlichen Willen zu bilden hat. Im monokratischen System ist dies der Behördenleiter oder das von diesem ermächtigte Organ (vgl. VwGH 19.1.1990, 89/18/0079). Voraussetzung für die Zurechnung einer Erledigung an eine monokratisch organisierte Behörde ist die Genehmigung der Erledigung entweder durch den Leiter der Behörde selbst, oder durch einen zumindest abstrakt approbationsbefugten Organwalter (vgl. VwGH 21.4.2016, Ra 2016/11/0017; VwGH 27.10.2017, Ra 2016/17/0214).

Zusammenfassend ergibt sich also, dass bei monokratisch organisierten Behörden, wenn nicht nach außen wirksame Vorschriften (Gesetze, Verordnungen) anderes anordnen, für die von einer Behörde zu erlassenden Erledigungen der Behördenleiter verantwortlich ist und ihm die Unterzeichnung oder Genehmigung obliegt. Sofern nicht verbindliche Vorschriften Gegenteiliges normieren, darf der Behördenleiter die Besorgung der Aufgaben der Behörde auf die ihr zugeordneten Organwalter durch einen inneren Akt übertragen, wenn nur seine Verantwortung für die richtige Erfüllung dieser Aufgaben gewahrt bleibt (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 993, mwN).

Im vorliegenden Fall wurde die als Beschwerdevorentscheidung intendierte behördliche Erledigung vom 15.2.2017 nicht durch einen dem Finanzamt Judenburg Liezen zugeordneten Organwalter, sondern durch einen in der Abteilung Fachbereich des Finanzamts Graz-Stadt tätigen Organwalter, dessen Approbationsbefugnis nur das Finanzamt Graz-Stadt betreffende Angelegenheiten umfasste, unterzeichnet.

Eine Approbationsbefugnis dieses dem Finanzamt Graz-Stadt zugeordneten Organwalters für das Finanzamt Judenburg Liezen lässt sich auch nicht aus den zum damaligen Zeitpunkt nach außen wirksamen Vorschriften (Gesetze, Verordnungen) ableiten.

Auf der Grundlage der in den §§ 8, 9 und 10 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 (AVOG 2010) vorgesehenen Verordnungsermächtigungen hat der Bundesminister für Finanzen mit der Verordnung BGBl. II 346/2015 die Verordnung zur Durchführung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010 (AVOG 2010-DV) geändert, indem deren § 10a Abs. 3 mit Wirksamkeit zum 1.1.2016 neu gefasst wurde.

§ 10a Abs. 3 AVOG 2010-DV in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. II 346/2015 lautet wie folgt:

"Die mit der Durchführung von gemeinsamen Prüfungen lohnabhängiger Abgaben (§§ 86 ff des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der geltenden Fassung) betrauten Organe der Finanzämter Wien 1/23, Wien 12/13/14 Purkersdorf, Lilienfeld St. Pölten, Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch können diese Tätigkeit einschließlich der Auswahl der zu prüfenden Fälle für jedes Finanzamt im Bereich des Landes, in dem diese Finanzämter ihren Sitz haben, ausüben, sowie mit diesen Prüfungen zusammenhängende Bescheide erlassen, sofern hierfür nicht das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zuständig ist. Diese Finanzämter dürfen solche Bescheide auch dann erlassen, wenn die Prüfung durch einen Krankenversicherungsträger durchgeführt wird. Weiters dürfen sie im Beschwerdeverfahren betreffend von ihnen erlassene Bescheide tätig werden."

Dieser Bestimmung ist zu entnehmen, dass die mit der Durchführung von GPLA betrauten Organe des Finanzamts Graz-Stadt diese (Prüfungs)tätigkeit einschließlich der Auswahl der zu prüfenden Fälle für das Finanzamt Judenburg Liezen ausüben sowie die mit solchen Prüfungen zusammenhängenden Bescheide für das Finanzamt Judenburg Liezen erlassen können. § 10a Abs. 3 erster Satz AVOG 2010-DV knüpft nach seinem insoweit klaren Wortlaut nicht an das "Organ" Finanzamt Graz-Stadt als solches an, sondern (nur) an die mit der Durchführung von GPLA betrauten Organe des Finanzamts Graz-Stadt. In Fällen, in denen die mit der Durchführung von GPLA betrauten Organe des Finanzamts Graz-Stadt eine GPLA für ein anderes Finanzamt in der Steiermark durchführen, können nur sie - und keine anderen Organe des Finanzamts Graz-Stadt - die damit zusammenhängenden Bescheide für das andere Finanzamt erlassen.

Zwar lautet § 10a Abs. 3 zweiter Satz AVOG 2010-DV dahingehend, dass *"diese Finanzämter [...] solche Bescheide auch dann erlassen [dürfen], wenn die Prüfung durch einen Krankenversicherungsträger durchgeführt wird."* In Zusammenschau mit § 10a Abs. 3 erster Satz AVOG 2010-DV können mit dem Passus *"diese Finanzämter"* jedoch nur die mit der Durchführung von GPLA betrauten Organe *"dieser Finanzämter"* gemeint sein, zumal § 10a Abs. 3 erster Satz AVOG 2010-DV klar zum Ausdruck bringt, dass innerhalb *"dieser Finanzämter"* nur die dort mit der Durchführung von GPLA betrauten Organe berechtigt sind, die mit solchen Prüfungen zusammenhängenden Bescheide für das andere Finanzamt zu erlassen.

§ 10a Abs. 3 letzter Satz AVOG 2010-DV normiert überdies, dass *"sie im Beschwerdeverfahren betreffend von ihnen erlassene Bescheide tätig werden [dürfen]."* In Zusammenschau mit § 10a Abs. 3 erster Satz AVOG 2010-DV sind mit dem Wort *"sie"* im gegebenen Kontext die mit der Durchführung von GPLA betrauten Organe angesprochen. Denn nur diese können nach dem vorhin Gesagten die mit solchen Prüfungen zusammenhängenden Bescheide für das andere Finanzamt erlassen. In den diesbezüglichen Beschwerdeverfahren dürfen daher nur sie tätig werden.

Die Unterzeichnung der als Beschwerdevorentscheidung intendierten behördlichen Erledigung des Finanzamts Judenburg Liezen vom 15.2.2017 durch einen der Abteilung Fachbereich des Finanzamts Graz-Stadt zugeordneten Organwalter, welcher nicht mit der

Durchführung von GPLA betraut war, war daher (schon aus diesem Grund) nicht durch die Ermächtigung des § 10a Abs. 3 AVOG 2010-DV gedeckt.

Hinzu kommt, dass § 10a Abs. 3 erster Satz AVOG 2010-DV ausdrücklich zwischen dem Tätigwerden für ein anderes Finanzamt und der Bescheiderlassung differenziert. Das Tätigwerden für ein anderes Finanzamt inkludiert somit nicht die Bescheiderlassung. Eine andere Interpretation würde dazu führen, dass die Wortfolge *"sowie mit diesen Prüfungen zusammenhängende Bescheide erlassen [können]"* überflüssig wäre. Dies stünde in Widerspruch zum allgemein anerkannten Auslegungsgrundsatz, wonach Rechtsvorschriften nicht so ausgelegt werden dürfen, dass sie überflüssig und daher inhaltslos werden (vgl. etwa VwGH 24.5.1963, 0245/62).

Im Beschwerdeverfahren dürfen die mit der Durchführung von GPLA betrauten Organe nach § 10a Abs. 3 letzter Satz AVOG 2010-DV betreffend von ihnen erlassene Bescheide nur *"tätig werden"*. Dieses Tätigwerden schließt die Erlassung von Beschwerdeentscheidungen nicht ein. Denn sonst hätte dies der Verordnungsgeber - so wie in § 10a Abs. 3 erster und zweiter Satz AVOG 2010-DV betreffend die Bescheiderlassung - gesondert angeordnet. Eine Ermächtigung zur Erlassung von Beschwerdeentscheidungen lässt sich auch nicht aus jener zur Erlassung von Bescheiden gemäß § 10a Abs. 3 erster und zweiter Satz AVOG 2010-DV ableiten. Denn der Verordnungsgeber hat nicht nur zwischen dem Tätigwerden für ein anderes Finanzamt und der Bescheiderlassung unterschieden, sondern auch zwischen der Durchführung von GPLA sowie der damit zusammenhängenden Bescheiderlassung einerseits und dem Beschwerdeverfahren andererseits (in diesem Sinne auch BFG 6.2.2018, RV/2100541/2017; BFG 3.4.2018, RV/2101162/2017; BFG 3.4.2018, RV/2101319/2017; BFG 9.4.2018, RV/2101417/2017; BFG 23.4.2018, RV/2100195/2018; BFG 15.6.2018, RV/3100049/2018).

Die hier vertretene Sichtweise scheint auch vom Verordnungsgeber geteilt zu werden, zumal der hier gegenständliche § 10a Abs. 3 AVOG 2010-DV in der Fassung BGBl. II 346/2015 - in Reaktion auf den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 6.2.2018, RV/2100541/2017, in einem gleichgelagerten Fall - mit der Verordnung BGBl. II 84/2018, herausgegeben am 27.4.2018, wie folgt geändert wurde (vgl. dazu auch *Fuchs*, AFS 2018/2, 61):

"In Verfahren der gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (§§ 86 ff des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der geltenden Fassung) können die Organe folgender Finanzämter für andere Finanzämter tätig werden:

1. [...]

4. die Organe der Finanzämter Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch für jedes Finanzamt im Bereich des Landes, in dem diese Finanzämter jeweils ihren Sitz haben.

Die Ermächtigung zum Tätigwerden umfasst sämtliche Prüfungstätigkeiten einschließlich der Auswahl der zu prüfenden Fälle und die Erlassung von Bescheiden, Tätigkeiten

in einschlägigen Beschwerdeverfahren und die Erlassung von Bescheiden im Beschwerdeverfahren sowie die Einbringung von Amtsrevisionen."

Im vorliegenden Fall war jene Person, welche die als Beschwerdevorentscheidung intendierte behördliche Erledigung vom 15.2.2017 unterzeichnet hat, für das Finanzamt Judenburg Liezen weder nach § 10a Abs. 3 AVOG 2010-DV in der Fassung BGBl. II 346/2015 noch nach einer anderen Bestimmung approbationsbefugt. Mangels Unterzeichnung durch einen approbationsbefugten Organwalter fehlt es dieser Erledigung an der Bescheidqualität, es handelt sich dabei um einen absolut nichtigen Verwaltungsakt (vgl. etwa VwGH 27.5.1988, 88/18/0015; VwGH 30.10.2001, 2000/14/0013; VwGH 21.4.2016, Ra 2016/11/0017).

Daher war der dagegen erhobene Vorlageantrag vom 20.3.2017 gemäß § 264 Abs. 4 lit. e BAO iVm. § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Da mit Zurückweisung wegen Unzulässigkeit vorzugehen war, konnte von der beantragten mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 3 Z 1 BAO iVm. § 274 Abs. 5 BAO iVm. § 264 Abs. 4 lit. f BAO abgesehen werden. Ebenso konnte gemäß § 272 Abs. 4 BAO von der beantragten Entscheidung durch den Senat abgesehen werden.

2. Zu Spruchpunkt II (Unzulässigkeit der Revision):

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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

Die vorliegende Entscheidung stützt sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen sowie auf die obig zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im übrigen hat die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes in vergleichbaren Fällen (siehe oben) zu einer Änderung des § 10a Abs. 3 AVOG 2010-DV (vgl. BGBl. II 84/2018) geführt. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, weswegen die Revision nicht zuzulassen war.

