



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 10

GZ. RV/1883-W/12,  
miterledigt RV/1881-W/12,  
RV/1882-W/12

## **I. und II.**

# **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Rechtsanwaltspartnerschaft, vom 2. Mai 2012 und 21. Mai 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 2. April 2012 und 26. April 2012 betreffend Pfändung einer Geldforderung ([§ 65 AbgEO](#)) entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben.

## **III.**

# **Bescheid**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Rechtsanwaltspartnerschaft , vom 2. Mai 2012 und 21. Mai 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 2. April 2012 betreffend Verfügungsverbot ([§ 65 AbgEO](#)) entschieden:

Die Berufung wird gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) als unzulässig zurückgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 30. März 2012 richtete gemäß [Art. 16 der Richtlinie 2010/24/EU](#) als ersuchende Behörde der Belastingdienst Oost/Kantoor Almelo/Central Liaison Office in den Niederlanden ein Ersuchen um Sicherstellung von in der Höhe von € 2.000.000,00 fälliger Einkommensteuern 2007-2011 der Abgabenschuldnerin M.K. an das in Österreich zuständige Finanzamt unter Angabe deren Mitschuldner K.J. sowie der A.P. als nunmehrige Berufungswerberin (Bw.).

In Entsprechung dieses Ersuchens verfügte das für die Bw. zuständige Finanzamt mit Bescheid vom 2. April 2012 die Pfändung und Überweisung einer Geldforderung der Bw. an Bank zur Hereinbringung der in der bekanntgegebenen Höhe von € 2.000.000,00 aushaftenden Abgabenforderung. Das dazu ausgestellte Verfügungsverbot wurde direkt an die Bw. zugestellt.

Am 19. April 2012 ersuchten die niederländischen Behörden um Einschränkung der Sicherungsmaßnahmen für einen Betrag von € 950.000,00. Für den restlichen Betrag sollten erst nach Übermittlung des Rückstandsausweises Sicherungsmaßnahmen ergriffen werden.

Mit Bescheid vom 26. April 2012 verfügte das Finanzamt die Pfändung und Überweisung einer Geldforderung der Bw. an das Finanzamt (Guthaben auf dem Abgabenkonto der Bw. von € 1.285,00) zur Hereinbringung der in der nunmehr eingeschränkten Höhe von € 950.000,00 aushaftenden Abgabenforderung.

Mit Schreiben vom 2. Mai 2012 brachte die Bw. sowohl gegen den Pfändungsbescheid als auch gegen das Verfügungsverbot vom 2. April 2012 das Rechtsmittel der Berufung ein. Begründend wurde ausgeführt, dass die Bw. von Herrn W.F. als Stifter errichtet worden wäre. Vor und zum Zeitpunkt der Errichtung der Privatstiftung hätte Herr F. eine enge Freundschaft und – über sein Unternehmen, die heutige I.-Gruppe – auch geschäftliche Beziehungen zu Herrn J. und Frau K. gehabt. Aus diesem Grund wären die beiden genannten Personen auch in den Begünstigtenkreis der Bw. aufgenommen worden. Die Bw. wäre zu 20 % als Aktionär an der I-AG, der Konzernholding der I. -Gruppe beteiligt.

Herr K.J. wäre in der Folge für die niederländische Polizei tätig gewesen und wäre in einen polizeiinternen Konflikt geraten. Seitdem würden die niederländischen Behörden laufend gegen ihn ermitteln und ein Verfahren nach dem anderen anstrengen, die jedoch nach Informationen der Bw. stets ohne rechtskräftige Verurteilung, sondern immer mit Freisprüchen geendet hätten.

Jüngste Entwicklung in dieser Verfolgung von K.J. durch die niederländischen Behörden wäre jetzt die Behauptung, Herr J. hätte unter Zusammenwirken mit Frau K. über die Bw. Geldwäsche betrieben. Dieser Vorwurf wäre zu Unrecht erfolgt. Auch wäre die Bw. in keinem Verfahren, weder in den Niederlanden noch in Österreich als Verdächtige oder Beschuldigte geführt worden. Auch hätte es nie Zahlungen von K.J. oder M.K. gegeben, die über die Bw. „gewaschen“ hätten werden können.

Das von den niederländischen Behörden bei der Staatsanwaltschaft XY unter anderem gegen die Vorstandsmitglieder der Bw. und den Stifter W.F. angestregte Verfahren nach [§ 165 StGB](#) (Geldwäsche) wäre zwischenzeitig eingestellt worden.

Die Bw. wäre einzig durch die Begünstigtenstellung von Herrn K.J. und Frau M.K. „zwischen die Fronten“ geraten und jetzt die Leidtragende des gegen Herrn J. von den niederländischen Behörden geführten „Feldzuges“.

Weiters wäre die Pfändung einer Geldforderung aus Bankguthaben der Bw. bei der Bank mit dem bekämpften Bescheid rechtswidrig, da in keiner Weise ausgeführt werde, auf welcher Rechtsgrundlage diese Abgabenschuld der Bw. bestehen solle. Auch werde nicht einmal die Rechtsgrundlage für die behauptete Steuerschuld angeführt, auch nicht, ob es sich um eine Abgabenschuld aus Körperschaftsteuer oder anderen Abgaben oder Gebühren handle. Die Bank und die ebenfalls zur Berufung legitimierte Bw. könnten mangels hinreichend genauer Darstellung, auf welche Rechtsgrundlage die belangte Behörde den behaupteten Abgabenanspruch stütze, nicht einmal überprüfen, ob das Finanzamt Wien 1/23 überhaupt die zuständige Behörde erster Instanz wäre.

Das Finanzamt behaupte einen Abgabenrückstand der Bw. in Höhe von € 2 Mio. Tatsächlich weise aber ihr Steuerkonto keine Steuerschuld in der behaupteten Höhe auf.

Erst durch Akteneinsicht hätte die Bw. selbst herausfinden können, dass der bekämpfte Bescheid offensichtlich auf Grund eines Ersuchens um Verhängung von Sicherungsmaßnahmen nach Art. 16 der Richtlinie 2010/10/24 von einer niederländischen Abgabenbehörde ergangen wäre. Aus den im Akt erliegenden Unterlagen ergebe sich, dass die holländischen Abgabenbehörden offensichtlich einen Abgabenanspruch gegen Frau M.K. sowie gegen Herrn K.J. hätten. Bei den beiden genannten Personen handle es sich zum Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Bescheides um Begünstigte der Bw. Warum aber die Bw. nunmehr für die seitens der niederländischen Abgabenbehörden behaupteten Abgabenansprüche ihrer Begünstigten als unmittelbarer Abgabenschuldner oder mittelbar haften solle, lasse sich selbst aus den im Akt erliegenden Urkunden der niederländischen Behörden und erst recht nicht

dem bekämpften Bescheid entnehmen. Tatsächlich bestehe eine solche Abgabenschuld oder Haftung der Bw. für allfällige Abgabenverbindlichkeiten der Begünstigten nicht.

Auch wären die von den niederländischen Behörden hinsichtlich der von Frau K. und Herrn J. angeblich geschuldeten Abgabenverbindlichkeiten widersprüchlich. Die niederländischen Behörden hätten die österreichischen Abgabenbehörden ersucht, eine behauptete Abgabenschuld in der Höhe von € 2 Mio. gegen Frau K. durch Pfändung und Verfügungsverbot zu sichern.

Aus dem seitens der holländischen Abgabenbehörde ausgestellten „Rückstandsausweis“, der nicht in die deutsche Sprache übersetzt im Akt aufliege, ergebe sich aber, dass gegen Frau M.K. keine Abgabenforderungen bestünden und selbst die niederländischen Abgabenbehörden lediglich von einer Abgabenschuld von € 950.225,00 ausgehen würden, sodass für den gepfändeten Mehrbetrag nicht einmal nach den Behauptungen der Abgabenbehörde des ersuchenden Staates ein zu sichernder Abgabenanspruch bestehe. Daneben führe die Abgabenbehörde des ersuchenden Staates in ihrem Ersuchen um Sicherungsmaßnahmen – ebenfalls zu Unrecht – auch aus, dass ein Abgabenanspruch gegen Frau K. in der Höhe von € 2 Mio. fällig wäre.

Weiters brachte die Bw. vor, dass nach [§ 10 Abs. 1 des Bundesgesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2010/24/EU über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen](#) (EU-Vollstreckungsamthilfegesetz) eine Vollstreckung auf Ersuchen der ausländischen Abgabenbehörde nur zulässig wäre, wenn für die Vollstreckung im ersuchenden Staat ein Exekutionstitel vorliege. Dies wäre jedenfalls ganz offensichtlich hinsichtlich eines Abgabenanspruches gegen die Bw. nicht der Fall. Der „Rückstandsausweis“ der holländischen Abgabenbehörde erwähne die Bw. nicht einmal.

Außerdem existiere auch hinsichtlich eines den Betrag von € 950.225,00 übersteigenden Betrages gar kein Exekutionstitel – gegen wen auch immer.

Nach [§ 10 Abs. 2 EU-VAHG](#) und [§ 13 EU-VAHG](#) wären für die Durchführung ausländischer Vollstreckungersuchen, insbesondere auch hinsichtlich von Sicherungsmaßnahmen die österreichischen Rechtsvorschriften anzuwenden. Voraussetzung wäre also, dass die österreichischen Behörden nach dem österreichischen Recht und der österreichischen Verwaltungspraxis in einer vergleichbaren Situation, wie sie im ersuchenden Staat vorliege, die Sicherungsmaßnahmen treffen dürfte. Dies wäre nicht der Fall.

Gemäß [§ 78 Abs. 1 AbgEO](#) könnten vor Rechtskraft eines Abgabenbescheides oder vor Ablauf der festgesetzten Leistungsfrist Sicherungsmaßnahmen nur auf Grund eines Sicher-

stellungsauftrages ([§ 232 BAO](#)) angeordnet werden. Der Sicherstellungsauftrag hätte die in [§ 232 Abs. 2 BAO](#) angeführten Mindestinhalte zu enthalten, insbesondere die Gründe anzuführen, warum eine Einbringlichmachung erschwert und somit eine Sicherungsmaßnahme erforderlich sein solle. Alle diese materiellen Voraussetzungen erfülle der bekämpfte Bescheid nicht.

Darüber hinaus monierte die Bw. die fehlende Bescheidbegründung. Wie der Verwaltungsgerichtshof – hinsichtlich eines Anerkennungsbescheides nach dem Rechtshilfevertrag zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland – in seinem Erkenntnis 2002/13/0110 ausgesprochen hätte, müsse die Begründung eines Bescheides dem Bescheidadressaten Klarheit über die zum Bescheid führenden tatsächlichen Annahmen der bescheid-erlassenden Behörde und ihre rechtlichen Erwägungen verschaffen und den Bescheidadressaten in die Lage versetzen, die Rechtmäßigkeit des Bescheides überprüfen zu können. Dieser Funktion einer Bescheidbegründung vermöge die im bekämpften Bescheid enthaltene Begründung mangels Bezugnahme auf einen konkreten „Rückstandsausweis“ und einer klaren Darlegung, welche Person welche Abgaben dem Grunde und der Höhe nach schulde und auf welcher Rechtsgrundlage die Bw. hierfür eintreten oder haften solle, nicht Rechnung zu tragen.

Abschließend wandte die Bw. ein, dass mit der – völlig ungerechtfertigten und materiell wie formell unzulässig vollzogenen „Sperrung“ der Konten der Bw. dieser und auch der I. -Gruppe ein erheblicher und möglicherweise auch nicht mehr gutzumachender Schaden zugefügt werde. Die Bw. stelle über Haftungen und Hinterlegungen von Bankgarantien wesentliche Instrumente zur Finanzierung der I. -Gruppe dar. Diese benötige diese finanziellen Unterstützungen gerade jetzt, weil sich die Märkte für Sportwetten und Glücksspiel in Europa öffnen würden und die Anbieter von Sportwetten und Glücksspiel in den einzelnen Staaten Konzessionen erwerben müssten, die nur bei Hinterlegung von mehreren Millionen Euro ausgestellt würden. Da die „gesperrten Konten“ die einzigen Konten der Bw. wären, wäre sie finanziell nicht mehr handlungsfähig. Es bestehe die akute Gefahr, dass die I. -Gruppe durch das „Einfrieren“ der Konten der Bw. nicht mehr mit den erforderlichen finanziellen Mitteln versorgt werden könne.

Mit Schreiben vom 21. Mai 2012 brachte die Bw. auch gegen den Pfändungsbescheid vom 26. April 2012 das Rechtsmittel der Berufung ein. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die Wiedergabe des weitgehend mit der Berufung vom 2. Mai 2012 identen Vorbringens verzichtet. Ergänzend wurde vorgebracht, dass eine rechtliche Unmöglichkeit der Pfändung bestehe, da die Abgabenbehörde zur Sicherung der Abgabenforderungen gegen die Abgabenschuldnerin Bw. bei der Bw. eine Forderung, die der Bw. gegen die Bw. zustehen solle,

pfände. Dies könne nicht rechtens sein und wäre auch rechtlich unmöglich, weil schon nach dem allgemeinen Zivilrecht ([§ 1445 ABGB](#)) Rechte erlöschen würden, wenn sie mit der Verbindlichkeit in einer Person zusammenfallen würden, da niemand gegen sich selbst Forderungen oder Verbindlichkeiten haben könne.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

I., II. und III.

*Die Vollstreckung auf Geldforderungen des Abgabenschuldners erfolgt gemäß [§ 65 Abs. 1 AbgEO](#) mittels Pfändung derselben. Im Pfändungsbescheid sind die Höhe der Abgabenschuld und der Gebühren und Auslagenersätze ([§ 26 AbgEO](#)) anzugeben. Sofern nicht die Bestimmung des [§ 67 AbgEO](#) zur Anwendung kommt, geschieht die Pfändung dadurch, dass das Finanzamt dem Drittschuldner verbietet, an den Abgabenschuldner zu bezahlen. Zugleich ist dem Abgabenschuldner selbst jede Verfügung über seine Forderung sowie über das für dieselbe etwa bestellte Pfand und insbesondere die Einziehung der Forderung zu untersagen. (...)*

I. und II.

Auszug aus dem EU-Vollstreckungsamtshilfegesetz, BGBl. I Nr. 112/2011, in Kraft getreten am 1. Jänner 2012:

*§ 1 Abs. 5:*

*Abgabenansprüche nach Abs. 2 samt den in Abs. 3 genannten sonstigen Ansprüchen werden nach den Bestimmungen der Abgabenexekutionsordnung vollstreckt, soweit dieses Bundesgesetz nicht etwas anderes bestimmt.*

*§ 10 Abs. 1:*

*Auf Ersuchen eines anderen Mitgliedstaates nimmt die Vollstreckungsbehörde die Vollstreckung von Abgabenansprüchen vor, für die im anderen Mitgliedstaat ein Exekutionstitel besteht. Der ausländische Abgabenanspruch wird wie ein inländischer Abgabenanspruch behandelt. Als vollstreckbarer Exekutionstitel gilt der dem Ersuchen beigefügte einheitliche Vollstreckungstitel im Sinne des Art. 12 Abs. 1 der Beitreibungsrichtlinie. Er muss in Österreich weder durch einen besonderen Akt anerkannt noch ergänzt oder ersetzt werden. (...)*

*§ 13 Abs. 1:*

*Um die Vollstreckung sicherzustellen, führt die österreichische Vollstreckungsbehörde auf Ersuchen des anderen Mitgliedstaates Sicherungsmaßnahmen durch, sofern und soweit diese auf Grund der durch die österreichischen Behörden anzuwendenden Rechtsvorschriften zulässig sind. Hiefür ist Voraussetzung, dass Sicherungsmaßnahmen sowohl nach dem innerstaatlichen Recht und der Verwaltungspraxis des ersuchenden*

*Staates als auch nach dem österreichischen Recht und der österreichischen Verwaltungspraxis in einer vergleichbaren Situation getroffen werden könnten.*

*§ 13 Abs. 3:*

*Das Dokument, das im ersuchenden Mitgliedstaat Sicherungsmaßnahmen in Bezug auf den Abgabensanspruch, für den um Rechtshilfe ersucht wird, ermöglicht, muss in Österreich weder durch einen besonderen Akt anerkannt noch ergänzt oder ersetzt werden.*

Auszug aus der Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU vom 16.3.2010:

*Art. 12 Abs. 1:*

*Jedem Beitreibungersuchen ist ein einheitlicher Vollstreckungstitel beizufügen, der zur Vollstreckung im ersuchten Mitgliedstaat ermächtigt.*

*Dieser einheitliche Vollstreckungstitel, dessen Inhalt im Wesentlichen dem des ursprünglichen Vollstreckungstitels entspricht, ist die alleinige Grundlage für die im ersuchten Mitgliedstaat zu ergreifenden Beitreibungs- und Sicherungsmaßnahmen. Er muss im ersuchten Mitgliedstaat weder durch einen besonderen Akt anerkannt noch ergänzt oder ersetzt werden.*

*Der einheitliche Vollstreckungstitel enthält mindestens die nachstehenden Angaben:*

*a) Angaben zur Feststellung des ursprünglichen Vollstreckungstitels, eine Beschreibung der Forderung, einschließlich Angaben zur Art der Forderung, des von der Forderung abgedeckten Zeitraums, sämtliche für die Beitreibung wichtigen Termine, den Betrag der Forderung und ihrer Bestandteile wie Hauptsumme, aufgelaufene Zinsen usw.;*

*b) Name und andere einschlägige Angaben zur Feststellung des Schuldners;*

*c) Name Anschrift und sonstige Verbindungsdaten bezüglich*

*i) der für die Festsetzung der Forderung zuständigen Stelle sowie, falls hiervon abweichend,*

*ii) der Stelle, bei der weitere Auskünfte zu der Forderung oder zu den Möglichkeiten, die Zahlungsverpflichtung anzufechten, eingeholt werden können.*

Dem Ersuchen des Belastingdienst Oost/Kantoor Almelo/Central Liaison Office in den Niederlanden um Sicherstellung von in der Höhe von € 2.000.000,00 (später auf € 950.000,00 eingeschränkter) fälliger Einkommensteuern 2007-2011 der Abgabenschuldnerin vom 30. März 2012 legte die ersuchende Behörde den einheitlichen Vollstreckungstitel gemäß [§ 10 Abs. 1 des EU-Vollstreckungsamtshilfegesetzes](#), BGBl. I Nr. 112/2011, vom 1. Jänner 2012, iVm Art. 12 Abs. 1 der Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU vom 16. März 2010 vor.

Dieser einheitliche Vollstreckungstitel weist alle Bestandteile im Sinne des Art. 12 Abs. 1 der Beitreibungsrichtlinie auf.

*Gemäß [§ 78 Abs. 1 AbgEO](#) kann auf Grund eines Sicherstellungsauftrages ([§ 232 BAO](#)) zur Sicherung von Abgaben und Abgabenstrafen schon vor Eintritt der Rechtskraft oder vor Ablauf der für die Leistung bestimmten Frist die Vornahme von Vollstreckungshandlungen angeordnet werden.*

*Gemäß [§ 232 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit ([§ 226 BAO](#)) an den Abgabenschuldner einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen.*

Da als Schuldnerin der sicherzustellenden Abgaben auf dem Vollstreckungstitel allerdings nicht die Bw. aufscheint, sondern lediglich die Hauptschuldnerin M.K., liegt im Sinne des Art. 12 Abs. 1 der Beitreibungsrichtlinie iVm [§ 78 Abs. 1 BAO](#) und [§ 232 Abs. 1 BAO](#) lediglich für die genannte Hauptschuldnerin, jedoch nicht für die Bw., bei der aber die Vollstreckungsmaßnahmen gesetzt wurden, ein gültiger Exekutionstitel vor.

Die Pfändungsbescheide vom 2. April 2012 und 26. April 2012 waren daher als rechtswidrig aufzuheben.

### III. Verfügungsverbot

*Gemäß [§ 77 Abs. 1 Z 1 AbgEO](#) ist ein Rechtsmittel gegen Bescheide, welche dem Abgabenschuldner nach der Pfändung die Verfügung über das gepfändete Recht und das für die gepfändete Forderung bestellte Pfand untersagen, unstatthaft.*

*Die Abgabenbehörde hat eine Berufung gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.*

Hingegen konnte der Berufung der Bw. gegen das Verfügungsverbot vom 2. April 2012 nicht Folge gegeben werden, da gemäß [§ 77 Abs. 1 Z 1 AbgEO](#) ein Rechtsmittel gegen Bescheide, welche dem Abgabenschuldner nach der Pfändung die Verfügung über das gepfändete Recht und das für die gepfändete Forderung bestellte Pfand untersagen, unstatthaft ist.

Dadurch kann aber die Bw. keinen Rechtsnachteil erleiden, weil die rückwirkende Gestaltungswirkung einer den Pfändungsbescheid aufhebenden Berufungsentscheidung nicht nur bedeutet, dass der Rechtszustand zwischen Erlassung des aufgehobenen Bescheides und seiner Aufhebung so zu betrachten ist, als ob der aufgehobene Bescheid von Anfang an nicht erlassen worden wäre, sondern auch, dass allen Rechtsakten, die während der Geltung des sodann aufgehobenen Bescheides auf dessen Basis gesetzt wurden, im Nachhinein die



Rechtsgrundlage entzogen wurde. Solche Rechtsakte gelten infolge der Gestaltungswirkung der aufhebenden Entscheidung mit diesem dann als beseitigt, wenn sie mit dem aufgehobenen Bescheid in einem unlösbaren Zusammenhang stehen (vgl. zur Aufhebung einer Berufungsentscheidung mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 10.3.2009, [2009/12/0016](#)).

Bei dem im vorliegenden Fall angefochtenen Verfügungsverbot handelt es sich um einen solchen, in einem unlösbaren Zusammenhang mit dem Pfändungsbescheid stehenden Rechtsakt. Dieses baut auf dem Pfändungsbescheid insofern auf, als es nur ergehen kann, wenn es einen solchen überhaupt gibt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. August 2012