

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat entschieden:

I. Die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Mayer GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf a. d. Krems betreffend Pfändung einer Geldforderung gemäß § 65 AbgEO vom 15. März 2000 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

II. Der Berufungsvorlageantrag vom 29. Dezember 2000 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt

unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gegen diese Entscheidung steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gemäß § 292 BAO nicht zu.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 10. November 1992 wurde die RLV GmbH mit Sitz in R Nr. 53 gegründet. Gesellschafter sind Michael K und Elfriede K. Ab Gesellschaftsgründung bis 10. Oktober 1999 war Michael K alleinvertretungsbefugter Gesellschafter – Geschäftsführer. Von 11. Oktober 1999 bis 17. März 2002 wurde die Gesellschaft von dessen Söhnen Arno K und Johannes K gemeinsam und im Zeitraum 18. März 2002 bis 25. Jänner 2004 von diesen je selbstständig vertreten. Seit 26. Jänner 2004 ist wiederum Michael K zum alleinigen Geschäftsführer bestellt.

Mit Bescheid vom 15. März 2000 ordnete das Finanzamt wegen Abgabenschulden des Michael K in Höhe von 8.238.642,83 S zuzüglich Pfändungsgebühren v. 82.482,00 S (insgesamt 8.321.124,83 S) gegenüber der RLV GmbH (Drittschuldnerin) die Pfändung sämtlicher Geldforderungen an, die Michael K aus seiner Gesellschafterstellung dieser gegenüber zuständen. Gleichzeitig sprach es auch die Überweisung der gepfändeten Geldforderung zur Einziehung durch die Republik Österreich aus. Konkretisierend zur Forderungspfändung wurde im Bescheid festgestellt, dass das Verrechnungskonto von Michael K bei der RLV GmbH zum 31. Dezember 1999 einen Stand von 36.354.662,00 S ausgewiesen hätte. Mit der Forderungspfändung wurde der Drittschuldnerin zugleich verboten, hinkünftig Zahlungen an den Vollstreckungsschuldner aus den gepfändeten Gesellschafteransprüchen vorzunehmen. Mit Bescheid selben Datums wurde die RLV GmbH auch zur Abgabe einer Drittschuldnererklärung binnen vierwöchiger Frist aufgefordert. Michael K wurde mit Bescheid gleichfalls vom 15. März 2000 von der Pfändung seiner Gesellschafteransprüche gegenüber der RLV GmbH in Kenntnis gesetzt, und dabei auch ihm jede Verfügung über die gepfändete Forderung untersagt.

Der das Zahlungsverbot beinhaltende kombinierte Pfändungs- und Überweisungsbescheid und die Aufforderung zur Drittschuldneräußerung wurden mittels RSb – Brief - gerichtet an die RLV GmbH per Adresse in R Nr. 53 - versendet. Da eine Zustellung an die Drittschuldnerin an der Sitzadresse beim Zustellversuch am 17. März 2000 laut Rückschein nicht möglich war, wurde die RSb – Sendung nach diesem erfolglosen Zustellversuch und Zurücklassen einer

entsprechenden Verständigung an der Abgabestelle am selben Tag beim damals zuständigen Zustellpostamt R hinterlegt und dort ab 17. März 2000 zur Abholung bereit gehalten.

Am 27. März 2000 ging beim Finanzamt ein Telefax ein, in dem gegen den Pfändungsbescheid vom 15. März 2000 berufen, dessen ersatzlose Aufhebung beantragt und rechtsmittelbegründend vorgebracht wurde, dass die Forderungspfändung ins Leere gegangen wäre, weil es bei der RLV GmbH überhaupt kein Verrechnungskonto „Michael K“ gäbe. Das von der Pfändung betroffene Verrechnungskonto 2750 laute laut Bilanzen und Beilagen auf „Familie K“, die Kontenbezeichnung „MK“ in den Saldenlisten bedeute nicht „Michael K“, sondern „Mitbesitzer K“. Als Einschreiter und damit Berufungswerber scheint laut Briefkopf dieser Faxeingabe und damit übereinstimmender firmenmäßiger Unterzeichnung mit „RLV GmbH“ die Drittschuldnerin auf. Signiert ist die Berufungseingabe mit einer unleserlichen Paraphe.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt in der Folge mit Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2000 als unbegründet abgewiesen. Laut Entscheidungsgründen wäre es offensichtlich, dass Michael K auf seinen Namen Gelder erhalten und er diese der Gesellschaft zur Verfügung gestellt hätte. Damit hätte Michael K gegenüber der Bw. Anspruch auf Rückzahlung dieser Gelder. Diese Auffassung der Abgabenbehörde würde auch dadurch verstärkt, dass nur Michael K mit der Geschäftsführung der Bw. betraut gewesen sei und nach eigenen Angaben nur er Verfügungsmacht über die Verrechnungs- und Bankkonten der Gesellschaft gehabt hätte. Die Berufungsvorentscheidung wurde vorerst zu eigenen Handen der RLV GmbH in R Nr. 53 abgefertigt. Da eine Eigenhandzustellung an die Bw. an der Sitzadresse laut Rückschein weder beim ersten Zustellversuch am 15. November 2000 noch beim angekündigten zweiten Zustellversuch am 16. November 2000 möglich war, wurde sie am 16. November 2000 beim Postamt R hinterlegt und nach Nichtbehebung innerhalb der Abholfrist wiederum ans Finanzamt retourniert. Auf dem rückgeleiteten Briefkuvert findet sich dabei folgender, vom Zusteller angebrachter Vermerk: "Der Empfänger der Sendung ist laut telefonischer Rücksprache wegen Krankheit ortsabwesend." Am 29. November 2000 veranlasste das Finanzamt, nachdem es bei Einsichtnahme in die elektronische Verfahrensdatenbank festgestellt hatte, dass die Bw. im Veranlagungsverfahren zu St.Nr. ab seit 1994 durch die Dr. M Wirtschaftsprüfungs GmbH vertreten und von dieser Bevollmächtigung auch eine Zustellvollmacht mitumfasst ist, eine neuerliche Zustellung der Berufungsvorentscheidung nunmehr mittels Rsb – Brief an die RLV GmbH zu Handen Dr. M Wirtschaftsprüfungs GmbH in L. Anlässlich dieses zweiten Zustellvorganges wurde die Berufungsvorentscheidung laut Rückschein am 30. November 2000 von einer Angestellten der

Steuerberatungskanzlei übernommen. Aus den vorgelegten Verwaltungsakten ergeben sich keine Hinweise, dass das Finanzamt im Zuge dieser Zustellverfügung die Gültigkeit der Bevollmächtigung des genannten steuerlichen Vertreters auch für das gegenständliche Pfändungsverfahren der Bw. überprüft, bzw. dass die Bw. von sich aus eine entsprechende Erklärung abgegeben hätte.

Am 29. Dezember 2000 brachte die Dr. M Wirtschaftsprüfungs GmbH namens der Drittschuldnerin und ohne ergänzendes Vorbringen einen Vorlageantrag für die Berufung gegen den Pfändungsbescheid ein. Im Zuge der Berufungsvorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies das Finanzamt in seinem Bericht ausdrücklich darauf hin, dass die gegenständliche Berufung der Drittschuldnerin von Michael K unterfertigt sei. Außerdem teilte es mit, dass bei der Bw. eine Betriebsprüfung im Gange und auf Grund dabei bereits gewonnener Ermittlungsergebnisse zumindest von einer Forderung des Michael K gegenüber der Drittschuldnerin iHv. 9 Mio. S auszugehen sei, da dieser an die Miteigentumsgesellschaft K nachweislich ein Darlehen in dieser Höhe gewährt habe. Die irreführenden und wechselnden Bezeichnungen des Verrechnungskontos 2750 könnten somit dem Bestand der gepfändeten Geldforderung nicht schaden. Die Zuordnung der weiteren Positionen am Verrechnungskonto "MK" sei noch Gegenstand der laufenden Betriebsprüfung.

Bei erster Überprüfung des angefochtenen Pfändungsbescheides stellte die Berufungsbehörde fest, dass der darin gegenüber Michael K als vollstreckbar ausgewiesene Abgabenzurückstand v. 8.238.642,73 S aktenwidrig ist. Das Finanzamt ist bei Ermittlung dieses Betrages einerseits vom Rückstandsausweis zu St.Nr. xy vom 10. Februar 2000 iHv. 1.155.324,10 S und andererseits von den Angaben des Finanzamtes L im Vollstreckungshilfeersuchen vom 9. Februar 2000 ausgegangen, mit dem zur dortigen St.Nr. uv (Fa. K GmbH) ein gegenüber Michael K vollstreckbarer Abgabenzurückstand auf Grund Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 BAO iHv. 7.083.318,73 S bekannt gegeben worden war. Bei diesem bekannt gegebenen Betrag handelt es sich nach ho. Erhebungen um den damaligen Gesamtzurückstand auf dem Steuerkonto uv. Michael K wurde jedoch mit Haftungsbescheid vom 7. September 1995 nur für einen Teil dieser rückständigen Abgaben der Fa. K GmbH im Umfang v. 5.717.857,73 S in Anspruch genommen. Da diese Haftungsschuld durch Gutschriften vom 30. Jänner 1996 iHv. 32.404,00 S (U 11/94) und 14. April 1998 iHv. 15.000,00 S (K 1994) bereits teilweise getilgt war, bestand beim Finanzamt L zum Zeitpunkt der Forderungspfändung eine tatsächlich gegen Michael K vollstreckbare Haftungsschuld v. 5.670.453,73 S.

Wegen des ausdrücklichen Hinweises im Vorlagebericht ersuchte die Referentin das Finanzamt im Zuge der Berufungserledigung um Erhebung, wie im Zeitraum der kollektiven

Geschäftsleitung durch Arno K und Johannes K für die Bw. firmenmäßig gezeichnet wurde, bzw. ob sich anhand der dortigen Gesellschaftsakten Anhaltspunkte ergäben, dass Michael K auch nach seiner Abberufung als Geschäftsführer am 10. Oktober 1999 noch Vertretungsbefugnisse für die Bw. inne gehabt hätte. Weiters wurden zum Schriftvergleich mit dem auf der Berufungseingabe vom 27. März 2000 angebrachten Kurzzeichen Kopien aus dem Gesellschaftsakt jeweils mit Unterschriften von Michael K, Arno K und Johannes K angefordert.

Mit Schreiben vom 22. März 2004 forderte die Referentin die Bw. unter Anchluss einer Kopie der Pfändungsbescheidberufung zur Bekanntgabe auf, wer diese namens der Gesellschaft unterzeichnet habe, und ob die Vertretungs- und Zustellvollmacht für die Dr. M Wirtschaftsprüfungs GmbH auch im anhängigen Berufungsverfahren gelte. Am 6. April 2004 teilte Michael K, der seit Mitte Jänner 2004 wieder Geschäftsführer der RLV GmbH ist, per e-mail mit, dass die Berufung der Drittschuldnerin „vom Geschäftsführer“ unterzeichnet ist. Die Dr. M Wirtschaftsprüfungs GmbH sei auch im gegenständlichen Berufungsverfahren vertretungsbefugt und zustellbevollmächtigt.

Mit Eingabe vom 22. März 2004 legte das Finanzamt in der Folge auftragsgemäß ein Konvolut Aktenkopien jeweils mit Unterschriften und Kurzzeichen von Michael K, Arno K und Johannes K und weiters das inzwischen vorgelegene BP – Schlussbesprechungsprogramm vor, das ua. auch Feststellungen zum strittigen Verrechnungskonto 2750 enthalten hat. Beim Vergleich der Unterschriften auf den Aktenkopien mit jener auf der Berufungseingabe vom 27. März 2000 war bereits augenscheinlich ersichtlich, dass es sich beim Kurzzeichen auf der Berufung um das von Michael K handelt. Anhand der übermittelten Unterlagen war überdies festzustellen, dass Michael K auch nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer laufend Abgabenerklärungen und sonstige Eingaben ans Finanzamt namens der Bw. gezeichnet hat. Bei den übersendeten Aktenkopien befand sich auch eine von Arno K und Johannes K namens der Bw. gezeichnete Telefaxeingabe an die Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes vom 22. April 2000 mit folgendem Inhalt: „Sehr geehrter Herr Betriebsprüfer. Das Poststück wurde erst am 22. April 2000 übernommen, eine frühere Beantwortung war daher nicht möglich. Herr Michael K verfügt über eine Postvollmacht. Die Beantwortung wurde von Herrn Michael K vorgenommen, da dieser in der fraglichen Zeit Geschäftsführer war und die Sachverhalte kennt. Herr Michael K wird hiermit bevollmächtigt, alle weiteren Fragen in der Angelegenheit USt – Prüfung und sonstige Fragen des zuständigen Finanzamtes zu beantworten.“

Zu den Hintergründen dieser Faxeingabe teilte der darin namentlich genannte Prüfer der Referentin über telefonische Anfrage folgendes mit: Im Frühjahr 2000 hätte bei der Bw. eine USO – Prüfung stattgefunden. Dabei wäre am 23. März 2000 ein Vorhalt erlassen worden, der

laut Zustellverfügung eigenhändig an den damaligen Geschäftsführer Arno K zugestellt werden sollte. Dieser Vorhalt wäre nach Hinterlegung beim Zustellpostamt R nicht von Arno K, sondern vom damals bereits abberufenen Geschäftsführer Michael K behoben und auch beantwortet worden. Durch Erhebungen beim Postamt hätte sich herausgestellt, dass Michael K zwar nicht formell Postbevollmächtigter der Bw. gewesen wäre, nahezu ausschließlich er aber für die Bw. bestimmte Sendungen entgegen genommen bzw. behoben habe. Mit weiterem Vorhalt vom 12. April 2000 wären Arno K und Johannes K als damalige Geschäftsführer um Bekanntgabe ersucht worden, ob und in welchem Umfang Michael K Vertretungshandlungen für die Gesellschaft vornehmen bzw. er Poststücke der Bw. in Empfang nehmen dürfe. Diese Anfrage hätten die Geschäftsführer laut dem in der Faxeingabe vom 22. April 2000 wiedergegebenen Sinn beantwortet. Zur Vermeidung weiterer Zustellprobleme wäre für Michael K in der Folge am 25. April 2000 eine formelle Postvollmacht für sämtliche die Bw. betreffenden Sendungen beim Postamt R erlegt worden.

Auf Grund der bisherigen Verfahrensergebnisse ersuchte die Referentin den Prüfer um Erhebung, wann und von wem der am 17. März 2000 beim Postamt R hinterlegte Pfändungs- und Überweisungsbescheid behoben worden ist. In Beantwortung dazu teilte dieser mit, dass die konkrete RSb – Sendung laut Auskunft des Postbediensteten Herrn O des nunmehr zuständigen Postamtes W und dort archivierter Empfangsbestätigung am 27. März 2000 von Michael K behoben worden sei. Herr O habe sich zur Eruierung des Behebers dieser Sendung an die früher beim Postamt R beschäftigt gewesene Frau L gewandt, die den Schriftzug auf der Empfangsbestätigung vom 27. März 2000 eindeutig Michael K zuordnen hätte können. Über Anforderung legte der Prüfer in der Folge eine Kopie dieser Empfangsbestätigung zum Berufungsakt vor. Das darauf angebrachte Kurzzeichen gleicht jenem, das sich auch auf der am selben Tag eingebrachten Berufung gegen den Pfändungsbescheid befindet, und stimmt im Schriftbild mit jenen Unterschriftenproben überein, die das Finanzamt Michael K bereffend übermittelt hat.

Anlässlich eines Telefonates wurde Michael K am 7. April 2004 mitgeteilt, dass der ho. Ergänzungsvorhalt zur Namhaftmachung des Berufungsunterzeichners auf Grund der allgemein gehaltenen Angaben im Antwortmail vom 6. April 2004 und insbesondere im Hinblick darauf, dass im Berufungseinbringungszeitpunkt zwei gemeinsam vertretungsbefugte Geschäftsführer bestellt waren, nicht sachdienlich beantwortet worden sei. Unter Hinweis auf die mittlerweile eingeholten Unterschriftenproben wurde dieser nochmals zur Bekanntgabe des Unterzeichners aufgefordert. Noch am selben Tag teilte Michael K per e-mail mit, dass es sich beim Kurzzeichen auf der Berufungseingabe „bei genauerer Prüfung um sein eigenes zu

handeln scheine“. Dies sei jedoch unschädlich, weil ihm von den Geschäftsführern Generalvollmacht für Handlungen und Unterfertigungen namens der Bw. erteilt gewesen wäre. Die diesbezügliche Vollmacht müsse im Veranlagungsakt der Bw. aufliegen. Zum Nachweis werde vorweg ein nicht unterfertigtes Muster einer solchen Generalvollmacht mitübersendet. Bei Bedarf werde eine von den damaligen Geschäftsführern unterfertigte Vollmacht nachgereicht. Nachfolgende Recherchen beim Finanzamt ergaben, dass im Veranlagungsakt der Bw. keine dem übersendeten Musterexemplar entsprechende Generalvollmachtsurkunde für Michael K aufliegt. Eine Bevollmächtigung des Michael K für abgabenrechtliche Agenden der Bw. ist aktenkundig jedoch durch die schriftliche Erklärung der damaligen Geschäftsführer im Telefax vom 22. April 2000 ausgewiesen. Diese Bevollmächtigung datiert allerdings nach der gegenständlichen Berufungseingabe und bezieht sich insbesondere auf die Erteilung von Auskünften vor allem im Zusammenhang mit der bei der Bw. im Frühjahr 2000 abgehaltenen USO – Prüfung.

Am 26. April 2004 legte das Finanzamt die Niederschrift über die Schlussbesprechung bei der B7w. vor. Aus Punkt 12.) dieser Niederschrift, der die Zurechnung des von der Pfändung betroffenen Verrechnungskontos 2750 betrifft, geht zusammengefasst hervor, dass Michael K im Mai 1998 einen Betrag v. 9 Mio. S auf das Sparkassenkonto der Bw. einbezahlt hat. Dass auf Grund dieser Einzahlung ein entsprechender Rückforderungsanspruch gegenüber der Bw. besteht, hat Michael K anlässlich der Schlussbesprechung in Abrede gestellt.

Am 4. Mai 2004 nahm die Referentin zwecks Darlegung des aktuellen Ermittlungsstandes erneut mit Michael K telefonisch Kontakt auf. Im Verlauf dieses Telefonates wurde Michael K auch befragt, ob er den Pfändungs- und Überweisungsbescheid vom 15. März 2000 nach Behebung beim Postamt R jemals an Arno K bzw. Johannes K als damalige Geschäftsführer weitergeleitet habe, bzw. ob die Genannten überhaupt von seiner Berufungseinbringung gegen diesen Bescheid namens der Bw. wüssten. Diese Fragen wurden von Michael K in der Folge mit der Begründung, dass seine Söhne mit dem Pfändungsbescheid nichts anzufangen gewusst und sie deshalb sowieso ihn befragt hätten, verneint. Über weiteres Befragen, ob sich die beiden Geschäftsführer beim Zustellversuch des angefochtenen Bescheides im März 2000 überhaupt an der Sitzadresse in R Nr. 53 aufgehalten hätten, teilte Michael K mit, dass Arno K seit vielen Jahren in Linz bzw. Johannes K in Wien lebe. Auch zur Zeit ihrer Geschäftsführerfunktion bzw. im maßgeblichen Zeitpunkt Mitte März 2000 hätten sich die beiden mit Sicherheit nicht regelmäßig, sondern nur sporadisch am Firmensitz aufgehalten. Die Geschäfte der Bw. wären trotz seiner Abberufung als handelsrechtlicher Geschäftsführer im Herbst 1999 auch danach faktisch von ihm geführt worden. Er lebe ebenfalls seit Jahren in

Wien, wäre im maßgeblichen Zeitraum aber in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen nach R gefahren, um nach dem Rechten zu sehen und insbesondere auch die für die Bw. eingegangene Post abzuholen.

Zur Überprüfung dieser Angaben wurden im weiteren Verfahrensverlauf diesbezügliche schriftliche Stellungnahmen von Arno K und Johannes K abverlangt bzw. eingeholt. Vorerst mit e-mails je vom 11. Mai 2004 bzw. nach Aufforderung um Vorlage eigenhändig unterschriebener Stellungnahmen je mit schriftlicher Eingabe vom 25. Mai 2004 bestätigten Arno K und Johannes K die von Michael K am 4. Mai 2004 telefonisch gemachten Angaben. Ergänzend und übereinstimmend brachten diese außerdem vor, dass sie den Pfändungsbescheid vom 15. März 2000 damals weder übermittelt bekommen noch gesehen und sie auch von dessen Hinterlegung nicht Kenntnis erlangt hätten. Sie seien mit der konkreten Angelegenheit erstmals jetzt wegen des laufenden Berufungsverfahrens durch ihrem Vater konfrontiert worden.

Diese neuen Beweisergebnisse und deren Auswirkung auf die Erledigung der vorliegenden Berufung wurden in der Folge auch dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. Mit Schreiben vom 11. Mai 2004 erklärte sich dieses mit der Berufungsrückweisung wegen mangelnder Bescheidzustellung einverstanden. Die Bw. nahm diese in Aussicht gestellte Berufungserledigung ebenfalls unwidersprochen zur Kenntnis.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Gemäß § 65 Abs. 1 AbgEO erfolgt die Vollstreckung auf Geldforderungen des Abgabenschuldners mittels Pfändung. Sofern nicht die – im Berufungsfall nicht in Betracht kommende - 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 diese Forderung allenfalls bestellte Pfand und insbesondere auch die Einziehung der Forderung zu untersagen. Bei Vollstreckung auf eine Geldforderung des Abgabenschuldners ist sowohl diesem als auch dem Drittschuldner mitzuteilen, dass die Republik Österreich an der konkreten Forderung ein Pfandrecht erworben hat (Absatz 2 erster Satz leg. cit.). Die *Pfändung* ist mit der *Zustellung des Zahlungsverbotes* an den *Drittschuldner* als *bewirkt* anzusehen (Absatz 3 leg. cit.). Die *Zustellung des Zahlungsverbotes* an den *Drittschuldner* ist zu *eigenen Handen* vorzunehmen (Absatz 2 zweiter Satz leg. cit.). Voraussetzung für die Pfändbarkeit einer Geldforderung des Abgabenschuldners sind ein mit Vollstreckbarkeitsklausel versehener Rückstandsausweis (Exekutionstitel iSd. § 4 AbgEO) und

eine im Zeitpunkt der Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner bereits dem Grunde nach entstandene Geldforderung (Reeger – Stoll, Abgabenexekutionsordnung § 65 S 155; OGH 16.6.1959, 3 Ob 204/59). Pfändbar sind alle Arten von Geldforderungen, und zwar auch dann, wenn diese bedingt oder befristet, bereits fällig oder erst künftig fällig sind und auch gleichgültig, ob diese Forderungen schon eingeklagt wurden bzw. ob sie vom Drittschuldner anerkannt sind oder bestritten werden (Liebeg, Kommentar zur Abgabenexekutionsordnung § 65 Tz 5; OGH 16.6.1993, 3 Ob 75/93). Bei Pfändung einer Geldforderung ist diese nur auf ihre Schlüssigkeit (ob sie bestehen und dem Abgabenschuldner zustehen *kann*) und eventuelle Unpfändbarkeit (§ 53 AbgEO iVm. § 290 Exekutionsordnung) zu überprüfen. Ob die Forderung tatsächlich bzw. in welcher Höhe sie besteht, ist nicht Prüfungsgegenstand im Pfändungsverfahren (VwGH 29.5.1990, 90/14/0020). Hierüber kann nur im Streit zwischen Überweisungsgläubiger (Republik Österreich) und Drittschuldner anlässlich eines Drittschuldnerprozesses entschieden werden (Liebeg, Kommentar zur Abgabenexekutionsordnung § 65 Tz 8).

Gemäß § 71 Abs. 1 erster Satz AbgEO ist die gepfändete Forderung der Republik Österreich nach Maßgabe des für sie begründeten Pfandrechtes unter Bedachtnahme auf § 73 AbgEO zur Einziehung zu überweisen. Die Überweisung erfolgt bei nicht verbrieften Geldforderungen mit der Zustellung des Überweisungsbescheides an den Drittschuldner (§ 71 Abs. 3 AbgEO). Wurde der Drittschuldner zur Abgabe einer Drittschuldnererklärung (§ 70 AbgEO) aufgefordert, dann ist mit der Forderungsüberweisung bis zum Ablauf der dabei eingeräumten Äußerungsfrist zuzuwarten (§ 71 Abs. 1 zweiter Satz AbgEO). Die Überweisung zur Einziehung ermächtigt und verpflichtet den Überweisungsgläubiger, die gepfändete Forderung namens des Vollstreckungsschuldners einzuziehen, allenfalls einzuklagen und exekutiv einzutreiben (§ 73 Abs. 1 zweiter Satz AbgEO; OGH 12.3.1996, 4 Ob 2026/96m). Hat der Drittschuldner Einwendungen gegen den Bestand oder die Höhe einer gepfändeten Forderung, so sind diese nicht mit Berufung gegen den Pfändungsbescheid, sondern im Drittschuldnerprozess gegenüber der Republik Österreich vor dem Zivilgericht geltend zu machen (Liebeg, Kommentar zur Abgabenexekutionsordnung 73 Tz 14; VwGH 2.3.1990, AW 90/14/0001). Eine auf solche Einwendungen gestützte Berufung ist als unzulässig zurückzuweisen (Reeger – Stoll, Abgabenexekutionsordnung § 65 S 158).

Im Berufungsfall wurden mit Bescheiden vom 15. März 2000 wegen Abgabenschulden des Michael K in Gesamthöhe v. 8.321.124,83 S bei der Bw. die Pfändung sämtlicher Forderungen angeordnet, die dem Vollstreckungsschuldner auf Grund seiner Gesellschafterstellung dieser gegenüber damals zugestanden seien, weiters die Überweisung der gepfändeten

Geldforderung zur Einziehung durch die Republik Österreich ausgesprochen und schließlich von der Bw. eine Drittschuldnererklärung abverlangt. Im Pfändungsbescheid wurde der Bw. als Drittschuldnerin ua. auch verboten, Zahlungen an Michael K aus den gepfändeten Gesellschafteransprüchen vorzunehmen. Auch wenn gegenständlich ohne Entscheidungsrelevanz wird an dieser Stelle angemerkt, dass die an sich zulässige Verbindung von Pfändungs- und Überweisungsbescheid vorliegend nicht dem Gesetz entspricht. Da mit dem Pfändungsbescheid gleichzeitig auch eine Aufforderung zur Drittschuldnererklärung ergangen ist, hätte im Hinblick auf § 71 Abs. zweiter Satz AbgEO mit der Erlassung des Überweisungsbescheides bis zum Einlangen dieser Erklärung bzw. fruchtlosen Fristablauf zugewartet werden müssen (Liebeg, Kommentar zur Abgabenexekutionsordnung § 71 Tz 1). Gegen den Pfändungsbescheid vom 15. März 2000 bzw. das darin verfügte Zahlungsverbot hat nach den im abgeführten Berufungsverfahren gewonnenen Beweisergebnissen Michael K, der damals nicht mehr Geschäftsführer der Bw. war und außerdem zugleich Vollstreckungsschuldner gewesen ist, am 27. März 2000 namens der Drittschuldnerin berufen und dabei ersatzlose Bescheidaufhebung begehrt.

Bei Erledigung einer Berufung ist vorrangig zu prüfen, ob diese aus formalrechtlichen Gesichtspunkten zulässig ist. Erst wenn dies zu bejahen ist, kann eine Entscheidung in der Sache selbst erfolgen. Die Frage der Aktivlegitimation zur Einbringung einer Berufung stellt einen solchen formalrechtlichen Gesichtspunkt für die Beurteilung der Zulässigkeit eines Rechtsmittels dar. Eine Berufung ist ua. nämlich dann als unzulässig zurückzuweisen, wenn sie von einem hierzu nicht bevollmächtigten Vertreter eingebracht wurde. Die Bw. war zum Zeitpunkt der Einbringung der gegenständlichen Berufung durch Arno K und Johannes K als gemeinsam vertretungsbefugte Geschäftsführer vertreten. Nach außen verbindliche Willenserklärungen mit Wirkung für die Bw. konnten angesichts dieser Vertretungsregelung somit grundsätzlich nur im gemeinsamen Zusammenwirken beider Geschäftsführer abgegeben werden. Unter selben Voraussetzungen konnten die beiden Geschäftsführer aber anderen Personen auch Handlungsvollmacht in Angelegenheiten der Gesellschaft einräumen. Die im Rechtsmittelverfahren angestellten Erhebungen haben ergeben, dass Michael K nach seiner Abberufung (10. Oktober 1999) als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw. und Bestellung (ab 11. Oktober 1999) seiner Söhne Arno K und Johannes K zu kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführern weiterhin mit deren Einverständnis Vertretungshandlungen für die RLV GmbH vorgenommen bzw. er das Unternehmen der Bw. als de facto – Geschäftsführer geleitet hat. Da ein entsprechender Bedenkvorhalt der Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes im April 2000 von den beiden Geschäftsführern wenn auch nur bezogen auf das

damals gerade anhängige USO - Prüfungsverfahren dahin gehend beantwortet wurde, dass Michael K zu Vertretungshandlungen namens der Bw. vor der Abgabenbehörde bevollmächtigt ist, und im übrigen an das Vorliegen einer Bevollmächtigung keine besonderen Formalerfordernisse gestellt sind, sondern eine solche auch mündlich oder schlüssig erteilt werden kann, bestehen für die Berufungsbehörde nach dem Gesamtbild der vorliegenden Beweisergebnisse keine Bedenken davon auszugehen, dass Michael K im maßgeblichen Zeitraum auch zur Einbringung von Rechtsmitteln namens der Bw., insbesondere auch zur Erhebung der Berufung gegen den Pfändungsbescheid namens der Drittschuldnerin legitimiert war. Von der Beischaffung einer diesbezüglichen schriftlichen Spezialvollmacht wurde aus vorstehenden Erwägungen und weil für die gegenständliche Berufungserledigung auch aus nachstehenden Rechtsgründen entbehrlich daher Abstand genommen. Mit vorliegender Berufung hat die Drittschuldnerin, der nach § 65 Abs. 4 AbgEO Rechtsmittelbefugnis zugekommen ist, die mit Pfändungsbescheid vom 15. März 2000 angeordnete Forderungspfändung unter Begründung des Nichtbestandes des gepfändeten Verrechnungskontos "Michael K" bekämpft. Mit diesem Vorbringen wäre der gegenständlichen Berufung selbst dann kein Erfolg beschieden, wenn sie nicht aus nachstehenden, vordringlicheren Gründen zurückgewiesen werden müsste. Die Drittschuldnerin hat damit nämlich im Pfändungsverfahren Einwendungen geltend gemacht, über die nach obigen Ausführungen zulässigerweise nur im Drittschuldnerprozess vor dem Zivilgericht entschieden werden kann.

Nach dem Wortlaut des § 65 AbgEO ist die Pfändung einer Geldforderung des Abgabenschuldners nicht schon mit der bescheidmäßigen Anordnung, sondern erst mit Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner als bewirkt anzusehen. Da die Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner somit der konstitutive Akt der Pfandrechtsbegründung ist, kommt ihr regelmäßig entscheidende Bedeutung zu (VwGH 22.3.1991, 90/13/0113, 0114, 0115). Ist im Einzelfall festzustellen, dass der das Zahlungsverbot enthaltende Pfändungsbescheid dem Drittschuldner nicht wirksam zugestellt wurde, dann wurde an der vom Pfändungsbescheid betroffenen Geldforderung weder ein Pfandrecht begründet noch knüpfen sich an einen solchen mangels wirksamer Zustellung gegenüber dem Drittschuldner rechtlich nicht existent gewordenen Pfändungsbescheid sonstige Bescheidwirkungen wie etwa die Ingangsetzung des Rechtsmittelfristenlaufes (§§ 97, 109 und 245 BAO; Ritz, BAO², § 97 Tz 1 u. § 245 Tz 4, 5).

Für die Begründung eines Pfandrechtes durch Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner hat der Gesetzgeber im § 65 Abs. 2 zweiter Satz AbgEO ausdrücklich

Eigenhandzustellung angeordnet. Eigenhändig zuzustellende Sendungen dürfen gemäß § 21 Abs. 1 und 2 ZustellG nur dem Empfänger, nicht jedoch einem Ersatzempfänger (§ 16 Abs. 2 ZustellG) ausgehändigt und bei Unzustellbarkeit an der Abgabestelle außerdem erst nach zwei erfolglosen Zustellversuchen nach § 17 ZustellG hinterlegt werden (Ritz, BAO², § 21 ZustellG Rz 1). Der Empfänger ist dabei nach dem ersten erfolglosen Zustellversuch schriftlich unter Hinweis auf die sonstige Hinterlegung zu ersuchen, zu einer gleichzeitig zu bestimmenden Zeit an der Abgabestelle zur Annahme des Schriftstückes anwesend zu sein. Dieses Ersuchen ist in den für die Abgabestelle bestimmten Briefkasten einzulegen, an der Abgabestelle zurückzulassen oder, wenn dies nicht möglich ist, an der Eingangstür anzubringen. Zur angegebenen Zeit hat der angekündigte zweite Zustellversuch stattzufinden. Ist auch dieser erfolglos *und* hat der Zusteller Grund zur Annahme, dass sich der *Empfänger oder ein Vertreter gem. § 13 Abs. 2 ZustellG regelmäßig an der Abgabestelle aufhält*, dann ist die Sendung bei Zustellung durch die Post beim zuständigen Postamt zu hinterlegen. Der Empfänger der Sendung ist gemäß § 17 Abs. 1 ZustellG durch Zurücklassen einer Hinterlegungsanzeige an der Abgabestelle von der Hinterlegung schriftlich zu verständigen. Diese Verständigung hat den Ort der Hinterlegung, den Beginn und die Dauer der Abholfrist zu bezeichnen und auf die Wirkung der Hinterlegung hinzuweisen (Absatz 2 leg.cit.). Die hinterlegte Sendung ist mindestens zwei Wochen zur Abholung bereitzuhalten. Der Lauf dieser Frist beginnt mit dem Tag, an dem die Sendung erstmals zur Abholung bereitgehalten wurde. Hinterlegte Sendungen gelten mit dem ersten Tag der Abholfrist als zugestellt. Sie gelten nicht als zugestellt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger oder dessen Vertreter im Sinne des § 13 Abs. 3 ZustellG wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnten, doch wird die Zustellung an dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag innerhalb der Abholfrist wirksam, an dem die hinterlegte Sendung behoben werden könnte (Absatz 3 leg. cit.). Die im Wege der Hinterlegung vorgenommene Zustellung ist auch dann gültig, wenn die im § 17 Abs. 2 leg. cit. oder die im § 21 Abs. 2 leg. cit. genannte Verständigung beschädigt oder entfernt wurde (Absatz 4 leg. cit.).

Die vorgenannte, im § 17 Abs. 3 ZustellG normierte Zustellwirkung der Hinterlegung tritt nur dann ein, wenn die Hinterlegung *rechtmäßig* gewesen ist (Ritz, BAO², § 17 ZustellG Rz 15). Eine eigenhändig zuzustellende, hinterlegte Sendung gilt dem Empfänger oder dessen Vertreter iSd. § 13 Abs. 3 ZustellG daher nur dann gem. § 17 Abs. 3 ZustellG am ersten Tag der Abholfrist oder im Falle der Ortsabwesenheit beim ersten Zustellversuch am Tag nach Rückkehr an die Abgabestelle (sofern dieser innerhalb der Abholfrist liegt) als rechtswirksam

zugestellt, wenn die Sendung trotz zweier Zustellversuche an der Abgabestelle nicht zugestellt werden konnte, sämtliche sonstigen Vorschriften für die Hinterlegung iSd. § 21 Abs. 2 iVm. § 17 ZustellG eingehalten wurden, und der Zusteller beim Zustellvorgang außerdem Grund zur Annahme hatte, dass sich der Empfänger oder dessen Vertreter iSd. § 13 Abs. 3 ZustellG regelmäßig an der Abgabestelle aufhält. Für diese Annahme ist nicht der subjektive Eindruck des Zustellers, sondern ausschlaggebend, dass sich der *Empfänger oder dessen Vertreter iSd. § 13 Abs. 3 ZustellG tatsächlich regelmäßig an der Abgabestelle aufhält* (OGH 11.1.1989, 9 Ob A 13/89; VwGH 7.7.1993, 92/04/0280). Liegt diese objektive Tatsache nicht vor, darf bei sonstiger Rechtsunwirksamkeit nicht hinterlegt werden. Geht der Zusteller bei der Hinterlegung tatsachenwidrig von regelmäßigem Aufenthalt des Empfängers oder dessen Vertreters gem. § 13 Abs. 3 ZustellG an der Abgabestelle aus, dann liegt ein Zustellmangel vor, der jedoch gegebenenfalls nach § 7 ZustellG geheilt werden kann (Ritz, BAO², § 16 Rz 8). Eine Sanierung nach § 17 Abs. 3 vierter Satz ZustellG ist diesfalls nicht möglich, weil dies voraussetzen würde, dass sich der Empfänger oder dessen Vertreter iSd. § 13 Abs. 3 ZustellG grundsätzlich regelmäßig an der Abgabestelle aufhält, zum Zeitpunkt des (ersten) Zustellversuches aber vorübergehende Ortsabwesenheit bestanden hat und deshalb vom Zustellvorgang vorerst nicht rechtzeitig Kenntnis erlangt werden konnte.

Nach § 7 ZustellG gilt eine Zustellung, bei der Mängel unterlaufen sind, jedenfalls als in dem Zeitpunkt vollzogen, in dem das Schriftstück dem *Empfänger tatsächlich zugekommen* ist. Erst mit diesem Zeitpunkt treten bei mangelhafter Zustellung auch die an die Zustellung geknüpften Rechtswirkungen ein. Tatsächliches Zukommen iSd. § 7 ZustellG setzt voraus, dass der Empfänger in den Besitz (Gewahrsame) des Originalschriftstückes gekommen ist (VwGH 18.4.1988, 87/12/0043; 17.1.1997, 94/07/0043). Ein evidenter Zustellmangel wird somit nicht schon dadurch geheilt, dass das Schriftstück bloß in die Einflusssphäre des Empfängers gelangt ist, oder dass dieser anderweitig (Kopie, Akteneinsicht etc.) Kenntnis von dessen Inhalt erlangt hat (Ritz, BAO², § 7 ZustellG Rz 7; OGH 20.10.1993, 3 Ob 168/93; VwGH 25.3.1998, 98/12/0031; VwGH 19.1.1995, 93/09/0410). Empfänger iSd. Zustellgesetzes ist regelmäßig die Person, für die das Schriftstück nach behördlichem Willen bestimmt ist (formeller Empfänger; Ritz, BAO², § 13 ZustellG Rz 2; VwGH 8.4.1986, 86/04/0001; VwGH 18.4.1988, 87/12/0043). Außer der Partei kann Empfänger auch ein Zustellbevollmächtigter iSd. § 9 ZustellG sein. Ist der Empfänger keine natürliche, sondern etwa eine juristische Person (zB GmbH), so ist die Sendung diesfalls dem § 13 Abs. 3 ZustellG folgend einem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen. Wer das ist, richtet sich nach den die

Organisation der nicht natürlichen Person regelnden Vorschriften (OGH 8.5.1991, 9 Ob A 91, 92/91; ASG Wien 1.12.2000, 21 Cga 236/99z; ASG Wien 9.2.2001, 27 Cga 191/99a).

Gemäß § 13 Abs. 2 ZustellG darf bei Zustellungen durch Organe der Post auch an eine gegenüber der Post zur Empfangnahme solcher Sendungen bevollmächtigte Person zugestellt werden, soweit dies nicht durch einen Vermerk auf der Sendung ausgeschlossen ist. Die Erteilung einer solchen Postvollmacht ist an keine Formvorschriften gebunden und muss nicht ausdrücklich gegenüber der Post erklärt, sondern nur im Innenverhältnis zwischen Vollmachtgeber und –nehmer ausdrücklich in Bezug auf die Post zum Ausdruck gebracht werden sein. Neben der formellen Postvollmacht gemäß § 150 Postordnung kann die Berechtigung zur Empfangnahme von Sendungen daher auch auf jede andere Weise (schriftlich, mündlich oder schlüssig) eingeräumt werden (OGH 24.9.1996, 5 Ob 2270/96a; OGH 25.9.1999, 9 ObA 239/99h). Besteht eine Postvollmacht auch für RSa – Sendungen, dann können dem Empfänger eigenhändig zuzustellende Sendungen auch dem Postbevollmächtigten rechtswirksam für den Empfänger zugestellt werden. Der *Postbevollmächtigte iSd. § 13 Abs. 2 ZustellG* ist (im Gegensatz zum Zustellbevollmächtigten iSd. 9 ZustellG) aber *nicht Empfänger*, sondern tritt vielmehr insofern neben den Empfänger, als an beide rechtswirksam zugestellt werden kann. Die Zustellung an einen Postbevollmächtigten ist auch dann zulässig und wirksam, wenn sich der Empfänger der Sendung nicht regelmäßig an der Abgabestelle aufhält und daher eine Hinterlegung iSd. § 17 ZustellG in Bezug auf diesen unwirksam wäre (VwGH 3.6.1993, 92/16/0116). Die Rechtswirksamkeit der Zustellung an den Postbevollmächtigten mit Wirkung für den Empfänger setzt allerdings voraus, dass der Zustellvorgang als solcher mängelfrei verlaufen ist. Trifft dies nicht zu, dann kann der Zustellmangel auch diesfalls nur nach § 7 ZustellG saniert werden. Da eine solche Heilung das tatsächliche Zukommen des Schriftstückes an den Empfänger verlangt, der Postbevollmächtigte aber nicht Empfänger iSd. ZustellG ist, reicht es für die Heilung eines evidenten Zustellmangels daher nicht aus, dass der Postbevollmächtigte in den Besitz der vom Zustellmangel betroffenen Sendung gekommen ist. Die Sanierung des Zustellmangels und die Zustellwirkungen treten auch in solchem Fall erst in dem Zeitpunkt ein, in dem der laut Zustellverfügung behördlich bestimmte Empfänger die Sendung tatsächlich erhält. Ist dieser Empfänger eine juristische Person, dann ist für die Frage der Heilung des Zustellmangels darauf abzustellen, ob und wann dem zur Empfangnahme befugten Vertreter iSd. § 13 Abs. 3 ZustellG die Sendung tatsächlich zugekommen ist. Im Berufungsfall wurde der Pfändungsbescheid mit dem darin enthaltenen Drittverbot entgegen gesetzlicher Anordnung nicht zu eigenen Handen (RSa –Brief), sondern als

gewöhnliche eingeschriebene Sendung mit Zustellnachweis (RSb –Brief) „zugestellt“. Formeller Empfänger des Pfändungsbescheides war laut Zustellverfügung am Bescheid und am Briefkuvert die Drittschuldnerin RLV GmbH per Sitzadresse in R Nr. 53. Ist formeller Empfänger wie gegenständlich eine juristische Person, so ist das eigenhändig zuzustellende Zahlungsverbot unter Bedachtnahme auf § 13 Abs. 3 ZustellG grundsätzlich dem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen. Bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung ist dies jeder Gesellschafter, der für die Gesellschaft zu zeichnen oder mitzuzeichnen befugt ist (§ 18 Abs. 4 GmbHG; Ritz, BAO², § 13 Rz 10). Da Arno K und Johannes K im Zustellzeitpunkt des angefochtenen Pfändungsbescheides Mitte März 2000 Geschäftsführer der als Empfängerin benannten RLV GmbH waren, war das eigenhändig zuzustellende Drittverbot grundsätzlich einem dieser beiden Geschäftsführer als zur Empfangnahme befugtem Vertreter iSd. § 13 Abs. 3 ZustellG auszuhändigen. Indem § 13 Abs. 3 ZustellG nicht ausschließt, dass die zur Empfangnahme befugten Vertreter Postbevollmächtigte bestellen können, konnte das Drittverbot bei Vorliegen einer Postvollmacht für RSa – Sendungen auch einem entsprechend Bevollmächtigten iSd. § 13 Abs. 2 ZustellG rechtswirksam für die Empfängerin RLV GmbH ausgehändigt werden (Ritz, BAO², § 13 Rz 11; OGH 8.5.1991, 9 Ob A 91, 92/91).

Nach den Beweisergebnissen des abgeführten Berufungsverfahrens steht fest, dass Michael K ab 25. April 2000 Postvollmacht gem. § 150 PostO für sämtliche Sendungen der Drittschuldnerin hatte. Im Zustellzeitpunkt des Pfändungsbescheides bzw. Drittverbotes im März 2000 bestand diese formelle Postvollmacht noch nicht. Es stellt sich daher die Frage, ob Michael K während kollektiver Geschäftsführung seiner Söhne Arno und Johannes K allenfalls eine von diesen mündlich oder konkludent erteilte Postvollmacht für Sendungen der Bw. besaß, und welchen Umfang diese gegebenenfalls hatte. Im Berufungsverfahren teilte der Prüfer, der bei der Bw. im Frühjahr 2000 eine USO – Prüfung durchgeführt hatte, mit, dass Michael K damals einen an die Bw. zu Handen deren Geschäftsführers Arno K gerichteten, eigenhändig zuzustellenden Vorhalt übernommen hat. In Beantwortung des diesbezüglichen Bedenkvorhaltes des Prüfers, in dem um Bekanntgabe der Vertretungsbefugten und Zustellberechtigten für die RLV GmbH ersucht wurde, gaben die beiden Geschäftsführer am 22. April 2000 bekannt, dass Michael K Postbevollmächtigter für Sendungen der Bw. ist. Angesichts dieser aktenkundigen Erklärung und im Hinblick darauf, dass Michael K unmittelbar zuvor die an die Bw. gerichtete RSa – Sendung offensichtlich mit Einverständnis der Geschäftsführer übernommen hat, ist davon auszugehen, dass dieser auch schon vor Einräumung der formellen Postvollmacht intern uneingeschränkte Postvollmacht für Sendungen der Bw. besessen hat. In Anbetracht dieser Verfahrensergebnisse durfte das der

Drittshuldnerin eigenhändig zuzustellende Zahlungsverbot unter Voraussetzung einer ansonsten mängelfrei verlaufenen Zustellung daher grundsätzlich einem der beiden damaligen Geschäftsführer und auch dem für RSa – Sendungen postbevollmächtigten Michael K ausgehändigt werden.

Im vorliegenden Fall wurde das Drittverbot jedoch unzulässigerweise als RSb – Sendung abgefertigt. Die Verfügung der falschen Zustellart hatte anlassgegenständlich zur Folge, dass nach dem ersten erfolglosen Zustellversuch an der Abgabestelle am 17. März 2000 kein zweiter Zustellversuch, wie es für das eigenhändig zuzustellende Drittverbot gesetzlich vorgesehen wäre, mehr stattgefunden hat, sondern dass der Pfändungsbescheid nach Unzustellbarkeit sofort am 17. März 2000 beim Postamt hinterlegt wurde. Diese falsch verfügte Zustellart und damit iSd. § 65 Abs. 2 zweiter Satz AbgEO gesetzwidrige Vorgangsweise begründete im Berufungsfall jedenfalls einen Zustellmangel (Ritz, BAO² § 102 Rz 5 und § 7 ZustellG Rz 6), der einer wirksamen Zustellung des Zahlungsverbotes an die Drittshuldnerin im Hinterlegungszeitpunkt (am ersten Tag der Abholfrist am 17. März 2000) entgegen stand. Davon abgesehen erweist sich diese Hinterlegung des Pfändungsbescheides auch noch aus anderem Grund als unrechtmäßig. Im Berufungsverfahren hat sich im Zuge von Aussagen des Michael K herausgestellt, dass dessen Söhne Arno K und Johannes K, die im Zustellzeitpunkt des Drittverbotes kollektivvertretungsbefugte Geschäftsführer der Drittshuldnerin waren, seit Jahren in L bzw. W leben. Nach weiteren Angaben von Michael K haben sich die beiden Genannten auch während ihrer Geschäftsführerfunktion niemals regelmäßig an der Sitzadresse der Bw. aufgehalten. Aufenthalte derselben in R fanden nur sporadisch und stets kurzfristig statt. Diese Aussagen des Michael K wurden von Arno und Johannes K anlässlich schriftlich eingeholter Stellungnahmen unter anderem auch für den maßgeblichen Zeitpunkt Mitte März 2000 bestätigt und decken sich im übrigen auch mit der ansonsten vorliegenden Aktenlage. Diese zeigt auf, dass nicht nur der gegenständliche Pfändungsbescheid, sondern auch die nachfolgende, als RSa – Sendung ergangene Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2000 bei beiden vorgenommenen Zustellversuchen an der Abgabestelle in R Nr. 53 nicht zugestellt werden konnte. Ebenso teilte auch der Prüfer der Bw. mit, dass anlässlich der im Frühjahr 2000 abgehaltenen USO – Prüfung eine Kontaktaufnahme mit den beiden handelsrechtlichen Geschäftsführern bzw. eine persönliche Zustellung von Schriftstücken an diese wegen Nichtaufenthaltes an der Sitzadresse nur schwer und regelmäßig mit erheblicher Verzögerung möglich war. Nach dem Gesamtbild der vorliegenden Beweisergebnisse ist für den berufungsgegenständlich maßgeblichen Zustellzeitpunkt 17. März 2000 daher nicht von regelmäßigem Aufenthalt von

Arno K und Johannes K an der Sitzadresse der Drittschuldnerin in R auszugehen. Damit hätte das Zustellorgan der Post den Pfändungsbescheid aber - egal ob dieser unrechtmäßig als RSb – Brief versendet wurde oder ob er rechtmäßig als RSa – Brief ergangen wäre – keinesfalls hinterlegen dürfen. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 17 ZustellG ist für die Rechtmäßigkeit einer Hinterlegung nämlich ausschließlich darauf abzustellen, ob sich der Empfänger oder dessen zur Empfangnahme befugter Vertreter iSd. § 13 Abs. 3 ZustellG regelmäßig an der Abgabestelle aufhält. Da Empfängerin des Drittverbotes vorliegend die RLV GmbH gewesen ist, ist die Zulässigkeit der Hinterlegung des Pfändungsbescheides nach Unzustellbarkeit an der Abgabestelle danach zu beurteilen, ob sich deren zur Empfangnahme befugte Vertreter, also Arno und Johannes K, regelmäßig an der Sitzadresse aufgehalten haben. Dies ist nach vorliegenden Ermittlungsergebnissen aber zu verneinen. Die für den Pfändungsbescheid am 17. März 2000 vorgenommene Hinterlegung ist somit auch unter diesem Gesichtspunkt unrechtmäßig gewesen und damit ohne Zustellwirkung geblieben. Daran ändert auch nichts, dass sich der Postbevollmächtigte Michael K im konkreten Hinterlegungszeitpunkt auf Grund seiner laufenden Nachschauen an der Sitzadresse der Bw. mehr oder weniger doch regelmäßig an der Abgabestelle aufgehalten hat, weil § 17 ZustellG im Hinblick auf die Rechtmäßigkeit einer Hinterlegung ausdrücklich nur auf den regelmäßigen Aufenthalt des Empfängers oder, wenn dieser keine natürliche Person ist, den des Vertreters iSd. § 13 Abs. 3 ZustellG abstellt. Allein der regelmäßige Aufenthalt eines Postbevollmächtigten iSd. § 13 Abs. 2 ZustellG an der Abgabestelle im Hinterlegungszeitpunkt reicht für den Eintritt der Zustellwirkung einer solchen Hinterlegung daher nicht aus (vergleichbar VwGH 14.3.1989, 89/08/0010).

Wenn aber die Hinterlegung des das Drittverbot enthaltenden Pfändungsbescheides aus genannten Gründen unrechtmäßig, und daher mit ihr keine Zustellwirkung iSd. § 17 Abs. 3 ZustellG verbunden war, bleibt zu prüfen, ob dieser evidente Zustellmangel allenfalls nach § 7 ZustellG dadurch geheilt wurden, dass der Bw. als Empfängerin dieser Pfändungsbescheid in der Folge tatsächlich zugekommen ist. Durch die Ermittlungsergebnisse ist erwiesen, dass der hinterlegte Pfändungsbescheid innerhalb der Abholfrist am 27. März 2000 vom Postbevollmächtigten Michael K behoben wurde. Allein mit dieser Behebung war aber noch keine Heilung des vorgelegenen Zustellmangels verbunden, weil damit nur der Postbevollmächtigte iSd. § 13 Abs. 2 ZustellG in den Besitz des Pfändungsbescheides gekommen, dieser aber nicht - wie für die Heilung erforderlich- Empfänger iSd. Zustellgesetzes gewesen ist. Eine Weiterleitung des von Michael K behobenen Pfändungsbescheides an die Bw. als Empfängerin bzw. an deren zur Empfangnahme befugte

Vertreter (§ 13 Abs. 3 ZustellG) Arno K oder Johannes K hat nach Angaben von Michael K aber niemals stattgefunden. Dies wurde im Berufungsverfahren auch von Arno K und Johannes K übereinstimmend schriftlich bestätigt, die mitteilten, niemals im Besitz des an die Bw. gerichteten Pfändungsbescheides gewesen zu sein, bzw. von dessen Existenz überhaupt erst jetzt anlässlich dieses Verfahrens Kenntnis erlangt zu haben. Diese Aussagen erscheinen jedenfalls glaubwürdig, weil sich auch anhand der vom Finanzamt vorgelegten Aktenkopien augenscheinlich gezeigt hat, dass Michael K selbst nach seiner Abberufung als Geschäftsführer weiterhin faktischer Machthaber der Bw. und ebenso er es gewesen ist, der am 27. März 2000 namens der Drittschuldnerin Berufung gegen den Pfändungsbescheid erhoben und diese auch unterzeichnet hat.

Da der gegenständlich vorgelegene Zustellmangel nach diesen Verfahrensergebnissen somit bis dato nicht geheilt worden ist, weil der Drittschuldnerin bzw. deren Vertretern iSd. § 13 Abs. 3 ZustellG der das Drittverbot enthaltende Pfändungsbescheid niemals tatsächlich zugekommen ist, wurde diese als Pfändungsbescheid intendierte Erledigung der Erstbehörde mangels rechtswirksamer Zustellung der Drittschuldnerin gegenüber auch niemals wirksam. Gleiches gilt auch für den mit dem Pfändungsbescheid kombiniert gewesenen Überweisungsbescheid gem. § 71 AbgEO vom 15. März 2000. Dies hat zur Folge, dass an der vom Pfändungsbescheid betroffenen Geldforderung des Michael K bislang kein Pfandrecht begründet worden ist, eine Forderungsüberweisung nicht stattgefunden hat und ebenso auch der Lauf der Berufungsfrist niemals ausgelöst worden ist (VwGH 29.5.1995, 93/17/0318).

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO igF des AbgRmRefG (BGBl I 2002/97) hat die Abgabenbehörde eine Berufung ua. dann durch Bescheid zurückzuweisen, wenn diese unzulässig ist. Unzulässig ist eine Berufung insbesondere dann, wenn sie sich gegen einen mangels Zustellung nicht wirksam gewordenen Bescheid richtet (VwGH 29.5.1995, 93/17/0318; Ritz, BAO – Handbuch § 273, S 185). Da die Beweisergebnisse des Berufungsverfahrens erwiesen haben, dass der Pfändungsbescheid vom 15. März 2000 gegenüber der Drittschuldnerin niemals rechtlich existent geworden ist, war die dagegen eingebrachte Berufung vom 27. März 2000 daher spruchgemäß mit Bescheid als unzulässig zurückzuweisen. Diese Zurückweisung stellt eine Entscheidung über die Berufung iSd. § 292 BAO igF des AbgRmRefG dar.

II. Im Anlassfall erging am 14. November 2000 auf Grund der Berufung der Drittschuldnerin gegen den Pfändungsbescheid vom 15. März 2000 eine das Berufungsbegehren "meritorisch" erledigende abweisende Berufungsvorentscheidung. Diese wurde vorerst zu eigenen Handen an die Bw. per Adresse in R Nr. 53 abgefertigt. Nach zwei erfolglosen Zustellversuchen an der genannten Abgabestelle wurde die Sendung am 16. November 2000 beim Postamt R

hinterlegt und in weiterer Folge nach fruchtlosem Ablauf der Abholfrist wiederum mit dem Vermerk "Empfänger laut Rücksprache wegen Krankheit ortsabwesend" an das ausfertigende Finanzamt retourniert. Bei dieser Sachlage und im Hinblick auf § 21 ZustellG iVm. § 17 ZustellG führte die Hinterlegung vom 16. November 2000 zu keiner Zustellung der Berufungsvorentscheidung an die Bw.. Am 29. November 2000 wurde die Berufungsvorentscheidung aus vorgenannten Gründen nochmals nunmehr an die RLV GmbH zu Handen Dr. M Wirtschaftsprüfungs GmbH in L abgefertigt, die Versendung erfolgte mittels RSb – Brief. Empfänger der Sendung war diesfalls nicht die Bw., sondern die bezeichnete Steuerberatungskanzlei. Anlässlich dieses Zustellvorganges wurde die Berufungsvorentscheidung am 30. November 2000 von einer Kanzleiangestellten übernommen, und sodann innerhalb der Monatsfrist des § 276 Abs. 2 BAO igF des AbgRmRefG dagegen ein Vorlageantrag für die Pfändungsberufung der Drittschuldnerin gestellt. Dieser Vorlageantrag erweist sich aus folgenden Gründen ebenfalls als unzulässig: Die Dr. M Wirtschaftsprüfungs GmbH ist nach vorliegender Aktenlage seit 1994 steuerlicher Vertreter und Zustellbevollmächtigter im Veranlagungsverfahren der Bw.. Auf Grund dieser ausgewiesenen Zustellvollmacht und des § 9 Abs. 1 ZustellG sind im Veranlagungsverfahren der Bw. ergehende Erledigungen bei sonstiger Unwirksamkeit dem genannten bevollmächtigten Vertreter zuzustellen. Eine solche im Veranlagungsverfahren vorliegende allgemeine Vollmacht, die auch eine Zustellvollmacht mit einschließt, berechtigt die Behörde jedoch nicht, die Partei auch in anderen Verfahren bzw. Rechtsangelegenheiten als durch den ausgewiesenen Gewalthaber vertreten zu behandeln, es sei denn, die Partei hat ihren Willen, sich auch in einer anderen Rechtssache eben dieses Vertreters zu bedienen, unmissverständlich zu erkennen gegeben (VwGH 23.1.1992, 91/06/0190). Die Tatsache allein, dass in einer Rechtssache eine Vollmacht vorgelegt wurde, die eine Ermächtigung zur Vertretung "in allen Angelegenheiten" beurkundet, reicht hierzu keinesfalls aus (VfGH 23.6.1971, VwSlg 6474). Es ist daher im Einzelfall stets zu prüfen, ob zwischen Rechtsangelegenheiten ein so enger Verfahrenszusammenhang besteht, als dass noch von derselben Angelegenheit gesprochen, und daher die Vollmacht als bestehend angenommen werden könnte. Ist kein so enger Verfahrenszusammenhang gegeben, dann kommt es darauf an, ob eine Parteienerklärung vorliegt, die als umfassende Vertretungsbefugnis gedeutet werden könnte. Was nun die Zustellung von Erledigungen an den in einem anderen Verfahren ausgewiesenen Prozess- und Zustellbevollmächtigten anlangt, so geht die Rechtsprechung von einem sehr engen Begriff der "selben Angelegenheit" aus. So gilt etwa eine im Titel (Veranlagungs-)verfahren ausgewiesene Bevollmächtigung wegen Verschiedenheit der

Verfahrensthemen ohne entsprechende Parteierklärung nicht auch automatisch für das Vollstreckungsverfahren (VwGH 18.6.1990, 90/10/0035; VwGH 28.2.1996, 95/07/0190; VwGH 23.1.1992, 91/06/0190).

Ausgehend von dieser Rechtsprechung war es vorliegend daher unzulässig, wenn die im Veranlagungsverfahren der Bw. für die Dr. M Wirtschaftsprüfungs GmbH ausgewiesene Vertretungs- und Zustellvollmacht ohne Anhörung der Bw. oder entsprechend geäußertem Parteiwillen auch im nunmehr gegenständlichen, sachlich verschiedenen Pfändungs- bzw. Drittschuldnerverfahren der Bw. als gegeben erachtet und deshalb als Empfängerin der Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2000 diese Steuerberatungskanzlei benannt wurde. Im konkreten Pfändungsverfahren war die Dr. M Wirtschaftsprüfungs GmbH aktenkundig mangels entsprechend vorgelegener Parteierklärung nicht Zustellbevollmächtigte iSd. § 9 ZustellG. Die Zustellung der Berufungsvorentscheidung an diese im konkreten Verfahren nicht Zustellbevollmächtigte Kanzlei erfolgte damit an einen falschen Empfänger und entfaltete deshalb gegenüber der Bw., für die damit dieser Bescheid mangels rechtswirksamer Zustellung rechtlich nicht existent geworden ist, keine Rechtswirkungen. Dies selbst dann nicht, wenn die Berufungsvorentscheidung der Bw. bzw. deren zur Empfangnahme befugten Vertretern iSd. § 13 Abs. 3 ZustellG, Arno K und Johannes K, durch Weiterleitung seitens der Steuerberatungskanzlei nachträglich zugekommen wäre, weil die Zustellung an einen falschen Empfänger einer Heilung nach § 7 ZustellG grundsätzlich unzugänglich ist (Ritz, BAO², § 7 ZustellG Rz 4; VwGH 8.4.1986, 86/04/0001; VwGH 27.4.1995, 93/17/0075; VwGH 29.5.1995, 93/17/0318).

Die Stellung eines zulässigen Vorlageantrages setzt nach dem Wortlaut des § 276 Abs. 2 BAO igF des AbgRmRefG unabdingbar eine Berufungsvorentscheidung voraus (VwGH 28.10.1997, 93/14/0146), Ritz, BAO – Handbuch § 276 S 193). Vorlageanträge gegen rechtlich nicht existent gewordene Berufungsvorentscheidungen sind demnach mit Bescheid als unzulässig zurückzuweisen. Da die Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2000 wegen des aufgezeigten, unheilbaren Zustellmangels gegenüber der Bw. keine Wirksamkeit entfaltet hat, war über den dagegen eingebrachten Vorlageantrag somit spruchgemäß zu entscheiden. Die gegenständliche Zurückweisung des Vorlageantrages stellt keine Entscheidung über die Berufung iSd § 292 BAO dar und ist daher von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht mit Amtsbeschwerde anfechtbar.

Linz, 4. Juni 2004