



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Z. und die weiteren Mitglieder OR Mag. P., Dkfm. W.P. und H.H. im Beisein der Schriftführerin FOI O. über die Berufung der M. GmbH, V., vertreten durch N. Steuerberatungsgesellschaft mbH., vom 7. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes S.V. vom 8. August 2005 betreffend Pfändung einer Geldforderung zur Sicherung (§§ 65, 71 AbgEO) nach der am 15. März 2007 in K., durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 8. August 2005 pfändete das Finanzamt auf Grund des Sicherstellungsauftrages vom 8. August 2005 wegen Abgaben iHv. €18.127.286,00 das Guthaben auf dem Bankkonto der Abgabenschuldnerin (im Folgenden: Bw.) bei der Bank für Kärnten und Steiermark. Die Gebühren und Barauslagen der Pfändung wurden iHv. € "0,00" ausgewiesen. In der dagegen eingebrachten Berufung vom 7. September 2005 führte die Bw., vertreten durch Frau Dr. E.M., aus, dass dem Bescheid keine Berechtigung zukomme. Die Abgabenbeträge wären aufgrund von Feststellungen des Betriebsprüfers während der noch laufenden abgabenbehördlichen Prüfung der Umsatzsteuer 2001 bis 2003 festgesetzt worden. Der Bw. sei bislang keine Möglichkeit eingeräumt worden, zur vermuteten Steuerpflicht Stellung zu nehmen. Sämtliche Umsätze wären ordnungsgemäß dokumentiert worden und fehle es an einer Grundlage für die Annahme der Steuerpflicht.

Die Bank teilte mit Schreiben vom 9.8.2005 mit, dass am Girokonto kein pfändbares Guthaben bestehe. Mit Schriftsatz vom 2.5.2006 führt die Bw. zu den Rechtsmitteln gegen die Pfändungsbescheide aus, dass über die Berufung nicht innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Frist entschieden wurde und Säumnis der Behörde vorliege. Auf die im Abgabenverfahren eingebrochenen Berufungen gegen die Abgabenfestsetzungsbesecheide vom 2.5.2006 wurde hingewiesen. Es handle sich um anhängige, offene Verfahren. Die Pfändung habe dazu geführt, dass die Bw. ihren Zahlungsverpflichtungen nicht mehr nachkommen könne. Auf den eingebrochenen Konkursantrag wurde hingewiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. August 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Begründet wurde die Berufungsvorentscheidung damit, dass die durchgeföhrten Pfändungen auf den Sicherstellungsauftrag von 8.8.2005 basieren. Im Vorlageantrag vom 17.8.2006 führte die Bw. aus, dass gegen den Sicherstellungsauftrag Berufung eingebrochen worden sei. Der Sicherstellungsauftrag sei nicht rechtskräftig und daher als rechtstaugliche Begründung für die Berufungsvorentscheidung nicht geeignet. Die Berufungsvorentscheidung weise daher nicht die gesetzlich normierten Voraussetzungen gemäß § 93 BAO auf. Beantragt wurde, den Bescheid ersatzlos zu beheben. Im Vorlageantrag rügte die Bw. die lange Verfahrensdauer. Die Bw. könne ihren Zahlungspflichten nicht mehr nachkommen. In der am 15. Mai 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass der Sicherstellungsauftrag mittels Berufung bekämpft werde und daher keine taugliche Begründung für den Pfändungsbescheid sein könne. Die Pfändungsbescheide würden nicht die gesetzlichen Bescheiderfordernisse im Sinne des § 93 BAO aufweisen. Das Finanzamt habe die Entscheidungsfrist von sechs Monaten nicht eingehalten. Dies zum Nachteil der Bw., deren Existenz durch die Aufrechterhaltung der Pfändung gefährdet sei.

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

*Gemäß § 65 Abs. 1 AbgEO erfolgt die Vollstreckung auf Geldforderungen des Abgabenschuldners mittels Pfändung derselben. Im Pfändungsbescheid sind die Höhe der Abgabenschuld und der Gebühren und Auslagenersätze (§ 26) anzugeben. Sofern nicht die Bestimmung des § 67 zur Anwendung kommt, geschieht die Pfändung dadurch, dass das Finanzamt dem Drittshuldner 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. Ihm ist aufzutragen, bei beschränkt pfändbaren Geldforderungen unverzüglich dem Drittshuldner allfällige Unterhaltpflichten und das Einkommen der Unterhaltsberechtigten bekannt zu geben.*

*Gemäß § 65 Abs. 3 AbgEO ist die Pfändung mit Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner als bewirkt anzusehen.*

*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 § 78 Abs. 2 AbgEO kann zur Sicherung nur die Pfändung und Verwahrung beweglicher körperlicher Sachen und die Pfändung grundbürgerlich nicht sichergestellter Geldforderungen und von Ansprüchen auf Herausgabe und Leistung beweglicher körperlicher Sachen vorgenommen werden.*

Gemäß § 78 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 (Absatz 1). Zur Sicherung kann nur die Pfändung und Verwahrung beweglicher körperlicher Sachen und die Pfändung grundbürgerlich nicht sichergestellter Geldforderungen und von Ansprüchen auf Herausgabe und Leistung beweglicher körperlicher Sachen vorgenommen werden (Absatz 2). Im Übrigen sind auf das finanzbehördliche Sicherungsverfahren die Bestimmungen des I. Teiles sinngemäß anzuwenden. Hinsichtlich der Gebühren und Kosten des Sicherstellungsverfahrens kann das Bundesministerium für Finanzen von den Grundsätzen des § 26 AbgEO (Gebühren und Auslagenersatz im Vollstreckungsverfahren) abweichende Anordnungen über die Voraussetzungen des Eintrittes der Zahlungspflicht treffen (Absatz 3).

Dem zitierten Gesetzeswortlaut folgend kommen als Vollstreckungshandlungen im finanzbehördlichen Sicherungsverfahren nur die Pfändung und Verwahrung beweglicher körperlicher Sachen und die Pfändung grundbürgerlich nicht sichergestellter Geldforderungen und von Ansprüchen auf Herausgabe und Leistung beweglicher körperlicher Sachen in Betracht. Damit wird klargestellt, dass das Sicherungsverfahren mit der Pfändung (bzw. Verwahrung) der im Gesetz erschöpfend aufgezählten Vermögenswerte eines Abgabenschuldners sein Ende findet und bei Pfändung von Geldforderungen insbesondere eine Überweisung an die Republik Österreich zur Einziehung unzulässig ist.

Die Pfändung einer Geldforderung zur Sicherung von Abgaben setzt gemäß § 78 Abs. 1 leg.cit. einen nach den Grundsätzen des § 232 BAO erlassenen Sicherstellungsauftrag voraus. Der Sicherstellungsauftrag ist somit Titel für das finanzbehördliche (und auch das gerichtliche) Sicherungsverfahren (§ 233 BAO). Zweck und Aufgabe des Sicherungsverfahrens ist es, dem Abgabengläubiger bereits in einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach

---

feststeht, aber noch nicht realisierbar ist, wegen drohender Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgabenschuldigkeiten ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Hereinbringung der Abgaben maßgebend ist, um dadurch die rechtlich erst später zulässige Durchsetzung des Abgabenanspruches zu gewährleisten.

Die Bw. wendet ein, es sei für den rechtmäßigen Erwerb des Pfandrechtes im Abgabensicherungsverfahren Voraussetzung, dass sowohl der zu sichernde Abgabenanspruch bereits rechtskräftig feststehe als auch, dass der der Pfändung zugrunde liegende Titel, also der Sicherstellungsauftrag, in Rechtskraft erwachsen sei. Daher mangle es dem Pfändungsbescheid an einer tauglichen Rechtsgrundlage. Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass diese Rechtsansicht nicht nur im Wortlaut des § 78 Abs. 1 AbgEO keine Deckung findet, sondern damit zutreffendenfalls auch der beschriebene Normzweck vereitelt wäre, da im Falle des Abwartenmüssens der Rechtskraft des Abgabenbescheides und/oder des Sicherstellungsauftrages wertvolle Zeit zur Sicherung des Pfandranges verloren ginge.

Damit der Zweck eines Sicherungsverfahrens als Sofortmaßnahme gewahrt ist, und zur Sicherung von Abgabenschuldigkeiten Pfandrechte rasch begründet werden können, fordert der Gesetzgeber gemäß § 232 BAO schon für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages daher nur das Vorliegen eines dem Grunde nach entstandenen Abgabenanspruches sowie das Vorliegen von gewichtigen Anhaltspunkten für dessen Höhe und für die drohende Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung beim Abgabenschuldner (VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045, 0046). Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist somit, bei Erfüllung der sonstigen tatbestandsmäßigen Voraussetzungen iSd. § 232 BAO selbst dann rechtmäßig, wenn die Abgabenschuld dem Ausmaß nach noch nicht feststeht (VwGH 11.12.1996, 96/13/0048).

Ebenso wäre es mit dem Normzweck des Sicherungsverfahrens aber auch unvereinbar, wenn für die Vornahme der Pfändung von Vermögenswerten des Abgabenschuldners die Rechtskraft des Sicherstellungsauftrages abgewartet werden müsste. § 78 Abs. 1 AbgEO sieht deshalb ausdrücklich vor, dass auf Grund eines Sicherstellungsauftrages Vollstreckungshandlungen zur Sicherung von Abgaben schon vor Eintritt der Rechtskraft oder vor Ablauf der für die Leistung bestimmten Frist angeordnet werden können. Schlussfolgernd daraus kann auch die auf einem Sicherstellungsauftrag basierende Pfändung von Vermögenswerten des Abgabenschuldners als Vollstreckungshandlung zur Sicherung der Abgabenschuld rechtmäßigerweise nur zwischen Erlassung des Sicherstellungsauftrages (Titel für die Sicherungsmaßnahme) und Eintritt der Abgabenvollstreckbarkeit (Ende des Sicherungszeitraumes) vorgenommen werden.

---

Im Übrigen wird im gegebenen Zusammenhang auch auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung hingewiesen, wonach die Pfändung einer Forderung zur Sicherstellung einer Abgabe durch Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner bereits vollzogen werden kann, noch ehe der Sicherstellungsauftrag dem Abgabenschuldner überhaupt zugestellt worden ist (VwGH 12.12.1952, 2572/50 = VwSlg 687 F; Liebeg, Kommentar zur AbgEO § 78 Tz 7, Orac 2001). Durch dieses Erkenntnis wird verdeutlicht, dass die Forderungspfändung zur Sicherung einer Abgabenschuld nur die Erlassung eines entsprechenden Sicherstellungsauftrages, nicht aber dessen bereits vollzogene Zustellung an den Abgabenschuldner, geschweige denn dessen Rechtskraft bedingt. Angesichts dieser Ausführungen erweisen sich die konkreten Rechtsmitteleinwände daher als haltlos.

Insoweit das vorliegende Berufungsvorbringen auch die Rechtmäßigkeit des Abgabenanspruches und des Sicherstellungsbescheides angreift, ist darauf hinzuweisen, dass auf diese Einwände anlässlich der gegenständlichen Rechtsmittelentscheidung über den Pfändungsbescheid nicht (mehr) einzugehen ist, weil die materielle Richtigkeit der der Vollstreckungshandlung zugrunde liegenden Abgabenschuld sowie die des ihr zugrunde liegenden Titels in den Berufungsverfahren betreffend Abgabenanspruch und Sicherstellungsauftrag und nicht im Berufungsverfahren gegen den Pfändungsbescheid zu prüfen ist (VwGH 26.7.1995, 94/15/0228). Die konkreten Einwände des Bw. waren mittlerweile bereits Gegenstand der Überprüfung im Berufungsverfahren über den Sicherstellungsauftrag.

Dem angefochtenen, nunmehr entscheidungsgegenständlichen Pfändungsbescheid vom 8. August 2005 liegt auf Grund abweisender Berufungsentscheidung betreffend den Sicherstellungsauftrag vom 8. August 2005 somit ein rechtmäßig erlassener Titel zugrunde.

Wie bereits eingangs ausgeführt geschieht die Sicherung einer Geldforderung eines Abgabenschuldners durch Pfändung. Eine Verwertung der gepfändeten Geldforderung ist im Sicherungsverfahren unzulässig. Abgesehen vom Vorliegen eines nach den Grundsätzen des § 232 BAO erlassenen Sicherstellungsauftrages, wovon im Berufungsfall auf Grund abweisender Berufungsentscheidung vom 15. März 2007 betreffend den Sicherstellungsauftrag vom 8. 8 2005 auszugehen ist, setzt die Pfändung einer Geldforderung zur Sicherstellung von Abgaben einen den vorstehenden Anordnungen entsprechenden Pfändungsbescheid und im Zeitpunkt der Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner zumindest eine dem Grunde nach entstandene Geldforderung voraus (Reeger - Stoll, Abgabenexekutionsordnung, S 155; OGH 16.6.11959, 3 Ob 204/59). Da die Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner somit der konstitutive Akt der Pfandrechtsbegründung ist (VwGH 22.3.1991, 90/13/0113, 0114, 0115), wogegen die Zustellung des entsprechenden Verfügungsverbotes an den Abgabenschuldner nur deklarative

---

Wirkung hat (Liebeg, Abgabenexekutionsordnung, § 65 Tz 17; VwGH 19.1.1988, 85/14/0021), kommt erstgenannter Zustellung somit im Hinblick auf die Frage, ob ein Pfandrecht wirksam begründet wurde oder nicht, regelmäßig entscheidende Bedeutung zu. War die Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner nämlich rechtsunwirksam, dann wurde damit wegen Fehlens des konstitutiven Aktes auch kein entsprechendes Pfandrecht begründet. Laut Gesetzesauftrag ist das Zahlungsverbot dem Drittschuldner auch im finanzbehördlichen Sicherungsverfahren zu eigenen Handen zuzustellen (vgl. § 78 Abs. 3 erster Satz iVm. § 65 Abs. 2 zweiter Satz AbgEO). Im vorliegendem Fall hat die Abgabenbehörde den Pfändungsbescheid vom 8. August 2005 eigenhändig dem Drittschuldner zugestellt. Die Bank teilte der Abgabenbehörde mit, dass ein pfändbares Guthaben am Girokonto nicht besteht. Damit ging die Pfändung von Vornherein ins Leere, weil ein pfändbares Guthaben nicht bestanden hat. Aufgrund dieser Feststellung konnte sich die Bw. jedoch auch nicht beschwert erachten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 24. April 2007