



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Regine Linder, Kommerzialrat Gottfried Hochhauser und Gerhard Mayerhofer im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Michael Prager, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Seilergasse 9, vom 17. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling, vertreten durch AD Werner Hackl, vom 19. Juni 2006 betreffend Pfändung einer Geldforderung (§ 65 AbgEO) nach der am 27. März 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

### Entscheidungsgründe

Am 14. Juni 2006 erließ das Finanzamt einen Sicherstellungsauftrag zur Sicherung der für das Jahr 2002 in Höhe von € 1.432.496,00 nachzufordernden Umsatzsteuer. Begründend wurde ausgeführt, dass sich die Abgabennachforderung aus der Nichtanerkennung von Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen der Firma G-GmbH ergeben würde. Es handle sich dabei ausschließlich um Vorsteuern aus jenen Lieferungen, welche in der Folge an die Firma C-Ltd., weiterfakturiert worden wären.

Die Einbringung der gegenständlichen Abgabe scheine deshalb gefährdet, da die Berufungswerberin (Bw.) weder über Anlage- noch über Umlaufvermögen in nennenswertem Umfang

verfüge. Es handle sich um eine reine Vertriebsorganisation, die in angemieteten Räumen betrieben werde und seit Beginn des Jahres 2006 auch kein eigenes Warenlager in Österreich unterhalte. Zudem würden die Abgabenerklärungen der letzten Jahre sinkende Umsätze und hohe ertragsteuerliche Verluste ausweisen.

Darauf basierend pfändete das Finanzamt mit Bescheid vom 19. Juni 2006 das auf dem Abgabenkonto der Bw. in Höhe von € 80.780,94 bestehende Guthaben, indem dem Finanzamt eine Zahlung an die Bw. untersagt wurde. Ebenfalls mit Bescheid vom 19. Juni 2006 wurde auch die Bw. von der Pfändung ihres Abgabenguthabens in Kenntnis gesetzt und ihr dabei jegliche Verfügung über die gepfändete Forderung untersagt.

Gegen den erstgenannten Pfändungsbescheid erhob die Bw. am 17. Juli 2006 rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung und brachte vor, dass auch gegen den der Pfändung zugrundeliegenden Sicherstellungsauftrag die Berufung eingebracht worden wäre. Gegen die Förderungspfändung im finanzbehördlichen Verfahren stehe dem Abgabenschuldner – ungeachtet der Rechtsmittelbeschränkung im § 77 Abs. 1 Z 1 AbgEO – ein Rechtsmittel zu (VwGH 97/15/0031, 84/13/0071). Der im zweiten Satz des § 65 Abs. AbgEO genannte Pfändungsbescheid wäre mit Berufung uneingeschränkt bekämpfbar (VwGH 95/13/0274).

Bei der Bewilligung der Exekution hätte die Vollstreckungsbehörde eine allfällige inhaltliche Rechtswidrigkeit des Exekutionstitels nicht zu berücksichtigen (VwGH 93/06/0034). Sehr wohl aber hätte sie zu prüfen, ob der dem Vollstreckungsverfahren zugrundeliegende Exekutionstitel sämtliche formalen Erfordernisse erfüllen würde.

Gemäß § 233 Abs. 1 BAO wäre der Sicherstellungsauftrag Grundlage für das finanzbehördliche und gerichtliche Sicherungsverfahren. Dies hätte zur Konsequenz, dass in vollstreckungsrechtlichen Fragen nicht nur verwaltungsbehördliche und verwaltungsgerichtliche Entscheidungen zu berücksichtigen wären, sondern auch die Judikatur der ordentlichen Gerichte. Der Oberste Gerichtshof hätte bereits wiederholt verdeutlicht, dass nur Sicherstellungsaufträge, die den gesetzlich vorgeschriebenen Inhalt aufweisen würden, Grundlage eines Sicherungsverfahrens sein könnten (RIS-Justiz RS0053384).

Die Inhaltserfordernisse für Sicherstellungsaufträge würden sich zum Einen aus § 232 BAO, insbesondere aus dessen Abs. 2, zusätzlich aber auch aus § 93 Abs. 3 lit. a BAO iVm § 232 Abs. 1 BAO ergeben (siehe *Stoll*, BAO III 2397f), wonach der Bescheid eine Begründung zu enthalten hätte, wenn er von Amts wegen erlassen werde. Außerdem könnte ein Sicherstellungsauftrag nur dann erlassen werden, sobald der Tatbestand verwirklicht wäre, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen würden. Im Sicherstellungsauftrag wäre zwar nicht über das endgültige Ausmaß der Abgabenschuld abzusprechen, wohl aber über die

Verwirklichung des Tatbestandes, an den die Abgabepflicht genüpfte werde (VwGH 90/13/0074; *Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 232 Rz 8).

Der Oberste Gerichtshof hätte in seiner Entscheidung 1 Ob 30/86 folgendes dargelegt:

*Bei förmlichen Entscheidungen trifft das Vollzugsorgan eine besondere Begründungspflicht, die ihm die rechtlich schlüssige und rechtsmethodisch einwandfreie Darlegung aufträgt, inwieweit die getroffene Entscheidung durch das Gesetz angeordnet ist. Eine – so wie hier – von Amts wegen zu treffende Entscheidung ist zu unterlassen, wenn sie sich nicht einwandfrei begründen lässt. Sie kann insbesondere nicht durch späteren Wissenstand gerechtfertigt werden. Diese Grundsätze sind für das Abgabenverfahren ganz allgemein im § 93 Abs. 3 lit. a BAO und für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages im Besonderen im § 232 Abs. 2 lit. b BAO festgehalten. Die Begründung muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrundegelegt wurde und aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass dieser Sachverhalt vorliegt. Die Tatsachenfeststellungen sind so zu treffen, dass an Hand der Begründung geprüft werden kann, ob und inwieweit die Ermittlungen und deren Auswertungen in einem einwandfreien Verfahren zustande gekommen sind und die zur Annahme des dem Bescheid zugrundeliegenden Sachverhaltes führenden Schlussfolgerungen den Erfahrungen des Lebens und den Denkgesetzen entsprechen.*

Für das Exekutionsverfahren würde das bedeuten, dass die Vollstreckungsbehörde zwar nicht die inhaltliche Richtigkeit der Begründung des Sicherstellungsauftrages zu prüfen hätte, sehr wohl aber in formaler Hinsicht, ob das Vorliegen der in § 232 Abs. 1 BAO normierten formellen Voraussetzungen der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages überhaupt irgendwie begründet wäre.

Der dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende Sicherstellungsauftrag gebe zwar zu erkennen, dass es beabsichtigt wäre, gewisse Vorsteuern nicht anzuerkennen. Mit keinem Wort werde jedoch erwähnt, auf Grund welchen Tatbestandes iSd § 232 Abs. 1 BAO diese Vorsteuern nicht anerkannt werden. Wäre eine solche Begründung vorhanden, so wäre diese im Sinne der VwGH-Entscheidung 93/06/0034 von der Vollstreckungsbehörde nicht auf ihre inhaltliche Richtigkeit zu prüfen. Fehle die Begründung zur Tatbestandsverwirklichung allerdings komplett, so stelle der Sicherstellungsauftrag im Sinne der wiedergegebenen Entscheidungen keinen tauglichen Exekutionstitel dar.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass die Pfändung einer Geldforderung zur Sicherung von Abgaben gemäß § 78 Abs. 1 leg.cit. (gemeint wohl: AbgEO) einen nach den Grundsätzen des § 232 BAO erlassenen Sicherstellungsauftrag voraussetzen würde.

Der Sicherstellungsauftrag wäre somit Titel für das finanzbehördliche (und auch das gerichtliche) Sicherungsverfahren, dessen Zweck und Aufgabe es wäre, dem Abgabengläubiger bereits in einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststehen würde, aber noch nicht realisierbar wäre, 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 wäre, um dadurch die rechtlich erst später zulässige Durchsetzung des Abgabenanspruches zu gewährleisten.

Aus der Natur der Sofortmaßnahme (VwGH 17.12.1996, 95/14/0130) ergebe sich, dass ein entsprechend ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich wäre, da der Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid wäre. In der Begründung des Sicherstellungsauftrages wären neben der Höhe der Abgabenschuld vor allem die Gründe, aus denen sich die Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringung ergeben würde, anzuführen. Diese Angaben wären im Sicherstellungsauftrag vom 14. Juni 2006 auch ausreichend angeführt.

Insoweit das vorliegende Berufungsvorbringen die Rechtmäßigkeit des Sicherstellungsauftrages angreifen würde, wäre darauf hinzuweisen, dass auf diese Einwände anlässlich der gegenständlichen Rechtsmittelentscheidung über den Pfändungsbescheid nicht einzugehen wäre, weil die materielle Richtigkeit der der Vollstreckungshandlung zu Grunde liegenden Abgabenschuld sowie die des ihr zu Grunde liegenden Titels in den Berufungsverfahren betreffend Sicherstellungsauftrag und nicht im Berufungsverfahren gegen den Pfändungsbescheid zu prüfen wäre (VwGH 26.7.1995, 94/15/0228).

Damit der Zweck eines Sicherungsverfahrens als Sofortmaßnahme gewahrt wäre und zur Sicherung von Abgabenschuldigkeiten Pfandrechte rasch begründet werden könnten, würde 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 wichtigen Anhaltspunkten für dessen Höhe und für die drohende Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung beim Abgabenschuldner fordern (VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0046).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages wäre somit gemäß § 232 BAO selbst dann rechtmäßig, wenn der Abgabenbescheid zu diesem Zeitpunkt wegen noch offener Rechtsmittelfrist oder Berufungsanhängerlichkeit noch nicht in Rechtskraft erwachsen wäre (VwGH 11.12.1996, 96/13/0048).

Mit Schreiben vom 10. November 2006 beantragte die Bw. der Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Berufungssenat.

In der am 27. März 2008 durchgeführten Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend vor, dass eine Begründung des Sicherstellungsauftrages komplett fehle, die Argumentationen der Abgabenbehörde nicht einheitlich wären und zeigen würden, dass hier selbst der Abgabenbehörde nicht klar wäre, worauf man sich in der Begründung stützen solle. Der Sicherstellungsauftrag stelle daher keinen tauglichen Exekutionstitel dar.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass der Sicherstellungsauftrag sehr wohl eine Begründung enthalte und die Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag mittlerweile mit Berufungsentscheidung vom 28.8.2007 abgewiesen worden wäre.

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

*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 grundbücherlich 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).*

Die Pfändung einer Geldforderung zur Sicherung von Abgaben setzt gemäß § 78 Abs. 1 AbgEO 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.

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 wichtigen 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).

Mit dem Normzweck des Sicherungsverfahrens wäre es 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 angeordnet werden können.

Insoweit das vorliegende Berufungsvorbringen auch die Rechtmäßigkeit 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 zu Grunde liegenden Abgabenschuld sowie die des ihr zu Grunde liegenden Titels in den Berufungsverfahren betreffend Sicherstellungsauftrag und nicht im Berufungsverfahren gegen den Pfändungsbescheid zu prüfen ist (VwGH 26.7.1995, 94/15/0228). Die konkreten Einwände der Bw. waren mittlerweile bereits Gegenstand der Überprüfung im Berufungsverfahren über den Sicherstellungsauftrag, haben sich jedoch aus den in der Berufungsentscheidung vom 28. August 2007 zur Zahl RV/0111-K/07 dargestellten Entscheidungsgründen als erfolglos erwiesen.

Dem weiters angefochtenen, nunmehr entscheidungsgegenständlichen Pfändungsbescheid vom 19. Juni 2006 liegt auf Grund dieser abweisenden Berufungsentscheidung betreffend den Sicherstellungsauftrag vom 14. Juni 2006 somit ein rechtmäßig erlassener Titel zu Grunde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.