



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Z. und die weiteren Mitglieder Mag. P., Dkfm. W.P. und H.H. im Beisein der Schriftführerin FOI C.O. über die Berufung der M. GmbH, vertreten durch N. Steuerberatungsgesellschaft mbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes S.V., vertreten durch OR M.S., vom 8. August 2006 betreffend Pfändung einer Geldforderung zur Sicherung nach der am 15. März 2007 in Klagenfurt 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 in Höhe von € 18.127.286,00 das Guthaben auf dem Bankkonto der Abgabenschuldnerin M. GmbH Nr. 00001. bei der Bank.X. Am Konto besteht ein Guthaben iHv. € 244.505,50. In der dagegen rechtzeitig eingebrochenen Berufung vom 7.9.2005 führt die Bw., vertreten durch Frau Dr. E.M., aus, dass diesem Bescheid keine Berechtigung zukomme. Die Abgabenbeträge wären aufgrund von Feststellungen des Betriebsprüfungsorganes 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.

Mit Eingabe vom 2.5.2006 führt die Bw. zu den Berufungen gegen den Sicherstellungsauftrag und die Rechtsmittel gegen die Pfändungsbescheide gegenüber der Bank.X und B. aus, dass

über die Berufung nicht innerhalb der gesetzlich vorgesehen Frist entschieden wurde und Säumnis der Behörde vorliege. Auf die im Abgabenverfahren eingebrochenen Berufungen gegen die Abgabenfestsetzungsbescheide vom 2.5.2006 wurde hingewiesen. Es handle sich daher um offene Verfahren. Die Pfändung habe dazu geführt, dass die Bw. ihren Zahlungsverpflichtungen nicht mehr nachkommen könne. Auf den eingebrochenen Konkursantrag wurde hingewiesen. Die Abgabenbehörde hätte im Falle einer Konkurseröffnung die voreilige wirtschaftliche Vernichtung des Klienten zu verantworten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. August 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Begründet wurde die Berufungsvorentscheidung damit, dass die durchgeführten 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 nicht als rechtstaugliche Begründung für die Berufungsvorentscheidung 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 und die Tatsache, dass die Bw. ihren Zahlungspflichten nicht mehr nachkommen könne.

In der mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter nochmals eingehend im Sinne der bisherigen schriftlichen Eingaben aus und hob hinsichtlich der Pfändungsbescheide hervor, 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 gesetzliche 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 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. Ihm ist aufzutragen, bei beschränkt pfändbaren Geldforderungen unverzüglich dem

Drittschuldner 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 der Abgabenbescheid zu diesem Zeitpunkt wegen noch offener Rechtsmittelfrist oder Berufungsabhängigkeit noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist (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.

Für die Durchführung der Sicherung einer Geldforderung gelten auf Grund des Verweises im dritten Absatz des § 78 AbgEO auf den I. Teil dieses Bundesgesetzes (§§ 4 bis 77 AbgEO) die im finanzbehördlichen Vollstreckungsverfahren anzuwendenden Grundsätze. Gemäß § 65 Abs. 1 zweiter Satz AbgEO sind im Bescheid betreffend Pfändung einer Geldforderung die Höhe der Abgabenschuld und der auf Grund der Pfändung entstandenen Gebühren und Auslagenersätze (§ 26 AbgEO) anzugeben. Sofern nicht die - im Berufungsfall nicht in Betracht kommende - Bestimmung des § 67 leg.cit. zur Anwendung kommt, erfolgt 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. Nach Absatz 2 leg.cit. ist dem Drittschuldner und dem Abgabenschuldner mitzuteilen, dass die Republik Österreich ein Pfandrecht an der betreffenden Forderung erworben hat. Die Zustellung des Zahlungsverbotes ist zu eigenen Händen vorzunehmen. Gemäß Absatz 3 leg.cit. ist die Pfändung der Geldforderung mit der Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner als bewirkt anzusehen. Der Pfändungsbescheid kann sowohl vom Drittschuldner (§ 65 Abs. 4 AbgEO) als auch vom Abgabenschuldner (kein Rechtsmittelaußchluss laut diesbezüglich erschöpfender Aufzählung im § 77 AbgEO) angefochten werden (VwGH 27.8.1998, 95/13/0274).

Abgesehen vom Vorliegen eines nach den Grundsätzen des § 232 BAO erlassenen Sicherstellungsauftrages, wovon im Berufungsfall auf Grund abweisender Berufungsentscheidung betreffend den Sicherstellungsauftrag vom 8. August 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 Händen 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 als Rsa - Sendung (Formular 3 der Zustellformularverordnung 1982), dem Drittschuldner zugestellt. Auf Grund wirksamer Zustellung des Zahlungsverbotes hat die Republik Österreich somit im finanzbehördlichen Sicherungsverfahren gegen den Bw. an diesem Tag ein Pfandrecht an dessen Bankguthaben iHv. etwa € 240.000,-- rechtswirksam erworben. Der gegenständlichen Forderungspfändung bzw. dem bekämpften

Pfändungsbescheid haftet aus dargestellten Entscheidungsgründen insgesamt daher keine Rechtswidrigkeit an, weshalb der dagegen eingebrachten Berufung spruchgemäß keine Folge zu geben war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 24. April 2007