



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die von der Stb eingebrachten Berufung der Bw, nunmehr vertreten durch MV, vom 12. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes XYZ vom 13. August 2007 betreffend Pfändung einer Geldforderung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 7. Juli 2005 wurde die Sicherstellung von Abgabenschuldigkeiten der Bw. iHv insgesamt 2,281.000,00 € angeordnet.

Mit Bescheid vom 13. August 2007 pfändete das Finanzamt XYZ das auf dem Abgabenkonto der Bw. beim Finanzamt XYZ zu StNr. 123/4567 ausgewiesene Abgabenguthaben mit Betrag von 44.156,38 € durch Erlassung eines Zahlungsverbotes an das Finanzamt XYZ. Gleichzeitig wurde der Bw. mit Verfügungsverbot vom 13. August 2007 jede Verfügung über die gepfändete Forderung sowie die Einziehung der Forderung untersagt. In der Folge wurde das gepfändete Guthaben in Verwahrung verrechnet.

In der Berufung vom 12. September 2007 gegen den Bescheid über die Pfändung einer Geldforderung wurde vorgebracht, dass am 14. Mai 2007 elektronisch die Umsatzsteuervoranmeldung März 2007 iHv 51.212,31 € eingereicht worden sei.

Am 15. Mai 2007 sei eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für März 2007 iHv 6.472,31 € nachweislich (beim Finanzamt eingelangt am 16. Mai 2007) eingereicht worden.

Am 25. Mai 2007 sei die berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung auf dem Abgabenkonto gebucht worden. Am 29. Mai 2007 sei diese jedoch seitens der Finanzbehörde auf die

ursprüngliche Umsatzsteuervoranmeldung korrigiert worden. Die ordnungsgemäße Berichtigung seitens der Finanzbehörde sei erst am 9. August 2007 gebucht worden. Somit habe die Bw. am 2. Juli 2007 einen zu Unrecht bestehenden Gesamtrückstand bezahlt. Es werde daher der Antrag auf ersatzlose Aufhebung des Bescheides gestellt und die Anrechnung des Guthabens iHv 44.156,38 € auf den aktuellen Rückstand beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 78 AbgEO kann aufgrund 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 (Abs. 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 und körperlicher Sachen vorgenommen werden (Abs. 2). Im Übrigen sind auf das finanzbehördliche Sicherungsverfahren die Bestimmungen des I. Teiles sinngemäß anzuwenden. Hinsichtlich der Gebühren und Kosten des Sicherungsverfahrens kann das Bundesministerium für Finanzen von den Grundsätzen des § 26 AbgabenEO (Gebühren und Auslagenersatz im Vollstreckungsverfahren) abweichende Anordnungen über die Voraussetzungen des Eintrittes der Zahlungspflicht treffen (Abs. 3).

Dem zitierten Gesetzeswortlaut folgend kommen als Vollstreckungshandlungen im finanzbehördlichen Sicherungsverfahren nur die Pfändung und Verwahrung beweglicher körperlicher Sachen und die Pfändung grundbücherlich nicht sichergestellter Geldforderungen 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 Sicherstellungsauftrages voraus. Der Sicherstellungsauftrag ist somit Titel für das finanzbehördliche (und auch das gerichtliche) Sicherungsverfahren. 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, und dadurch die

rechtlich erst später zulässige Durchsetzung des Abgabensanspruches zu gewährleisten. Die Rechtskraft des Sicherstellungsauftrages ist nicht notwendig. Dies findet nicht nur im Wortlaut des § 78 Abs. 1 AbgEO Deckung, sondern wäre ansonsten auch der beschriebenen Normzweck vereitelt, 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 gewährt 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 Abgabensanspruches sowie das Vorliegen von gewichtigen Anhaltspunkten für dessen Höhe und für die drohende Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung beim Abgabenschuldner. Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist somit, wobei an dieser Stelle zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Begründung in der Berufungsentscheidung vom 4. März 2009 zur Zahl RV/1402-L/07 verwiesen wird, bei Erfüllung der sonstigen tatbestandsmäßigen Voraussetzungen im Sinne des § 232 BAO selbst dann rechtmäßig, wenn der Abgabenbescheid noch nicht erlassen ist.

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 aufgrund eines Sicherstellungsauftrages Vollstreckungshandlung zur Sicherung von Abgaben schon vor Eintritt der Rechtskraft oder vor Ablauf der für die Leistung bestimmten Frist angeordnet werden können.

Aufgrund des Sicherstellungsauftrages vom 3. August 2005 war die Abgabenbehörde daher grundsätzlich zur Vornahme einer Pfändung einer Geldforderung berechtigt. 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 aufgrund des Verweises im 3. Abs. des § 78 AbgEO auf den I. Punkt Teil dieses Bundesgesetzes 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 aufgrund der Pfändung entstandenen Gebühren- und Auslagenersätze (§ 26 AbgEO) anzuzeigen. 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 Abs. 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 Abs. 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 als auch vom Abgabenschuldner angefochten werden.

Abgesehen vom Vorliegen eines nach den Grundsätzen des § 232 BAO erlassenen Sicherstellungsauftrages, wovon im Berufungsfall aufgrund abweisender Berufungsentscheidung vom 4. März 2008 betreffend den Sicherstellungsauftrag vom 3. 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. Dem Sicherstellungsauftrag bzw. der diesbezüglichen Berufungsentscheidung ist zu entnehmen, dass Abgabenverbindlichkeiten iHv 2,281.000,00 € dem Grunde nach entstanden sind. Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 13. August 2007 ordnete das Finanzamt XYZ gegenüber dem Finanzamt XYZ die Pfändung des am Abgabenkonto StNr. 123/4567 für die Bw. im Umfang von 44.156,38 € ausgewiesenen Abgabenguthabens an. Dieses Guthaben gegenüber der Republik Österreich war aufgrund der Richtigstellung der Verbuchung einer Umsatzsteuervoranmeldung für März 2007 entstanden. Der bekämpfte Pfändungsbescheid enthält außer der Höhe der zu sichernden Abgabenschuld der Bw. (2,281.000,00 €), der Bezeichnung der Art und Höhe der von der Pfändungsmaßnahme betroffenen Geldforderung (Abgabenguthaben iHv 44.156,38 €) und dem Hinweis, dass das Abgabenguthaben der Bw. (Geldforderung) damit gepfändet ist, auch das Zweitverbot gegenüber dem Finanzamt XYZ, dass aus dem Guthaben der Bw. ab sofort keine Zahlungen mehr an diese vorgenommen werden dürfen. Angesichts dieser Bescheidangaben, des schon existent gewesenen Abgabenguthabens der Bw. und des vorgelegten Sicherstellungsauftrages (Titel) erweist sich der bekämpfte Pfändungsbescheid somit als gesetzeskonform iSd. § 78 iVm. § 65 Abs. 1 und 2 erster Satz AbgEO. Dies ungeachtet dessen, dass ihm entgegen § 65 Abs. 1 zweiter Satz AbgEO Feststellungen zur Höhe der Pfändungsgebühren für diese Sicherungsmaßnahme fehlen. Aufgrund der bereits zitierten Anordnung des § 78 Abs. 3 AbgEO war es nämlich zulässig, dass das Finanzamt aus Anlass dieser Vollstreckungshandlung zur Sicherung von Abgaben von entsprechenden Feststellungen vorerst absah und mit der Vorschreibung der Pfändungsgebühr bis zum Feststehen der tatsächlichen Höhe der sichergestellten Abgabenschuld zuwartet.

Seitens des damaligen Vertreters der Bw. wurde eingewendet, dass die Bw. einen zu Unrecht bestehenden Gesamtrückstand bezahlt hätte. Aktenkundig gehen beide Parteien vom Bestehen eines Guthabens der Bw. per 13. August 2007 aus. Die Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner bildet den konstitutiven Akt, mit dem das Pfandrecht zu Gunsten der Republik Österreich (des betreibenden Gläubigers) begründet wird, weshalb der Zustellung des Verfügungsverbotes an den Abgabenschuldner nur deklarative Wirkung zukommt. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 27. März 2003 mit Zahl 2000/15/0067 ausgesprochen, dass ein Rückzahlungsantrag nach § 239 BAO, der ein gepfändetes Guthaben betrifft, abzuweisen ist. Aus den gleichen Gründen kann einem Antrag, ein gepfändetes Guthaben auf den aktuellen Rückstand anzurechnen, nicht Rechnung getragen werden. Am Abgabenkonto der Bw. wurde am 25. Mai 2007 die korrekte Umsatzsteuerzahllast für März 2007 iHv 6.472,31 € verbucht. Am 29. Mai 2007 wurde die am 14. Mai 2007 offensichtlich unrichtig berechnete Umsatzsteuervorauszahlung für März 2007 iHv 51.212,31 € verbucht, wodurch eine zusätzliche Belastung an Umsatzsteuer für März 2007 iHv 44.740,00 € entstand. Diese Abgabenschuld wurde durch die Überweisungen vom 25. Mai 2007, 31. Mai 2007 und 2. Juli 2007 bzw. durch die Gutschrift betreffend Umsatzsteuer Mai 2007 vom 29. Juni 2007 entrichtet. Die nunmehr pfändungsgegenständliche Gutschrift entstand durch die Richtigstellung der Umsatzsteuer für März 2007 mit Buchung vom 9. August 2007. Das dadurch entstandene Guthaben iHv 44.740,00 € wurde um 583,62 € (Kammerumlage 4 – 6/2007) vermindert und schließlich der Betrag von 44.156,38 € gepfändet. Auch Gutschriften in Zusammenhang mit Umsatzsteuervoranmeldungen sind nach § 215 BAO zu behandeln. Diese Bestimmung regelt die Voraussetzungen der Verfügbarkeit des Abgabegläubigers und des Abgabepflichtigen über ein gemäß den Verrechnungsbestimmungen der §§ 213 f BAO zustande gekommenes Guthaben. Über ein solches Guthaben hat zunächst die Abgabenbehörde nach den Regeln des Abs. 1 bis 3 des § 215 BAO zwingend zu verfügen. Demnach sind mit Guthaben vorrangig fällige Abgabenschuldigkeiten des Abgabepflichtigen zu verrechnen, die bei derselben Abgabenbehörde bestehen (hier: Kammerumlage 4 – 6/2007 mit Fälligkeit 16. August 2007). In zweiter Linie kommt dann die Verrechnung mit bei anderen Finanz- oder Zollämtern bestehenden fälligen Abgabeschuldigkeiten in Betracht. Ein gemäß § 215 Abs. 1 bis 3 BAO nicht mehr der Disposition des Abgabengläubigers zugängliches Guthaben unterliegt nach dem Abs. 4 dieser Bestimmung der Verfügungsmacht des Abgabepflichtigen und unterliegt auch dem Zugriff seiner öffentlichen oder privaten Gläubiger.

Nach Ausweis des Verwaltungsaktes bestand per 13. August 2007 ein, solcher Art zustande gekommenes, Guthaben der Bw. iHv 44.156,38 €. Dieses Guthaben wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 13. August 2007 gepfändet und ein Zahlungsverbot erlassen.

Schließlich ist in diesem Fall auf § 214 Abs. 1 BAO hinzuweisen: "In den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebärung sind Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im Folgenden nichts anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen. Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen." Aus der in Rede stehenden kontokorrentmäßigen Verbuchung der Abgabengebarung sowie aus der im § 214 Abs. 1 BAO getroffenen Anordnung, dass die Verrechnung und sonstigen Gutschriften auf die ältesten "verbuchten" Abgabenschuldigkeiten vorzunehmen ist, ergibt sich, dass ein für das Abgabenkonto ausgewiesenes Guthaben nur mit verbuchten Abgabenschuldigkeiten verrechnet werden kann. Außer der Kammerumlage für den Zeitraum 4 – 6/2007 waren jedoch am Abgabenkonto der Bw. keine Abgabenschuldigkeiten verbucht, auf die das Guthaben hätte verrechnet werden können. Da am 13. August 2007 keine fälligen Abgabenschuldigkeiten am Abgabenkonto der Bw. verbucht waren, war die Abgabenbehörde erster Instanz zur Pfändung dieses Guthabens berechtigt.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 17. März 2009