



GZ. RV/0831-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Dr. Josef Mayrl, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau betreffend Pfändung einer Geldforderung vom 11. Oktober 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **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.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 11. Oktober 2000 wurde der Bw. als ehemaliger Geschäftsführer der T-GmbH, über deren Vermögen am 14. Februar 2000 das Konkursverfahren eröffnet worden war, gemäß § 9 BAO iVm. § 80 BAO zur Haftung für bei der Gesellschaft rückständige und voraussichtlich uneinbringliche Abgabenschuldigkeiten iHv. 623.677,00 S herangezogen. Nach

den zur wirtschaftlichen Situation vorgelegenen Ermittlungsergebnissen war der Bw. im Bescheiderlassungszeitpunkt auf Grund persönlicher Haftungen für Kredite der T-GmbH überschuldet, und sein laufendes Pensionseinkommen wegen Unterhaltsexekution auf das gesetzliche Existenzminimum herabgesetzt. Als einziger verwertbarer Vermögenswert schien zu diesem Zeitpunkt auf dem persönlichen Abgabenkonto des Bw. beim Finanzamt S – L ein Abgabenguthaben iHv. 106.851,00 S auf, das am 4. Oktober 2000 durch die Einkommensteuerveranlagung für 1998 entstanden war.

Gestützt auf diese Sachlage erließ das Finanzamt gleichfalls am 11. Oktober 2000 für den Bw. auch einen Sicherstellungsauftrag zur Sicherung der haftungsgegenständlichen Abgaben iHv. 623.677,00 S. Gleichzeitig pfändete es mit Bescheid vom 11. Oktober 2000 das genannte Abgabenguthaben, indem dem Finanzamt S – L eine Zahlung aus diesem Guthaben an den Bw. untersagt und mitgeteilt wurde, dass der Bw. Abgaben iHv. 110.000,00 S schulde. Zu den für diese Pfändung angefallenen Gebühren und Barauslagen wurden im konkreten Pfändungsbescheid keine Feststellungen getroffen.

Ebenfalls mit Bescheid vom 11. Oktober 2000 wurde auch der Bw. von der Pfändung seines Abgabenguthabens beim Finanzamt S – L zugunsten der Republik Österreich in Kenntnis gesetzt, und ihm dabei jegliche Verfügung über die gepfändete Forderung untersagt. Der Haftungsbescheid, der Sicherstellungsauftrag und das Verfügungsverbot samt Pfändungsbescheid je vom 11. Oktober 2000 wurden mittels einer Rsa-Sendung versendet und dem Bw. am 16. Oktober 2000 laut Rückschein gleichzeitig persönlich zugestellt. Den Forderungs-pfändungsbescheid an das Finanzamt S – L versandte die bescheiderlassende Erstbehörde mittels Rsb-Brief. Dieser wurde laut Rückschein am 12. Oktober 2000 von einem zur Übernahme von Rsb-Sendungen legitimierten Postbevollmächtigten des Finanzamtes S – L übernommen. Das gepfändete Abgabenguthaben iHv. 106.851,00 S wurde am 16. Oktober 2000 vom Abgabenkonto des Bw., St.Nr. xy, auf ein Verwahrungskonto beim Finanzamt S – L umgebucht, wo es bis dato erliegt. Von dieser Umbuchung wurde der Bw. mittels am selben Tag erstellter Buchungsmittelung verständigt.

Mit Eingaben vom 27. Oktober 2000 erhab der Bw. gegen den Haftungsbescheid, den Sicherstellungsauftrag und den Bescheid über die Pfändung einer Geldforderung Berufung und beantragte dabei jeweils ersatzlose Bescheidaufhebung. In der Berufung gegen Haftungsbescheid stellte er für die gesamte Haftungsschuld v. 623.677,00 S auch einen Aussetzungsantrag nach § 212a BAO, der bislang noch unerledigt ist. Der Pfändungsbescheid vom 11. Oktober 2000 wurde vom Bw. seinem gesamten Inhalt nach als rechtswidrig

angefochten, weil bei seiner Erlassung weder der Haftungs- noch der Bescheid betreffend Sicherstellung der haftungsgegenständlichen Abgaben rechtskräftig gewesen wäre. Der Haftungsbescheid sei berufungsverfangen, der Sicherstellungsauftrag erweise sich wegen Fehlens wesentlicher Bescheidmerkmale als unzulässig. Der Pfändungsbescheid sei daher aufzuheben, und die Sicherstellung bzw. Verwahrung der gepfändeten Forderung zu sistieren.

Sämtliche Berufungen vom 27. Oktober 2000 wurden in der Folge unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Über die Berufungen gegen den Haftungsbescheid und den Sicherstellungsauftrag hat der unabhängige Finanzsenat mit Entscheidungen je vom 3. Mai 2004 (Zahl RV ab und Zahl RV cd) jeweils abweisend entschieden und diese angefochten gewesenen Bescheide damit vollinhaltlich bestätigt. Die Zustellung der Berufungserledigungen zur Zahl RV ab und RV cd an die Verfahrensparteien wurde noch nicht veranlasst, sondern erfolgt gleichzeitig mit der nunmehr gegenständlichen Entscheidung über die Berufung gegen den Pfändungsbescheid.

### ***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 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 Abgaben-

schuldners 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. Wenn der Bw. laut Rechtsmittelvorbringen nun meint, es sei für den rechtmäßigen Erwerb eines 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, dann ist ihm entgegen zu halten, dass seine 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, wobei an dieser Stelle zur Vermeidung von Wiederholungen auf die ausführliche Begründung in der Berufungsentscheidung vom 3. Mai 2004 zur Zahl RV cd verwiesen wird, bei Erfüllung der sonstigen tatbestandsmäßigen Voraussetzungen iSd. § 232 BAO selbst dann rechtmäßig, wenn der Abgabenbescheid (vorliegend der Haftungsbescheid vom 11. Oktober 2000) zu diesem Zeitpunkt wegen noch offener Rechtsmittelfrist oder Berufungsanhängigkeit 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 Vollstreckungs-handlungen zur Sicherung von Abgaben *schon vor Eintritt der Rechtskraft oder vor Ablauf der für die Leistung bestimmten Frist* angeordnet werden können. Bei Haftungsschuldnern kann ein Sicherstellungsauftrag nur zwischen Erlassung des Haftungsbescheides (Entstehen der Haftungsschuld als Gesamtschuld gemäß § 7 Abs. 1 BAO iVm. § 224 Abs. 1 BAO) und der für die Haftungsschuld einen Monat nach Bescheiderlassung eintretenden Fälligkeit und Vollstreckbarkeit erlassen werden, weil vor bescheidmäßiger Geltendmachung der Haftung noch kein Abgabenanspruch entstanden ist und nach Eintritt der Vollstreckbarkeit der Haftungsschuld (gemäß § 226 BAO mit ungenütztem Ablauf des Fälligkeitstages) nur mehr ein Vollstreckungs-, aber kein Sicherungsverfahren mehr in Betracht kommt (VwGH 11.12.1996, 96/13/0048). Schlussfolgernd daraus kann auch die auf einem Sicherstellungsauftrag basierende *Pfändung* von Vermögenswerten des Haftungsschuldners *als Vollstreckungs-handlung zur Sicherung der Haftungsschuld* rechtmäßigerweise nur zwischen Erlassung des Sicherstellungsauftrages (Titel für die Sicherungsmaßnahme) und Eintritt der Abgabevollstreckbarkeit (Ende des Sicherungszeitraumes) vorgenommen werden. Da die Rechtskraft des Sicherstellungsauftrages frühestens nach ungenütztem Ablauf der einmonatigen Rechtsmittelfrist eintritt, dieser Zeitpunkt aber jedenfalls außerhalb des vorgenannten Zeitraumes liegt, in dem eine Pfändung zur Sicherung der Haftungsschuld zulässig ist, kann ihr Vorliegen folgerichtig kein essentielles Erfordernis für eine rechtmäßige Pfändung im Sicherungsverfahren sein. Diesfalls bliebe für die Erlassung eines rechtmäßigen Pfändungsbescheides nämlich dann überhaupt kein Raum. 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). Auch mit 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 Haftungsbescheides 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 Vollstreckungs-handlung zugrunde liegenden Abgabenschuld sowie die des ihr zugrunde liegenden Titels in den Berufungsverfahren betreffend Haftungsbescheid 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 Haftungsbescheid und den Sicherstellungsauftrag, haben sich jedoch aus den in den Berufungsentscheidungen je vom 3. Mai 2004 zur Zahl RV ab bzw. zur Zahl RV cd dargestellten Entscheidungsgründen als erfolglos erwiesen. Dem weiters angefochtenen, nunmehr entscheidungsgegenständlichen Pfändungsbescheid vom 11. Oktober 2000 liegt auf Grund abweisender Berufungsentscheidung betreffend den Sicherstellungsauftrag vom 11. Oktober 2000 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 Handen 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 erschöpfer 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 vom 3. Mai 2004 betreffend den Sicherstellungsstellungsauftrag vom 11. Oktober 2000 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). Im vorliegenden Fall wurde der Bw. am 11. Oktober 2000 gemäß § 9 BAO iVm. § 80 BAO als Haftender für rückständige Abgaben der insolventen T-GmbH iHv. 623.677,00 S herangezogen. Gleichzeitig wurde für ihn ein Sicherstellungsauftrag über den Gesamtbetrag der Haftungsschuld erlassen. Ebenfalls mit Bescheid vom 11. Oktober 2000 ordnete das Finanzamt gegenüber dem Finanzamt S – L zur Sicherung der Haftungsschuld des Bw. im Umfang von 110.000,00 S auch die Pfändung des am dortigen Abgabenkonto St.Nr. xy für den Bw. im Umfang von 106.851,00 S ausgewiesen gewesenen Abgabenguthabens an. Dieses Guthaben gegenüber der Republik Österreich war auf Grund der Einkommensteuerveranlagung für 1998 bereits vor Erlassung des angefochtenen Pfändungsbescheides am 4. Oktober 2000 entstanden. Der bekämpfte Pfändungsbescheid enthält außer der Höhe der zu sichernden Abgabenschuld des Bw. (110.000,00 S), der Bezeichnung der Art und Höhe der von der Pfändungsmaßnahme betroffenen Geldforderung (Abgabenguthaben iHv. 106.851,00 S) und dem Hinweis, dass das Abgabenguthaben des Bw. (Geldforderung) damit gepfändet ist (VwGH 27.8.1998, 95/13/0274), auch das Zweitverbot gegenüber dem Finanzamt S – L, dass aus dem dortigen Abgabenguthaben des Bw. ab sofort keine Zahlungen mehr an diesen vorgenommen werden dürfen. Angesichts dieser Bescheidangaben, des weiters schon existent gewesenen Abgabenguthabens des Bw. und des infolge gleichzeitiger Erlassung ebenfalls vorgelegenen Sicherstellungsauftrages (Titel) erweist sich der bekämpfte Pfändungsbescheid somit als gesetzeskonform iSd. § 78 iVm. § 65 Abs. 1 und Abs. 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. Auf Grund der bereits zitierten Anordnung im § 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 Pfändungsgebühren bis zum Feststehen der tatsächlichen Höhe der sichergestellten Haftungsschuld zuwartete (Reeger – Stoll, Abgabenexekutionsordnung, S 193).

Der Haftungsbescheid, der Sicherstellungsauftrag, eine Ausfertigung des Pfändungsbescheides gegenüber dem Finanzamt S – L und das entsprechende Verfügungsverbot gegenüber dem Bw. je vom 11. Oktober 2000 wurden vom Finanzamt gemeinsam an den Bw. versandt und diesem durch persönliche Übernahme dieser Sendung am 16. Oktober 2000 rechtswirksam zugestellt. Mit dieser Zustellung begann sowohl der Lauf der einmonatigen Rechtsmittelfristen gegen den Haftungsbescheid, den Sicherstellungsauftrag und den Pfändungsbescheid als auch der Lauf der im Haftungsbescheid für die Abgabenentrichtung eingeräumten einmonatigen Frist. Die Berufungsfrist für sämtliche genannten Bescheide endete somit am 16. November 2000. Mit selbem Tag wurde die Haftungsschuld auch fällig und wegen Nichtentrichtung ebenso vollstreckbar. Der am 27. Oktober 2000 in der Berufungseingabe gegen den Haftungsbescheid gestellte Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Haftungsschuld führte zwar ab Eintritt der Vollstreckbarkeit gemäß § 230 Abs. 6 BAO zu einer Hemmung der Einbringung der haftungsgegenständlichen Abgaben, der bereits davor am 11. Oktober 2000 erlassene Pfändungsbescheid blieb von dieser Antragstellung aber rechtlich unberührt.

Dem Gesetzeswortlaut folgend erwirbt der Abgabengläubiger (Republik Österreich) das Pfandrecht bei Pfändung einer Geldforderung des Abgabenschuldners erst mit der Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner. 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 Gesetzauftrag 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). Auch wenn Drittschuldner wie vorliegend die Abgabenbehörde selbst ist, weil ein Abgabenguthaben des Abgabenschuldners gepfändet wird, bedarf es der Erlassung eines entsprechenden Zahlungsverbotes (Zweitverbot), um das Pfandrecht am Abgabenguthaben zu begründen (Liebeg, Abgabenexekutionsordnung, § 66 Tz; VwGH 22.3.1991, 90/13/0113, 0114, 0115). Ebenso ist in solchem Fall auch die gesetzlich vorgesehene Zustellvorschrift zu beachten. Im Berufungsfall hat die Erstbehörde den Pfändungs-

bescheid vom 11. Oktober 2000 und das darin an das Finanzamt S – L gerichtete Zweitverbot nicht als eigenhändig zu übernehmende Rsa - Sendung (Formular 3 der Zustellformularverordnung 1982), sondern als Rsb – Sendung mit Zustellnachweis (Formular 4 der genannten Verordnung) versandt. Insoweit liegt berufungsgegenständlich jedenfalls eine gesetzwidrige Zustellung und damit ein Zustellmangel vor (Ritz, BAO<sup>2</sup>, § 102 Tz 5).

Unterlaufen bei einer Zustellung - wie vorliegend wegen Verfügung der falschen Zustellart (Ritz, BAO<sup>2</sup>, ZustellG § 7 Tz 6) - Mängel, so gilt eine solche mangelhafte Zustellung gemäß § 7 ZustellG in dem Zeitpunkt als bewirkt, in dem das Schriftstück dem von der Behörde angegebenen Empfänger tatsächlich zukommt. Die Heilung eines evidenten Zustellmangels setzt somit voraus, dass der Empfänger der Sendung tatsächlich in den Besitz des zuzustellenden Schriftstückes gekommen ist (VwGH 18.4.1988, 87/12/0043).

Empfänger ist grundsätzlich derjenige, für den die Sendung bestimmt ist (formeller Empfängerbegriff). Empfänger des Pfändungsbescheides samt dem darin verfügen Zweitverbot war gegenständlich das Finanzamt S – L (Drittschuldner). Handelt es sich beim Drittschuldner um keine natürliche Person, sondern eine juristische Person, Personenvereinigung oder wie im Berufungsfall um eine Körperschaft öffentlichen Rechts, dann ist dem § 13 Abs. 3 ZustellG zufolge das Zahlungsverbot nicht dem formellen Empfänger, sondern einem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen (Liebeg, Abgabenexekutionsordnung, § 65 Tz 1). Wer zur Empfangnahme befugter Vertreter ist, richtet sich bei einer Körperschaft öffentlichen Rechts nach den internen Geschäftsverteilungsvorschriften. Gemäß § 13 Abs. 2 ZustellG darf an eine vom (formellen) Empfänger verschiedene Person auch dann zugestellt werden, wenn für diese eine Postvollmacht besteht (Ritz, BAO<sup>2</sup>, ZustellG § 13 Tz 3). Auch die im § 13 Abs. 3 ZustellG erwähnten Empfänger, also die zur Empfangnahme befugten Vertreter einer juristischen Person, Personengesellschaft, Körperschaft öffentlichen Rechts etc., sind berechtigt, einen Postbevollmächtigten zu bestellen (Ritz, BAO<sup>2</sup>, ZustellG § 13 Tz 11; VwGH 5.4.1990, 90/09/0005).

Im vorliegenden Fall wurde die den Pfändungsbescheid und das Zweitverbot enthaltende Rsb – Sendung beim Finanzamt S – L laut vorliegendem Rückschein von einem Postbevollmächtigten, der zur Entgegennahme von Rsb – Briefen befugt war, am 12. Oktober 2000 übernommen. Empfänger im formellen Sinn war jedenfalls das Finanzamt S – L. Auf Grund der existenten Postvollmacht konnte dem § 13 Abs. 2 iVm. Abs. 3 ZustellG zufolge anstatt an einen befugten Vertreter des Finanzamtes S – L auch diesem Postbevollmächtigten wirksam zugestellt werden (OGH 8.5.1991, 9 Ob A 91, 92/91; OGH 15.9.1999, 9 Ob A 239/99b). Da der Pfändungsbescheid und das entsprechende Zweitverbot durch Übernahme des Postbe-

vollmächtigten damit dem Finanzamt S – L auch tatsächlich zugekommen galt, wurde im Übernahmezeitpunkt dieser Rsb – Sendung durch den Postbevollmächtigten gleichzeitig auch der wegen Verfügung der falschen Zustellart (Rsb- anstatt Rsa – Sendung) vorgelegene Zustellmangel nach § 7 ZustellG saniert (Liebeg, Abgabenexekutionsordnung, § 65 Tz 1).

Auf Grund wirksamer Zustellung des Zahlungsverbotes an das Finanzamt S – L am 12. Oktober 2000 hat die Republik Österreich somit im finanzbehördlichen Sicherungsverfahren gegen den Bw. an diesem Tag ein Pfandrecht an dessen Abgabenguthaben iHv. 106.851,00 S rechtswirksam erworben. Da das gepfändete Abgabenguthaben am 16. Oktober 2000 vom Abgabenkonto des Bw. lediglich auf ein Verwahrungskonto bei der „Drittenschuldnerin“ umgebucht wurde und seither dort erliegt, wurde vorliegend auch der gesetzliche Rahmen des finanzbehördlichen Sicherungsverfahrens nicht überschritten. Der gegenständlichen Forderungspfändung bzw. dem bekämpften Pfändungsbescheid vom 11. Oktober 2000 haftet aus dargestellten Entscheidungsgründen insgesamt daher keine Rechtswidrigkeit an, weshalb der dagegen eingebrachten Berufung spruchgemäß keine Folge zu geben war.

Linz, 3. Mai 2004