

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache A, Adresse, St.Nr. 000/0000, gegen die Bescheide des Finanzamtes F vom 30. Jänner 2013, betreffend

- 1) Zurückweisung der Berufung vom 21. Jänner 2013 gegen die Nichtzuerkennung von Kosten für eine Drittschuldnererklärung sowie
- 2) Abweisung eines Antrages auf Zuerkennung eines Kostenersatzes für eine Drittschuldnererklärung

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet **abgewiesen**.

Ein **Aufwandsersatz** für die Erstellung der Rechtsmittel vom 21. Jänner 2013 und vom 12. Februar 2013 **findet nicht statt**.

Eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Bescheid vom 12. Dezember 2012 pfändete das Finanzamt wegen eines Rückstandes von 11.809,34 € die dem Abgabenschuldner CD "angeblich" gegen die A B insbesondere aus einem näher bezeichneten Kontokorrent- oder Girokonto zustehenden Forderungen in unbekannter Höhe gemäß § 65 AbgEO. Das Finanzamt sprach gleichzeitig aus, dass die Drittschuldnerin die gepfändeten Forderungen nicht mehr an den Abgabenschuldner zahlen dürfe.

In der Rechtsmittelbelehrung wurde darauf hingewiesen, dass sowohl der Dritt- als auch der Abgabenschuldner gegen diesen Bescheid berufen könnten.

Im Anschluss an die Rechtsmittelbelehrung wurde die Drittschuldnerin in einem "Hinweis" darauf aufmerksam gemacht, dass ein ungerechtfertigtes Nichtbefolgen der mit diesem Bescheid erteilten Aufträge zu gerichtlichen Schritten führen könne (Drittschuldnerklage).

Mit weiterem Bescheid vom 12. Dezember 2012 wurde die gepfändete Forderung der Republik Österreich bis zur Höhe des Gesamtbetrages von 11.809,34 € zur Einziehung überwiesen. Die A B wurde als Drittschuldnerin aufgefordert, die gepfändete Forderung bis zur Höhe des bezeichneten Gesamtbetrages an das Finanzamt einzuzahlen bzw. zu überweisen.

Der Rechtsmittelbelehrung zufolge war gegen diesen Bescheid gemäß § 77 Abs. 1 Z 3 AbgEO kein Rechtsmittel zulässig.

Auch dieser Bescheid enthielt im Anschluss an die Rechtsmittelbelehrung den Hinweis, dass ein ungerechtfertigtes Nichtbefolgen der mit diesem Bescheid erteilten Aufträge zu gerichtlichen Schritten führen könne (Drittschuldnerklage).

Ebenfalls mit Bescheid vom 12. Dezember 2012 wurde dem Abgabenschuldner unter Anchluss einer Ausfertigung des Pfändungsbescheides die Verfügung über die gepfändete Forderung untersagt.

Mit Drittschuldnererklärung vom 28. Dezember 2012 teilte die A dem Finanzamt mit, dass zum Zeitpunkt des Einlangens zwischen dem Geldinstitut und dem Abgabenschuldner keine Geschäftsbeziehung bestanden habe.

Gemäß § 70 Abs. 4 AbgEO iVm § 302 EO wurde Kostenersatz für die Abgabe der Drittschuldneräußerung in Höhe von 15,00 € begehrt.

Mit Schreiben vom 4. Jänner 2013 teilte die Abgabenbehörde der A B mit, dass kein Auftrag zur Äußerung einer Drittschuldnererklärung erteilt worden sei, weshalb die geforderten Kosten von 15,00 € (§ 302 EO) nicht überwiesen werden könnten.

Diese Erledigung ist mit Betreff "Pfändung einer Geldforderung des Finanzamtes F gegen CD , VNR 1 , Adresse1 " bezeichnet und enthält nachstehenden Text:

"Sehr geehrte Damen und Herren,

da kein Auftrag zur Äußerung einer Drittschuldnererklärung erteilt wurde, können auch die geforderten Kosten in Höhe von 15,00 € nicht überwiesen werden (gem. § 302 EO).

Für den Vorstand: (Name und Unterschrift der Sachbearbeiterin)."

Mit Schreiben vom 21. Jänner 2013 erhob die A gegen diese Entscheidung, die sie als Bescheid qualifizierte, Berufung. Nach Zusammenfassung des bisherigen Verfahrensganges begründete die Beschwerdeführerin (Bf) ihre Berufung wie folgt:

a) § 70 Abs. 4 AbgEO regle den Anspruch des Drittschuldners auf Ersatz der Kosten, die mit Abgabe der Erklärung verbunden seien. Diese Kosten seien einstweilen von der Republik Österreich zu tragen.

b) Der Gesetzeswortlaut sehe nicht vor, dass es sich um Kosten handeln müsse, welche auf Grund eines ausdrücklichen behördlichen Auftrags (Bescheid) erwachsen seien, sondern lediglich, dass diese Kosten im Zusammenhang mit der Abgabe der Drittschuldnererklärung erwachsen seien. Nachdem die A verpflichtet gewesen sei, entsprechende Maßnahmen zu setzen, habe sie einen Aufwand im Zusammenhang mit der Wahrnehmung ihrer Pflichten, nämlich eine entsprechende Recherche und – sofern ein pfändbarer Betrag verfügbar gewesen wäre – weitere Maßnahmen zur Befriedigung der Interessen des öffentlichen Rechtsträgers.

Auf welche Rechtsgrundlage die belangte Behörde ihre Ablehnung gestützt habe, obwohl § 70 Abs. 4 AbgEO einen Kostenersatz vorsehe, sei nicht ersichtlich.

c) Die genannten Schriftstücke seien schon begrifflich als "Bescheid" betitelt und mit Befehls- und Zwangsgewalt ausgestattet, nämlich durch Androhung einer Drittschuldnerklage bei ungerechtfertigtem Nichtbefolgen der mit den Bescheiden vom 12. Dezember 2012 erteilten Aufträge. Entgegen dieser unzweifelhaften Rechtstatsache behauptete das Finanzamt, keinen Auftrag zur Äußerung einer Drittschuldnererklärung erteilt zu haben. Dennoch drohe es mit einer Drittschuldnerklage, obwohl die Voraussetzungen für deren Einbringung – nämlich die Erteilung eines Auftrages im Sinne des § 70 AbgEO - nicht vorlägen. Bereits auf Grund der in der Rechtsmittelbelehrung enthaltenen Klagsdrohung sei ein diesbezüglicher Auftrag zur Abgabe einer Drittschuldnererklärung abzuleiten; andernfalls wäre die Rechtsmittelbelehrung als irreführend und nicht gesetzeskonform zu qualifizieren. Dieser Rechtsmittelbelehrung sei ein entsprechender Erklärungsgehalt immanent, sodass die A von einem entsprechenden Auftrag habe ausgehen müssen.

d) Würde die A in einem Bescheid, der die Überweisung eines Geldbetrages vorsehe, nicht die Pflicht zur Abgabe einer Drittschuldnererklärung sehen, würde eine "Nichtäußerung" (zB weil kein pfändbares Guthaben bestehe oder weil der Abgabenschuldner überhaupt keine Geschäftsbeziehung mehr unterhalte) zu Unsicherheiten des Finanzamtes führen, sodass zumindest telefonisch bei der A nachgefragt werden würde. Spätestens dann wäre eine Äußerung des Drittschuldners im Zusammenhang mit der Exekutionsführung gefordert, zumal diese Urgenz ausschließlich als Auftrag zur Äußerung qualifiziert werden könne (§ 70 Abs. 1 AbgEO) und bei Nichtbefolgung im Sinne des Abs. 2 leg. cit. trotz Obsiegens des Drittschuldners im Drittschuldnerprozess, dieser die Kosten des Verfahrens zu tragen habe. Diese Vorgehensweise führe mangels Effizienz zu einem unnötigen Mehraufwand, der vom Gesetzgeber wohl nicht gewollt sei. Diese Vorgehensweise finde – wie bereits in Punkt a erwähnt – im Gesetz keine Deckung und sei daher als willkürlich zu qualifizieren. Im Ergebnis führe diese Vorgehensweise zu einer Rechtsunsicherheit.

Hier sei vielmehr eine – bisher auch funktionierende – gesetzeskonforme Vorgehensweise gefordert; fiskalische Argumente sollten – im Rahmen der hoheitlichen Vollziehung – nicht dazu führen, dass willkürliche Maßnahmen der belangten Behörde zu Lasten des Drittschuldners gingen.

e) Darüber hinaus sei vom Gesetzeswortlaut ("... Kosten im Zusammenhang mit der Abgabe der Drittschuldnererklärung erwachsen sind ...") wohl auch der mit der Recherche (Feststellung, ob im Zeitpunkt des Einlangens des Bescheides der Abgabenschuldner ein pfändbares Guthaben unterhalten habe) verbundene Aufwand an Zeit- und Personalkosten umfasst.

f) § 71 Abs. 1 Satz 2 AbgEO normiere, dass der Drittschuldner bei einem allfälligen pfändbaren Guthaben mit der Überweisung an den Gläubiger zu warten habe, wenn an den Drittschuldner ein Auftrag im Sinne des § 70 leg. cit. ergangen sei. § 70 Abs. 1 leg. cit. lege einleitend fest, dass das Finanzamt dem Drittschuldner auftragen könne, sich binnen vier Wochen über bestimmte Tatsachen zu erklären. § 70 Abs. 2 leg. cit. stelle in weiterer Folge die schuldhafte, vorsätzliche oder grob fahrlässig unrichtige oder unvollständige Erfüllung dieser beauftragten Pflichten unter gesetzliche Strafe ("Kosten des Drittschuldnerprozesses gehen selbst im Falle seines Obsiegens zu Lasten des Drittschuldners"). Da diese gesetzlichen Bestimmungen in Verbindung mit der in der Rechtsmittelbelehrung der übermittelten Bescheide angedrohten Drittschuldnerklage zu verstehen seien, sei die Abgabe einer Drittschuldnererklärung wohl unabdingbar, um nicht im "worst case" (= keine Äußerung des Drittschuldners in Ermangelung eines Auftrags; kein pfändbares Guthaben bzw. keine Geschäftsbeziehung des Abgabenschuldners; keine telefonische Urgenz seitens des Finanzamtes, sondern Einbringung einer Drittschuldnerklage) die Kosten des Drittschuldnerverfahrens tragen zu müssen.

g) Unabhängig davon, wie ein behördlich ergangenes Schriftstück betitelt werde, sei stets auf dessen verbindliche Regelung (Spruch) und zwangsweise Durchsetzungsmöglichkeit mit Befehls- und Zwangsgewalt abzustellen. Die oben genannten – bereits als solche betitelten – Bescheide vom 12. Dezember 2012 erfüllten die gesetzlichen Voraussetzungen eines Bescheides. Die A sei deren Anordnungen fristgerecht gefolgt, sodass nach § 70 Abs. 4 AbgEO der von ihr mit Drittschuldnererklärung vom 28. Dezember 2012 begehrte Anspruch jedenfalls zu Recht bestehe.

h) Dass es sich bei dem von der belangten Behörde übermittelten Ersuchen um Auskunft vom 12. Dezember 2012 unter gleichzeitiger Übermittlung der Bescheide "Bescheid – Pfändung einer Geldforderung" und "Bescheid – Überweisung einer Geldforderung" jeweils vom 12. Dezember 2012 und jeweils unter "Androhung" widriger (Rechts)Folgen um keine beauftragte Drittschuldnererklärung handle und demnach keine Kosten für die Erteilung dieser Auskunft verrechnet werden könnten, könne aus den genannten Gründen weder schlüssig nachvollzogen werden, noch sei eine Deckung im Gesetz ersichtlich. Die A weise wiederholt darauf hin, dass diese Vorgehensweise der belangten Behörde irreführend sei und für Rechtsunsicherheit sorge, die der Gesetzgeber mit entsprechenden gesetzlichen Regelungen (Regelung des Kostenersatzanspruches

nach EO und AbgEO) vermeiden habe wollen. Die Vorgehensweise der belangten Behörde entspreche nach Interpretation der A einer Umgehung der vom Gesetzgeber determinierten Vorgehensweise. Entgegen der von der belangten Behörde angegebenen unsubstantiierten Begründung bestehe der Kostenersatzanspruch auf Grund der Abgabe einer Drittschuldnererklärung, und zwar unabhängig davon, ob die Erklärung zu Recht verlangt worden sei (LGZ Wien RPfIE 1988/75; LGZ Wien EF 64.294), das heiße auch dann, wenn die Drittschuldnererklärung trotz Verzichts des betreibenden Gläubigers aufgetragen worden sei (LGZ Wien RPfIE 1993/39; aA KG Ried RPfIE 1993/10). Ein solcher Ersatzanspruch ergebe sich bereits aus dem allgemeinen Zivilrecht. Die A behalte sich vor, die tatsächlich entstandenen Kosten entsprechend geltend zu machen.

i) Seit der EO-Novelle 2000 seien die Kosten des Drittschuldners nur nach den in § 302 Abs. 1 EO genannten festen Sätzen (pro Verpflichteter, nicht pro Auskunft: LG Innsbruck RPfIE 2005/62) zu bestimmen. Ein Abstellen auf den Einzelfall komme hier nicht in Frage (ErläutRV EO-Nov 2000, 93 BlgNR 21. GP 55f; LGZ Wien RPfIE 2001/36; LG Steyr RPfIE 2001/16).

Die A stelle hiermit den Berufungsantrag, der Unabhängige Finanzsenat möge den vom Finanzamt erlassenen Bescheid vom 4. Jänner 2013 aufheben und der A die gemäß § 70 Abs. 4 AbgEO iVm § 302 EO zustehenden Kosten binnen 14 Tagen auf das bereits in der Drittschuldnererklärung vom 28. Dezember 2012 bekannt gegebene Konto überweisen. Darüber hinaus beantrage die A die amtswegige Festsetzung der im Zusammenhang mit dieser Berufung allfällig zustehenden angemessenen Kosten für drei Arbeitsstunden.

Mit Bescheid vom 30. Jänner 2013 wies das Finanzamt diese Berufung gegen das Schreiben vom 4. Jänner 2013 betreffend die Weigerung zur Zahlung eines Kostenersatzes unter Hinweis auf § 273 Abs. 1 BAO als unzulässig zurück.

Die Zurückweisung erfolge, weil nur Bescheide mit Berufung angefochten werden könnten und das gegenständliche Schreiben keinen Bescheidcharakter habe, sondern lediglich eine amtliche Mitteilung sei. Diese Mitteilung sei nicht Spruchbestandteil und habe keinen Bescheidcharakter.

Mit weiterem Bescheid vom 30. Jänner 2013 wurde der Antrag der A vom 28. Dezember 2012 betreffend Aufforderung zur Entrichtung eines Kostenersatzes von 15,00 € als unbegründet abgewiesen.

Die Republik Österreich habe gemäß § 70 Abs. 4 AbgEO die für den Drittschuldner mit der Abgabe der Drittschuldnererklärung verbundenen Kosten einstweilen zu tragen. Sie würden als Kosten des Vollstreckungsverfahrens gelten. Das Finanzamt könne – dies sei ins Ermessen gestellt – dem Drittschuldner die Abgabe einer Drittschuldnererklärung binnen vier Wochen auftragen.

Gegenständlich sei nicht ersichtlich, dass die Drittschuldnerin im Pfändungsbescheid vom 12. Dezember 2012 aufgefordert worden sei, eine Drittschuldnererklärung abzugeben.

Der Drittschuldnerin gebühre mangels Auftragerteilung für die freiwillig abgegebene Drittschuldnererklärung kein Kostenersatz.

Mit Eingabe vom 12. Februar 2013 erhab die A sowohl gegen den Bescheid betreffend Verweigerung des Kostenersatzes im Zusammenhang mit ihrer Drittschuldnererklärung als auch gegen den Zurückweisungsbescheid, beide vom 30. Jänner 2013, Berufung.

Im Wesentlichen wurde vorgebracht, dass der Begründung im Zurückweisungsbescheid, dass die Berufung unzulässig sei, weil das Schreiben vom 4. Jänner 2013 keinen Bescheidcharakter habe, sondern lediglich eine amtliche Mitteilung darstelle, kein Begründungswert zukomme, zumal keine Prüfung vorgenommen worden sei, ob das Schreiben die Merkmale eines Bescheides erfülle. Beantragt werde daher, der Unabhängige Finanzsenat möge den Zurückweisungsbescheid vom 30. Jänner 2013 aufheben und in der Sache selbst entscheiden.

In der Berufung gegen den Antrag auf Kostenersatz in Höhe von 15,00 € abweisenden Bescheid brachte die Bf im Wesentlichen vor wie in dem als Berufung bezeichneten Schreiben vom 21. Jänner 2013.

Abschließend beantragte die Bf die amtswegige Festsetzung der im Zusammenhang mit dieser Berufung ihr allfällig zustehenden angemessenen Kosten für fünf Arbeitsstunden.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegenden Berufungen waren am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen waren.

Rechtliche Würdigung

1. Bescheid vom 30. Jänner 2013 betreffend Abweisung eines Kostenersatzes:

§ 1 Abgabenexekutionsordnung (AbgEO) normiert, dass die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes in Angelegenheiten der von den Abgabenbehörden des Bundes zu erhebenden Abgaben im Sinne des § 3 Bundesabgabenordnung (BAO) gelten. Soweit sich aus diesem Bundesgesetz nichts anderes ergibt, sind die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung auch im Vollstreckungsverfahren anzuwenden.

Gemäß § 312 BAO sind, sofern sich aus diesem Bundesgesetz oder aus sonstigen gesetzlichen Vorschriften nichts anderes ergibt, die Kosten für die Tätigkeit der Abgabenbehörden und der Verwaltungsgerichte von Amts wegen zu tragen.

Die Möglichkeit der Überwälzung von Kosten für Amtshandlungen besteht daher nur, wenn sie ausdrücklich gesetzlich vorgesehen ist. Eine gesetzliche Bestimmung zur Überwälzung der Kosten sieht etwa § 26 AbgEO betreffend die Kosten des Vollstreckungsverfahrens vor (Ritz, BAO⁵, § 312 Tz 1 f.).

Nach § 26 Abs. 1 AbgEO hat der Abgabenschuldner für Amtshandlungen des Vollstreckungsverfahrens die dort angeführten Gebühren zu entrichten.

Im gerichtlichen Vollstreckungsverfahren sind die Kosten im Wesentlichen in § 74 Exekutionsordnung (EO) geregelt.

Danach hat der Verpflichtete dem betreibenden Gläubiger auf dessen Verlangen alle ihm verursachten, zur Rechtsverwirklichung notwendigen Kosten des Exekutionsverfahrens zu erstatten; welche Kosten notwendig sind, hat das Gericht nach sorgfältiger Erwägung aller Umstände zu bestimmen (§ 74 Abs. 1 EO).

Nach § 65 Abs. 1 AbgEO erfolgt die Vollstreckung auf Geldforderungen des Abgabenschuldners mittels Pfändung derselben. Die Pfändung geschieht dadurch, dass das Finanzamt dem Drittschuldner verbietet, an den Abgabenschuldner zu bezahlen. Zugleich ist dem Abgabenschuldner selbst jede Verfügung über seine Forderung, insbesondere die Einziehung der Forderung, zu untersagen.

Die Pfändung ist mit Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner als bewirkt anzusehen (Abs. 3 leg. cit.).

Der Drittschuldner kann das Zahlungsverbot anfechten oder beim Finanzamt die Unzulässigkeit der Vollstreckung nach den darüber bestehenden Vorschriften geltend machen (Abs. 4 leg. cit.).

Gemäß § 70 Abs. 1 AbgEO kann das Finanzamt dem Drittschuldner auftragen, sich binnen vier Wochen zu den in Z 1 bis 7 bezeichneten Umständen zu erklären.

Hat der Drittschuldner seine Pflichten nach Abs. 1 schuldhaft nicht, vorsätzlich oder grob fahrlässig unrichtig oder unvollständig erfüllt, so ist dem Drittschuldner trotz Obsiegens im Drittschuldnerprozess (§ 308 EO) der Ersatz der Kosten des Verfahrens aufzuerlegen. § 43 Abs. 2 ZPO gilt sinngemäß. Überdies haftet der Drittschuldner dem Finanzamt für den Schaden, der dadurch entsteht, dass er seine Pflichten schuldhaft überhaupt nicht, vorsätzlich oder grob fahrlässig unrichtig oder unvollständig erfüllt hat. Diese Folgen sind dem Drittschuldner bei Zustellung des Auftrages bekanntzugeben (Abs. 2 leg. cit.).

Die für den Drittschuldner mit der Abgabe der Erklärung verbundenen Kosten sind einstweilen von der Republik Österreich zu tragen. Sie gelten als Kosten des Vollstreckungsverfahrens. § 302 Abs. 1 EO ist anzuwenden (Abs. 4 leg. cit.).

Der vom Finanzamt vorzustreckende Betrag trifft als Barauslage des Vollstreckungsverfahrens den Abgabenschuldner und ist ihm mit Bescheid vorzuschreiben.

Nach § 301 Abs. 1 EO hat das Gericht, sofern der betreibende Gläubiger nichts anderes beantragt, dem Drittschuldner gleichzeitig mit dem Zahlungsverbot aufzutragen, sich binnen vier Wochen zu den dort in Z 1 bis 5 angeführten Umständen zu erklären.

Nach § 302 Abs. 1 EO stehen dem Drittschuldner für die mit der Abgabe der Erklärung verbundenen Kosten als Ersatz zu:

1. 25,00 €, wenn eine wiederkehrende Forderung gepfändet wurde und diese besteht;
2. 15 € in den sonstigen Fällen.

In diesen Beträgen ist die Umsatzsteuer enthalten.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung sind die Kosten vorläufig vom betreibenden Gläubiger zu tragen.

Die gepfändete Geldforderung ist der Republik Österreich nach Maßgabe des für sie begründeten Pfandrechtes unter Bedachtnahme auf § 73 zur Einziehung zu überweisen. Ist an den Drittschuldner ein Auftrag im Sinne des § 70 ergangen, ist mit der Überweisung bis zum Ablauf der Äußerungsfrist zu warten (§ 71 Abs. 1 AbgEO).

Nach § 73 Abs. 1 AbgEO ermächtigt die Überweisung zur Einziehung die Republik Österreich, namens des Abgabenschuldners vom Drittschuldner die Entrichtung des im Überweisungsbescheid bezeichneten Betrages nach Maßgabe des Rechtsbestandes der gepfändeten Forderung und des Eintrittes ihrer Fälligkeit zu begehen (...) und die nicht rechtzeitig und ordnungsmäßig bezahlte Forderung gegen den Drittschuldner in Vertretung des Abgabenschuldners einzuklagen (...).

Es steht im Ermessen des Finanzamtes (arg. "das Finanzamt **kann** dem Drittschuldner auftragen"), vom Drittschuldner eine Erklärung zu verlangen.

Mit dem Zahlungsverbot kann daher, wenn nach Ansicht der Vollstreckungsbehörde zur Einholung einer Drittschuldnererklärung keine Veranlassung besteht, auch gleich der Überweisungsbescheid verbunden werden. Im Fall einer Drittschuldnererklärung ist mit der Überweisung jedoch bis zum Ablauf der Äußerungsfrist zuzuwarten.

Der Drittschuldner kann das Zahlungsverbot (den Pfändungsbescheid) nur insoweit anfechten, als es in seine Interessensphäre eingreift. Es steht ihm aber nicht zu, Einwendungen des Abgabenschuldners geltend zu machen oder die Gültigkeit des Exekutionstitels in Frage zu stellen (VwGH 12.11.1980, 3279/80).

Nach § 77 Abs. 1 Z 2 AbgEO ist ein Rechtsmittel gegen Bescheide, welche dem Drittschuldner die Abgabe einer Erklärung nach § 70 auftragen, sowie nach Z 3 gegen Bescheide, die die Überweisung der gepfändeten Forderung verfügen, unstatthaft.

Besteht nach Meinung des Drittschuldners die gepfändete Forderung dem Grunde oder der Höhe nach nicht, kann er dies nicht mittels Rechtsmittel gegen den Pfändungsbescheid (Zahlungsverbot) geltend machen; ein mit der Begründung des Nichtbestandes der gepfändeten Forderung eingebrachtes Rechtsmittel wäre als unzulässig zurückzuweisen, weil über die Frage des Bestandes und des Umfangs

einer Forderung nur im Zivilrechtsweg (im Zuge einer Drittschuldnerklage, § 73 AbgEO) abgesprochen werden kann (VwGH 2.3.1990, AW 90/14/0001; VwGH 25.9.2013, 2011/16/0155). Gegenstand eines Drittschuldnerprozesses ist daher das Bestehen der Forderung des Abgabepflichtigen gegen den Drittschuldner.

Besteht die gepfändete Forderung nicht, geht die Exekution ins Leere. Sie entfaltet keine Wirkung; ein Pfandrecht wird nicht begründet. Eine Verletzung von Rechten des Drittschuldners ist in diesem Fall nicht denkbar (Liebeg, Abgabenexekutionsordnung Kommentar, § 65 Tz 19; VwGH 20.10.1993, 90/13/0046; VwGH 25.9.2013, 2011/16/0155).

Während – soweit ersichtlich – im abgabenbehördlichen Vollstreckungsverfahren höchstgerichtliche Entscheidungen betreffend Kostenersatz für freiwillig eingereichte Drittschuldnererklärungen fehlen, existiert diesbezüglich zu §§ 301 und 302 EO eine weitgehend einheitliche Judikatur: Werden Drittschuldnererklärungen trotz Verzichts der betreibenden Partei und ohne gerichtlichen Auftrag abgegeben, wird ein Kostenersatz nicht zugesprochen (LG Linz 19.7.2001, 14 R 273/01 t; LGZ Wien 13.9.2002, 46 R 571/02 i; LGZ Wien 11.9.2003, 46 R 583/03 f).

Ein Kostenersatz steht jedoch zu, wenn das Gericht den Drittschuldner trotz Verzichts des betreibenden Gläubigers durch Übersendung des entsprechenden Formulars zur Erklärung auffordert (Resch in Burgstaller/Deixler-Hübner, Kommentar zur Exekutionsordnung, 3. Lfg, § 302 Rz. 7; Oberhammer in Angst2, § 302 Rz 1; LG Ried 22.6.2004, 6 R 146/04 v).

2. Zurückweisungsbescheid vom 30. Jänner 2013:

Nach § 92 Abs. 1 BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person zu nennen, an die er ergeht.

Der Bescheid hat gemäß § 93 Abs. 3 BAO ferner zu enthalten

- a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen zu Grunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;
- b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt.

Der Spruch hat auch die Person zu nennen, an die er ergeht (Bescheidadressat). Der Adressat ist namentlich zu nennen. Ist der Bescheidadressat nicht im normativen Text

selbst, sondern nur am Kopf des Bescheides (im Adressfeld) genannt, schadet dies nicht (Ritz, BAO⁵, § 93 Tz 6).

Die fehlende Bezeichnung als Bescheid ist dann unschädlich, wenn der Inhalt einer behördlichen Erledigung, also ihr Wortlaut und ihre sprachliche Gestaltung, keinen Zweifel darüber aufkommen lassen, dass die Behörde die Rechtsform des Bescheides gewählt hat. Bei Zweifeln über den Bescheidcharakter eines Schriftstücks ist die Bezeichnung als Bescheid jedoch essenziell (Ritz, BAO⁵, § 93 Tz 4, mit Hinweis auf die dort angeführte Judikatur).

Im Erkenntnis vom 26.11.1990, 90/12/0197, qualifizierte der Verwaltungsgerichtshof die Formulierung "dem Ansuchen könne nicht stattgegeben werden" in einer nicht ausdrücklich als Bescheid bezeichneten Erledigung nicht als Bescheid. An eine behördliche Erledigung, die nicht ausdrücklich als Bescheid bezeichnet sei, müsse hinsichtlich der Wertung als Bescheid nach ihrem Inhalt ein strenger Maßstab angelegt werden.

Nach der Judikatur spricht auch der Gebrauch der Höflichkeitsfloskel (zB „Sehr geehrter Herr“ eher dafür, dass kein Bescheid vorliegt (Ritz, aaO, § 93 Tz 5).

Darauf, ob das Finanzamt einen Antrag hätte bescheidmäßig erledigen müssen, kommt es nicht an, sondern nur darauf, ob es ihn bescheidmäßig erledigt hat (VwGH 22.3.1993, 93/13/0021).

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO idF vor BGBI. I 14/2013 hatte die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig war.

Mit Berufung (nunmehr: Beschwerde) anfechtbar sind nur Bescheide. Daher sind Berufungen (nunmehr: Beschwerden) gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter als unzulässig zurückzuweisen (Ritz, BAO⁴, § 273 Tz 6 bzw. Ritz, BAO⁵, § 260 Tz 8).

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Fall:

1. Bescheid vom 30. Jänner 2013 betreffend Abweisung eines Kostenersatzes:

Gegenständlich wurden das Zahlungsverbot und die Einziehung zur Überweisung mit gleichem Datum erlassen. Im Hinblick auf § 71 Abs. 1 letzter Satz AbgEO ist daraus zu schließen, dass die Bf als Drittschuldnerin nicht zur Abgabe einer Erklärung aufgefordert worden ist; derartiges wurde auch nicht behauptet.

Entgegen den Ausführungen der Bf findet sich die "Androhung" einer Drittschuldnerklage nicht in der Rechtsmittelbelehrung, sondern wurde sowohl in den Pfändungsbescheid als auch den die Überweisung der gepfändeten Forderung verfügenden Bescheid im Anschluss an die Rechtsmittelbelehrung und von dieser deutlich getrennt ein Hinweis auf die der Behörde offen stehende Möglichkeit der Drittschuldnerklage bei ungerechtfertigtem Nichtbefolgen der mit diesem Bescheid "erteilten Aufträge" aufgenommen.

Die gesetzliche Bestimmung des § 70 Abs. 1 AbgEO stellt dem Finanzamt frei, ob es den Drittschuldner zur Äußerung auffordert.

§ 70 Abs. 2 AbgEO verweist auf schuldhaft verletzte Pflichten nach Abs. 1, weshalb die Konsequenz des Abs. 2 voraussetzt, dass eine Aufforderung zur Drittschuldneräußerung ergangen ist.

Der Bf ist jedoch darin zuzustimmen, dass ein derartiger, offenbar auf § 70 Abs. 2 AbgEO gestützter Hinweis im Hinblick auf eine nicht aufgetragene Drittschuldnererklärung (§ 70 Abs. 1 AbgEO) irreführend ist.

Grundsätzlich trifft zu, dass der Drittschuldner auch dann Kostenersatz zu leisten hat, wenn die Drittschuldnerklage abgewiesen wird, weil dem Abgabepflichtigen keine Forderung zustand, wenn die Prozessführung wegen einer vorsätzlich oder grob fahrlässig mangelhaften Drittschuldnererklärung veranlasst worden oder der Drittschuldner seiner Verpflichtung schuldhaft überhaupt nicht nachgekommen ist. Den redlichen Gläubiger (im vorliegenden Fall die Abgabenbehörde) trifft aber die Verpflichtung, Unklarheiten aus der Drittschuldnererklärung durch Rückfrage beim Drittschuldner zunächst zu beseitigen zu versuchen, um eine Klagsführung von sich aus zu verhindern (ASG Wien 19.11.2001, 32 Cga 65/01i).

Diese Erkundungspflicht vor Einbringung einer Drittschuldnerklage wird den Abgabengläubiger auch dann treffen, wenn er dem Drittschuldner keinen Auftrag zur Äußerung erteilt hat, weil vor Klagseinbringung in der Regel zu prüfen ist, ob die Klage Erfolg versprechend sein wird.

Entscheidend ist aber, dass der Bf eine Aufforderung zur Abgabe einer Drittschuldnererklärung (die im Hinblick auf § 77 Abs. 1 Z 2 AbgEO mittels Bescheid hätte ergehen müssen) nicht zugegangen ist. In diesem Zusammenhang sind die Befürchtungen der Bf vor einer Klagsdrohung bei "ungerechtfertigter Nichtbefolgung" nur schwer nachvollziehbar.

Ebenfalls nicht ausschlaggebend können die in Punkt d) der Berufung aufgeworfenen Bedenken betreffend Ineffizienz der behördlichen Maßnahmen sowie Unsicherheiten auf Seiten des Abgabengläubigers im Falle der Nichtäußerung der Bf und dessen mögliches weiteres Vorgehen sein, weil ein hypothetischer Sachverhalt dieser Entscheidung nicht zu Grunde zu legen ist und eine allenfalls wenig zweckmäßige Vorgangsweise des Abgabengläubigers auf die hier zu klärende Frage, ob die Bf zur Abgabe einer Drittschuldnererklärung aufgefordert worden ist oder nicht und ob ihr auch bei unaufgeforderter Abgabe einer Drittschuldnererklärung ein Kostenersatz zusteht, keinen Einfluss haben kann.

Unstrittig erging an die Bf kein Bescheid, mit welchem sie zur Abgabe einer Erklärung aufgefordert wurde. Sie war daher nicht dazu verhalten, eine Erklärung von sich aus abzugeben.

Wenngleich die Kostenbestimmung des Abgabenvollstreckungsverfahrens (in § 26) dem § 74 EO nicht nachgebildet wurde und auch keine Einschränkung auf die zur Rechtsverwirklichung notwendigen Kosten enthält, wird diese in § 74 EO enthaltene Einschränkung in Ausnahmefällen auch im Abgabenvollstreckungsverfahren zu beachten

sein, wenn es um die Auslegung einer der EO nachgebildeten Bestimmung geht (Liebeg, Abgabenexekutionsordnung Kommentar, § 70 Tz 11).

Die die Kosten für die Drittschuldnererklärung regelnde Bestimmung des § 70 Abs. 4 AbgEO verweist auf die Anwendbarkeit des § 302 Abs. 1 EO, weshalb die oa Judikatur der Zivilgerichte auf das abgabenbehördliche Vollstreckungsverfahren sinngemäß Anwendung finden kann.

Nach dieser Judikatur steht ein Kostenersatz nicht zu, wenn die betreibende Partei auf eine Drittschuldnererklärung verzichtet und auch kein gerichtlicher Auftrag dazu erteilt wird.

Fordert jedoch das Gericht den Drittschuldner trotz Verzichts des betreibenden Gläubigers durch Übersendung des entsprechenden Formulars zur Drittschuldnererklärung auf, steht ein Kostenersatz zu.

Zutreffend führte die Bf daher aus, dass auch eine ungerechtfertigte Aufforderung einem Kostenersatz nicht entgegen stehe.

Entscheidend ist jedoch, dass dem Drittschuldner - gleichgültig, ob gerechtfertigt oder nicht - eine Aufforderung zugegangen ist.

Für die ohne Aufforderung der Vollstreckungsbehörde eingereichte Drittschuldnererklärung war der begehrte Kostenersatz daher nicht zuzuerkennen.

2. Zurückweisungsbescheid vom 30. Jänner 2013:

Die Erledigung des Finanzamtes vom 4. Jänner 2013 betreffend Nichtzuerkennung eines Kostenersatzes für die Abgabe einer Drittschuldnererklärung ist weder als Bescheid bezeichnet, noch enthält sie eine Rechtsmittelbelehrung. Darüber hinaus mangelt es diesem Schriftstück an der üblichen Gliederung in Bezeichnung als Bescheid, Spruch, Begründung und Rechtsmittelbelehrung.

Der Inhalt dieser Erledigung lässt nach deren sprachlicher Fassung jedenfalls Zweifel über deren Bescheidcharakter entstehen, weshalb die ausdrückliche Bezeichnung als Bescheid erforderlich gewesen wäre, um tatsächlich vom Vorliegen eines Bescheides ausgehen zu können.

Das Fehlen dieser einen Bescheid charakterisierenden Merkmale deutet auf den fehlenden Willen der Behörde zur bescheidmäßigen Erledigung hin.

Daraus folgt, dass die Abgabenbehörde die dagegen erhobene Berufung der Bf mangels Vorliegens eines erstinstanzlichen Bescheides zu Recht zurückgewiesen hat.

Kostenersatz:

Gemäß § 313 BAO haben die Parteien die ihnen im Beschwerdeverfahren erwachsenen Kosten selbst zu bestreiten.

Die mit der Abgabe der Drittschuldnererklärung verbundenen Kosten gelten als Kosten des Vollstreckungsverfahrens, die gemäß § 26 AbgEO vom Abgabenschuldner zu

ersetzen sind. Der in den §§ 312, 313 BAO geregelte Grundsatz, dass sowohl die Abgabenbehörden als auch die Parteien die ihnen erwachsenden Kosten selbst zu bestreiten haben, gilt somit im Abgabenvollstreckungsverfahren nicht (VwGH 11.5.1993, 90/14/0140; VwGH 18.1.1994, 93/14/0121).

Nach dieser Judikatur können die Grundsätze des zivilprozessualen Kostenverständnisses zur Interpretation des § 70 Abs. 3 (nunmehr Abs. 4) AbgEO herangezogen werden.

Zu den Kosten des Exekutionsverfahrens gemäß § 74 EO zählten alle notwendigen Aufwendungen des Drittschuldners zur Durchsetzung seines Kostenanspruches.

In Anlehnung an diese Judikatur wäre neben § 74 Abs. 1 EO auch § 41 Abs. 1 ZPO anwendbar, wonach die im Rechtsstreit vollständig unterliegende Partei ihrem Gegner alle durch die Prozessführung verursachten, zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Kosten zu ersetzen hat.

Die Bf hatte danach die eigenen Kosten zur Gänze zu tragen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts waren die von der Bf für die Einbringung der Rechtsmittel verrechneten Kosten zur Geltendmachung ihres Anspruchs auf Grund der einheitlichen zivilgerichtlichen Judikatur zum Nichtersatz von Kosten für eine ohne Aufforderung eingereichte Drittschuldnererklärung auch nicht notwendig.

Ein Zuspruch von Kosten fand daher – ungeachtet des entsprechenden Antrages – auch aus diesem Grund nicht statt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine **Revision nicht zulässig**, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf die in der Begründung angeführten Entscheidungen wird verwiesen.

Linz, am 23. Jänner 2015