

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse2, über die Beschwerde vom 2.3.2012 gegen den Bescheid der belannten Behörde FA Salzburg-Land vom 17.2.2012 betreffend Kostenersatz für die Ausfertigung einer Drittschuldnererklärung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 9.2.2012 pfändete das Finanzamt wegen eines Rückstandes von € 3.779,10 die dem Abgabenschuldner HO, Adresse1, "angeblich" gegen die Bf insbesondere aus einem näher bezeichneten Kontokorrent- oder Girokonto zustehenden Forderungen in unbekannter Höhe gemäß § 65 Abgabenexekutionsordnung - AbgEO. Das Finanzamt sprach gleichzeitig aus, dass die Drittschuldnerin die gepfändeten Forderungen nicht mehr an den Abgabenschuldner zahlen dürfe.

In der Rechtsmittelbelehrung wird darauf hingewiesen, dass sowohl der Dritt- als auch der Abgabenschuldner gegen diesen Bescheid Berufung einbringen kann.

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

Mit weiterem Bescheid vom 9.2.2012 wird die gepfändete Forderung der Republik Österreich in Höhe von € 3.779,10 zur Einziehung überwiesen. Die Drittschuldnerin wird aufgefordert, die gepfändete Forderung bis zur Höhe des bezeichneten Gesamtbetrages an das Finanzamt einzuzahlen bzw. zu überweisen.

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

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

Mit Schreiben vom 9.2.2012 wird die Bf um Auskunft in der Exekutionssache gegen HO ersucht. In diesem Schreiben wird zur Vermeidung von Rückfragen höflich um die

Beantwortung von fünf Punkten und Rücksendung an das Finanzamt ersucht. Dabei wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich bei dieser Mitteilung um keine Drittschuldnererklärung im Sinne des § 70 AbgEO handelt und Kosten für die Erteilung dieser Auskunft nicht verrechnet werden können.

Mit Drittschuldnererklärung vom 14.2.2012 teilt die nunmehrige Beschwerdeführerin (nachstehend mit "Bf" bezeichnet) dem Finanzamt mit:

*"Zum Zeitpunkt des Einlangens unterhielt die verpflichtete Partei bei unserem Institut kein pfändbares Guthaben."*

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

Mit Bescheid vom 17.2.2012 weist die Abgabenbehörde den Antrag ab. In der Begründung wird ausgeführt, dass nur dann Anspruch auf Ersatz der Kosten für eine Drittschuldnererklärung besteht, wenn diese über ausdrücklichen behördlichen Auftrag (Bescheid) abgegeben wurde.

Mit Schreiben vom 2.3.2012 wird Berufung gegen diesen Bescheid erhoben . Nach Zusammenfassung des bisherigen Verfahrensganges begründete die Bf ihre Berufung im Wesentlichen damit, dass:

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

- der reine Gesetzeswortlaut nicht vorsehe, 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, was gegenständlich unzweifelhaft der Fall sei;

- beide übermittelte Drucksorten schon begrifflich als "Bescheid" betitelt würden und mit Befehls- und Zwangsgewalt ausgestattet und erlassen wurden. Entgegen dieser unzweifelhaften Rechtstatsache behauptete das Finanzamt, keinen ausdrücklichen behördlichen Auftrag zur Äußerung einer Drittschuldnererklärung erteilt zu haben.

Unabhängig davon, wie ein behördlich ergangenes Schriftstück betitelt werde, sei stets auf dessen verbindliche Regelung (Spruch) und zwangswise Durchsetzungsmöglichkeit mit Befehls- und Zwangsgewalt abzustellen. Nach ständiger Rechtsprechung komme es nur darauf an, ob die Drittschuldnererklärung aufgetragen wurde. Für den Kostenersatz reiche es aus, dass dem Drittschuldner das Formular für die Erklärung zugesandt wurde;

- nicht schlüssig nachvollzogen werden könne, dass es sich bei dem von der belangten Behörde übermittelten Ersuchen um Auskunft vom 9.2.2012 unter gleichzeitiger Übermittlung der Bescheide "Bescheid – Pfändung einer Geldforderung" und "Bescheid – Überweisung einer Geldforderung" jeweils vom 9.2.2012 und jeweils unter "Androhung" widriger (Rechts-)Folgen um keine Drittschuldnererklärung iSd § 70 AbgEO handle und demnach keine Kosten für die Erteilung dieser Auskunft verrechnet werden könnten. Man weise 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 belannten Behörde entspreche nach Interpretation der Bf einer Umgehung der vom Gesetzgeber determinierten Vorgehensweise. Entgegen der von der belannten Behörde angegebenen unsubstantiierten Begründung bestehet 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 Erklärung 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 BfA behalte sich vor, die tatsächlich entstandenen Kosten entsprechend geltend zu machen;

- seit der EO-Novelle 2000 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 seien. 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 Bf stellt den Berufungsantrag, den vom Finanzamt erlassenen Bescheid vom 17.2.2012 aufheben und der Bf die gemäß § 70 Abs 4 AbgEO iVm § 302 EO zustehenden Kosten binnen 14 Tagen auf das bereits in der Drittschuldnererklärung vom 14.2.2012 bekannt gegebene Konto überweisen. Darüber hinaus beantrage die Bf die amtswegige Festsetzung der im Zusammenhang mit dieser Berufung allfällig zustehenden angemessenen Kosten für drei Arbeitsstunden.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Vorlagebericht vom 10.4.2012 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind gemäß § 323 Abs 38 erster Satz BAO vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des BFG vom 15.5.2018 wurde der streitgegenständliche Fall, der ursprünglich der Gerichtsabteilung 7012 des BFG zugeteilt war, nunmehr der Gerichtsabteilung 7007 des BFG zugeteilt. Damit bestand für die nun zuständige Gerichtsabteilung 7007 des BFG erst ab 22.5.2018 (Termin der Aktenumverteilung) die Möglichkeit, das streitgegenständliche Verfahren abzuführen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

§ 1 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, BAO*<sup>6</sup>, § 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 Euro, wenn eine wiederkehrende Forderung gepfändet wurde und diese besteht;
2. 15 Euro 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 *Angst*<sup>2</sup>, § 302 Rz 1; LG Ried 22.6.2004, 6 R 146/04 v).

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, BAO<sup>5</sup>, § 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*, BAO<sup>6</sup>, § 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 einer Höflichkeitsfloskel (hier: "... werden Sie höflich ... ersucht") 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).

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Fall:

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.

Die "Androhung" einer Drittschuldnerklage findet sich nicht in der Rechtsmittelbelehrung, sondern wurde sowohl im Pfändungsbescheid als auch in dem 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 schuldhafte 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 schuldhafte 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.

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.

Zum beantragten Kostenersatz für die Berufung:

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 des Rechtsmittels 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 ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen liegen nicht vor. Auf die in der Begründung angeführten Entscheidungen wird verwiesen.

Salzburg-Aigen, am 28. Mai 2018

