



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 11. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Mag. Pagitsch, vom 7. und 8. Mai 2008 betreffend Pfändungsgebühren 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid (Festsetzung von Gebühren und Auslagenersätzen des Vollstreckungsverfahrens) vom 8. Mai 2008 wird ersatzlos aufgehoben. Der angefochtene Bescheid vom 7.Mai 2008 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 7.Mai 2008 wurde vom zuständigen Finanzamt gem § 26 AbgEO Gebühren für die Amtshandlung am selben Tag sowie Auslagenersätze iHv EUR 216,18 festgesetzt. Mit Bescheid vom 8.Mai 2008 wurden gem § 26 AbgEO Gebühren für die Amtshandlung am selben Tag sowie Auslagenersätze iHv EUR 219,23 festgesetzt.

Die Bw. hat am 9.Juni 2008 fristgerecht Berufung eingelegt und vorgebracht, sie hätte bis zum 6.Mai 2008 auf den Eingang des Geldes aus dem Verkauf der den ursprünglichen Bescheid betreffenden Liegenschaft warten müssen. Am 7.Mai 2008 sei der zuständige Sachbearbeiter gegen 8.00 Uhr früh ohne Vorankündigung vor der Tür gestanden und hätte in

weiterer Folge die Vorladung für den 9. Mai 2008 geschrieben und ausgehändigt. Es sei unbegründet gewesen einen Beamten zu ihr nach Hause zu schicken, denn es hätte eine kurze schriftliche Verständigung ausgereicht, um der Vorladung nachzukommen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juli 2008 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde angeführt, dass nach § 29 Abs.1 AbgEO (wohl § 26 Abs. 1 AbgEO, Anm.) der Abgabenschuldner für Amtshandlungen des Vollstreckungsverfahrens anlässlich einer Pfändung die Pfändungsgebühr im Ausmaß von einem Prozent vom einzubringenden Betrag zu entrichten habe. Diese Gebühr sei gem. § 26 AbgEO auch dann zu entrichten, wenn die Amtshandlung erfolglos verlaufen sei. Die Pfändungsgebühr sei nach Auffassung des VwGH eine reine Amtshandlungsgebühr, werde wegen anfallender Kosten eingehoben und sei deshalb auch dann zu entrichten, wenn die durchgeführte Amtshandlung zu keiner Pfändung geführt habe. Die unternommene Vollstreckungshandlung habe der zweckentsprechenden Rechtsverfolgung gedient und es entstehe deshalb die Kostenpflicht. Eine Begründung hinsichtlich des zweiten angefochtenen Bescheides vom 8. Mai 2008 war dem Bescheid nicht zu entnehmen.

Im Vorlageantrag der Bw. wurde auf das Berufungsschreiben verwiesen und ausgeführt, dass sie nie zahlungsunwillig gewesen sei und aufgeklärt werden möchte, warum vorher kein Kontakt zu ihr hergestellt wurde und eine Pfändung, die unnötig gewesen sei, vorgenommen wurde. Sie habe lange auf das übergebliebene Geld aus dem Verkauf der Liegenschaft warten müssen und habe keine mutwillige Verzögerung herbeigeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 26 Abs. 1 AbgEO lautet:

Der Abgabenschuldner hat für Amtshandlungen des Vollstreckungsverfahrens nachstehende Gebühren zu entrichten:

- a) Die Pfändungsgebühr anlässlich einer Pfändung im Ausmaß von 1% vom einzubringenden Abgabenbetrag; wird jedoch an Stelle einer Pfändung lediglich Bargeld abgenommen, dann nur 1% vom abgenommenen Geldbetrag.
- b) Die Versteigerungsgebühr anlässlich einer Versteigerung (eines Verkaufes) im Ausmaß von 1 ½ % vom einzubringenden Abgabenbetrag. Das Mindestmaß dieser Gebühren beträgt 7,20 Euro.

Nach Abs. 2 der bezeichneten Gesetzesstelle sind die im Abs. 1 genannten Gebühren auch dann zu entrichten, wenn die Amtshandlung erfolglos verlief oder nur deshalb unterblieb, weil

der Abgabenschuldner die Schuld erst unmittelbar vor Beginn der Amtshandlung an den Vollstrecker bezahlt hat.

Gem. § 21 Abs. 1 AbgEO hat der Vollstrecker über die vorgenommene Vollstreckungshandlung eine kurze Niederschrift aufzunehmen.

Nach Abs. 2 legit hat diese Niederschrift Ort und Zeit der Aufnahme, die Namen des Abgabenschuldners und der bei der Vollstreckungshandlung anwesenden Beteiligten Personen, den Gegenstand und eine Angabe der wesentlichen Vorgänge zu enthalten. Insbesondere ist jede bei Vornahme einer Vollstreckungshandlung vom Abgabenschuldner oder für denselben geleistete Zahlung in der Niederschrift zu beurkunden. Die Niederschrift ist vom Vollstrecker zu unterschreiben.

Gem. § 26 Abs. 2 AbgEO hat die Bw. die mit Vollstreckungshandlung verbundenen Gebühren auch dann zu tragen, wenn die Amtshandlung erfolglos verlaufen ist oder nur deshalb unterblieben ist, weil der Abgabenschuldner die Schuld erst unmittelbar vor Beginn der Amtshandlung an den Vollstrecker bezahlt hat.

Dies hat jedoch nicht zur Folge, dass jede im Vollstreckungsverfahren gesetzte Amtshandlung, mag sie auch von Anfang an aussichtslos sein, die Bw. zum Kostenersatz verpflichtet. Nicht jede im Vollstreckungsverfahren gesetzte Amtshandlung verpflichtet die Bw. nämlich zum Kostenersatz gem. § 26 AbgEO. Bei der Entscheidung über die Kostenpflicht ist zu prüfen, ob die von der Abgabenbehörde unternommene Vollstreckungshandlung überhaupt der zweckentsprechenden Rechtsverfolgung diente. Handlungen, die sich von vornherein als objektiv ungeeignet darstellen, begründen keine Kostenpflicht (VwGH 13.9.1994, 94/14/0059; 24.2.2000, 96/15/0044). Ebenso ist eine Handlung zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung dann nicht dienlich, wenn der Abgabengläubiger von mehreren Wegen, die zur Rechtsdurchsetzung führen, nicht den kostengünstigsten wählt (*Liebeg*, Kommentar zur AbgEO, § 26 Rz 6 und 7).

Zunächst ist fest zu halten:

Der Grundsatz der amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit, der amtswegigen Ermittlungspflicht nach § 115 Abs. 1 BAO, ist dem Grunde nach auch auf den UFS anwendbar (VwGH 26.4.2006, 2004/14/0059). Der UFS ist prinzipiell verpflichtet, die Sache nach allen tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten zu überprüfen. Dieser Grundsatz gilt unabhängig von allen Berufungsgründen (*Ritz*, BAO-Kommentar³, § 279 Rz 5). Die Abgabenbehörde erster Instanz hat hingegen eine Berufung erst "nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen" der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen (vgl. § 276 Abs. 6 erster Satz BAO). Nach § 279 Abs. 2 BAO ist die Berufungsbehörde berechtigt,

notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens auch durch die Abgabenbehörden erster Instanz vornehmen zu lassen. Gegebenenfalls kann auch eine Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz ausgesprochen werden (§ 289 Abs 1 BAO).

Im ggstl. Sachverhalt steht nun fest, dass der konkrete Verlauf und der Inhalt der ggstl. Amtshandlungen und zwar sowohl der „fehlgeschlagenen“ Pfändung bzw. der daraus folgenden Zustellung einer Vorladung am 7. Mai 2008, als auch der Amtshandlung am 8. Mai 2008 sowie auch der Einvernahme vom 9. Mai 2008 zunächst nicht Aktenbestandteil war. Der Begründung der angefochtenen Bescheide war nicht zu entnehmen, welchen konkreten Sachverhalt die bescheiderlassende Behörde hinsichtlich der angefochtenen Bescheide angenommen hat. Insbesondere trifft dies auf den Bescheid vom 8. Mai 2008 zu. Überdies sind die gem. § 21 Abs. 1 AbgEO verpflichtend abzufassenden Niederschriften zu beiden Vollstreckungshandlungen für die die Behörde Bescheide über die Festsetzung von Gebühren und Auslagenersätzen des Vollstreckungsverfahrens erlassen hat, nicht aktenkundig, da die belangte Behörde der Ansicht war, dass eine Erfassung der Gründe, die zu einer zweimaligen kostenpflichtigen Amtshandlung geführt haben, in das - behördendeninterne - elektronische Abgabeninformationssystem AIS - DB2 ausreichend wäre. Aus diesem Grunde wurde - im erstinstanzlichen Abgabenverfahren - auch kein förmliches Parteiengehör erteilt.

Nach dem Vorbringen der Bw. war die Vollstreckungshandlung am 7. Mai 2008 lediglich eine persönliche Zustellung der Vorladung für den 9. Mai 2008. Aus dem ergänzenden Vorbringen der belangten Behörde, die - nach erfolgtem Ergänzungsauftrag - einige ausgedruckte Aufzeichnungen aus dem finanzinternen Datensystem (Abgabeninformationssystem -AIS-DB2) vorlegte, ist nach Ansicht des UFS aber ersichtlich, welchen konkreten Zweck die Vollstreckungshandlung am 7. Mai 2008 hatte und dass es sich wirklich um einen Pfändungsversuch handelte, der fehlgeschlagen ist. Weil die Vollstreckung erfolglos war, wurde die Bw. zu einer Einvernahme am 9. Mai 2008 geladen. Die Vollstreckungshandlung am Tag darauf, dem 8. Mai 2008, sowie der Verlauf und der Inhalt der Amtshandlung vom 9. Mai 2008 wurde nicht mittels Niederschrift festgehalten.

Die Prüfung, welche Ergänzungen im Sinne des § 279 Abs 2 BAO notwendig sind, hat die Berufungsbehörde anhand des vorgelegten Ermittlungsergebnisses zu treffen. Die Begründung des erstinstanzlichen Bescheides hat das Ergebnis eines behördlichen Ermittlungsverfahrens und die Beweiswürdigung nachvollziehbar wiederzugeben. Die Nachvollziehbarkeit eines ermittelten und in der Begründung wiedergegebenen Sachverhalts sowie der Wille der Behörde im Spruch darf aber nach Ansicht des UFS dem Grunde nach nicht zur Voraussetzung haben, dass der UFS geradezu gezwungen ist, eine „besondere Lust

am Lösen“ von Rätseln zu entwickeln wie zB: „Welcher **konkrete** Sachverhalt wurde als Grundlage für die Entscheidung herangezogen?“ oder – wie im konkreten Verfahren - „Fehlen vielleicht Aktenteile“? (vgl. UFS 8.2.2005, RV/0095-I/04). Der gesamte ermittelte Sachverhalt ist nach Ansicht des UFS zwingend von der Abgabenbehörde erster Instanz vollständig und schlüssig in der Begründung des erstinstanzlichen Bescheides oder in der Berufungsvorentscheidung wiederzugeben, zumindest aber im vorgelegten Aktenkonvolut erkennbar sein. Aus diesem Grund kann gegebenenfalls auch dem Vorlagebericht der ersten Instanz ergänzend eine besondere Bedeutung zukommen. Es ist wohl Aufgabe des UFS, seiner Pflicht als zweite Instanz zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit nachzukommen, allerdings ist es nicht Aufgabe des UFS darüber „hinaus zu wandern“ zu Vermutungen über die Motivlage der Behörde oder z.B. über möglicherweise erfolgte Datenbankabfragen oder – wie hier – Datenbankeingaben in das AIS-DB2, die nicht ausdrücklich in der Begründung durch die Behörde auch bewertet wurden oder nicht Aktenbestandteil sind, da sie nicht vorgelegt oder erst nach einem entsprechenden Ergänzungsauftrag offen gelegt wurden.

Teil der von der Behörde angelegten Akten ist nämlich zunächst alles, was zum Zweck der Beweissicherung angefertigt wird (vgl VwGH 17.6.1966, 755/65). Aktenbestandteile können grundsätzlich nicht nur Schriftstücke, sondern auch sonstige Datenträger (zB Mikrofilme, Magnetbänder, Tonbänder) sein (*Ritz*, BAO³, § 90 Rz 6). Die im AIS-DB 2 so gespeicherten Daten sind jedenfalls im jeweiligen Besteuerungsverfahren nicht nur dem Rechtsunterworfenen sondern auch der Berufungsbehörde zu offenbaren, soweit sie für die Festsetzung und Erhebung von Steuern durch die Abgabenbehörde erster Instanz erheblich sind (vgl SWI 1/2004, 45).

Der UFS geht in seiner Entscheidungsfindung zunächst in der Tat davon aus, dass alle entscheidungserheblichen Aktenteile vom Finanzamt auch vorgelegt wurden; er geht in der Tat von der Vollständigkeit des vorgelegten, das heißt offen gelegten und zu offenbarenden Aktenkonvoluts in Papierform aus, sofern nicht Daten auf maschinell verarbeitbaren Datenträgern gespeichert sind. Ein bloßer allgemeiner Verweis durch die Abgabenbehörde erster Instanz auf die gespeicherten – nicht „zusammengefasst“ abrufbaren und dem jeweiligen Verfahrensgegenstand im Verfahren vor dem UFS zuordenbaren Daten wie bei einem „elektronischen Akt“ - im AIS-DB 2 im Verfahren vor dem UFS wäre hingegen zu wenig substantiiert, da die „Offenbarung“ eines Aktes immer anhand eines konkreten Steuerverfahrens und eines konkreten Verfahrensgegenstandes zu beurteilen ist. Die Voraussetzungen an einen „elektronischen Akt“ sind nämlich im AIS-DB 2 nicht verwirklicht, denn auch in einem elektronischen Verfahren gilt das Prinzip der Formgebundenheit des Verwaltungshandelns. Die Nachvollziehbarkeit jedes Geschäftsfalles und die Historie eines

Geschäftsfall es als zwingende Voraussetzung an einen elektronischen Akt ist durch die Datenbank AIS-DB 2 nicht vorgesehen. Überdies ist fest zu halten, dass die Verfahrensgrundsätze der BAO wie z.B. Schriftlichkeit nicht nur im Verfahren zwischen Finanzamt und Abgabepflichtigen oder UFS und Abgabepflichtigen Anwendung findet, sondern auch im Verkehr zwischen UFS und Abgabenbehörde erster Instanz. Folglich bleibt die bloße elektronische Eingabe von abgabenrechtlich bedeutsamen Umständen in das Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung nicht ausreichend, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz daraus schon einen Sachverhalt erkennen könnte, der im Verhältnis zum Abgabepflichtigen für den konkreten Verfahrensgegenstand, für die konkrete Sache auch als „ermittelt“, also nicht zwingend – im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen - als „offenbart“ gilt. Aus diesem Grund kommt einem chronologisch nummerierten Aktenkonvolut besondere Bedeutung zu, um es für die entscheidungszuständige Behörde - oder dem Abgabepflichtigen selbst im Wege einer Akteneinsicht - möglich zu machen, eine überschlägige Prüfung vorzunehmen, ob der gesamte Akt oder nur Teile desselben im konkreten Steuerverfahren vorliegen. Der Ermittlungsgrad eines Sachverhalts ist sohin zwingend auch aus der Sicht des Abgabepflichtigen zu betrachten, nämlich dergestalt, ob bei Beantragung eines Parteiengehörs auch die konkreten Überlegungen des Finanzamtes, die Grundlage für eine Abgabenvorschreibung sind, konkret im Akt zur Einsicht „bereit liegen“. Die Einsicht kann der Abgabepflichtige eben erst ab dem Zeitpunkt vornehmen, ab dem der Organwalter eine Eintragung aus dem AIS – DB2 ausdrückt und dem Akt befügt. Die - bloße – elektronische Speicherung in das elektronische System AIS - DB 2 ist folglich (noch) kein ermittelter Sachverhalt im Sinne der BAO und rechtlich ein Nullum. Dem folgte auch der BMF - Erlass vom 26. 1. 1995, GZ 05 0701/2-IV/5/94, wenn von der Erteilung einer Akteneinsicht durch Ausdrucken von zB Abgabenrückständen die Rede ist, da auch hier es die Papierform ist, die es dem Abgabepflichtigen möglich macht, Einsicht zu nehmen, sogar dann wenn diese Information durch die regelmäßigen Buchungsmittelungen im Ergebnis der Partei schon zugemittelt worden sind (sinngemäß s. auch Erlass des BMF, GZ 05 0701/1-IV/5/03 vom 05.11.2003). Nicht die Handlung „Ausdrucken“ als solche ist freilich die Akteneinsicht, sondern die konkrete Einsicht des Rechtsunterworfenen in ein Konvolut, das die Sphäre der Datenbank AIS - DB 2 bereits verlassen hat, sofern nicht § 90a Abs 1 BAO zur Anwendung kommt, was aber in diesem Verfahren nicht verfahrensgegenständlich war. Die Formvorschrift an eine Niederschrift wurde nicht erfüllt. Die Bedeutung eines elektronischen Abgabeninformationssystems wie das dem Verfahren zugrunde liegende geht folglich über ein „Arbeitsgerät“ für den Organwalter, ein elektronisches Hilfsmittel für die Vollziehung, nicht hinaus. Für den Rechtsunterworfenen ist außerhalb des Anwendungsbereichs des § 90a Abs 1 BAO - aus nachvollziehbaren Gründen freilich - eine elektronische Zugangsberechtigung für

das Abgabeninformationssystem nicht vorgesehen. Insbesondere dann, wenn der Gesetzgeber aber selbst verlangt, dass eine Niederschrift zu verfassen ist, die auf Verlangen der Partei zur Kenntnis gelangen muss, kann eine formlose Eintragung in das AIS – DB 2 diese formgebundene Ermittlungstätigkeit nicht ersetzen. Die Partei muss in die Lage versetzt werden, ihr Rechtsschutzbedürfnis zu wahren (vgl. § 25 AbgEO). Diese geforderte Waffengleichheit zwischen Behörde und Partei im Verwaltungsverfahren wird grundsätzlich – in verfassungskonformer Auslegung – durch Art 6 MRK garantiert, auch wenn Abgabensachen, dh das Verfahren der Abgabeneinhebung, nach übereinstimmender Meinung nicht in den Schutzbereich der Konvention fällt (zu Art 6 MRK s. *Berka, Die Grundrechte* (1999), 462 Rz 830; *Grabenwarter, Justiz- und Verfahrensgrundsätze* in *Ehlers* (Hrsg.), *Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*² (2005), § 6 II 1 Rz 36 mit Verweis auf die Rsp des EGMR; ders, civil-rights – neuere Entwicklungen in *Achatz, Ehrke-Rabel, Heinrich, Leitner, Taucher* (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht, FS für *Hans Georg Ruppe* (2007), 154 [158]). Auch wenn die Anwendung des Art 6 MRK aus sich selbst heraus nach dem Willen des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte für das Abgabenverfahren nur in Ausnahmefällen anwendbar ist (*Grabenwarter* in FS *Ruppe*, 157 mit Verweis auf EGMR, Urt v. 13.7.2006, *Stork*, Nr. 38033/02, Z 28) wurde durch den Willen des Verfassungsgesetzgebers der UFS als unabhängige Behörde eingerichtet, um diesen Verfahrensgarantien zu entsprechen (EB zum UFSG GP XX IA 666/A; s. *Wanke, UFSG*, 4; *Brunner/Pavlik, Der unabhängige Finanzsenat* [2003], 75); mit seiner Gründung sollte eine Angleichung an die Rechtsschutzstandards des Art. 6 MRK erreicht werden, freilich in den Grenzen, die der (Verfassungs-)Gesetzgeber in den Materien selbst zieht (*Wanke, UFSG*, 11 mit Verweis auf *Tanzer, Rechtsschutz im Steuerrecht*, 16.ÖJT Band IV/1, 85). Schon aus diesem Grund erweist sich die konkrete Ermittlungstätigkeit des Finanzamtes im Verfahren als ungenügend und nicht den Grundsätzen eines „fairen Verfahrens“ entsprechend, weil der Rechtsunterworfene bei einer Einsicht in den Akt die Gründe, die zur Erlassung des zweiten angefochtenen Bescheides geführt haben, mangels Verfassung einer Niederschrift nicht einsehen durfte: Die Aufzeichnungen der Abgabenbehörde erster Instanz haben die Sphäre des „Arbeitsgeräts AIS -DB 2“ nicht verlassen und – selbst wenn sie diese verlassen hätten – hätten sie nicht den Voraussetzungen einer Niederschrift entsprochen. Der Grundsatz „quod non est in actis, non est in mundo“ gilt jedenfalls – um den geforderten rechtsstaatlichen Garantien zu entsprechen - auch im Abgabenverfahren. Ein „Hin- und Herwandern des Blickes“, dh im Ergebnis die Prüfung einer Übereinstimmung des rechtserheblichen Sachverhalts mit dem gesetzlichen Tatbestand muss im Ergebnis schon aus den – ohne Aufforderung durch den UFS - vorgelegten und auch ausgedruckten Aktenteilen möglich sein (vgl. *Vogel, Juristische Methodik*, 1998, 19 mit Verweis auf *Engisch, Logische Studien zur*

Gesetzesanwendung³, 1963, 15); der „geschehene Sachverhalt muss von der Abgabenbehörde erster Instanz auch ausgesagt werden“ (*Larenz, Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft³, 99). Die Abgabenbehörde erster Instanz tut nach Ansicht des UFS in der Tat gut daran „*die Karten auf den Tisch zu legen*“, wie Beiser betont (*Beiser, Die Unabhängigkeit des Finanzsenates in Holoubek/Lang (Hrsg)*, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (2003), 87 [100]), um ihrer Behauptungs- und Beweislast nachzukommen, ansonsten besteht die Gefahr, dass sie schon aus dem Grund einer mangelhaften Mitwirkung im Verfahren vor dem UFS einen Prozess verliert. Eine formlose Eintragung und Speicherung im AIS - DB 2 ersetzt im Ergebnis eine Niederschrift nicht und kann jedenfalls auch nicht als „ermittelter“ Sachverhalt gelten, der im Verfahren vor dem UFS durch die Abgabenbehörde erster Instanz geltend gemacht wurde.

Der UFS nimmt aber von einer Aufhebung und Zurückverweisung schon deswegen Abstand, da sich die Rechtswidrigkeit des zweiten Abgabenbescheides vom 8. Mai 2008 auch ohne weitere Ermittlungen erkennen lässt. Der erste Abgabenbescheid vom 7. Mai 2008 ist hingegen zu Recht ergangen, da die Behörde aufgrund des Abgabenzustandes berechtigt war, einen Bescheid wie den vom 7. Mai 2008 zu erlassen und sowohl Parteiengehör durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung gewährt wurde als auch der Inhalt des Willens des Organwalters der Abgabepflichtigen bekannt war. Der Bescheid vom 8. Mai 2008 erfüllte diese Voraussetzungen hingegen nicht.

Zur Rechtswidrigkeit des Bescheides vom 8. Mai 2008 ist fest zu stellen: Für die so rasch hintereinander folgenden kostenpflichtigen Amtshandlungen, in deren Zeitraum nach der ersten Amtshandlung für die Bw. nicht einmal theoretisch die Möglichkeit bestand ihrer Zahlungspflicht nachzukommen, wurde durch die Abgabenbehörde kein nachvollziehbarer Grund angegeben und ein solcher war für den UFS auch nicht erkennbar. Die von der Bw. vorgebrachte Entrichtungswilligkeit hätte, da sie vorgebracht wurde, von der Abgabenbehörde entsprechend berücksichtigt werden müssen. Es ist nämlich nicht ein Mittel zweckentsprechender und angemessener Vollziehung, der Bw. zwischen der 1. und der 2. kostenpflichtigen Amtshandlung nicht ausreichend Zeit einzuräumen, ihren Zahlungspflichten nachzukommen und muss folglich als überschießend im Sinne der Judikatur des VwGH betrachtet werden (VwGH 26.11.1996, 94/17/0311). Aus diesem Grund wird der Bescheid vom 8. Mai 2008 als rechtswidrig erkannt und ersatzlos aufgehoben.

Salzburg, am 28. Dezember 2009