
Datum: 27.11.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 2837/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:1127.8K2837.11.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob der Beklagte die Zahlungsverjährung von Ansprüchen aus dem Schuldverhältnis zum Kläger entsprechend der Aufstellung in der Verjährungsübersicht zum 31.12.2009 vor Ablauf des 31.12.2009 unterbrochen hat.

2

Laut Kontoauszug des Beklagten vom 24.05.2011 schuldete der Kläger am 13.05.2011 insgesamt 109.500,88 € aus den zwischen den Jahren 1996 bis 1999 fällig gewordenen Steuern, Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge, Zinsen zur Einkommensteuer 1993 und 1994 sowie zur Umsatzsteuer 1992 bis 1999, die Gegenstand der Verjährungsübersicht zum 31.12.2009 gewesen waren.

3

Da der Kläger die Steuerforderungen bei Fälligkeit nicht beglichen hatte, waren diverse Zwangsvollstreckungsmaßnahmen des Beklagten erfolgt:

4

Bei dem zum Fälligkeitszeitpunkt in der A-Straße ... in ... B mit Wohnsitz gemeldeten Kläger erfolgte am 09.11.2001 ein fruchtloser Vollstreckungsversuch des Vollziehungsbeamten.

5

Am 19.11.2002 erfolgte ein erneuter Vollstreckungsversuch. Dem Kläger, der an seinem Wohnsitz nicht angetroffen wurde, wurde im Briefkasten eine Zahlungsaufforderung hinterlassen.

6

Bei einem weiteren Vollstreckungsversuch am 14.01.2003 wurde der Kläger wiederum nicht in seiner Wohnung angetroffen.	7
Am 13.02.2003 erfolgte vor Ort eine Anschriftenüberprüfung. Neben dem Namensschild einer Frau C befand sich auf dem Briefkasten ein Aufkleber von einem D, auf dem mit Kugelschreiber der Name des Klägers vermerkt war. Der Briefkasten zu den dem Beklagten bekannten Geschäftsräumen des Klägers im F-Straße ..., B, war mit „G & Co. Medienhaus“ beschriftet.	8
Mit Beschluss des Amtsgerichts B vom 10.03.2003 wurden die Wohn- und Geschäftsräume des Klägers fruchtlos durchsucht. Weitere Vollstreckungsversuche in den Jahren 2003 und 2004 blieben erfolglos. Eine Bewohnerin des Hauses A-Straße ..., B, Frau C, teilte dem Vollziehungsbeamten am 09.06.2004 mit, der Kläger sei nach Ostdeutschland verzogen.	9
Am 07.10.2004 teilte das Einwohnermeldeamt der Stadt B dem Beklagten auf dessen Nachfrage hin schriftlich mit, der Kläger sei unbekannt verzogen. Eine Registerbereinigung sei veranlasst worden.	10
Der Kläger meldete am 01.07.2008 bei der Stadt B ein mit der H GmbH am 01.05.2008 aufgenommenes Gewerbe an. Auf dem Anmeldeformular (Blatt 65) ist als Wohnanschrift des Klägers „C./K-Straße ..., in Espana ... M“ angegeben. Die H GmbH hat ihre Betriebsstätte laut Anmeldung in der J-Straße ..., ... B. Unter dem Briefkopf der H GmbH korrespondierte der Kläger mit dem Finanzamt B2 am 15.06.2008 (NAST Nr. a, Blatt 64). Am 28.01.2009 schrieb der Kläger an das Finanzamt B1 als Geschäftsführer der H GmbH und der M Consulting Ltd. wegen Änderungen der Kontoverbindung bei der Raiffeisenbank Q (Blatt 68). Hintergrund dieses Schreibens war eine Kfz-Steuererstattung. Die Raiffeisenbank Q korrespondierte mit dem Kläger unter der Anschrift „G c/o N-Haus, J-Straße ..., ... B“.	11
Unter dem 27.10.2009 vermerkte der zuständige Koordinator des Erhebungsbezirks beim Beklagten, der Zeuge U, in der Erhebungsakte „erneute EMA-Abfrage – unbekannt - Verjährung unterbrochen“. Der Vermerk ist handschriftlich erfolgt und von Herrn U paraphiert. In dem vom Rechenzentrum L geführten Erhebungsprogramm, in dem sämtliche Tätigkeiten aus dem VO-System des Beklagten gespeichert werden, ist bezüglich des Klägers als neue Tätigkeit „EMA-Anfrage“ am 27.10.2009 „angelegt“ worden (vgl. Screenshot in der Rechtsbehelfsakte (am Ende), siehe auch Blatt 74). Auf der Verjährungsübersicht zum 31.12.2009 hat der Zeuge U oberhalb eines Stempels mit Datum 27. Okt. 2009 neben der Aufstellung der Steuerschulden des Klägers handschriftlich vermerkt „EMA“.	12
Am 04.01.2011 rief die zuständige Bearbeiterin des Beklagten, die Zeugin P, online beim Handelsregister B des Amtsgerichts B die Eintragungen zu der H GmbH und der M Consulting Ltd. ab. Auf die Handelsregisterauszüge der Firmen wird verwiesen. Am 05.01.2011 recherchierte sie bezüglich der H GmbH im Internet. Auf die entsprechenden Ausdrücke wird verwiesen.	13
Der Beklagte veranlasste am 12.01.2011 einen erneuten Vollstreckungsversuch, diesmal in den Geschäftsräumen der H GmbH und der M Ltd., J-Straße. Dem Kläger wurde eine Zahlungsaufforderung hinterlassen. Dem Kläger wurde auf Nachfrage mitgeteilt, dass wegen der am 27.10.2009 erfolgten EMA-Anfrage keine Zahlungsverjährung mit Ablauf des 31.12.2009 eingetreten sei. Der Kläger trug vor, die Ermittlungshandlung vom 27.10.2009 erfülle nicht die Voraussetzung des § 231 Abs. 1 AO. Die Online-Anfrage sei eine rein innerdienstliche Maßnahme ohne die für alle in § 231 Abs. 1 AO vom Gesetzgeber und der höchststrichterlichen Rechtsprechung geforderte Außenwirkung. Zudem sei er seit Anfang	14

2008 bei Finanzämtern der Stadt B und der Stadt B mit allen relevanten Daten, auch seinem Dienstsitz in der J-Straße ..., B, bekannt gewesen. Auch hätte Frau C, wohnhaft unter seiner letzten Privatadresse in B in der A-Straße, sicher auf Nachfrage mit seiner aktuellen Adresse weiterhelfen können. Sein Aufenthaltsort sei also bekannt gewesen. Nach höchststrichterlicher Rechtsprechung sei irrelevant, dass der Beklagte seine Anschrift nicht gekannt habe, da diese nicht allgemein unbekannt gewesen sei. § 231 AO diene dem Rechtsfrieden und auf diesen habe er seit Ablauf des Jahres 2009 vertraut.	
Durch ein Kontoabrufersuchen nach §§ 93, 93b AO vom 10.02.2011 erfuhr der Beklagte von diversen Konten des Klägers (siehe Erhebungsakte).	15
Der Kläger nahm am 16.02.2011 Akteneinsicht in die Erhebungsakte. Laut dem Ausdruck einer „MESO-Internetauskunft“ über eine elektronische EMA-Anfrage bei der Stadt B vom 22.02.2011 hat der Kläger zum Abfragezeitpunkt die Wohnung A-Straße ... ohne Abmeldung am 22.11.2004 verlassen.	16
Auf Antrag des Klägers erließ der Beklagte am 24.05.2011 einen Abrechnungsbescheid, gegen den der Kläger Einspruch einlegte.	17
Zur Begründung bestritt er, dass der zuständige Sachbearbeiter des Beklagten, der Zeuge U, am 27.10.2009 in irgendeiner Weise im Hinblick auf die Zahlungsverjährung tätig geworden sei. Der eine EMA-Anfrage bestätigende Aktenvermerk des Herrn U vom 27.10.2009 könne auch z.B. erst Anfang 2012 (gemeint 2011) erfolgt sein. An seinem EMA-Datenbestand habe sich schließlich zwischen dem 27.10.2009 bis heute nichts geändert. Die handschriftliche Notiz von Herrn U habe keinen Beweiswert.	18
Im Übrigen erfülle – wie bereits dargelegt – die behauptete Ermittlungshandlung vom 27.10.2009 nicht die gesetzlichen Anforderungen gemäß § 231 Abs. 1 AO.	19
Mit Einspruchsentscheidung, zugestellt am 10.08.2011, wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Auf die Einspruchsentscheidung wird verwiesen. Dort berief sich der Beklagte zum Nachweis der am 27.10.2009 erfolgten elektronischen EMA-Anfrage auf den Aktenvermerk des Zeugen U und den vom 27.10.2009 datierenden Vermerk im Erhebungsprogramm betreffend die EMA-Anfrage, der nicht im Nachhinein habe erstellt werden können. Der Abruf der Meldedaten im Onlineverfahren stelle eine nach außen gerichtete Maßnahme der Finanzverwaltung dar, da die Abfrage nicht intern, sondern bei der Stadt B erfolge.	20
Die zu Beginn des Jahres 2011 erfolgten Maßnahmen zum Auffinden des Klägers belegten, dass die EMA-Anfrage vom 27.10.2009 keine lediglich der Verjährungsunterbrechung dienende Scheinhandlung gewesen sei.	21
Mit der vorliegenden Klage trägt der Kläger vor, der Beklagte möge mittels eines verschlüsselten Ausdrucks der Erhebungsauskunft (EAK) belegen, dass vor dem 31.12.2009 eine verjährungshemmende Maßnahme gespeichert worden sei. Allerdings sei selbst dann, wenn dem Beklagten der Nachweis gelinge, die behauptete Onlineanfrage vor dem 31.12.2009 getätigt zu haben, mit ihr keine verjährungshemmende Maßnahme im Sinne des § 231 AO erfolgt.	22
Zum einen habe die Onlineabfrage lediglich der Verjährungshemmung und nicht der Durchsetzung des Steueranspruchs gedient. Denn der Beklagte habe nach der erfolgten Anfrage zunächst nichts weiter unternommen. Dies belege, dass er die Verjährungsliste zum	23

31.12.2009 lediglich abgearbeitet habe. Eine derartige Onlineanfrage sei als bloße Scheinhandlung nicht verjährungshemmend. Zum Anderen sei die Onlineabfrage der Meldedaten beim Einwohnermeldeamt ein behördeninterner Vorgang ohne die für eine Maßnahme nach § 231 AO notwendige Außenwirkung. Der jeweilige Finanzbeamte habe durch die Eingabe seines persönlichen Logins freien Zugang in die Datenbanken des Einwohnermeldeamtes, ohne dass die Einwohnermeldebehörde mitwirken müsse.

Der Kläger beantragt, 24

den Abrechnungsbescheid vom 24.05.2011 und die Einspruchsentscheidung vom 10.08.2011 aufzuheben, 25

hilfsweise, 26

die Revision zuzulassen. 27

Der Beklagte beantragt, 28

die Klage abzuweisen. 29

Unter Verweis auf die Einspruchsentscheidung trägt er vor, die vom Kläger eingeforderte verschlüsselte Erhebungsauskunft habe er dem Gericht mit den Steuerakten vorgelegt. 30

Das Gericht hat mit Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 06.11.2012 die Mitarbeiter des Beklagten, U und P, geladen, um sie zu der Behauptung des Klägers, am 27.10.2009 sei keine EMA-Anfrage durch das Finanzamt B3 erfolgt, als Zeugen zu hören. 31

Des Weiteren ist der Beklagte gebeten worden, spätestens bis zum 19.11.2012 Dienst- anweisungen oder ähnliches vorzulegen, aus denen sich ergibt, wie die Sachbearbeiter elektronische EMA-Anfragen aus Anlass der Unterbrechung der Zahlungsverjährung zu dokumentieren haben. Auch hat das Gericht zu der Praxis der Dokumentation von EMA- Anfragen beim Beklagten angefragt und um Auskunft gebeten, ob es bereits im Jahr 2009 die Möglichkeit eines MESO-Ausdruckes gab. Des Weiteren ist um Auskunft gebeten worden, ob der Zeuge U anlässlich der Bearbeitung der Verjährungsliste nach einer erfolgten EMA- Auskunft betreffend anderer Zahlungspflichtiger ebenfalls lediglich einen handschriftlichen Vermerk über das Ergebnis der Auskunft gemacht hat. Auf den Ladungszusatz im Übrigen wird verwiesen. 32

Der Beklagte hat daraufhin mit Schreiben vom 13.11.2012, auf das nebst Anlagen verwiesen wird, mitgeteilt: 33

„Herr U ist im Erhebungsbezirk 2 als Koordinator eingesetzt, Frau P als Mitarbeiterin. Der Koordinator leitet den Bezirk und hat selbst keine feste Zuständigkeit. Im Rahmen seiner Leitungsfunktion führt er einzelne Aufgaben von besonderer Bedeutung selbst aus, wie in diesem Fall die jährliche Bearbeitung der Verjährungsliste und die damit verbundenen verjährungsunterbrechenden Maßnahmen.“ 34

Herr U ist seit 25 Jahren in der Erhebungsstelle tätig, Frau P seit 8 Jahren. In dieser Zeit haben sich beide durch ordnungsgemäße Pflichterfüllung und Identifikation mit ihrer Aufgabe ausgezeichnet; für Dienstvergehen wie das Anfertigen wahrheitswidriger Aktenvermerke gibt es keinerlei Anhaltspunkte. Derartige Spekulationen erübrigen sich auch schon deshalb, weil der Arbeitsablauf im Streitfall keine Besonderheit aufweist und zudem elektronisch gespeichert ist. 35

Jährlich im August werden den Erhebungsstellen der Finanzämter durch das Rechenzentrum die Verjährungslisten zum 31.12. des Jahres zur Verfügung gestellt. Diese Listen sollen sodann zeitnah bearbeitet werden, d.h. wenn möglich und sinnvoll, soll eine Verjährungsunterbrechung vorgenommen werden. Dabei wird diese nicht als sinnvoll angesehen, wenn der Vollstreckungsschuldner zu alt ist oder die Rückstände niedrig sind. Die Verjährungsliste beinhaltet im Schnitt ca. 100 Fälle. Dabei handelt es sich um „mit Überwachung niedergeschlagene Rückstände“, d.h. um Rückstände, bei denen ursprünglich keine weitere Realisierungsmöglichkeit mehr gesehen wurde. Da sich dies im Laufe der Jahre ändern kann, werden die Fälle regelmäßig überwacht. Die Bearbeitung/Unterbrechungsmaßnahme wird auf der Liste handschriftlich vermerkt(!); die	36
abgearbeiteten Listen müssen dem Hauptsachgebietsleiter der Erhebungsstelle anschließend sämtlich zur Kontrolle vorgelegt werden.	37
Gleichzeitig wird die Unterbrechungsmaßnahme im VO-System eingegeben. Ein entsprechender Ausdruck liegt dem Gericht bereits vor. Diese Eingabe kann nicht nachträglich geändert werden. Dazu verweise ich auf die als Anlage 1 beigefügte Darstellung des Rechenzentrums zur „letzten Handlung zur Verjährungsunterbrechung“, „AWS 074“ in der einschlägigen Dienstanweisung für die Finanzämter (DA-ADV).	38
Diese Eingabe wird automatisch in die Erhebungsauskunft- EAK- übernommen.	39
Dementsprechend weist der als Anlage 2 überreichte verschlüsselte EAK-Auszug zu jeder Steuerart als letzte Unterbrechungsmaßnahme mit dem Schlüssel „074“ das Datum 27.10.2009 aus.	40
Weitere „Spuren im System“ sind weder beim Finanzamt noch bei der Stadt B vorhanden, aber in Verbindung mit der EMA-Auskunft selbst müssten die vorhandenen Spuren ausreichen, um den Ablauf zu dokumentieren.	41
In einem Skript aus April 2011 empfiehlt das Erhebungsreferat der OFD Rheinland, die Wohnsitzermittlung aktenkundig zu machen und die EMA-Auskunft auszudrucken (Auszug in Kopie als Anlage 3 beigefügt). Vor 2011 bestand eine solche Weisung nach Auskunft des Hauptsachgebietsleiters der Erhebungsstelle nicht oder zumindest nicht ausdrücklich. Jedenfalls im Finanzamt B3 wurde es aber so gehandhabt, dass bei der Verjährungsunterbrechung der niedergeschlagenen Fälle, die nicht aktuell in Bearbeitung waren, kein - auch 2009 schon möglicher Ausdruck der EMA-Auskunft (sog. „Meso Internetauskunft von HSH“) erfolgte, weil die dazu gehörigen Akten in einem gesonderten Aktenraum untergebracht sind und nicht im Büro der Bearbeiter. Deshalb wurden hier zunächst nur die Maßnahmen auf der Verjährungsliste vermerkt (und ins VO-System eingegeben) und erst in einem zweiten Arbeitsschritt in dem gesonderten Aktenraum die entsprechenden Vermerke in den Akten nachgetragen. Bei dieser Vorgehensweise war es praktisch, nicht noch einen Stapel EMA-Auskünfte zuordnen zu müssen.	42
Diesen Vermerk hat Herr U auch auf der Rückseite der EMA-Anfrage aus 2004 gefertigt, nachdem er eine Eingabe im VO-System gemacht und den Vermerk auf der Verjährungsliste angebracht hatte.	43
Demgegenüber hat es zu keiner Zeit einen Vermerk über die Akteneinsicht des Klägers im Finanzamt gegeben, weshalb ein solcher auch nicht übersandt werden kann. Im Übrigen war an diesem Termin Frau P nicht zugegen, sondern anwesend waren Herr U und der Sachgebietsleiter Herr R.	44

<i>Herr U hat im Rahmen der Bearbeitung der Verjährungsliste 2009 noch 2 weitere EMA-Abfragen getätigt. Hier erfolgte jeweils ein Papierausdruck, weil die Fälle aktuell in Bearbeitung und damit die Akten unmittelbar greifbar waren.</i>	45
<i>Ergänzend sei in der Sache noch angemerkt, dass der Erhebungsstelle im Finanzamt B3 weder ein Wohnsitz des Klägers noch - bis 2011 - eine Geschäftsführertätigkeit bekannt war.</i>	46
<i>Das Kontenabrufverfahren ist zur Wohnsitzermittlung nicht geeignet, weil der Kontenabruf dafür unverhältnismäßig wäre und von der Unterzeichnerin, die als Hauptsachgebietsleiterin AO für die Kontenabrufersuchen zentral zuständig ist, aus diesem Grund nicht gestellt würde.</i>	47
<i>Bestimmt und geeignet für die Wohnsitzermittlung ist die EMA - Abfrage. Und dass diese in Bezug auf den Kläger seit 2004 bis auf den heutigen Tag ununterbrochen ein negatives Ergebnis ausweist, wird durch den als Anlage 4 beigefügten EMA-Auszug vom 12.11.2012 belegt.</i>	48
<i>Der Auszug weist stets die gesamte Historie der Wohnsitzveränderungen aus („FWH“ = früherer Hauptwohnsitz), womit erkennbar ist, dass auch am 27.10.2009 ein Wohnsitz nicht feststellbar war.</i>	49
<i>Die Behauptung des Klägers, es könne keine EMA-Abfrage gemacht worden sein, weil sonst ein Wohnsitz ermittelt worden wäre, ist damit eindeutig widerlegt. Gleichzeitig bestätigt der aktuelle Auszug das Bild, das sich seinerzeit für Herrn U bei seiner Abfrage geboten hat, und den Wahrheitsgehalt des damaligen Vermerks sowie der entsprechenden Eingabe in das VO-System.“</i>	50
<i>Auf Nachfrage des Gerichts vom 22.11.2012, auf die verwiesen wird, hat die Stadt B am 27.11.2012 mitgeteilt, die Protokolldaten über Datenzugriffe der Finanzverwaltung auf den Datensatz von Steuerpflichtigen würden nur ein halbes Jahr aufbewahrt. Daher sei eine Aussage über einen Zugriff des Finanzamtes im Jahr 2009 auf den Datensatz des Klägers nicht möglich. Auf das Schreiben der Stadt B im Übrigen wird verwiesen.</i>	51
<i>Auf die in der Erhebungsakte vorgeheftete Verjährungsübersicht zum 31.12.2009 wird Bezug genommen.</i>	52
<i>Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung und Beweisaufnahme wird verwiesen.</i>	53
Entscheidungsgründe	54
<i>Die Klage ist unbegründet.</i>	55
<i>Zu Recht hat der Beklagte mit Abrechnungsbescheid vom 24.05.2011 gemäß § 218 Abs. 2 Satz 1 AO festgestellt, dass in Höhe der in der Anlage zu dem Abrechnungsbescheid aufgeführten einzelnen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis zum Kläger keine Zahlungsverjährung gemäß § 228 AO eingetreten ist. Die Zahlungsverjährung ist vielmehr mit Ablauf des 31.12.2009 gemäß § 231 AO unterbrochen worden.</i>	56
<i>Durch Abrechnungsbescheid gemäß § 218 Abs. 2 Satz 1 AO entscheiden die Finanzbehörden über Streitigkeiten, die die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis im Sinne des § 37 AO betreffen.</i>	57
<i>Zwischen den Beteiligten bestand Streit über die Frage, ob durch Zahlungsverjährung gemäß § 228 AO mit Ablauf des 31.12.2009 die in der Verjährungsübersicht zum 31.12.2009</i>	58

aufgeführten Ansprüche des Beklagten aus dem Steuerschuldverhältnis zum Kläger gemäß § 232 AO erloschen waren. Diese Streitfrage hat der Beklagte im Abrechnungsbescheid vom 24.05.2011 zutreffend mit der Feststellung beantwortet, dass er durch seine am 27.10.2009 erfolgten Ermittlungen nach dem Wohnsitz des Klägers mittels einer EMA-Online-Anfrage bei der Stadt B die Zahlungsverjährung gemäß § 231 Abs. 1 AO unterbrochen hat.

Gemäß § 231 Abs. 3 AO wird die Zahlungsverjährung unterbrochen durch die in § 231 Abs. 1 AO aufgezählten diversen Verwaltungs- und Realakte mit der Folge, dass mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Unterbrechungshandlung geendet hat, eine neue fünfjährige Verjährungsfrist beginnt. 59

Die in der EMA-Online-Anfrage zu erkennende Ermittlungshandlung, ein Realakt mit Außenwirkung im Sinne des § 231 Abs. 1 AO, ist am 27.10.2009 durchgeführt worden. Mit Ablauf des 31.12.2009 hat damit eine neue fünfjährige Zahlungsverjährungsfrist für die in der Anlage zum Abrechnungsbescheid vom 24.05.2011 aufgeführten Steueransprüche, mit denen die fälligen nicht erloschenen Steuerschuldansprüche laut Verjährungsübersicht zum 31.12.2009 fortgeschrieben worden sind, begonnen. Der Beklagte hat daher zu Recht im Jahr 2011 Vollstreckungsmaßnahmen gegenüber dem Kläger durchführen können, vgl. § 257 AO. 60

1. 61

Die in der EMA-Online-Anfrage zu erkennende Ermittlungshandlung, ein Realakt im Sinne des § 231 Abs. 1 AO, ist am 27.10.2009 tatsächlich erfolgt. 62

Der Zeuge U hat zur vollen Überzeugung des erkennenden Senats am 27.10.2009 eine EMA-Online-Anfrage zur Ermittlung des Wohnsitzes des Klägers bei der Stadt B durchgeführt. 63

Durch die Beweisaufnahme und die Ausführungen des Beklagten im gerichtlichen Verfahren hat der erkennende Senat ein genaues Bild über die Verfahrensweise des Zeugen U bei der jährlichen Bearbeitung der Verjährungsübersicht zum 31.12. zum Zwecke der endgültigen Niederschlagung oder Verjährungsunterbrechung bei unter Überwachung stehenden niedergeschlagenen Vollstreckungsfällen gewonnen. Demnach arbeitet der Zeuge U die Verjährungsübersicht ab August des jeweiligen Jahres sukzessive ohne Hinzuziehung der jeweiligen Erhebungsakte unter Einsatz des elektronischen Vollstreckungssystems (VO-System) ab. Dies belegen für das Jahr 2009 seine handschriftlichen Eintragungen auf der dem Gericht in der mündlichen Verhandlung vorgelegten kompletten Verjährungsübersicht zum 31.12.2009 sowie Eintragungen im VO-System (Anlage 4 zum Protokoll der mündlichen Verhandlung). Diese Eintragungen tragen nicht manipulierbare Daten (s. Anlage 1 zum Schreiben des Beklagten vom 13.11.2012; z.B. Anlage 4 zum Protokoll der mündlichen Verhandlung: Auftrag vom 17.6.2007, erstellt am 17.11.2006) und werden aus dem VO-System automatisch in die Erhebungsauskunft – EAK - übernommen (Screen-Shot vom 29.06.2011 in der Erhebungsakte). 64

Aus dem VO-System entnimmt der Zeuge die für die Bearbeitung der Verjährungsübersicht notwendigen Informationen zum jeweiligen Erhebungsfall. Unter dem Register „Aufträge“ finden sich zum jeweiligen Erhebungsfall im VO-System Vermerke, aus denen entnommen werden kann, ob der Wohnsitz oder Aufenthaltsort des Zahlungspflichtigen in der Vergangenheit nicht ermittelbar gewesen ist. Einen sog. MESO-Ausdruck des Ergebnisses einer in diesen Fällen erfolgenden EMA-Online-Anfrage bei der Stadt B hat der Zeuge U mindestens bis in das Jahr 2009 nur dann veranlasst, wenn die EMA-Auskunft für die Vollstreckung relevante neue Auskünfte über den jeweiligen Zahlungspflichtigen erbrachte. 65

Zwar sind die Ausführungen der Beklagtenvertreterin im Schreiben vom 14.11.2012 mit der Aussage des Zeugen U zu den Ursachen für die im Jahr 2009 erfolgten zwei EMA-Ausdrucke betreffend zwei anderer Zahlungspflichtiger nicht kongruent. Andererseits schließen sich die Beschreibungen der Vorgehensweise auch nicht aus. Wesentlich ist nach Auffassung des erkennenden Senats, dass sowohl die Beklagtenvertreterin als auch der Zeuge U ausgesagt haben, dass ein EMA-Ausdruck lediglich erfolgte bei auf seiner Grundlage zu veranlassenden Vollstreckungsmaßnahmen, entweder bei in unmittelbarer Bearbeitung stehenden Erhebungsfällen oder für Erhebungsfälle, die wegen der neuen Erkenntnisse sofort in die unmittelbare Bearbeitung kamen. Bestätigte eine EMA-Anfrage hingegen die bisherige Erkenntnislage (unbekannter Wohn- oder Aufenthaltsort), erfolgte lediglich – in der Regel am Ende des Arbeitstages oder am nächsten Tag – eine handschriftliche Aktennotiz über das Ergebnis der EMA-Anfrage in der in einem separaten Aufbewahrungsraum befindlichen jeweiligen Erhebungsakte. Des Weiteren wird eine manuelle Eintragung im elektronischen Vollstreckungssystem und ein handschriftliche Vermerk auf der Verjährungsübersicht nebst Tagesstempel vorgenommen. Dass sich die Erhebungsakten über die zu überwachenden oder niedergeschlagenen Fälle in einem separaten Raum im Bereich der Erhebungsstelle des Beklagten befinden, haben die Beklagtenvertreterin und die Zeugen U und P übereinstimmend vorgetragen. Anlässlich der Bearbeitung der Verjährungsübersicht werden die Akten der Erhebungsfälle, in denen keine Zahlungsverjährungsunterbrechung erfolgt ist, aussortiert und später vernichtet. Aus dem Aufbewahrungsraum holt der zuständige Bearbeiter, hier die Zeugin P – nach Arbeitslage und geordnet nach Steuernummern – in der Folgezeit die überwachten, niedergeschlagenen, nicht verjährten Erhebungsakten zur weiteren Bearbeitung in ihr Büro.

Die von der Beklagtenvertreterin und den Zeugen U und P nahezu übereinstimmend schlüssig geschilderte nachvollziehbare Verfahrensweise anlässlich der Bearbeitung der jährlichen Verjährungsübersicht mit der Folgebearbeitung der in dem Aufbewahrungsraum befindlichen nicht verjährten Erhebungsfälle spiegelt sich vom Zeitablauf und der getroffenen Maßnahmen in dem vorliegenden Fall wieder.

66

Bei ca. 100 ab August 2009 auf der Verjährungsübersicht zum 31.12.2009 befindlichen, abzuarbeitenden Erhebungsfällen ist es schlüssig, dass der Zeuge U Ende Oktober bei der Bearbeitung des Buchstaben „...“, mithin beim Erhebungsfall u.a. des Klägers angekommen war. Da die EMA-Online-Anfrage für den Wohnsitz/Aufenthaltsort des Klägers keine neuen Erkenntnisse erbrachte, entsprach es der zumindest bis in das Jahr 2009 üblichen Verfahrensweise beim Beklagten, keinen EMA-Ausdruck (MESO-Internetauskunft von HSH) zu veranlassen, sondern in der Erhebungsakte einen handschriftlichen Aktenvermerk anzubringen. Die im elektronischen VO-System am 27.10.2009 erfolgten manuellen Eintragungen, die in der EAK am 27.10.2009 automatisch gespeichert worden sind, sind Indizien dafür, dass der Aktenvermerk in der Erhebungsakte und der handschriftliche Vermerk auf der Verjährungsübersicht zum 31.12.2009 mit dem Datum 27.10.2009 nicht nachträglich gefertigt worden sind. Auch hat der Sachgebietsleiter R mit seiner Paraphe vom 11.12.2009 auf der Verjährungsübersicht die vollständige Bearbeitung der Übersicht durch den Zeugen U, mithin auch den Vermerk über die EMA-Anfrage betreffend den Kläger vom 27.10.2009, bestätigt.

67

Die Existenz des Vermerks des Zeugen U in der Erhebungsakte wird auch durch die Zeugin P bestätigt, die ausgesagt hat, bei Aufnahme der Bearbeitung des Erhebungsfalles des Klägers zu Beginn des Jahres 2011 mittels der aus dem Aufbewahrungsraum geholten Erhebungsakte einen Vermerk des Zeugen U auf der Rückseite einer Aktenseite bemerkt zu haben.

68

Die Zeugin ist glaubwürdig. Sie war aufrichtig bemüht, nur insoweit auszusagen, wie ihre Erinnerung reichte bzw. Unsicherheiten offen anzuzeigen. Auch hat die Zeugin offen über die Gespräche beim Beklagten im Hinblick auf die mündliche Verhandlung berichtet, so dass der Senat mit Überzeugung ausschließen kann, dass ihre Aussage vom Beklagten beeinflusst worden ist. Die Zeugin hat zwar ausgesagt, der Zeuge U habe in der Erhebungsakte des Klägers vermerkt, dass keine neuen Erkenntnisse vorliegen. Damit hat sie den Inhalt des Vermerks vom 27.10.2009 nicht wortgleich und vollständig wiedergegeben, auch hat sie sich nicht eindeutig zu dem Inhalt der Vorderseite der Aktenseite geäußert, auf deren Rückseite sie den Aktenvermerk des Zeugen U wahrgenommen hat. Ebenfalls hat sie nicht das Datum des Vermerks bestätigt. Dies erklärt sich der erkennende Senat mit der Interessenlage der Zeugin. Der Zeugin, die wegen der Arbeitsabläufe in der Erhebungsstelle schon aufgrund der bloßen Existenz der Erhebungsakte des Klägers davon ausgehen musste, dass die Zahlungsverjährung in seinem Fall unterbrochen worden war, ging es um die weitere Bearbeitung des Erhebungsfalles. Für sie war der Vermerk des Zeugen U lediglich inhaltlich dahingehend wesentlich, dass sich daraus ihre Verpflichtung ergab, weitere Ermittlungsmaßnahmen ergreifen zu müssen.

69

Der erkennende Senat hat keine Anhaltspunkte dafür, dass der Zeuge U im Erhebungsfall des Klägers anlässlich der Bearbeitung der Verjährungsübersicht auf den 31.12.2009 von den üblichen Arbeitsabläufen abgewichen ist. Für die Glaubwürdigkeit des Zeugen U spricht, dass er insgesamt ruhig und souverän ausgesagt hat sowie ohne Umstände offengelegt hat, dass er sich an die Bearbeitung des Erhebungsfalles des Klägers anlässlich der Abarbeitung der Verjährungsübersicht zum 31.12.2009 nicht erinnern kann. Auf dieser Linie liegt auch, dass der Zeuge eingeräumt hat, dass es durchaus denkbar sei, dass er Aktenvermerke über keine neuen Erkenntnisse erbringende EMA-Online-Anfragen gelegentlich erst am Morgen des Folgetags der Anfrage gefertigt habe. Auch wegen der Höhe der Steuerschulden des Klägers und des geringen Arbeitsaufwandes einer EMA-Online-Anfrage schließt der erkennende Senat aus, dass der Zeuge U, der seit langen Jahren verlässlich und pflichtbewusst in der Erhebungsstelle des Beklagten arbeitet, von der nur unwesentlichen Arbeitsaufwand erzeugenden, vielleicht zwei bis drei Minuten Zeit in Anspruch nehmenden EMA-Online-Anfrage bei der Stadt B ohne erkennbares Motiv im Streitfall schlicht abgesehen haben könnte und er wahrheitswidrige Eintragungen in der Erhebungsakte, auf der Verjährungsübersicht zum 31.12.2009 und im elektronischen Vollstreckungssystem vorgenommen sowie seinen Sachgebietsleiter vorsätzlich über die vollständige Abarbeitung der Verjährungsübersicht zum 31.12.2009 getäuscht hätte.

70

2.

71

In der EMA-Online-Anfrage vom 27.10.2009 ist eine Ermittlung der Finanzbehörden nach dem Wohnsitz oder dem Aufenthaltsort des Zahlungspflichtigen im Sinne des § 231 Abs. 1 Satz 1 AO zu erkennen.

72

Zu der Qualität einer Ermittlungshandlung gemäß § 231 Abs. 1 Satz 1 AO hat der Bundesfinanzhof grundlegend mit Urteil vom 24.11.1992 (Az.: VII R 63/92 -, BStBl. II 1993, 220) entschieden, dass eine EMA-Anfrage nur dann eine Ermittlung der Finanzbehörde nach dem Wohnsitz im Sinne des § 231 Abs. 1 Satz 1 AO darstellt, wenn dem Finanzamt der Wohnsitz des Zahlungspflichtigen unbekannt ist. Keine Ermittlungshandlung im Sinne des § 231 Abs. 1 Satz 1 AO liegt demnach vor, wenn das Finanzamt, dem der Wohnsitz des Klägers bekannt ist, allein zur Verjährungsunterbrechung schematisch eine EMA-Anfrage stellt.

73

Dem Beklagten war der Wohnsitz des Klägers am 27.10.2009 unbekannt, denn über das bei der Abarbeitung der Verjährungsübersicht auf den 31.12.2009 von dem Zeugen U

74

hinzugezogene VO-System wusste der Zeuge am 27.10.2009, dass der Aufenthalt bzw. Wohnsitz des Klägers seit dem Jahr 2004 unbekannt war. Zwar mag es zutreffend sein, dass der Beklagte sich durch Nachforschung im Handelsregister oder im Internet über den Wohnsitz bzw. Aufenthaltsort des Klägers – wie im Jahr 2011 geschehen – bereits im Jahr 2009 hätte informieren können. Das ändert aber nichts daran, dass der Beklagte, dem der Wohnsitz des Klägers unbekannt war, am 27.10.2009 durch die EMA-Anfrage versucht hat, den Wohnsitz des Klägers im Sinne des § 231 Abs. 1 Satz 1 AO zu ermitteln. Die Unterbrechung der Verjährung nach § 231 Abs. 1 Satz 1 AO setzt nicht eine Zweckmäßigkeit der Unterbrechungshandlungen voraus (BFH, Urteil vom 24.11.1992, VII R 63/92, BFHE 169, 493, BStBl. II 1993, 220).	
3.	75
Mit der EMA-Online-Anfrage vom 27.10.2009 hat der Beklagte gemäß § 231 Abs. 1 Satz 1 AO bezweckt, bestimmte Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis zum Kläger wenn nicht sofort, so doch später zu realisieren.	76
Der Beklagte wollte die Steueransprüche, deren Zahlungsverjährung entsprechend der Verjährungsübersicht zum 31.12.2009 drohte, – wie in den Vorjahren bereits versucht – angesichts der fortbestehenden Zahlungsunwilligkeit des Klägers, entsprechend den Schilderungen der Arbeitsabläufe durch die Zeugen U und P durch Zwangsvollstreckungsmaßnahmen zwar nicht sofort, aber später, abhängig von der Arbeitslage und weiteren Ermittlungen, eintreiben.	77
4.	78
Die EMA-Online-Anfrage vom 27.10.2009 ist ein gemäß § 231 Abs. 1 Satz 1 AO nach außen wirkender Realakt des Beklagten. Ebenso wie eine klassische schriftliche EMA-Anfrage manifestiert sie über den innerdienstlichen Bereich des Beklagten hinaus dessen Willen, seinen Zahlungsanspruch gegenüber dem Kläger durchzusetzen.	79
Von der Frage der Außenwirkung einer EMA-Online-Anfrage ist der Nachweis einer von der Finanzverwaltung behaupteten EMA-Online-Anfrage zu unterscheiden, der entsprechend den Ausführungen unter Tz.1. der Entscheidungsgründe im Streitfall zwar nicht durch die Vorlage eines problemlos zu fertigenden MESO-Ausdrucks, sondern erst mittels einer Beweisaufnahme erbracht werden konnte.	80
Den in § 231 Abs. 1 Satz 1 AO aufgeführten verjährungsunterbrechenden Maßnahmen ist gemeinsam, dass es sich um nach außen wirkende Maßnahmen handeln muss (BFH, Urteil vom 28.11.2006 – VII R 3/06, BFHE 216, 4, BStBl. II 2009, 575; BFH, Urteil vom 23.02.2010 – VII R 9/08, BFHE 229, 5, BStBl. II 2011, 667).	81
Dieses Erfordernis dient der Rechtssicherheit, denn bei nur innerdienstlichen Maßnahmen des Finanzamtes ist für den Zahlungspflichtigen nicht mit der erforderlichen Klarheit feststellbar, ob der Zahlungsanspruch durch Verjährung erloschen ist (BFH, Urteil vom 24.09.1996 – VII R 31/96, BFHE 181, 259, BStBl. II 1997, 8).	82
Allerdings setzt die verjährungsunterbrechende Wirkung nicht bei allen in § 231 Abs. 1 AO aufgeführten Maßnahmen voraus, dass sie gegenüber dem Zahlungspflichtigen vorgenommen werden (BFH, Urteil vom 17.10.1989 – VII R 77/88, BFHE 158, 310, 316, BStBl. II 1990, 44) oder dass der Zahlungspflichtige überhaupt von ihnen erfährt. Dass insbesondere die klassische schriftliche Wohnsitzanfrage gemäß § 231 Abs. 1 Satz 1 AO	83

verjährungsunterbrechende Wirkung hat, obgleich bei ihr eine Benachrichtigung des Zahlungspflichtigen naturgemäß ausgeschlossen ist, zeigt klar und deutlich, dass das Gesetz die Außenwirkung der verjährungsunterbrechenden Maßnahmen nicht in dem Sinne versteht, dass ein etwaiges Vertrauen des Zahlungspflichtigen, seine Steuerschuld nicht mehr bezahlen zu müssen, durch die Maßnahme zerstört werden müsste (BFH, Urteil vom 21.11.2006, VII R 68/05, BFHE 215, 70; BStBl. II 2007, 291). Entscheidend ist vielmehr, dass das Finanzamt vor Ablauf der Zahlungsverjährung den Entschluss gefasst hat, seinen Zahlungsanspruch durchzusetzen und dieser Entschluss über den rein innerdienstlichen Bereich hinaus manifestiert wird (BFH, Urteil vom 28.11.2006 – VII R 3/06, BFHE 216, 4, BStBl. II 2009, 575).

Diese Außenwirkung kommt der Wohnsitzanfrage im EMA-Online-Anfrage-Verfahren nach Auffassung des erkennenden Senats ebenso wie der klassischen schriftlichen EMA-Anfrage zu. 84

Die EMA-Online-Anfrage ist keine lediglich innerdienstliche Maßnahme. Zwar durchsucht im schriftlichen EMA-Anfrage-Verfahren der städtische Bearbeiter das Melderegister nach dem Wohnsitz des Zahlungspflichtigen und teilt das Ergebnis seiner Recherche dem anfragenden Finanzbeamten mit. Dass es sich bei einer derart ausgeführten EMA-Anfrage um eine Maßnahme mit Außenwirkung handelt, ist in der Rechtsprechung und auch in der Literatur nie streitig gewesen (Frotscher in Schwarz – AO – Kommentar, § 231 Tz. 2 m.w.N.). 85

Bei der EMA-Online-Anfrage greift der Finanzbeamte über ein gesetzlich geregeltes automatisiertes Abrufverfahren (vgl. § 5 Meldedatenübermittlungsverordnung NRW - MeldDÜV NRW - vom 16. September 1997) auf nicht dem innerdienstlichen Bereich der Finanzverwaltung zugehörige Meldedatenbanken fremder - nämlich der zuständigen städtischen - Meldebehörden zu. Die Meldebehörden sind grundsätzlich keine Finanzbehörden. Ihre Meldedatenbanken werden durch das automatisierte Abrufverfahren nach Auffassung des Senats auch nicht zu Datenbanken der Finanzverwaltung. Denn für das automatisierte Abrufverfahren muss der ermittelnde Finanzbeamte - hier der Zeuge U - nach Aufruf des Links: <http://stadt-B.de/meso/mia/mia.html> zunächst einen von der Meldebehörde bestimmten Benutzernamen nebst Kennwort eintragen, bevor er in der Suchmaske „Name“ den Namen und evtl. weitere personalbezogene Daten des Zahlungspflichtigen - hier des Klägers - zum Zwecke der Wohnsitzermittlung eintragen kann. Daraufhin erstellt die Meldeauskunft automatisch eine Ergebnisliste, auf der die bekannten bisherigen und aktuellen Wohnsitze des Zahlungspflichtigen verzeichnet sind (s. Auszug aus dem Informationssystem der Finanzverwaltung NRW, Startseite/FA .../ITST/ Programme/ Meldeauskunft, Blatt 158, 159 Prozessakte). 86

Ein über dieses Verfahren hinausgehender automatisierter allgemeiner Datenabgleich zwischen Finanz- und Meldebehörden, der zu der Annahme führen könnte, es gäbe nur eine gemeinsame Datenbank, in der die Finanzbehörde ohne Außenwirkung Wohnsitzermittlungen durchführte, existiert bisher nicht, vgl. § 139 b Abs. 8 und 9 AO (s. auch Brandis in Tipke/Kruse, AO, FGO, § 139 b AO aE), vielmehr dürfte die Finanzverwaltung über die beim Bundeszentralamt für Steuern in Zusammenhang mit der Identifikationsnummer gesammelten Daten mittlerweile über eine eigene umfassende Meldedatenbank verfügen, vgl. § 139 b Abs. 3 AO. Hiervon hat der Beklagte im Streitfall am 27.10.2009 aber keinen Gebrauch gemacht. 87

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 88

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 FGO zugelassen. 89

