



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. A. und die weiteren Mitglieder Dr. B., Dr. C. und Mag. D. im Beisein der Schriftführerin E. über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. F., vom 21. April 2010 gegen den Abrechnungsbescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. März 2010 nach der am 19. April 2012 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1.1. Am 2.6.1998 setzte das Finanzamt die Einbringung der Umsatzsteuer 1990 (125.544 S), der Einkommensteuer 1990 (69.488 S), der Umsatzsteuer 10-12/1991 (100.000 S) und der Umsatzsteuer 1991 (127.734 S) gemäß § 231 Abs. 1 BAO aus. Durch die Herauslösung dieser Abgaben (im Gesamtbetrag von 422.766 S) aus der laufenden Gebarung auf dem Abgabenkonto des Berufungswerbers (kurz: Bw.) verringerte sich der Abgabenzurückstand auf 92.713 S.

Nach der Verbuchung einer Umsatzsteuergutschrift für 12/2009 entstand am 16.2.2010 auf dem Abgabenkonto des Bw. ein Guthaben in Höhe von 2.266,86 €. Am 26.2.2010 nahm das Finanzamt die Einbringung der Umsatzsteuer 1990 (i. H. v. 1.235,95 €) und der Umsatzsteuer 1991 (i. H. v. 1.030,91 €) gemäß § 231 Abs. 2 BAO wieder auf, wobei das gegenständliche Guthaben zur Tilgung dieser Abgaben in der angeführten Höhe verwendet wurde.

1.2. Mit Eingabe vom 12.3.2010 stellte der steuerliche Vertreter des Bw. einen Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO, weil die am 26.2.2010 vorge-

nommene Wiederaufnahme der Einbringung im Betrag von 2.266,86 € als gesetzwidrig erachtet werde.

1.3. Mit Abrechnungsbescheid vom 18.3.2010 stellte das Finanzamt fest, dass die Verrechnung der Umsatzsteuergutschrift für 12/2009 im Betrag von 2.266,86 € rechtmäßig gewesen sei, weil der teilweisen Wiederaufnahme der Einbringung der Umsatzsteuer 1990 und 1991 aufgrund „sukzessiv erfolgter“ Amtshandlungen mit Unterbrechungswirkung keine Einheitsverjährung entgegengestanden sei.

Weiters verwies das Finanzamt auf die Begründung des Abrechnungsbescheides vom 8.7.2008. Dort wurde ausgeführt, dass das Finanzamt am 2.6.1998 die Aussetzung der Einbringung der eingangs angeführten Abgabenschuldigkeiten verfügt habe, um dem Bw. eine Abstattung seines Abgabenrückstandes in finanzierbaren Raten zu ermöglichen. Das Finanzamt habe in angemessenen Zeitabständen geprüft, ob die für die Aussetzung der Einbringung maßgeblichen Gründe noch bestanden hätten. Dabei seien wiederholt die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. erhoben und Einbringungsversuche unternommen worden. Nach der Aktenlage seien solche Amtshandlungen am 17.9.1992, 20.8.1993, 28.10.1993, 8.7.1994, 10.5.1995, 14.8.1995, 2.5.1996, 16.1.1997, 13.5.1998 und am 22.8.2002 erfolgt. In der Folge sei eine Berufungsvorentscheidung vom 20.3.2003 ergangen, mit welcher eine vom Bw. erhobene Berufung gegen die am 22.8.2002 erfolgte Festsetzung von Gebühren und Auslagenerträgen des Vollstreckungsverfahrens abgewiesen worden sei. Darüber hinaus habe das Finanzamt zur Durchsetzung des Abgabenanspruches im Wege elektronischer Abfragen beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger mehrmals – und zwar am 5.9.1995, 31.1.1997, 6.8.1997, 4.3.1998, 22.8.2002 und 8.3.2005 – Auskünfte über das allfällige Vorliegen pfändbarer Bezüge des Bw. eingeholt.

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 30.9.1997, 95/08/0263, ausgesprochen, dass sowohl Außendiensterhebungen als auch Abfragen beim Zentralmeldeamt zur Feststellung der Anschrift des Abgabenschuldners verjährungsunterbrechende Maßnahmen im Sinn des § 238 Abs. 2 BAO darstellten. Für Abfragen in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger könne nichts anderes gelten. Da es für die Unterbrechungswirkung einer Amtshandlung nicht darauf ankomme, ob die Amtshandlung zur Erreichung des angestrebten Erfolges konkret geeignet war und ob der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis erlangte (VwGH 26.2.2003, 2002/13/0223), sei hinsichtlich der im Jahr 1998 ausgesetzten Abgabenschuldigkeiten Einheitsverjährung nicht eingetreten und eine Verrechnung nach §§ 213 ff BAO zulässig gewesen.

1.4. In der dagegen erhobenen Berufung vom 21.4.2010 wurde die Auffassung vertreten, dass das Recht auf Einhebung jener Abgaben, deren Einbringung am 2.6.1998 ausgesetzt

worden war, im Zeitpunkt der Wiederaufnahme der Einbringung verjährt gewesen sei. Beantragt werde, die ausgesetzten Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 422.766 S (30.723,60 €) nicht mehr einzuheben und die „mit diesen Abgabenschuldigkeiten verbundenen Verrechnungen von Guthaben und Zahlungen nach Eintritt der Verjährung rückgängig zu machen bzw. wieder gutzuschreiben“.

Das Finanzamt habe seine – im Abrechnungsbescheid vom 8.7.2008 dargelegte – rechtswidrige Ansicht darauf gestützt, dass bis August 2002 mehrmals die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. erhoben und Einbringungsversuche unternommen worden seien. Weiters seien elektronische Abfragen beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger (zuletzt am 8.3.2005) zwecks Feststellung allfälliger pfändbarer Bezüge des Bw. durchgeführt worden. Dem sei zu entgegnen, dass eine elektronische Abfrage beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger keine die Verjährung unterbrechende Amtshandlung im Sinn des § 238 Abs. 2 BAO darstelle, weil eine Datenbankabfrage nicht nach außen erkennbar sei.

Das vom Finanzamt herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.9.1997, 95/08/0263, sei nur auszugsweise und unrichtig zitiert worden. Zum einen habe dieses Erkenntnis nicht Unterbrechungshandlungen gemäß § 238 Abs. 2 BAO, sondern Maßnahmen nach § 68 Abs. 2 ASVG betroffen. Zum anderen sei aus diesem Erkenntnis abzuleiten, dass die Verjährung durch Anfragen beim Zentralmeldeamt bzw. Außendiensterhebungen des Versicherungsträgers zur Ermittlung der Adresse des Verpflichteten nur dann unterbrochen werde, wenn dessen Anschrift unbekannt sei.

Weiters habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30.9.1997 den Begriff „Anfrage“ (beim Zentralmeldeamt) und nicht den Begriff „Abfrage“ verwendet. Nach allgemeinem Sprachgebrauch sei unter einer „Anfrage“ etwas anderes zu verstehen als unter einer „Abfrage“. Während es sich bei einer „Anfrage“ um eine Befragung, Bitte um Auskunft oder um eine Erkundigung handle, werde unter einer „Abfrage“ die Gewinnung von Daten aus einem Datenspeicher oder die Feststellung von Informationen auf bestimmten Speicherplätzen verstanden. Diese Unterscheidung sei insofern wesentlich, als eine Anfrage im Unterschied zu einer Abfrage nach außen hin erkennbar sei.

Im Erkenntnis vom 24.10.2002, 2000/15/0141 habe der Verwaltungsgerichtshof die Erkennbarkeit nach außen dahingehend präzisiert, dass Handlungen im Sinn des § 238 Abs. 2 BAO nach außen in Erscheinung treten müssten, was auf eine Datenbankabfrage nicht zutreffe.

Der Unabhängige Finanzsenat habe in der Entscheidung vom 17.3.2004, GZ. RV/0063-S/02, die Ansicht vertreten, dass eine aktenkundige Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger keine nach außen erkennbare Amtshandlung im Sinn des § 238

Abs. 2 BAO darstelle, weshalb die Verjährung durch eine solche Abfrage nicht unterbrochen werde.

Somit sei Einhebungsverjährung eingetreten, weil im Berufungsfall „die einzige relevante Amtshandlung nach 2002 ... im Abfragen einer Datenbank bestand und diese keine nach außen hin erkennbare Handlung darstellt“.

1.5. Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Gemäß § 231 Abs. 1 BAO kann die Einbringung fälliger Abgaben ausgesetzt werden, wenn Einbringungsmaßnahmen erfolglos versucht worden sind oder wegen Aussichtslosigkeit zunächst unterlassen werden, aber die Möglichkeit besteht, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zum Erfolg führen können. Das gleiche gilt, wenn der für die Einbringung erforderliche Verwaltungsaufwand außer Verhältnis zu dem einzubringenden Betrag stehen würde.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle ist die ausgesetzte Einbringung wieder aufzunehmen, wenn die Gründe, die zur Aussetzung der Einbringung geführt haben (Abs. 1), innerhalb der Verjährungsfrist (§ 238) wegfallen.

2.2. Die Wiederaufnahme der Einbringung ist nur innerhalb der Verjährungsfrist (§ 238 BAO) zulässig. Erachtet ein Abgabepflichtiger die Wiederaufnahme der ausgesetzten Einbringung für unzulässig, weil er meint, die betreffende Abgabenschuldigkeit sei durch Tilgung oder Verjährung erloschen, so ist hierüber auf Antrag des Abgabepflichtigen mit Abrechnungsbescheid abzusprechen (Stoll, BAO-Kommentar, 2394).

Nach der für das Abrechnungsverfahren maßgeblichen Bestimmung des § 216 BAO ist mit Abrechnungsbescheid über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213 BAO) sowie darüber abzusprechen, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist. Aus der ausdrücklichen Bezugnahme des Gesetzes auf Meinungsverschiedenheiten über das Erlöschen einer Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung „bestimmter“ (verrechnungsbedeutsamer) Tilgungstatbestände folgt, dass im Abrechnungsverfahren nicht über die Zulässigkeit der Einhebung aller am 2.6.1998 ausgesetzten Abgaben abzusprechen ist. Vielmehr ist eine solche Beurteilung nur insoweit zu treffen, als die Einhebung in einem konkreten Verrechnungsvorgang ihren Niederschlag gefunden hat. Somit ist lediglich zu prüfen, ob die Einhebungsverjährung der Verwendung des am 16.2.2010 entstandenen Guthabens (2.266,86 €) zur teilweisen Tilgung der Umsatzsteuer 1990 und 1991 entgegenstand.

2.3. Nach § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangswise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Bei den in § 238 Abs. 2 BAO angeführten Unterbrechungshandlungen handelt es sich lediglich um eine demonstrative Aufzählung. Die Verjährungsfrist wird dem eindeutigen Wortlaut dieser Bestimmung zufolge durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen (VwGH 24.10.2002, 2000/15/0141).

Neben den im Gesetz selbst aufgezählten Maßnahmen wird die Verjährung beispielsweise durch Zahlungsaufforderungen unterbrochen (VwGH 26.2.2003, 2002/13/0223). Weiters wird die Verjährung durch Erhebungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen unterbrochen (VwGH 11.11.2004, 2002/14/0151; VwGH 29.3.2007, 2005/16/0095). Auch durch eine zur Durchsetzung eines Abgabenanspruches an die zuständige Behörde gerichtete Meldeanfrage der Finanzbehörde, der der Aufenthalt des Steuerpflichtigen unbekannt ist, wird die Verjährung unterbrochen (VwGH 24.10.2002, 2000/15/0141).

Die hier relevante Umsatzsteuer 1990 war am 11.2.1991 fällig, die Umsatzsteuer 1991 am 10.2.1992. Die Einhebungsverjährung begann daher mit Ablauf der Jahre 1991 und 1992 zu laufen. In den Jahren 1992 bis 1998 hat das Finanzamt gegen den Bw. Exekution geführt, wobei unter anderem folgende Maßnahmen aktenkundig sind:

17.9.1992: Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. an seiner Adresse in X.;
 20.8.1993 und 28.10.1993: Pfändungsversuche an der Adresse des Bw.;
 8.7.1994: Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. an seiner neuen Adresse in Y.;
 10.5.1995 und 14.8.1995: Pfändungsversuche an der Adresse des Bw.;
 2.5.1996 und 2.10.1996: Pfändungsversuch und Ermittlung der neuen Adresse des Bw. in Z.;
 16.1.1997: Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. an der neuen Adresse des Bw.;
 13.5.1998: Pfändung eines PKW des Bw. mit dem Kennzeichen

Durch diese Amtshandlungen wurde die Verjährung der Umsatzsteuer 1990 und 1991 – unbeschadet weiterer Amtshandlungen – in den Jahren 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997 und

1998 jeweils unterbrochen. Mit Ablauf dieser Jahre begann die fünfjährige Verjährungsfrist des § 238 Abs. 1 BAO jeweils neu zu laufen.

Hingegen wurde die Verjährung durch die dem Bw. in den Jahren 1998, 1999, 2000 und 2002 bewilligten Ratenzahlungen nicht unterbrochen, weil diese Zahlungserleichterungen ausschließlich andere – in der laufenden Gebarung verbliebene – Abgaben umfasst hatten (vgl. Ritz, BAO⁴, § 238 Tz 11).

Mit Bescheid vom 22.8.2002 betreffend Pfändung und Überweisung einer Geldforderung führte das Finanzamt eine Forderungspfändung, und zwar die Pfändung einer Gehaltsforderung des Bw. gegenüber seiner Ehegattin Mag. P. wegen einer Abgabenschuld in Höhe von 35.531,37 € durch. Diese Abgabenschuld setzte sich zusammen aus den einbringungsausgesetzten Abgaben (30.723,60 €) und den zum Zeitpunkt der Pfändung rückständigen weiteren Abgaben (4.807,77 €). Die Pfändung verlief zwar erfolglos, weil die Bezüge des Bw. das pfändungsfreie Existenzminimum nicht überstiegen. Ungeachtet dessen stellte aber auch diese Vollstreckungsmaßnahme eine Unterbrechungshandlung im Sinn des § 238 Abs. 2 BAO dar. Der Umstand, dass dieser Pfändungsversuch innerhalb der durch die vorangegangene Pfändung (13.5.1998) neu in Lauf gesetzten Verjährungsfrist durchgeführt wurde, führte dazu, dass die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2002 wiederum neu zu laufen begonnen hat.

Am 8.3.2005 führte das Finanzamt durch eine Mitarbeiterin der Abgabensicherung eine Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger durch, mit welcher offensichtlich ein allfälliger neuer Dienstgeber des Bw. zum Zweck der neuerlichen Einleitung einer Gehaltsexekution festgestellt werden sollte.

2.4. Die vorliegende Berufung konzentriert sich im Wesentlichen darauf, dass diese Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger keine verjährungsunterbrechende Wirkung gehabt habe, weil es an einer Erkennbarkeit nach außen gemangelt habe.

Entgegen dem Berufungsvorbringen hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30.9.1997, 95/08/0263, ausdrücklich festgestellt, dass auch einer Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger verjährungsunterbrechende Wirkung zu kommt, wenn diese auf solche Weise im Akt dokumentiert ist, dass daraus verlässlich entnommen werden kann, wann sie durchgeführt wurde. Dies trifft auf die gegenständliche Abfrage des Finanzamtes vom 8.3.2005 zu, deren datierter Ausdruck aktenkundig ist.

Dem Bw. ist zwar einzuräumen, dass das Erkenntnis vom 30.9.1997 nicht Amtshandlungen im Sinn des § 238 Abs. 2 BAO, sondern Maßnahmen nach § 68 Abs. 2 ASVG betroffen hat. Weiters trifft es zu, dass dieses Erkenntnis keine Aussage zur Erkennbarkeit einer Datenbankabfrage nach außen enthält, weil § 68 Abs. 2 ASVG daran nicht anknüpft. Vielmehr wird nach

dieser Bestimmung die Verjährung durch jede zum Zweck der Hereinbringung getroffene Maßnahme, wie z. B. durch Zustellung einer an den Zahlungsverpflichteten gerichteten Zahlungsaufforderung (Mahnung) unterbrochen. Dennoch kann aus dem Erkenntnis vom 30.9.1997 nicht abgeleitet werden, dass eine Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherung keine nach außen erkennbare Unterbrechungshandlung sei.

In dem zu § 158 Abs. 1 der LAO Steiermark ergangenen Erkenntnis vom 17.6.2009, 2008/17/0221, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine Grundbuchsabfrage zur Feststellung, wer Eigentümer einer Liegenschaft und damit Steuerschuldner ist, die Verjährung unterbricht. Die Bestimmung des § 158 Abs. 1 LAO Steiermark ist mit § 238 Abs. 2 BAO insofern gleichgelagert, als beide Vorschriften die Unterbrechung der Verjährung an Amtshandlungen knüpfen, die der Durchsetzung (Geltendmachung) des Abgabenanspruches dienen und nach außen erkennbar sind. Im Hinblick auf den Inhalt des § 158 Abs. 1 LAO Steiermark kann es somit keinem Zweifel unterliegen, dass die dem Erkenntnis vom 17.6.2009 zugrunde gelegene Grundbuchsabfrage als eine nach außen in Erscheinung getretene Unterbrechungshandlung angesehen wurde.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.9.2006, 2006/16/0041, ist wiederum zu entnehmen, dass eine Firmenbuchabfrage das Erfordernis einer nach außen gerichteten Amtshandlung (i. S. d. § 209 Abs. 1 BAO idF vor AbgÄG 2004) erfüllt.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz kann für eine Abfrage in der Datei des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger nichts anderes als für eine Abfrage im Grundbuch oder Firmenbuch gelten, handelt es sich doch in all diesen Fällen um Abfragen in externen Datenbanken, die über den Amtsbereich der Abgabenbehörde hinaustreten.

Somit stellt auch die gegenständliche Abfrage vom 8.3.2005 eine nach außen erkennbare Amtshandlung dar, mit welcher ein Drittschuldner des Berufungswerbers zwecks neuerlicher Einleitung einer Gehaltsexekution ermittelt werden sollte. Da durch diese Abfrage die Erfordernisse des § 238 Abs. 2 BAO erfüllt wurden, begann die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2005 neuerlich zu laufen. Dies bedeutet, dass zum Zeitpunkt der Wiederaufnahme der Einbringung der Umsatzsteuer 1990 und 1991 im Jahr 2010 die Einhebungsverjährung noch nicht eingetreten war, weshalb keine Verrechnung des eingangs angeführten Guthabens (§ 215 Abs. 1 BAO) mit einer „einhebungsverjährten“ Abgabenschuld erfolgte.

Der in der Berufung zitierten Entscheidung des UFS vom 17.3.2004, RV/0063-S/02, war nicht zu folgen, weil diese Entscheidung weder im Einklang mit der obigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch mit anderen Entscheidungen des UFS steht (vgl. z. B. UFS 4.1.2011, RV/0487-G/10).

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass die BAO (im Unterschied zur Bemessungsverjährung) keine „absolute“, unabhängig von allfälligen Unterbrechungshandlungen eintretende Verjährung der Einhebung kennt (vgl. Ritz, BAO⁴, § 238 Tz 10).

Da die Berufung aus den dargelegten Gründen nicht berechtigt war, musste sie abgewiesen werden.

Innsbruck, am 19. April 2012