

10. Tatsächliche Verständigung

10.1 Ausgangslage

Im geschäftlichen und privaten Bereich kann es zu Auseinandersetzungen kommen, in denen eine Erhöhung der Eskalationsstufen nicht auszuschließen ist. In solchen Situationen ist es eines Versuches wert, die Möglichkeit der Verständigung zu eruieren. Die Möglichkeit eröffnet im Steuerrecht die „tatsächliche Verständigung“ (kurz „Verständigung“).⁴¹⁹ Unabhängig davon können auch äußere Umstände zur Verständigung beitragen wie das ständig wachsende Aktenmaterial (sog. Gürteltiere) mit der dadurch zunehmenden Unübersichtlichkeit des Falls oder der sich öfter wiederholende Bearbeiterwechsel auf der Behördenseite mit der stets erneuten Einarbeitungsnotwendigkeit in den Fall oder die immer mehr hinzukommenden Rechtsbehelfsverfahren mit der dadurch permanenten Verlängerung der Fallbearbeitung.

Hinweis: Die Finanzverwaltung geht ausdrücklich davon aus, dass auch während des Steuerstrafverfahrens die steuerrechtliche Verständigung möglich ist.⁴²⁰

10.2 Verfahrenskennzeichnung

10.2.1 Grundsätzliche Zusammenhänge

(1) Die Verständigung ist zwar in der Abgabenordnung nicht geregelt, jedoch vom BFH anerkannt.⁴²¹ Sie dient der Verfahrensbeschleunigung und der Friedensherstellung. Unbeachtlich ist es, aus welchen Motiven die Verständigung angestrebt wird.

(2) Die Verständigung ist kein Geständnis im Sinne der Strafprozessordnung. Deshalb sollte darauf geachtet werden, dass diese keine geständnisgleiche Formulierung enthält. Regelmäßig drängt allerdings die Steuerfahndung auf die Einverständniserklärung zur Festsetzung von Hinterziehungszinsen, wodurch die Steuerverkürzung inzidenter eingeräumt sein könnte. Daher empfiehlt sich gegebenenfalls die Modifikation, dass der Steuerbürger mit der Festsetzung von Hinterziehungszinsen als lediglich hinzukommenden Kosten der Verfahrenserledigung einverstanden ist.

(3) Die Verständigung hat bindende Wirkung. Deren Bindungswirkung tritt mit ihrem Abschluss ein und nicht erst mit der Bekanntgabe der dementsprechend geänderten Steuerbescheide. Der Eintritt der Bindungswirkung ist nicht von dem Rechtsbehelfsverzicht abhängig (§ 354 AO). An die wirksam abgeschlossene Verständigung ist gleichfalls das Finanzgericht gebunden.⁴²²

419 Hinweis auf den Gesamtüberblick von Roth, Verständigung in Steuer(straf)verfahren, Stbg 2017, 124; ferner zum Strafverfahren Tormöhlen, Neues zur Verständigung im Steuerstrafverfahren, AO-StB 2016, 287.

420 BMF vom 30.07.2008 – IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl I, 2008, 831; FG Münster vom 29.01.1996, 8 V 5581/95 E, U, 8 V 188/96 U, EFG 1996, 464.

421 BFH vom 11.12.1984, VIII R 131/76, BStBl II 1985, 354; BFH vom 05.10.1990, III R 19/88, BStBl II 1991, 45; BFH vom 06.02.1991, I R 13/86, BStBl II 1991, 673; BFH vom 31.07.1996, XI R 78/95, BStBl II 1996, 625; BFH vom 12.08.1999, XI R 27/98, BFH/NV 2000, 537.

422 BFH vom 22.02.2005, X B 177/03, BFH/NV 2005, 909.

(4) Die Möglichkeit der Verständigung wird während des Steuerstrafverfahrens ständig im Auge behalten. Dazu wird die „kombinierte tatsächliche Verständigung“ angestrebt werden, nämlich zum steuerrechtlichen und zugleich strafrechtlichen Bereich. Ein Muster für eine derart kombinierte Verständigung ist nachstehend dargestellt.

10.2.2 Voraussetzungen

(1) Die Verständigung setzt das Vorliegen eines Sachverhalts voraus, der nur unter erschwerten Umständen ermittelt werden kann. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Ermittlungen mit einem überdurchschnittlichem Arbeits- oder/und Zeitaufwand verbunden wären.⁴²³ Dabei kann auch auf das Verhältnis zwischen dem voraussichtlichen Aufwand und dem vermuteten Steuermehrbetrag abgestellt werden. Ferner kann berücksichtigt werden, in welchem Ausmaß ein Finanzamt durch ein finanzgerichtliches Verfahren belastet wird.⁴²⁴

(2) Die Verständigung kommt insbesondere in Betracht, wenn ein Schätzungsspielraum, ein Bewertungsspielraum, ein Beurteilungsspielraum oder ein Beweiswürdigungsspielraum besteht. Dazu gehören auch Prognoseentscheidungen.⁴²⁵ Dabei verbleibende Unsicherheiten sollen mit der Verständigung ausgeglichen werden.⁴²⁶

(3) Die Verständigung ist nach der bisherigen BFH-Rechtsprechung auf Sachverhaltsverständigungen beschränkt. Demgegenüber ist nach der Auffassung des FG Niedersachsen eine Beschränkung der Verständigung auf Sachverhalte weder sachlich gerechtfertigt noch rechtlich geboten. Danach ist die Verständigung auch dahingehend zulässig, dass sich die Beteiligten über die Auslegung und die Beurteilung zivilrechtlicher Rechtsfragen als steuerrelevante Vorfragen einigen.⁴²⁷ In der Praxis geht beides miteinander einher, ohne dass dies näher angesprochen würde.

(4) Die Verständigung ist auf Sachverhalte begrenzt, die in der Vergangenheit verwirklicht wurden. Die Finanzverwaltung lässt aber auch eine zukunftsbezogene Verständigung zu.⁴²⁸

(5) Unzulässig ist die Verständigung zur Klärung zweifelhafter Steuerrechtsfragen, zur Anwendung bestimmter steuerlicher Rechtsvorschriften oder zum Eintritt bestimmter steuerlicher Rechtsfolgen. Auch ist die Verständigung unzulässig, wenn sie zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt.⁴²⁹

423 Zum Gesamtzusammenhang BMF vom 30.07.2008, IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl I 2008, 831: Tatsächliche Verständigung.

424 OFD Magdeburg vom 01.03.2005, S 0223 – 2 – St 251, juris.

425 FG Niedersachsen vom 19.11.1996, VI 393/92, EFG 1997, 846.

426 BGH vom 26.10.1998, 5 StR 746/97, wistra 1999, 103.

427 FG Niedersachsen vom 19.11.1996, VI 393/92, EFG 1997, 846; Hartmann, Aktuelles zur tatsächlichen Verständigung, NWB 2016, 1014.

428 BMF vom 30.07.2008, IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl I 2008, 831: Tatsächliche Verständigung, Rn. 4.2.

429 BFH vom 06.02.1991, I R 13/86, BStBl II 1991, 673. Den Beteiligten ist klar, dass mit der Verständigung über den Sachverhalt zugleich die daraus sich ergebende Steuerrechtsfolge verbunden ist.

10.2.3 Formalien

(1) Die Beteiligten müssen zu einer abschließenden Regelung befugt sein. Wird hierbei der Steuerbürger oder das Unternehmen durch den steuerlichen oder anwaltlichen Berater vertreten, dann muss die entsprechende Vollmacht vorliegen. Die uneingeschränkte Vollmacht (§ 80 Abs. 1 Satz 2 AO) umfasst auch die Befugnis zu der Verständigung.

Auf Seiten des Finanzamts muss ein Amtsträger beteiligt sein, der zur Entscheidung über die Steuerfestsetzung ermächtigt ist. Das ist regelmäßig der zuständige Sachgebietsleiter in der Veranlagungsstelle des Finanzamts. Soweit die Zuständigkeit für das Rechtsbehelfsverfahren bei der Rechtsbehelfsstelle liegt, ist der Sachgebietsleiter in der Rechtsbehelfsstelle des Finanzamts für die Verständigung hinzuziehen. In Steuerstrafverfahren, die in der alleinigen Zuständigkeit des Finanzamts durchgeführt werden, ist auch der zuständige Sachgebietsleiter in der Bußgeld- und Strafsachenstelle oder in der funktionsgleichen Straf- und Bußgeldsachenstelle zu beteiligen. War an der Verständigung ein für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständiger Amtsträger nicht beteiligt, dann kann dieser Mangel nach der Rechtsprechung nicht durch eine nachträgliche Zustimmung geheilt werden.⁴³⁰ Die Finanzverwaltung lässt jedoch eine nachträgliche Zustimmung zu.⁴³¹

(2) Der Inhalt der Verständigung wird in einfacher Form unter Darstellung der Sachverhaltslage schriftlich festgehalten und von den Beteiligten unterschrieben. In der Niederschrift werden die Beteiligten auf die Bindungswirkung der Verständigung hingewiesen.

(3) Die Verständigung mit Auswirkungen auf die Gewerbesteuer kann von der Gemeinde nicht angefochten werden.⁴³² Einem Bediensteten der Gemeinde wird jedoch ein Beteiligtenrecht zuzugestehen sein.⁴³³

10.3 Muster für die kombinierte Verständigung

Bei der kombinierten Verständigung erfolgt – wie erwähnt – die Verständigung in steuerrechtlicher und auch strafrechtlicher Hinsicht. Der nachstehende Praxisfall enthält eine solche Verständigung.

Kombinierte tatsächliche Verständigung

In dem Steuerstrafverfahren gegen Herrn A fand am 10. Oktober in den Räumen des Finanzamts X-Stadt eine Besprechung statt, an der die nachstehenden Personen teilnahmen:

430 BFH vom 28.07.1993, XI R 68/92, BFH/NV 1994, 290.

431 BMF vom 30.07.2008, IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl I 2008, 831: Tatsächliche Verständigung, Rn. 5.3.

432 FG Baden-Württemberg vom 15.07.1999, 3 K 242/95, EFG 2000, 89. Zu weiteren Einzelfragen Schöneborn, Der kommunale Gewerbesteuerprüfer in der Praxis der Bp, Die Steuer-Warte 05/2015, 71.

433 FG Düsseldorf vom 19.01.2018, 1 K 2190/17 AO, juris zum Teilnahmerecht eines städtischen Bediensteten an der steuerlichen Außenprüfung.

für Herrn A
Herr Rechtsanwalt B
Herr Steuerberater C

für die Finanzverwaltung

Herr D, Finanzamt X-Stadt, Veranlagungsstelle, Sachgebietsleiter

Frau E, Finanzamt X-Stadt, Veranlagungsstelle, Sachbearbeiterin

Herr F, Finanzamt X-Stadt, Steuerliche Außenprüfungsstelle, Betriebsprüfer

Herr G, Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung X-Stadt, Straf- und Bußgeldsachenstelle, Sachgebietsleiter

Herr H, Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung X-Stadt, Steuerfahndungsstelle, Sachgebietsleiter

Herr I, Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung X-Stadt, Steuerfahndungsstelle, Steuerfahnder

Die Gesprächsteilnehmer stimmten darin überein, dass eine Feststellung der tatsächlichen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben trotz Bemühens um Aufklärung nicht sicher festgestellt werden kann, weshalb ein Fall erschwerter Sachverhaltsermittlung im Sinne der BFH-Urteile vom 11.12.1984, VIII R 131/76 (BStBl II 1985, 354), vom 05.10.1990, III R 19/88 (BStBl II 1991, 45) und vom 06.02.1991, I R 13/86 (BStBl II 1991, 673) vorliegt.

Zum Zweck der Verfahrensbeschleunigung und zur Herstellung des Rechtsfriedens wird deshalb einverständlich die folgende, für alle Seiten verbindliche tatsächliche Verständigung hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen getroffen: Es wird von den in der Anlage zu dieser Verständigung niedergelegten Mehrumsätzen und Ausgabenkürzungen sowie von deren in der Anlage dargestellten zeitlichen Verteilung ausgegangen.

Die in der Anlage dargestellten Besteuerungsgrundlagen werden als zutreffend anerkannt. Sie führen zu keiner unzutreffenden Besteuerung. Die Besteuerungsgrundlagen sind den Berichtigungsveranlagungen zugrunde zu legen. Das zuständige Festsetzungsfinanzamt stimmt den vorstehenden Regelungen zu.

Der Beschuldigte erklärte, dass aufgrund der mitgeteilten Ermittlungsergebnisse hinreichender Tatverdacht im Sinne von § 170 Abs. 1 StPO bestehen kann. Er bittet indessen zu berücksichtigen, dass er die Defizite in den Unterlagen zwar verantwortet, jedoch in den Einzelfällen nicht selbst gehandelt hat. Er bittet des Weiteren zu berücksichtigen, dass er durch Herausgabe von Unterlagen und Informationen aktiv zur Aufklärung beigetragen hat. In Ansehung dessen ist er der Auffassung, dass eine Einstellung nach § 153a StPO gerechtfertigt ist, wobei er eine Geldauflage in Höhe von insgesamt ____ € zu akzeptieren bereit ist.

Der Vertreter der Straf- und Bußgeldsachenstelle erklärte, dass die Straf- und Bußgeldsachenstelle das Verfahren nach § 153a StPO gegen Zahlung einer Geldauflage in Höhe von ____ € einstellen wird. Der Zustimmung des Gerichts bedarf es nicht, da die durch die Tat

verursachten Folgen gering sind (§ 153 Abs. 1 Satz 2 StPO). Der Beschuldigte ist mit der Festsetzung von Hinterziehungszinsen als Kosten der Verfahrenserledigung einverstanden.

X-Stadt, den 10. Oktober

Unterschriften“

Ergänzung: Zur Zustimmung des Gerichts weiß die Bußgeld- und Strafsachenstelle oder die funktionsgleiche Straf- und Bußgeldsachenstelle, ob dazu seitens des Gerichts möglicherweise Schwierigkeiten eintreten könnten. In Kooperation mit diesen Dienststellen ist es dann die Sache des Strafverteidigers, die Zustimmung zu erreichen. Hierzu werden im Hinblick auf die Schwere der Schuld alle Strafzumessungskriterien heranzuziehen sein und nicht allein auf die Höhe des Verkürzungserfolgs des von den Strafverfolgungsbehörden angenommenen Verkürzungserfolgs abgestellt werden. Die Zustimmung des Gerichts sollte daher prinzipiell herbeizuführen sein.

Exkurs zur Verfahrensbeendigung nach § 153a StPO

Steuerfahndungs- und Außenprüfungsstellen vertreten oftmals die Auffassung, dass der Steuerbürger mit seiner Zustimmung zur Verfahrensbeendigung nach § 153a StPO den Tatvorwurf der Steuerverkürzung eingeräumt habe. Die Schlussfolgerung ist unzutreffend. Einerseits erklärt der Steuerbürger mit seiner Zustimmung als einer reinen Verfahrenshandlung nur seine Bereitschaft, die Auflagen und Weisungen anzunehmen und zu erfüllen.⁴³⁴ Der Zustimmung darf deshalb keine weiterreichende Willenserklärung unterstellt werden. Sie beinhaltet somit kein Eingeständnis strafrechtlicher Schuld.⁴³⁵ Auch ist das Motiv für die Zustimmung unerheblich. Daher kann die Anfrage zur Zustimmung auch an denjenigen gerichtet werden, der die Tat gerade bestreitet.⁴³⁶ Andererseits ist bei dieser Verfahrensbeendigung der Straftatverdacht nicht ausgeräumt.⁴³⁷ Denn der Umstand, dass die streitige Straftat nach Erfüllung der Auflagen nicht als Vergehen verfolgt werden kann, lässt den Straftatverdacht unberührt. Daher ist die Finanzbehörde nicht daran gehindert, unverändert steuerverfahrensrechtlich unter Beachtung der Steuerfestsetzungsfrist eine Steuerverkürzung annehmen zu können. Mithin wird mit der Verfahrensbeendigung gemäß § 153a StPO der Straftatverdacht der Steuerverkürzung weder eingeräumt noch ausgeräumt.⁴³⁸

Was die in § 153a Abs. 1 Satz 1 StPO angeführte Schuld selbst betrifft, ist festzustellen, dass die Verfahrensbeendigung nach § 153a StPO nicht die Schlussfolgerung rechtfertigt, wonach der Steuerbürger die ihm zur Last gelegte Straftat auch verübt habe.⁴³⁹ Demgemäß geht die Verfah-

434 BVerfG vom 06.12.1995, 2 BvR 1732/95, StV 1996, 163.

435 BVerfG vom 16.01.1991, 1 BvR 1326/90, NJW 1991, 1530; VerfGH Leipzig vom 11.12.2008, Vf. 123-IV-08, StraFo 2009, 108.

436 Stellungnahme Nr. 34/2009 des Deutschen Anwaltvereins, Seite 10.

437 Bayerischer Verwaltungsgerichtshof (BayVGh) vom 02.09.2016, 11 ZB 16.1359, juris.

438 BVerfG vom 16.05.2002, 1 BvR 2257/01, wistra 2002, 380.

439 BFH vom 20.12.2000, I B 93/99, BFH/NV 2001, 639.

rensbeendigung nach § 153a StPO nicht mit dem Makel der schuldhaften Gesetzesverletzung einher, sondern bietet die Möglichkeit diesen zu vermeiden.⁴⁴⁰ Die Unschuldsvermutung bleibt somit erhalten. Auch hat die geleistete Geldauflage keinen Strafcharakter.⁴⁴¹

440 OLG Frankfurt a.M. vom 12.07.1996, 1 Ws 82/96, NJW 1996, 3353.

441 OLG Braunschweig vom 26.10.2000, 1 U 19/00, StraFo 2002, 94; BGH Senat für Anwaltssachen vom 13.11.1978, AnwSt (R) 13/78, NJW 1979, 770.

Zweiter Teil: Steuervollstreckung

11. Einstieg in die Thematik

(1) Steuerforderungen werden von dem Finanzamt nicht nur festgesetzt, sondern von ihm – im Unterschied zum Privatrecht – auch selbst vollstreckt (§ 249 Abs. 1 Satz 1 AO). Das Finanzamt ist somit Steuerfestsetzungs- und Steuervollstreckungsbehörde. Hierzu sollten strategische Überlegungen in die Betrachtungen einbezogen werden. So kann in einem Strafverfahren bei finanziellem Handlungsvermögen des Betroffenen oder seines Umfeldes eine „freiwillige“ Sicherheitsleistung erbracht werden, durch die zum einen eine erhebliche Schärfe aus dem gesamten Verfahren herausgenommen wird und durch die zum anderen keine Anerkennung der Steuerforderungen erfolgt.⁴⁴² In diesem Zusammenhang ist ebenso die Begleichung der mit den Steuerbescheiden angeforderten Zahlungsbeträge im Rahmen der Möglichkeiten erwägenswert, wenn die Erstattung der Beträge durch das Finanzgerichtsverfahren anzunehmen ist – einschließlich der sechsprozentigen Jahresverzinsung (§ 238 AO).

(2) Zur Vollstreckung wird von den Finanzämtern bevorzugt die Pfändungs- und Einziehungsverfügung verwendet, die als computergespeichertes Formular im „Minutentakt“ ausgefüllt und ausgedruckt werden kann. Deren erfolgreicher Einsatz sollte durch die Bekanntgabe des eingeleiteten Steuerstrafverfahrens klar sein, weil der sodann nachfolgende Erlass von vollstreckbaren Steuerbescheiden ansteht.

(3) Gegen die Vollstreckung auf der Grundlage des Steuerbescheids kann zwar der Vollstreckungsaufschub beantragt werden, jedoch überwiegt gegenüber dem Antrag in den Vollstreckungsstellen (Erhebungsstellen) der Finanzämter die unverrückbare Meinung: Rückständige Steuern sind zu bezahlen, prinzipiell sofort und egal wie. Daher ist in der Praxis die Erreichung des Vollstreckungsaufschubs schwierig.

(4) In Steuerstrafverfahren kommt als vollstreckungssichernde Maßnahme die Anordnung des Arrests hinzu, nämlich als abgabenrechtlicher Steuerarrest (§ 324 AO) oder als strafprozessualer Vermögensarrest (§ 111e StPO). Dadurch wird die Vermögensblockade des Steuerschuldners erreicht, durch die ihm die finanzielle Handlungsfähigkeit nahezu vollständig und mit oftmals existenzbedrohlichen Folgen genommen wird. Deshalb wird der Arrest auch als „Haftbefehl“⁴⁴³ in das Vermögen des Steuerschuldners bezeichnet. Aufgrund der einschneidenden Wirkungen werden die Darlegungen zum Arrest vorangestellt.

442 Insbesondere kann aufgrund der Sicherheitsleistung gegebenenfalls dem Argument einer Fluchtgefahr und der mit ihr begründeten Untersuchungshaft stark vorgebeugt werden (Slogan: „U-Haft schafft Bestandskraft“).

443 Kunz, Sicherung von Steueransprüchen durch dinglichen Arrest nach Einleitung eines Strafverfahrens, BB 2006, 1198.

12. Abgabenrechtlicher Steuerarrest

12.1 Ausgangslage

Der von dem Finanzamt verfügte abgabenrechtliche Arrest (§ 324 AO – kurz „Steuarrest“) dient der vorsorglichen Sicherung von Steuerforderungen, die im Zeitpunkt der Anordnung des Steuerarrests wegen der noch fehlenden Steuerbescheide nicht vollstreckbar sind. Dadurch soll die Vereitelung oder wesentliche Erschwerung der späteren Vollstreckung in das Vermögen des Steuerschuldners vermieden werden.

12.2 Verfahrenskennzeichnung

(1) Die Anordnung des Steuerarrests ist eine Ermessensentscheidung, da der Steuerarrest angeordnet werden kann und somit nicht stets verfügt werden muss. Dies ergibt sich aus dem Wort „kann“ in der Vorschrift des § 324 Abs. 1 Satz 1 AO.

Als Ermessensentscheidung unterliegt die Anordnung des Steuerarrests in besonderer Weise dem einzuhaltenden Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Dagegen wird verstoßen, wenn die Mittel-Zweck-Relation nicht eingehalten wird.⁴⁴⁴ Ist demgemäß das Ziel des Finanzamts hinsichtlich der Sicherung seiner Ansprüche ebenso in „milderer“ Weise erreichbar, dann ist die Anordnung des Steuerarrests rechtswidrig.⁴⁴⁵ In Anbetracht dessen beschreiten Finanzämter auch andere Wege zur Absicherung ihrer Ansprüche, indem sie eine Sicherheitsleistung „anregen“, einen Schätzungsbescheid erlassen oder eine Vorabfestsetzung durchführen.⁴⁴⁶ Dadurch ist der Steuerschuldner nicht gezwungen, die Sperrung seiner Bankkonten oder die Pfändung seiner Ansprüche gegen Geschäftspartner und andere Personen oder die Eintragung einer Arresthypothek auf seine Immobilien zunächst widerstandslos hinnehmen zu müssen.

(2) Der Steuerarrest erfordert, dass der Arrestanspruch besteht – nämlich der Steueranspruch, der noch nicht als Steuerforderung in einem vollstreckbaren Steuerbescheid festgesetzt werden kann – und dass der Arrestgrund vorliegt – nämlich die Besorgnis, dass ohne die Anordnung des Steuerarrests die spätere Vollstreckung der Steuerforderung vereitelt oder wesentlich erschwert wird (§ 324 Abs. 1 Satz 1 AO). Dass diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist von dem Finanzamt glaubhaft zu machen.⁴⁴⁷ Es bedarf dafür keines Vollbeweises. Daher ist für die Darlegung des Gegenteils konsequenterweise ebenso kein Vollbeweis erforderlich.

(3) Neben dem Vorliegen des Arrestanspruchs und Arrestgrunds ist als Besonderheit des Steuerarrestverfahrens die rechtzeitig erfolgte Vollziehung der Arrestanordnung von Bedeutung. Zwar gilt grundsätzlich zur Verknüpfung zwischen einem Vollstreckungstitel wie dem Steuerbescheid und seiner Vollstreckung, dass die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids unabhängig von unterbliebenen Vollstreckungsmaßnahmen erhalten bleibt. Dieses Prinzip

444 Baum in AO – eKommentar, § 5, Rz. 17 (01.01.2015).

445 OFD Frankfurt/M vom 15.03.2006, S 0545 A – 2 – St II 4.04, juris: Dinglicher Arrest.

446 FinMin NRW vom 20.08.1991, S 1503-1-V C 5, juris: Vorzeitige Auswertung von Prüfungsfeststellungen.

447 FG München vom 21.02.1995, 14 K 2598/91, EFG 1995, 984; FG Hessen vom 10.01.1996, 6 K 1804/90, EFG 1996, 414.