

sentliche Tatbestandsmerkmal des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist und der Begriff Gesellschaftler nur ein Abfallprodukt der Tatbestandsmerkmale für den Begriff des Mitunternehmers ist. Dies kann aber nach der eindeutigen Aussage des IV. Senats im Beschluß vom 2. 9. 1985<sup>31</sup> nicht hingenommen werden, denn dort hat der BFH die bisherige Rechtsprechung dahingehend präzisiert, daß zur Annahme einer Mitunternehmerschaft ein zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis erforderlich ist. Dies bedeutet, Mitunternehmer kann nur der sein, wer zivilrechtlich als Gesellschaftler angesehen werden kann, und wer außerdem die Kriterien der Mitunternehmerschaft — Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko — erfüllt.

31) Siehe Fußnote 1

### Zusammenfassung

1. Von einem Ende der Diskussion um den vorstehenden Problembereich kann keine Rede sein. Die Änderungen in der BFH-Rechtsprechung beschränken sich auf neue Formulierungen und eine neue Argumentationsweise, zumindest soweit es den IV. Senat betrifft.
2. Die zitierte Rechtsprechung des VIII. und IV. Senats stellt lediglich eine Weiterentwicklung der bisherigen Rechtsprechung zur Mitunternehmerschaft dar, indem ausgeführt wird, daß zur Annahme einer Mitunternehmerschaft ein zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis erforderlich ist.
3. Soweit der IV. Senat beim Vorliegen der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos ein zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis typisierend bejaht, kann dem nicht zwingend gefolgt werden, weil für die Annahme einer Gleichstellung der Beteiligten die Finanzverwaltung beweispflichtig ist. Es dürfte, nicht zuletzt aufgrund der Enthaltensamkeit des BGH im Bereich des § 705 BGB, nicht einfach sein, festzulegen, in welchen Fällen bestehende partiarische Verträge in einen Gesellschaftsvertrag umgedeutet werden können. Dies dürfte deswegen nicht ohne weiteres möglich sein, weil alle partiarischen Austauschverträge mehr oder weniger mit unternehmerischen Komponenten ausgestaltet sind.

R. Glücksmann, RA, Hamburg

## Rechtsschutz im Steuerrecht

**Nach der Abgabenordnung kann die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen zwingen, seine Geldschulden zu bezahlen. Sie kann ihn aber auch zwingen, in bestimmter Weise zu handeln, Handlungen zu dulden oder zu unterlassen.**

**Welche Schritte der Steuerberater als Rechtsmittelführer einleiten kann und muß, um seinem Mandanten optimalen Schutz zu gewähren, ist aus der AO nicht ersichtlich. Hier müssen andere Rechtsvorschriften die Lücken der AO ausfüllen.**

### 1 Unvollständiger Rechtsschutz?

Die §§ 328 bis 335 AO sind erkennbar den §§ 6ff des Verwaltungs-Vollstreckungsgesetzes nachgebildet. Allerdings fehlen spezielle Vorschriften über die zulässigen Rechtsmittel in der Verwaltungsvollstreckung und beim sofortigen Vollzug ohne vorausgehenden Verwaltungsakt. In § 349 ist lediglich normiert, daß gegen jeden Verwaltungsakt im Bereich der Finanzverwaltung als Rechtsbehelf die Beschwerde zulässig ist, sofern das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren nach § 347 eröffnet und die Einspruchsmöglichkeit nach § 348 nicht gegeben ist. Damit scheint hier der Rechtsschutz nur unvollständig geregelt zu sein. Es fragt sich, ob die Regelungen des VwVG im Rahmen des § 349 entsprechend anwendbar sind. Völlig unklar ist weiter, ob auch Maßnah-

men im sofortigen Vollzug zur Abwendung einer drohenden Gefahr oder zur Verhinderung einer rechtswidrigen Tat nach § 349 mit der Beschwerde anfechtbar sind.

### 2 Beschwerde gegen Maßnahmen im sofortigen Vollzug

Die §§ 6ff VwVG und §§ 328 bis 335 AO ermächtigen die Verwaltung nicht zum Handeln, sie regeln nur die Art und Weise der Durchführung der Vollstreckung. Notwendig ist in jedem Fall noch eine materielle Ermächtigung zur Anwendung oder „Ausführung“ des Zwangsmittels. Zur sofortigen Anwendung des Verwaltungszwangs ohne vorausgehenden Verwaltungsakt, also zur Anwendung des Verwaltungszwanges im Wege des sofortigen Vollzuges, ist eine besondere Ermächtigung zur sofortigen „unmittelbaren Ausführung“ erforderlich.<sup>1</sup> Die unmittelbare Ausführung ist vollstreckungsrechtlich damit die Anwendung von Verwaltungszwang im Wege des sofortigen Vollzuges und wird auf diese Weise in das System des Verwaltungszwangsverfahrens eingeordnet.<sup>2</sup> Die behördeninterne Anordnung, den Verwaltungszwang im Wege des sofortigen Vollzuges auszuführen, erlangt erstmals mit der Anwendung des Zwangsmittels Außenwirkung. Es ist daher nur konsequent, wenn sich die Rechtsmittel gegen die Anwendung des

Verwaltungszwangs im Wege des sofortigen Vollzuges richten. Im Anwendungsbereich der Abgabenordnung sind Maßnahmen im sofortigen Vollzug damit nach § 349 mit der Beschwerde anfechtbar.

### 3 Beschwerde gegen Androhung eines Zwangsmittels

Die Androhung eines Zwangsmittels ist eine rechtlich selbständige Maßnahme in der Verwaltungsvollstreckung und als Verwaltungsakt nach § 349 mit der Beschwerde anfechtbar.<sup>3</sup> Das gilt für jede einzelne Androhung eines Zwangsmittels, auch im Wiederholungsfalle.<sup>4</sup> Die Androhung ist auch sofort rechtswirksam, da die Rechtsbehelfe der Abgabenordnung gemäß § 361 Abs. 1 keine aufschiebende Wirkung haben.<sup>5</sup> Die Androhung kann mit dem Verwaltungsakt verbunden werden, durch den die Handlung, Duldung oder Unterlassung aufgegeben wird.<sup>6</sup> Für

1) Das ergibt sich aus Art. 20 Abs. 3 GG.

2) Sadler, VwVG, 1983, § 6 Anm. 110.

3) Vgl. etwa Kühn/Kutter/Hofmann, AO, 14. Aufl., § 332 Anm. 6; Tipke/Kruse, AO, § 332 Tz. 14.

4) Zur Zulässigkeit einer erneuten Androhung: Glücksmann, DStR 1979, 589.

5) Anders die Rechtslage nach § 6 Abs. 1 VwVG: vgl. Sadler, VwVG, § 13 Anm. 9.

6) Die Verbindung wäre auch ohne § 332 Abs. 2 S. 1 in jedem Fall zulässig: vgl. Sadler, VwVG, § 13 Anm. 25.

den Rechtsschutz ist folglich danach zu unterscheiden, ob die Zwangsmittelandrohung mit dem zugrunde liegenden Verwaltungsakt verbunden ist oder nicht. Ist die Androhung mit dem zugrunde liegenden Verwaltungsakt verbunden, so erstreckt sich das Rechtsmittel zugleich auf den Verwaltungsakt, soweit er nicht bereits Gegenstand eines Rechtsmittel- oder gerichtlichen Verfahrens ist.<sup>7</sup> § 256 steht dem nicht entgegen. Wird Rechtsmittel gegen den zugrunde liegenden Verwaltungsakt eingelegt, richtet sich das Rechtsmittel zugleich gegen die verbundene Androhung. § 133 BGB ist auch im öffentlichen Recht entsprechend anzuwenden.<sup>8</sup> Solange der Rechtsmittelführer auch die Androhung noch anfechten kann, ist die Rechtsmittelschrift dahin gehend auszulegen, daß er alle ihm zu Gebote stehenden Einwendungen gegen das Vorgehen der Finanzbehörde geltend machen will, also auch eine etwaige Unzulässigkeit der verbundenen Androhung. Wird das Rechtsmittel ausdrücklich auf die Androhung oder den zugrunde liegenden Verwaltungsakt beschränkt, ist die Behörde trotzdem zur Überprüfung der gesamten Entscheidung verpflichtet. Im Falle der Rechtswidrigkeit ist die gesamte Entscheidung aufzuheben oder abzuändern. Ist die Androhung nicht mit dem zugrunde liegenden Verwaltungsakt verbunden und ist dieser noch anfechtbar, so richtet sich die Beschwerde zugleich gegen den zugrunde liegenden Verwaltungsakt. Es besteht kein sachlicher Anlaß, hier anders zu verfahren als bei einer Verbindung von Androhung und Verwaltungsakt, und den Rechtsschutz grundlos zu verkürzen.<sup>9</sup> Die Beschwerde ist so auszulegen, daß im Zweifel auch eine etwaige Rechtswidrigkeit des der Zwangsmittelandrohung zugrunde liegenden Verwaltungsaktes angefochten werden soll. Richtet sich das eingelegte Rechtsmittel gegen den zugrunde liegenden Verwaltungsakt selbst, wird die Androhung eines Zwangsmittels zugleich mit angefochten, sofern sie sich auf die Durchsetzung des angegriffenen Verwaltungsaktes bezieht. Bei wiederholten oder erneuten Androhungen richtet sich die Beschwerde hiergegen im Zweifel auch auf den zugrunde liegenden Verwaltungsakt und alle früheren Androhungen und Festsetzungen, sofern diese Verfügungen noch nicht unanfechtbar geworden oder Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens sind. Es kann dem Beschwerdeführer allerdings nicht versagt werden, nur eine einzelne oder mehrere einzelne Androhungen selbständig anzufechten. Die Behörde hat in diesem Fall aber die Rechtmäßigkeit aller

noch anfechtbaren Verfügungen von Amts wegen zu überprüfen.

#### 4 Androhung und Grundverfügung getrennt behandeln

Der Bundesfinanzhof hat in ständiger Rechtsprechung zu § 202 der Reichsabgabenordnung die Auffassung vertreten, daß der Beschwerdeführer mit der Beschwerde gegen die Zwangsmittelandrohung oder auch erst gegen die Zwangsmittelfestsetzung auch noch Mängel des zugrunde liegenden Verwaltungsaktes geltend machen könne.<sup>10</sup> Dies solle selbst dann gelten, wenn der zugrunde liegende Verwaltungsakt unanfechtbar geworden sei. Durch Urteil vom 20. Oktober 1981 hat der Bundesfinanzhof festgestellt, daß diese Rechtsauffassung nicht auf die Rechtslage, wie sie sich aus der Abgabenordnung vom 16. März 1976 ergibt, übertragen werden könne.<sup>11</sup> Die Begründung überzeugt allerdings nicht. § 202 RAO enthält keinen Hinweis darauf, daß bei der Anordnung oder Festsetzung eines Zwangsmittels zu prüfen sei, ob der auf Vornahme einer Handlung gerichtete Verwaltungsakt innerhalb der gesetzlichen Befugnisse getroffen worden sei. Auch aus der Stellung im Gesetz ist nichts herzuleiten. Im Gegensatz zu früheren Bestimmungen, die eine gleichzeitige Anfechtung ausdrücklich vorsahen<sup>12</sup>, fehlt gegenwärtig ganz einfach eine gesetzliche Grundlage, die es gestatten würde, Mängel des durchzusetzenden Verwaltungsaktes auch noch nach dessen Unanfechtbarkeit geltend zu machen. Daraus folgt, daß in Verfahren über die Rechtmäßigkeit von Zwangsmittelandrohungen nur noch dann über die Rechtmäßigkeit der vorangegangenen Grundverfügung entschieden werden kann, wenn diese noch nicht unanfechtbar geworden ist und Einwendungen gegen ihre Rechtmäßigkeit erhoben werden, so daß bei entsprechender Auslegung der Beschwerdeschrift regelmäßig anzunehmen sein wird, daß auch die Grundverfügung mit der Beschwerde gemäß § 349 angefochten ist.<sup>13</sup> Ist die Androhung also nicht mit dem zugrunde liegenden Verwaltungsakt verbunden und ist dieser unanfechtbar geworden, kann die Androhung nur insoweit angefochten werden, als eine Rechtsverletzung durch die Androhung selbst behauptet wird.<sup>14</sup> Es kann etwa der Einwand erhoben werden, die Androhung sei gemäß § 332 fehlerhaft, sie lasse der Finanzbehörde die Wahl zwischen mehreren Zwangsmitteln oder es seien mehrere Zwangsmittel gleichzeitig angedroht worden<sup>15</sup>; die Bestimmung des Zwangsmittels sei gemäß § 328 Abs. 2 ermessensfehlerhaft, zwi-

schen Androhung und Inhalt des zu vollstreckenden Verwaltungsaktes bestehe eine Divergenz bzw. es existiere überhaupt kein oder zumindest kein vollstreckungsfähiger Verwaltungsakt.<sup>16</sup>

#### 5 Beschwerde gegen Festsetzung

Die Festsetzung eines Zwangsmittels ist ebenso wie die Androhung ein selbständiger Verwaltungsakt.<sup>17</sup> Die Behörde setzt ihr Recht, das angedrohte Zwangsmittel dem Betroffenen gegenüber anzuwenden, verbindlich fest. Gegen die Festsetzung kann daher ebenfalls Beschwerde nach § 349 eingelegt werden. Ist die Androhung des Zwangsmittels noch anfechtbar, so erstreckt sich das Rechtsmittel zugleich auf die Androhung, soweit diese nicht bereits Gegenstand eines Rechtsmittel- oder gerichtlichen Verfahrens ist. War die Androhung mit dem zugrunde liegenden Verwaltungsakt verbunden, richtet sich die Beschwerde gegen die Festsetzung auch zugleich gegen die Androhung und den zugrunde liegenden Verwaltungsakt selbst, sofern diese nicht schon Gegenstand eines Rechtsmittel- oder gerichtlichen Verfahrens sind. War die Androhung nicht mit dem zugrunde liegenden Verwaltungsakt verbunden und ist dieser unanfechtbar geworden, können Androhung und Festsetzung mit der Beschwerde gegen die Festsetzung nur insoweit angefochten werden, als eine Rechtsverletzung durch die Androhung und die Festsetzung selbst behauptet wird. Ist auch die Androhung bereits unanfechtbar geworden, kann die Festsetzung nur insoweit angefochten werden, als eine Rechtsverletzung durch sie selbst behauptet wird. So kann etwa geltend gemacht werden, die Festsetzung sei vor Ablauf der in der Androhung bestimmten Frist erfolgt, zwischen Festsetzung und Androhung bzw. zwischen Festsetzung und Inhalt des zu vollstreckenden Verwaltungsaktes bestehe eine Divergenz, die Bestimmung des Zwangsmittels sei ermessensfehlerhaft oder es existiere kein vollstreckungsfähiger Ver-

7) Vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Lfg. 107, Anm. 14 vor § 328; s. a. § 18 Abs. 1 S. 2 VwVG.

8) Vgl. BVerwG, DVBl. 1963, 894; E 41, 306.

9) Engelhardt, VwVG, Rdnr. 2b zu § 18; ebenso Kopp, VwGO, § 167 Anm. 4.

10) Vgl. BFH, BStBl. 1955, 120, 178; 1961, 572.

11) BFH, BStBl. 1982, 371.

12) Vgl. etwa § 133 Abs. 1 S. 2 Preuß. Landesverwaltungsgesetz.

13) So auch Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O.

14) So auch Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O.; s. a. § 18 Abs. 1 S. 3 VwVG.

15) Vgl. § 13 Abs. 3 S. 2 VwVG; Rößler, DStR 1982, 504.

16) Vgl. Tipke/Kruse, AO, § 328 Tz. 21; Rößler, a. a. O.

17) Vgl. etwa Kühn/Kutter/Hofmann, AO, § 333 Anm. 3; Tipke/Kruse, AO, § 333, Tz. 1, 4.

waltungsakt.<sup>18</sup> Die Grundverfügung kann folglich mit der Beschwerde gegen die Festsetzung nur dann zugleich angefochten werden, wenn sie noch nicht unanfechtbar geworden ist (etwa weil die vorgeschriebene Rechtsbehelfsbelehrung fehlt oder unrichtig ist) und Einwendungen gegen ihre Rechtmäßigkeit erhoben werden. Enthält die Beschwerde keinerlei Hinweis auf eine ausdrückliche Beschränkung des Rechtsmittels, wird im Regelfall anzunehmen sein, daß der Betroffene auch eine etwaige Rechtswidrigkeit der Grundverfügung mit der Beschwerde nach § 349 angreifen will.<sup>19</sup>

Sind vor der Festsetzung des zunächst angeordneten Zwangsmittels oder in dem Festsetzungsbescheid gleichzeitig neue Zwangsmittel angedroht worden, richtet sich die Beschwerde gegen die Festsetzung auch zugleich gegen jede weitere Androhung eines Zwangsmittels, sofern noch keine Unanfechtbarkeit eingetreten ist und kein anderes Verfahren eingeleitet wurde. Entsprechendes gilt, wenn vor der angefochtenen Festsetzung bereits andere Zwangsmittel angedroht oder festgesetzt worden sind.

## 6 Anwendung der Zwangsmittel als Verwaltungsakt?

Die Anwendung des angedrohten und festgesetzten Zwangsmittels kann nicht in jedem Fall als Verwaltungsakt qualifiziert werden. Ein Verwaltungsakt soll aber jedenfalls dann vorliegen, wenn die Zwangsmittelanwendung eine Entscheidung über die Art und Weise der Vollstreckung enthält.<sup>20</sup> Die Anwendung unmittelbaren Zwangs ist danach stets als Verwaltungsakt einzustufen<sup>21</sup>, ebenso die Pfändung einer Sache<sup>22</sup>, die Pfändung und Überweisung einer Forderung<sup>23</sup> und die Durchführung der Ersatzvornahme mit polizeilicher Vollzugshilfe.<sup>24</sup> Die Anordnung der Vollstreckung und der Vollstreckungsauftrag selbst haben keine Außenwirkung, sondern sind Realakte des Vollzugs.<sup>25</sup> Die Durchführung der Ersatzvornahme als Fremdvornahme durch einen privaten Dritten ist gleichfalls nicht als Verwaltungsakt einzuordnen.<sup>26</sup> Soweit der Zwangsmittelanwendung also Verwaltungsaktsqualität zukommt, ist gegen sie Beschwerde nach § 349 zulässig. Die Beschwerde gegen die Anwendung richtet sich zugleich gegen den zugrunde liegenden Verwaltungsakt, gegen die Androhung und Festsetzung des angewendeten Zwangsmittels oder die Androhung und Festsetzung weiterer Zwangsmittel, sofern eine Unanfechtbarkeit der einzelnen Verfügungen noch nicht eingetreten ist und sich die verschiedenen Androhungen

und Festsetzungen auf die gleiche Grundverfügung beziehen. Sind die Grundverfügung und die übrigen Verfügungen bereits unanfechtbar geworden, so kann die Zwangsmittelanwendung nur insoweit angefochten werden, als eine Rechtsverletzung durch die Anwendung selbst behauptet wird. Der Beschwerdeführer kann etwa einwenden, das Zwangsmittel werde nicht der Festsetzung gemäß angewendet, die Anwendung sei ermessensfehlerhaft, zwischen Anwendung und Inhalt des zu vollstreckenden Verwaltungsaktes bestehe eine Divergenz, die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für den Verwaltungszwang lägen nicht vor bzw. es existiere überhaupt kein vollstreckungsfähiger Verwaltungsakt.<sup>27</sup>

## 7 Der sofortige Vollzug

Die Anwendung des Verwaltungszwangs im Wege des sofortigen Vollzuges ist stets als Verwaltungsakt anzusehen. Auch Maßnahmen im sofortigen Vollzug können auf die Herausgabe einer Sache, auf die Vornahme einer Handlung oder auf Duldung oder Unterlassung gerichtet sein. Das kann durch Ersatzvornahme oder unmittelbaren Zwang geschehen. Zwangsgeld kommt hier seinem Wesen nach nicht in Betracht.<sup>28</sup> Wird ein Zwangsmittel also ohne vorausgehenden Verwaltungsakt angewendet, ist als Rechtsbehelf dagegen ebenfalls die Beschwerde nach § 349 zulässig, und zwar unabhängig davon, ob die Finanzbehörde bereits vollendete Tatsachen geschaffen hat oder nicht. Eine Erledigung der Hauptsache tritt durch den sofortigen Vollzug nicht ein.<sup>29</sup> Dem Beschwerdeführer geht keine Instanz verloren. Die Beschwerde gegen die Anwendung des Zwangsmittels im sofortigen Vollzug richtet sich zugleich auch gegen den Vollzugsbescheid, in dem die Behörde den Betroffenen nachträglich davon unterrichtet, aus welchen Gründen sie zum sofortigen Eingriff gezwungen und befugt war, sowie gegen eine eventuell nachgeschobene Grundverfügung. Denkbar ist auch, daß der sofortige Vollzug nach Erlass der Grundverfügung einsetzt. Das ist etwa dann der Fall, wenn ein Gefahrenmoment eingetreten oder die Gefahr so erheblich gestiegen ist, daß ein sofortiges Einschreiten notwendig wird. Die Behörde darf hier das reguläre Zwangsverfahren abbrechen und eine Maßnahme im sofortigen Vollzug durchführen. Wird hier gegen die Anwendung des Zwangsmittels Beschwerde eingelegt, richtet sich diese zugleich gegen den späteren Vollzugsbescheid und den zugrunde liegenden Ver-

waltungsakt, sofern er noch anfechtbar ist. Es können sich allerdings auch erst Gefahrenmomente ergeben, nachdem ein Zwangsmittel angedroht worden ist. Geht die Behörde nun dazu über, dieses oder ein anderes Zwangsmittel im sofortigen Vollzug anzuwenden, richtet sich die Beschwerde gegen die Anwendung des Zwangsmittels im sofortigen Vollzug nicht nur zugleich gegen den späteren Vollzugsbescheid, sondern auch gegen die Grundverfügung und die Androhung des Zwangsmittels im regulären Verfahren, sofern noch keine Unanfechtbarkeit eingetreten ist und kein anderes Verfahren eingeleitet wurde. Die Beschwerde gegen die Zwangsmittelanwendung im sofortigen Vollzug kann sich gegebenenfalls auch gegen die erneute Androhung eines weiteren Zwangsmittels und die Festsetzung eines früher angedrohten Zwangsmittels richten, sofern die Durchführung derselben Grundverfügung in Frage steht. Der Übergang vom regulären Zwangsverfahren in das besondere Verwaltungszwangsverfahren durch sofortigen Vollzug kann auch noch nach der Festsetzung eines Zwangsmittels erfolgen, etwa im Falle einer Änderung des Sachverhaltes, der zum Erlaß der Grundverfügung geführt hatte.<sup>30</sup> Hier liegen zwar alle verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für den regulären Zwang vor, aufgrund des neuen Sachverhaltes erfolgt die Zwangsmittelanwendung aber dennoch im Wege des sofortigen Vollzuges. Für den Rechtsschutz des Betroffenen kann diese Tatsache bei der Durchführung der Ersatzvornahme im Sinne von Fremdvornahme Bedeutung erlangen. Die Beschwerde gegen die Zwangsmittelanwendung im sofortigen Vollzug erstreckt sich hier gleichzeitig auf die Festsetzung des Zwangsmittels im regulären Verfahren, ebenso wie auf alle früheren Androhungen und Festsetzungen, die Grundverfügung und den Vollzugsbescheid. Über § 349 wird damit bei der Vollstreckung wegen Handlungen, Duldungen oder Unterlassungen umfassender Rechtsschutz gewährleistet.

18) Vgl. Tipke/Kruse, AO, § 328 Tz. 21; Rößler, a. a. O.

19) BFH, BStBl. 1982, 371, 372.

20) BVerwG, NJW 1961, 333.

21) BVerwGE 26, 161, 164; OVG Berlin, JR 1969, 435, 436.

22) BVerwG DVBl. 1961, 134; HessVGH DVBl. 1960, 37.

23) BVerwG DÖV 1959, 949.

24) Vgl. Engelhardt, VwVG, Rdnr. 4b zu § 18.

25) BVerwG NJW 1961, 332; OVG Hamburg, MDR 1962, 933.

26) Engelhardt, a. a. O.

27) Vgl. Tipke/Kruse, AO, § 328 Tz. 21; Rößler, DStR 1982, 504.

28) Sadler, VwVG, § 6 Anm. 104.

29) Vgl. BVerwGE 26, 164; VG Münster, DVBl. 1962, 794; Sadler, VwVG, § 18, Anm. 8.

30) Sadler, VwVG, § 6 Anm. 106.