# Urteil vom 17. Oktober 2018, XI R 35/16

**Fortsetzungsfeststellungsklage nach erledigter Arrestanordnung**

ECLI:DE:BFH:2018:U.171018.XIR35.16.0

BFH XI. Senat

AO § 324 Abs 1, FGO § 100 Abs 1 S 4, FGO § 138, FGO § 139 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 12. Oktober 2016, Az: 10 K 10324/14

## Leitsätze

Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit einer Arrestanordnung sind auch im Rahmen einer Fortsetzungsfeststellungsklage diejenigen Umstände maßgebend, die aus der Sicht der letzten mündlichen Verhandlung im Zeitpunkt des Erlasses der Arrestanordnung tatsächlich vorgelegen haben .

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13. Oktober 2016 10 K 10324/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine im Juni 2006 gegründete GmbH, war in der Baubranche tätig. Ihr alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war in den Jahren 2007 bis 2009 (Streitjahre) Herr ... (RM). In den Streitjahren unterhielt die Klägerin Geschäftsbeziehungen mit dem in Polen ansässigen Unternehmen ... (X), dessen Inhaber der Vater des RM, Herr ... (EM), bis November 2009 war, das von diesem geführt wurde und das im Jahr 2010 seinen Geschäftsbetrieb einstellte.

2 Nachdem der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Klägerin für die Streitjahre zunächst erklärungsgemäß veranlagt hatte, führte das FA bei ihr ab März 2013 eine Außenprüfung für die Zeiträume 2006 bis 2011 durch. Im April 2013 wurde durch die Steuerfahndungsstelle des FA D gegen RM ein Steuerstrafverfahren wegen des Verdachts der Hinterziehung von Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie von Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer zugunsten der Klägerin eingeleitet. Ferner wurde seitens des Hauptzollamtes D gegen RM und EM ein Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts des Sozialversicherungsbetrugs im Zusammenhang mit der X geführt. Im Rahmen der Ermittlungen ergaben sich Anhaltspunkte dafür, dass bezüglich der Streitjahre nicht alle Betriebseinnahmen verbucht und tatsächlich nicht angefallene Betriebsausgaben geltend gemacht wurden.

3 Mit Bescheid vom 28. August 2013 ordnete das FA zur Sicherung seiner --im Einzelnen bezifferten und die Streitjahre betreffenden-- Ansprüche wegen Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt 216.955 € den dinglichen Arrest gemäß § 324 der Abgabenordnung (AO) in das Vermögen der Klägerin an.

4 Zum Arrestgrund führte das FA im Wesentlichen aus, die Straf- und Bußgeldsachenstelle des FA D führe gegen RM ein Strafverfahren wegen des Verdachts der vorsätzlichen Steuerhinterziehung zugunsten der Klägerin. Unter Berücksichtigung aller bisher bekannten Umstände sei zu befürchten, dass nach dem Vollzug weiterer strafprozessualer Maßnahmen und bei der Höhe der zu erwartenden Steuernachforderungen Vorkehrungen zur

Vermögensverschiebung jeglicher Art getroffen würden, so dass die spätere Beitreibung der Geldforderung unmöglich, zumindest aber erheblich erschwert werde.

5 Gegen die Arrestanordnung legte die Klägerin Einspruch ein.

6 In Auswertung des Teilberichts über die Außenprüfung vom 25. Oktober 2013 erließ das FA gegen die Klägerin für die Streitjahre am 6. November 2013 u.a. Bescheide über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag. Mit Bescheid vom 17. März 2014 setzte das FA die Vollziehung der genannten Bescheide über Körperschaftsteuer in Höhe von 67.475 € (2007), 807 € --dem verbliebenen Nachzahlungsbetrag-- (2008) und 11.742 € (2009) sowie der Bescheide über Solidaritätszuschlag in entsprechender Höhe aus.

7 Das Finanzgericht (FG) gewährte mit Beschluss vom 9. September 2015 10 V 10118/14 die Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Körperschaftsteuerbescheides 2009 in Höhe des verbliebenen Nachzahlungsbetrages und lehnte die AdV des Körperschaftsteuerbescheides 2007 über das vom FA gewährte Maß hinaus ab.

8 Nachdem das FA mit Schreiben vom 29. Oktober 2014 erklärt hatte, das Arrestverfahren wegen Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag der Streitjahre habe sich durch den Erlass der Änderungsbescheide vom 6. November 2013 erledigt, hat die Klägerin vor dem FG Klage auf Feststellung erhoben, dass die Arrestanordnung des FA rechtswidrig gewesen sei.

9 Das FG gab der Klage statt. Es entschied, die von der Klägerin erhobene Fortsetzungsfeststellungsklage sei zulässig, da sich die Arrestanordnung mit dem Eintritt der Vollstreckbarkeit der am 6. November 2013 erlassenen Bescheide bereits vor Klageerhebung erledigt habe. Das Feststellungsinteresse der Klägerin sei aufgrund der von ihr beabsichtigten Schadensersatzklage gegen das Land Brandenburg zu bejahen.

10 Die Klage sei auch begründet, da die Arrestanordnung rechtswidrig sei. Es könne dahinstehen, ob ein Arrestanspruch vorliege, da es jedenfalls an einem Arrestgrund fehle. Es lägen insbesondere keine konkreten Anhaltspunkte für eine Verlagerung von Vermögen ins Ausland vor, zumal der Betrieb der X im Jahr 2010 eingestellt worden sei. Die mögliche, ohnehin nicht dargelegte Ausländereigenschaft des RM reiche nicht aus. Es fehlten ferner Angaben zum Stand bzw. Ausgang der gegenüber RM eingeleiteten Strafverfahren. Im Übrigen ließen ggf. in steuerunehrlicher oder auch strafbarer Weise auf die Verringerung der Steuerlast gerichtete Aktivitäten nicht ohne weitere Anhaltspunkte zwingend den Schluss zu, dass der Steuerpflichtige bereit und in der Lage sei, kurzfristig den bestehenden Zustand seines Vermögens zu verändern, um die zukünftige Zwangsvollstreckung zu vereiteln oder wesentlich zu erschweren.

11 Soweit der Vertreter des FA in der mündlichen Verhandlung vorgetragen habe, dass der aktuelle Geschäftsführer der Klägerin offensichtlich im Geschäftsverkehr mit einem gefälschten Ausweis auftrete und nicht auffindbar sei, sowie dass die Klägerin im April 2014 ihre Betriebseinrichtung, ihr Anlagevermögen und ihren Kundenstamm für 635.000 € an die Y-GmbH veräußert habe, wobei der Kaufpreis durch Übernahme von Verbindlichkeiten der Klägerin gegenüber RM erbracht worden und lediglich ein Restbetrag von 15.000 € zum 30. Juni 2014 fällig und zahlbar sei, führe dies nicht zu einer abweichenden Beurteilung der Arrestanordnung. Zwar könnten solche Tatsachen, die erst nach Erlass der Arrestanordnung entstanden sind, aber den zwingenden Schluss zulassen, dass eine konkrete Gefahr der Vollstreckungserschwerung oder -vereitelung bereits im Zeitpunkt des Ergehens der Arrestanordnung gegeben war, diese rechtfertigen. Im Fall der Fortsetzungsfeststellungsklage seien die nach Erlass bzw. erst nach Erledigung der Arrestanordnung eingetretenen Umstände nicht in die Beurteilung des Arrestgrundes einzubeziehen, sondern es sei auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Erlasses der Arrestanordnung abzustellen, die vorliegend die Annahme eines Arrestgrundes nicht gerechtfertigt hätten.

12 Das FG-Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 186 veröffentlicht.

13 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es ist der Auffassung, die Arrestanordnung sei rechtmäßig gewesen. Nach dem objektiven Gesamtbild aller Umstände sei zu befürchten gewesen, dass ohne die Arrestanordnung die Beitreibung vereitelt oder zumindest wesentlich erschwert worden wäre. Es sei kein Grund dafür ersichtlich, dass im Falle der Fortsetzungsfeststellungsklage im Gegensatz zur Anfechtungsklage nur der Sachstand zum Zeitpunkt des Erlasses des Verwaltungsaktes berücksichtigt werden solle. Diese Einschränkung des Kenntnisstandes sei gerade im Hinblick auf den Sicherungsgedanken des § 324 AO nicht gerechtfertigt.

14 Das FA beantragt,
unter Aufhebung der Vorentscheidung die Klage abzuweisen.

15 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

16 Sie ist der Auffassung, die Revisionsangriffe des FA genügten nicht den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Revisionsbegründung. In der Sache hätten weder ein Arrestanspruch noch ein Arrestgrund vorgelegen. Im Übrigen verteidigt sie die angefochtene Vorentscheidung.

## Entscheidungsgründe

### II.

17 Der Senat ist aufgrund Teil A XI. Senat Nr. 2 sowie III. Nr. 2 der Ergänzenden Regelungen des Geschäftsverteilungsplans des Bundesfinanzhofs (BFH) für das Jahr 2018 zur Entscheidung der vorliegenden Streitsache berufen.

### III.

18 Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die Revision zulässig. Die Revisionsbegründungsschrift des FA nimmt Bezug auf die Gründe, aufgrund derer das FG die Revision zugelassen hat, und bezeichnet eingehend die Umstände i.S. von § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a der Finanzgerichtsordnung (FGO), aus denen sich nach Ansicht des FA die Rechtsverletzung ergibt (vgl. zu den Begründungsanforderungen z.B. BFH-Urteil vom 3. Februar 2010 IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751, Rz 16).

### IV.

19 Die Revision ist auch begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

20 Das FG hat verkannt, dass für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit einer Arrestanordnung auch im Rahmen einer Fortsetzungsfeststellungsklage die Verhältnisse im Zeitpunkt des Erlasses der Arrestanordnung maßgebend sind, zu denen auch diejenigen Umstände zu rechnen sind, die rückwirkend betrachtet aus der Sicht der letzten mündlichen Verhandlung im Zeitpunkt des Erlasses der Arrestanordnung tatsächlich vorgelegen haben.

21 1. Entgegen der Auffassung des FA hat das FG allerdings zutreffend entschieden, dass die Klägerin ein berechtigtes Interesse an der Feststellung hat, dass die Arrestanordnung rechtswidrig gewesen ist.

22 a) Nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO kann, wenn ein mit der Klage angefochtener Verwaltungsakt sich im Verlauf des Klageverfahrens erledigt hat, das Gericht unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts feststellen. Diese Regelung ist nach der Rechtsprechung des BFH entsprechend anzuwenden, wenn ein Verwaltungsakt sich schon vor der Klageerhebung erledigt hat (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26. September 2007 I R 43/06, BFHE 219, 13, BStBl II 2008, 134; vom 4. Dezember 2012 VIII R 5/10, BFHE 239, 19, BStBl II 2014, 220, Rz 15).

23 Dies ist vorliegend der Fall, da mit Erlass der Änderungsbescheide für die Streitjahre über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 6. November 2013 vollstreckbare Steuerbescheide vorliegen, die die durch den streitgegenständlichen Arrest gesicherten Steuerforderungen beinhalten. Hierdurch wurde das Arrestverfahren in das Vollstreckungsverfahren übergeleitet und die Arrestanordnung vor Klageerhebung gegenstandslos (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 20. September 2000 VII B 33/00, BFH/NV 2001, 458, unter 1., Rz 9; vom 6. Juli 2001 III B 58/00, BFH/NV 2001, 1530, unter 2., Rz 8).

24 b) "Berechtigtes Interesse" an der Feststellung der Rechtswidrigkeit i.S. des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO ist jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende Interesse rechtlicher, tatsächlicher oder wirtschaftlicher Art. Die begehrte Feststellung muss geeignet sein, in einem dieser Bereiche zu einer Positionsverbesserung des Klägers zu führen (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 219, 13, BStBl II 2008, 134, unter II.1.c, Rz 12; vom 10. Februar 2010 XI R 3/09, BFH/NV 2010, 1450, Rz 21; BFH-Beschluss vom 19. April 2016 II B 66/15, BFH/NV 2016, 1059, Rz 5; jeweils m.w.N.).

25 aa) Ein berechtigtes Feststellungsinteresse kann insbesondere dann anzuerkennen sein, wenn die Feststellung des FG dazu dienen soll, die Verfolgung von Schadensersatzansprüchen vor den Zivilgerichten zu erleichtern. Voraussetzung ist, dass die Schadensersatzklage anhängig oder mit hinreichender Sicherheit zu erwarten ist, dass

die finanzgerichtliche Entscheidung für das zivilgerichtliche Urteil nicht unerheblich und die Rechtsverfolgung vor dem Zivilgericht nicht offensichtlich aussichtslos ist (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juli 2008 VIII R 8/07, BFHE 222, 46, BStBl II 2008, 941, unter II.1., Rz 16; Beschlüsse des Bundesverwaltungsgerichts vom 16. Januar 2017 7 B 1/16, Buchholz 406.25 § 16 BImSchG Nr.3; vom 31. August 2017 1 WB 36/16, juris, Rz 23).

**26** bb) Ein solches Feststellungsinteresse hat die Klägerin im finanzgerichtlichen Verfahren mit Anlage K6 zur Klageschrift vom 11. November 2014 dargetan, wonach sie die Erstattung der --aufgrund der aus ihrer Sicht rechtswidrigen Arrestanordnung entstandenen-- anwaltlichen Kosten in Höhe von 3.323,55 € begehrt.

**27** Dem Feststellungsinteresse steht vorliegend nicht entgegen, dass die Frage, ob ein Kläger im Falle der Erledigung des Rechtsstreits Ersatz seiner durch den Rechtsstreit verursachten Kosten vom Gegner verlangen kann, grundsätzlich durch die Kostenentscheidung des zuständigen FG beantwortet wird und diese Frage nicht Gegenstand eines anschließenden Schadensersatzprozesses ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 46, BStBl II 2008, 941, unter II.1., Rz 17). Denn im Streitfall war im Zeitpunkt der Erledigung der Arrestanordnung wegen dieser keine Anfechtungsklage anhängig, weshalb über das Tragen der Kosten der betreffenden Rechtsverfolgung nicht durch Kostenentscheidung nach § 138 FGO, in deren Rahmen das Gericht die Notwendigkeit der Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren erklären kann (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO) und die das Rechtsschutzinteresse an einer solchen Fortsetzungsfeststellungsklage hätte entfallen lassen, hat entschieden werden können (vgl. Tormöhlen in Gosch, AO § 324 Rz 67).

**28** 2. Das FG hat jedoch in Abweichung vom BFH-Urteil vom 10. März 1983 V R 143/76 (BFHE 138, 16, BStBl II 1983, 401) rechtsfehlerhaft über die Klage in der Sache entschieden, ohne das Vorbringen des FA in der mündlichen Verhandlung vom 13. Oktober 2016 inhaltlich zu würdigen und hierzu Feststellungen zu treffen.

**29** a) Gemäß § 324 Abs. 1 Satz 1 AO kann die für die Steuerfestsetzung zuständige Finanzbehörde zur Sicherung der Vollstreckung von Geldforderungen nach den §§ 249 bis 323 AO den Arrest in das bewegliche oder unbewegliche Vermögen anordnen, wenn zu befürchten ist, dass sonst die Beitreibung vereitelt oder wesentlich erschwert wird. Der Arrest ist das Mittel zur Sicherung künftiger Geldvollstreckung (Klein/Werth, AO, 14. Aufl., § 324 Rz 2). Er soll verhindern, dass der Steuerpflichtige einen bestehenden Zustand verändert, um die zukünftige Zwangsvollstreckung zu gefährden (vgl. BFH-Beschluss vom 6. Februar 2013 XI B 125/12, BFHE 239, 390, BStBl II 2013, 983, Rz 21).

**30** b) Ordnet die Finanzbehörde zur Sicherung der Vollstreckung von Geldforderungen gemäß § 324 Abs. 1 AO den Arrest in das bewegliche oder unbewegliche Vermögen an, so müssen der Arrestanspruch (die zu sichernde Geldforderung) und der Arrestgrund zwar nicht zur vollen Überzeugung des Gerichts feststehen, aber doch mit einem hinreichenden Maß an Wahrscheinlichkeit vorliegen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 26. Februar 2001 VII B 265/00, BFHE 194, 40, BStBl II 2001, 464; vom 13. September 2001 IV B 87/01, BFH/NV 2002, 352, unter II.1.a, Rz 32; in BFHE 239, 390, BStBl II 2013, 983, Rz 28; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 324 AO Rz 24; "überwiegende Wahrscheinlichkeit" verlangend: Klein/ Werth, a.a.O., § 324 Rz 9; Hohrmann in Hübschmann/Hepp/ Spitaler --HHSp--, § 324 AO Rz 35).

**31** c) Ein Arrestgrund besteht nach ständiger Rechtsprechung, wenn bei objektiver Würdigung unter ruhiger und vernünftiger Abwägung aller Umstände die Besorgnis gerechtfertigt ist, dass ohne sofortige Sicherung durch Arrestanordnung die Vollstreckung des Anspruchs vereitelt oder wesentlich erschwert würde (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse in BFHE 194, 40, BStBl II 2001, 464, unter II.b, Rz 29; in BFHE 239, 390, BStBl II 2013, 983, Rz 30). Dabei kann es auf die Möglichkeit eines schnellen und unmittelbaren und damit auch eines sicheren Zugriffs ankommen (vgl. BFH-Beschluss vom 25. April 1995 VII B 174/94, BFH/NV 1995, 1037). Der BFH hat z.B. erkannt, dass eine wesentliche Erschwerung der Vollstreckung bereits dann zu besorgen ist, wenn der Steuerpflichtige ein wertvolles Grundstück veräußert, weil Bargeld oder Geldforderungen der Vollstreckung leichter entzogen werden können als unbewegliches Vermögen, oder wenn auch nur die nach außen zutage getretene Absicht besteht, den wertvollsten Gegenstand des Vermögens, ein Grundstück, zu veräußern (vgl. BFH-Urteil in BFHE 138, 16, BStBl II 1983, 401, unter 2., Rz 15). Ebenso wie Vermögensumschichtungen im Inland können auch Vermögensverlagerungen ins Ausland einen Arrestgrund darstellen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 1995, 1037, unter 1., Rz 17).

**32** Demgegenüber vermag die allgemein schlechte Vermögenslage des Arrestschuldners ebenso wie die bloße Möglichkeit, dass der Arrestschuldner sein Vermögen beiseiteschaffen könnte, für sich genommen keinen Arrest zu rechtfertigen. Ebenso genügt der dringende Verdacht einer Steuerhinterziehung oder sonstige steuerliche Unzuverlässigkeit für sich allein nicht zur Begründung einer Arrestanordnung (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse in BFHE 194, 40, BStBl II 2001, 464, unter II.b, Rz 30; in BFHE 239, 390, BStBl II 2013, 983, Rz 31).

33 d) Anders als bei der Frage der Aufhebung eines dinglichen Arrestes nach § 325 AO, bei der zu prüfen ist, ob sich die Umstände nach Ergehen der Arrestanordnung so geändert haben, dass das Aufrechterhalten des Arrestes nicht mehr gerechtfertigt erscheint (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17. Dezember 2003 I R 1/02, BFHE 204, 30, BStBl II 2004, 392, unter II.3., Rz 16, 19; Hohrmann in HHSp, § 325 AO Rz 4), ist bei der Anfechtungs- oder Fortsetzungsfeststellungsklage wegen einer Arrestanordnung auf den Zeitpunkt ihres Erlasses abzustellen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 138, 16, BStBl II 1983, 401, unter 2., Rz 12). Denn anderenfalls würde der Arrestgläubiger eine Sicherung erhalten und behalten, die ihm einen ungerechtfertigten Vollstreckungsvorteil gegenüber anderen Vollstreckungsgläubigern verschafft. Die Tatsachen, die den Arrestgrund im Zeitpunkt des Ergehens der Arrestanordnung belegen, können allerdings erweitert oder ersetzt werden. Ob sie der Finanzbehörde im Zeitpunkt des Erlasses der Arrestanordnung ganz oder teilweise bekannt waren, ist unerheblich. Es genügen sogar solche Tatsachen, welche erst nach Erlass der Arrestanordnung entstanden sind, aber den zwingenden Schluss rechtfertigen, dass eine konkrete Gefahr der Vollstreckungserschwerung oder -vereitelung bereits im Zeitpunkt des Ergehens der Arrestanordnung gegeben war (vgl. BFH-Urteil in BFHE 138, 16, BStBl II 1983, 401, unter 2., Rz 13).

34 e) Im vorliegenden Verfahren ließ es das FG dahinstehen, ob ein Arrestanspruch gegeben ist, da es jedenfalls an einem Arrestgrund fehle. Es hätten im Zeitpunkt des Erlasses der Arrestanordnung keine konkreten Anhaltspunkte für eine Verlagerung von Vermögen ins Ausland vorgelegen, die mögliche, nicht konkret dargelegte Ausländereigenschaft des Geschäftsführers der Klägerin reiche für einen Arrestgrund ebenso wenig aus wie das ihm gegenüber eingeleitete Strafverfahren. Die vom FA erst in der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Umstände --das Verhalten des aktuellen Geschäftsführers, die Rückabwicklung der Grundstückskaufverträge und die Veräußerung des Vermögens der Klägerin-- könnten im vorliegenden Fall der Fortsetzungsfeststellungsklage nicht in die Beurteilung des Arrestgrundes einbezogen werden.

35 f) Damit ist das FG bei seiner Entscheidung von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen als der BFH in seinem Urteil in BFHE 138, 16, BStBl II 1983, 401 (unter 2., Rz 13); die Vorentscheidung ist daher aufzuheben.

36 aa) Arrestgrund ist die Besorgnis der Erschwerung oder Vereitelung der Vollstreckung. Als Tatsachen, die den Arrestgrund auf den Zeitpunkt des Ergehens der Arrestanordnung belegen, genügen nach dem BFH-Urteil in BFHE 138, 16, BStBl II 1983, 401 (unter 2., Rz 13) auch solche Tatsachen, welche erst nach Erlass der Arrestanordnung entstanden sind, aber den zwingenden Schluss rechtfertigen, dass eine konkrete Gefahr der Vollstreckungserschwerung oder -vereitelung bereits im Zeitpunkt des Ergehens der Arrestanordnung gegeben war.

37 Danach kann aus nachträglich entstandenen äußeren Tatsachen etwa geschlossen werden, dass im maßgeblichen Zeitpunkt des Ergehens der Arrestanordnung --für diese bedeutsame-- innere Tatsachen vorlagen.

38 bb) Dafür, dass die BFH-Rechtsprechung in BFHE 138, 16, BStBl II 1983, 401 für den Bereich der Fortsetzungsfeststellungsklage keine Geltung für sich beanspruchen konnte, d.h. im Gegensatz zum Fall einer Anfechtungsklage aus nachträglich entstandenen Tatsachen keine Schlüsse auf diejenigen Umstände gezogen werden dürften, die im Zeitpunkt des Erlasses einer Arrestanordnung tatsächlich vorgelegen haben, ist nichts ersichtlich.

39 Vielmehr verbietet sich ein abweichender Prüfungsmaßstab insbesondere im Hinblick auf das infolge der Vollziehung der Arrestanordnung (§ 324 Abs. 3 AO) entstehende Sicherungspfandrecht. Die Rechtsauffassung des FG führte zu dem nicht vertretbaren Ergebnis, dass die Beurteilung der Rechtmäßigkeit ein und derselben Arrestanordnung ggf. davon abhinge, ob diese --bis zum Erlass des betreffenden Steuerbescheides-- Gegenstand einer Anfechtungsklage ist oder --nach dem Erlass des betreffenden Steuerbescheides-- nunmehr Gegenstand einer Fortsetzungsfeststellungsklage. Von dem Erlass des betreffenden Steuerbescheides oder dessen Nichtergehen kann nicht die Rechtsfolge abhängen, ob der Arrestgläubiger sein erworbenes Sicherungspfandrecht verliert oder nicht (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 204, 30, BStBl II 2004, 392, unter II.3.b, Rz 18).

40 cc) Soweit sich das FG für seine Rechtsauffassung auf das Urteil des Hessischen FG vom 10. Januar 1996 6 K 1804/90 (EFG 1996, 414) beruft, unterscheidet dieses bereits nicht zwischen der Anfechtung einer Arrestanordnung und der Frage der Aufhebung derselben nach § 325 AO (hierzu oben IV.2.d). Ferner ist das Urteil des Hessischen FG in EFG 1996, 414, soweit es bei der Prüfung der Rechtmäßigkeit einer Arrestanordnung nachträglich entstandene Tatsachen außer Acht lässt, die den zwingenden Schluss rechtfertigen, dass eine konkrete Gefahr der Vollstreckungserschwerung oder -vereitelung bereits im Zeitpunkt des Ergehens der Arrestanordnung gegeben war, nicht mit den Grundsätzen des BFH-Urteils in BFHE 138, 16, BStBl II 1983, 401 zu vereinbaren.

41 3. Die Sache ist nicht spruchreif.

42 Das FG hat es --auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung zu Recht-- dahinstehen lassen, ob ein Arrestanspruch mit einem hinreichenden Maß an Wahrscheinlichkeit (hierzu oben IV.2.b) vorliegt. Es hat auch zu dem vom FA in der mündlichen Verhandlung geltend gemachten Arrestgrund, insbesondere zu erfolgten Vermögensumschichtungen, weder tatsächliche Feststellungen getroffen noch das Vorbringen des FA inhaltlich gewürdigt. Die Sache geht deshalb zur Nachholung dieser erforderlichen Feststellungen an das FG zurück.

43 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de