

---

**Datum:** 17.05.2021  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 13. Senat  
**Entscheidungsart:** Beschluss  
**Aktenzeichen:** 13 V 819/21 AO  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2021:0517.13V819.21AO.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

1. Das Verfahren der Antragstellerin wegen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom 10.3.2021, E GmbH), Az. 13 V 819/21 AO, wird mit den Verfahren der Antragstellerin wegen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom 10.3.2021, Bank 2), Az. 13 V 820/21 AO, Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom 10.3.2021, S), Az. 13 V 821/21 AO und Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom 10.3.2021, C GmbH), Az. 13 V 822/21 AO, zur gemeinsamen Entscheidung verbunden und unter dem Az. 13 V 819/21 AO fortgeführt.

2. Die Vollziehung der Pfändungs- und Einziehungsverfügungen vom 10.3.2021 gegenüber der E GmbH, der Bank 2, dem Herrn S und der C GmbH wird bis einen Monat nach Ergehen einer Einspruchsentscheidung oder einer anderweitigen Erledigung des Einspruchsverfahrens ausgesetzt.

Der Antragsgegner trägt die Kosten des Verfahrens.

---

## Gründe:

I.

- Die Beteiligten streiten über die örtliche Zuständigkeit für den Erlass von Pfändungs- und Einziehungsverfügungen sowie über die pflichtgemäße Ermessensausübung. 2
- Die Antragstellerin ist eine ... Aktiengesellschaft, die im Handelsregister des Amtsgerichts A unter HRB 1 eingetragen ist. Sie firmierte ursprünglich als X AG. Mit Beschluss der Hauptversammlung vom ... änderte sie ihre Firma in O AG. Das gezeichnete Kapital hält zu 90 % Herr Steuerberater M, der Prozessbevollmächtigte der Antragstellerin. Dieser war ursprünglich auch Vorstand der Antragstellerin, wurde aber am ... als Vorstand abberufen. 3
- Geschäftsanschrift der Antragstellerin war seit dem ...2013 (lt. Eintragung im Handelsregister) die Anschrift A-Straße 1 in R. Am ....2019 wurde als neue Geschäftsanschrift die Anschrift B-Straße 2 in U im Handelsregister eingetragen. Zum Vorstand wurde zu demselben Zeitpunkt Herr G bestellt. ... 4
- Tochtergesellschaft der Antragstellerin war aufgrund einer Anteilseinbringung vom ...2010 die ... X GmbH (eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts R unter HRB 2). Mit Verschmelzungsvertrag vom ...2014 wurde die X GmbH rückwirkend auf den 31.12.2013 auf die Antragstellerin verschmolzen. Die Verschmelzung wurde am ...2015 in das Handelsregister des übertragenden Rechtsträgers und am ...2015 in das Handelsregister des übernehmenden Rechtsträgers eingetragen. 5
- Zwischen den Beteiligten war die für die X GmbH festzusetzende Körperschaftsteuer des Jahres 2013 streitig. Der Antragsgegner setzte mit Bescheid vom 29.8.2018 gegenüber der X AG als Gesamtrechtsnachfolgerin der X GmbH die Körperschaftsteuer 2013 auf X € und den Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer 2013 auf X € fest. Die Körperschaftsteuer und der Solidaritätszuschlag waren seit dem 4.10.2018 fällig und sind seither nicht beglichen. 6
- Ein gegen die Festsetzung geführtes Klageverfahren blieb erfolglos (Finanzgericht Münster, Urteil vom 25.5.2020 13 K 3900/18 K; Bundesfinanzhof – BFH –, Beschluss vom 24.11.2020 I B 33/20). Wegen der Einzelheiten wird auf die gerichtlichen Entscheidungen verwiesen. 7
- Der Antragsgegner betrieb wegen der Körperschaftsteuer und des Solidaritätszuschlags (zusammen X €) sowie aufgelaufener Säumniszuschläge i.H.v. X €, Gebühren i.H.v. X € und Auslagen i.H.v. X €, zusammen X €, die Zwangsvollstreckung gegen die Antragstellerin. Zur Prüfung der in Betracht kommenden Vollstreckungsmaßnahmen nahm er Recherchen auf und stellte ausweislich einer Aktennotiz vom 9.3.2021 fest, dass die Antragstellerin über zwei Bankverbindungen verfüge (Bank 1, IBAN 1 sowie Bank 2, IBAN 2) und Geschäftsverbindungen zu vier Geschäftspartnern unterhalte (CN GmbH, U; C GmbH, U; Herr S, V sowie E GmbH, T). Demgegenüber sei, so die Aktennotiz, kein Anlagevermögen (Kfz, Maschinen etc.) und kein Grundvermögen vorhanden. Weiterhin überprüfte der Antragsgegner, ob ein Insolvenzverfahren anhängig sei, eine Vermögensauskunft abgegeben worden sei oder andere Informationen über die Antragstellerin etwa aufgrund einer Handelsregisterabfrage zu erlangen seien. Daraus ergaben sich ausweislich der Aktennotiz vom 9.3.2021 aber keine weiteren Erkenntnisse. 8
- Der Antragsgegner erließ daraufhin am 10.3.2021 fünf Pfändungs- und Einziehungsverfügungen, und zwar gegenüber der Firma E GmbH, der Bank 2, Herrn S, der C GmbH und der CN GmbH. Die Pfändungs- und Einziehungsverfügungen enthielten u.a. die Angabe der Steuerschuldnerin, die Höhe der rückständigen Abgaben, den Umfang der Pfändung gemäß § 309 der Abgabenordnung – AO –, die Einziehung der gepfändeten Forderungen gemäß § 314 AO sowie die Aufforderung zur Abgabe einer Drittschuldnererklärung gemäß § 316 AO. Ermessenserwägungen enthielten die Pfändungs- 9

und Einziehungsverfügungen nicht. Gegenüber der Bank 1 erließ der Antragsgegner keine Pfändungs- und Einziehungsverfügungen. Aus welchen Gründen er dies unterließ, ist der Akte nicht zu entnehmen.

Der Antragsgegner gab die Pfändungs- und Einziehungsverfügungen der Antragstellerin bekannt, und zwar mit Schreiben vom 16.3.2021, 22.3.2021 und 29.3.2021. In diesen Schreiben wies er u.a. darauf hin, dass sich die Antragstellerin jeder Verfügung über den gepfändeten Teil der Ansprüche zu enthalten habe. Die genannten Schreiben enthielten ebenfalls keine Ermessenserwägungen des Antragsgegners. 10

Gegen die vier erstgenannten Pfändungs- und Einziehungsverfügungen legte die Antragstellerin mit Schreiben vom 18.3.2021 Einsprüche ein, über die der Antragsgegner noch nicht entschieden hat, und beantragte die Aussetzung der Vollziehung. Sie trug vor, der Antragsgegner sei für den Erlass der Pfändungs- und Einziehungsverfügungen örtlich nicht zuständig gewesen, sondern das Finanzamt U. Bei Pfändungs- und Einziehungsverfügungen handele es sich um Ermessensentscheidungen. Die Ausübung des Ermessens durch ein örtlich unzuständiges Finanzamt stelle einen Mangel dar, der nicht geheilt werden könne. 11

Der Antragsgegner lehnte mit Schreiben vom 19.3.2021 die Aussetzung der Vollziehung ab. Er erklärte, die Voraussetzungen für die Vollstreckung hätten vorgelegen. Darüber hinaus wies er darauf hin, dass der für die Vollstreckung grundsätzlich bestehende Ermessensspielraum unter Beachtung der §§ 5, 85 AO deutlich reduziert werde, da neben der Festsetzung auch die Erhebung gleichmäßig zu erfolgen habe. Die Finanzbehörden seien gegenüber einem Steuerpflichtigen, der seine steuerlichen Verpflichtungen nicht erfülle, zur Vollstreckung verpflichtet. Insoweit komme ihnen kein Ermessen zu. Vor diesem Hintergrund seien Einwendungen gegen die örtliche Zuständigkeit gemäß § 127 AO unbeachtlich, da ihm – dem Antragsgegner – bezüglich der angefochtenen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen kein Ermessen zugekommen sei, ob und auf welche Weise er die Vollstreckung einleite. 12

Im Übrigen sei er für die Vollstreckung örtlich zuständig gewesen. Es sei zutreffend, dass bei der Finanzverwaltung ein Zuständigkeitswechsel eingetreten sei. Der Steuerfall befinde sich im laufenden Abgabeverfahren. Er – der Antragsgegner – habe dem Finanzamt U jedoch mitgeteilt, dass das Besteuerungsverfahren bis zur endgültigen Klärung der Zuständigkeit von ihm als dem bisher zuständigen Finanzamt fortgeführt werde. Das Finanzamt U habe dieser Mitteilung zugestimmt, wobei die Mitteilung des Finanzamts U nicht aktenkundig ist. Die Fortführung des Verfahrens entspreche, so der Antragsgegner, den Vorgaben des § 26 Satz 2 AO. 13

Die Antragstellerin hat daraufhin am 26.3.2021 vier gerichtliche Anträge auf Aussetzung der Vollziehung gestellt. Diese sind unter den Aktenzeichen 13 V 819/21 AO – 13 V 822/21 AO erfasst worden. 14

Die Antragstellerin ist der Auffassung, bereits die allgemeinen Vollstreckungsvoraussetzungen lägen im Hinblick auf die Säumniszuschläge nicht vor, da die Säumniszuschläge inzwischen vom Antragsgegner erlassen worden seien. Dies sei durch eine telefonische Auskunft eines Mitarbeiters des Antragsgegners, des Herrn B, bekannt geworden. Darüber hinaus liege dem Antragsgegner in Bezug auf die Steuerfestsetzung ein Stundungsantrag vor, über den er noch nicht entschieden habe. 15

Nach ihrer Auffassung habe der Antragsgegner zudem sein Ermessen, insbesondere hinsichtlich der Frage des „wann“ und „wie“ der Pfändung, nicht pflichtgemäß ausgeübt. 16

Dabei seien auch die „Coronazeiten“ zu berücksichtigen.

Im Übrigen sei nicht der Antragsgegner, sondern das Finanzamt U für den Steuerfall örtlich zuständig. Ihr – der Antragstellerin – alleinvertretungsberechtigter Vorstand habe nämlich seinen Wohn- und Geschäftsort unstreitig in U. Selbst wenn sich der Ort ihrer Geschäftsleitung am Wohnsitz ihres Prozessbevollmächtigten befunden hätte, was von der Finanzverwaltung zwar behauptet, aber weder ermittelt noch näher begründet worden sei, so wäre ebenfalls nicht der Antragsgegner, sondern das Finanzamt D örtlich zuständig. Der Antragsgegner könne sich auch nicht auf § 26 Satz 2 AO berufen. Es sei unklar, ob eine Zustimmung der örtlich zuständigen Finanzbehörde vorliege. Außerdem könne eine Zustimmung nach § 26 Satz 2 AO nur im Falle einer Fortführung des Verwaltungsverfahrens erteilt werden und nicht, wie im Streitfall, nach einem Neubeginn des Verwaltungsverfahrens (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 13.12.2001 III R 13/00, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2002, 406).

Eine Ermessensentscheidung, die von einem örtlich unzuständigen Finanzamt ausgeübt worden sei, sei rechtswidrig. Der Ermessensfehler könne auch später nicht geheilt werden. § 127 AO komme in einem solchen Fall nicht zur Anwendung.

Die Antragstellerin beantragt sinngemäß,

die Vollziehung der Pfändungs- und Einziehungsverfügungen vom 10.3.2021 gegenüber der E GmbH, der Bank 2, dem Herrn S und der C GmbH auszusetzen.

Der Antragsgegner beantragt,

den Antrag abzulehnen.

Er hält sich für örtlich zuständig. Mit Schriftsatz vom 16.4.2021 hat er seinen Vortrag wie folgt vertieft: Nachdem ihm die Verlegung des Sitzes der Antragstellerin nach U bekannt geworden sei, habe er das Finanzamt U um Übernahme der Steuerfalls gebeten. Das Finanzamt U habe eine Umsatzsteuer-Nachscha durchgeführt und festgestellt, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Antragstellerin nicht an der Anschrift B-Straße 2 in U befinde, sondern am Wohnsitz des Prozessbevollmächtigten der Antragstellerin in V. Das Finanzamt U habe daher mit Schreiben vom 17.9.2020, welches nicht aktenkundig ist, eine Übernahme der Steuerfalls abgelehnt und stattdessen eine Abgabe an das Finanzamt D angeregt. Dieses Finanzamt habe die Übernahme des Steuerfalls ebenfalls abgelehnt, da der Prozessbevollmächtigte der Antragstellerin mit Schreiben vom 24.11.2020, welches ebenfalls nicht aktenkundig ist, bestritten habe, dass sich die Geschäftsleitung der Antragstellerin in V befinde. Vor diesem Hintergrund sei er – der Antragsgegner – die örtlich zuständige Vollstreckungsbehörde gewesen.

Selbst wenn er nicht örtlich zuständig gewesen wäre, wäre eine Verletzung der Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit gemäß § 127 AO unbeachtlich, da keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen.

**II.**

Der Antrag hat Erfolg.

28

Der Antrag ist zulässig, nachdem der Antragsgegner mit Schreiben vom 19.3.2021 die Aussetzung der Vollziehung abgelehnt hat (§ 69 Abs. 4 Satz 1 FGO).

Der Antrag ist auch begründet. 29

Gem. § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht der Hauptsache auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. 30

Ernstliche Zweifel i.S.d. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen vor, wenn bei der Prüfung des angefochtenen Verwaltungsaktes neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zu Tage treten, die Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken. Bei der notwendigen Abwägung im Einzelfall sind die Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs zu berücksichtigen (ständige Rechtsprechung, BFH-Beschluss vom 23. 8. 2007 VI B 42/07, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 218, 558, BStBl II 2007, 799). Die Aussetzung der Vollziehung setzt jedoch nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes sprechenden Gründe überwiegen. Vielmehr genügt es, dass der Erfolg des Rechtsbehelfs ebenso wenig auszuschließen ist wie ein Misserfolg (BFH-Beschluss vom 23.8.2007 VI B 42/07, BFHE 218, 558, BStBl II 2007, 799). Dagegen begründet eine vage Erfolgsaussicht des Rechtsbehelfs noch keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes (BFH-Beschluss vom 11.6.1968 VI B 94/67, BFHE 92, 545, BStBl II 1968, 657). Im gerichtlichen Verfahren über einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung beschränkt sich der Prozessstoff wegen der Eilbedürftigkeit des Verfahrens auf die dem Gericht vorliegenden Unterlagen, insbesondere auf die Akten der Behörde und andere präsente Beweismittel. Das Gericht muss den Sachverhalt in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes nicht weiter aufklären (BFH-Beschluss vom 14.2.1989 IV B 33/88, BFHE 156, 167, BStBl II 1989, 516). 31

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, bestehen nach summarischer Prüfung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen. 32

Die Pfändungs- und Einziehungsverfügungen stellen Maßnahmen der Vollstreckung dar, bei denen zum einen die allgemeinen Vollstreckungsvoraussetzungen der §§ 249 ff. AO (dazu 1.) und die besonderen Vollstreckungsvoraussetzungen der §§ 309 AO (dazu 2.) erfüllt sein müssen. Zum anderen muss das der Vollstreckungsbehörde zustehende Ermessen in pflichtgemäßer Weise ausgeübt worden sein (dazu 3.). 33

1. Im Streitfall lagen die allgemeinen Vollstreckungsvoraussetzungen nach Aktenlage vor. 34

a) Nach § 251 Abs. 1 AO können Verwaltungsakte vollstreckt werden, soweit nicht ihre Vollziehung ausgesetzt ist. 35

Der Vollstreckung lagen vollziehbare Steuerfestsetzungen zugrunde. Diese ergaben sich aus dem Bescheid vom 29.8.2018, mit dem der Antragsgegner gegenüber der X AG als Gesamtrechtsnachfolgerin der X GmbH die Körperschaftsteuer 2013 auf X € und den Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer 2013 auf X € festgesetzt hatte. Diese Festsetzungen waren bestandskräftig, nachdem ein dagegen geführtes Klageverfahren 36

erfolglos geblieben war (Finanzgericht Münster, Urteil vom 25.5.2020 13 K 3900/18 K; BFH-Beschluss vom 24.11.2020 I B 33/20).

b) Nach Aktenlage war die Vollstreckung nicht gemäß § 257 Abs. 1 AO einzustellen oder zu beschränken. 37

Nach dieser Vorschrift ist die Vollstreckung einzustellen oder zu beschränken, sobald der Anspruch auf die Leistung erloschen ist (§ 257 Abs. 1 Nr. 3 AO) oder die Leistung gestundet worden ist (§ 257 Abs. 1 Nr. 4 AO). 38

Zwar hat die Antragstellerin vorgetragen, die Säumniszuschläge seien inzwischen vom Antragsgegner erlassen worden. Dies sei durch eine telefonische Auskunft eines Mitarbeiters des Antragsgegners, des Herrn B, bekannt geworden. Sofern tatsächlich die Säumniszuschläge aus Billigkeitsgründen erlassen worden wären (§ 227 AO), wäre der Anspruch auf die Leistung gemäß § 257 Abs. 1 Nr. 3 AO erloschen. Jedoch kann der Senat nach Aktenlage nicht feststellen, ob diese Aussage zutrifft. Unter Berücksichtigung der Akten des Antragsgegners und anderer präsenter Beweismittel, die nach der zitierten Rechtsprechung im Eilverfahren zugrunde zu legen sind, ist nicht erkennbar, dass ein Erlass gem. § 227 AO ausgesprochen worden ist. Auch die Antragstellerin spricht lediglich von einer mündlichen Bekanntmachung. 39

Darüber hinaus hat die Antragstellerin vorgebracht, in Bezug auf die Steuerfestsetzung liege dem Antragsgegner ein Stundungsantrag vor, über den er noch nicht entschieden habe. Mangels Entscheidung über diesen Antrag sind jedoch die allgemeinen Vollstreckungsvoraussetzungen gemäß § 257 Abs. 1 Nr. 4 AO ebenfalls nicht entfallen. 40

c) Der Beklagte durfte gem. § 254 Abs. 1 Satz 1 AO mit der Vollstreckung beginnen, da die Forderungen seit dem 4.10.2018 fällig waren. 41

2. Die besonderen Vollstreckungsvoraussetzungen waren nach summarischer Prüfung erfüllt. Der Antragsgegner hat das durch §§ 309, 314 AO vorgesehene Verfahren für die Pfändung und Einziehung beachtet. 42

3. Der Antragsgegner hat jedoch das ihm bei Erlass der angefochtenen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen zustehende Ermessen nicht pflichtgemäß ausgeübt. 43

a) Die Entscheidung, Verwaltungsakte zu vollstrecken, stellt gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 AO, § 251 Abs. 1 Satz 1 AO eine Ermessensentscheidung dar. Dies ergibt sich aus der Verwendung des Worts „können“ in den zitierten Vorschriften. Eine Verpflichtung zur Vollstreckung im Sinne einer gebundenen Entscheidung kann der Ermächtigung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 AO – entgegen der Auffassung des Antragsgegners – nicht entnommen werden (BFH-Urteil vom 30.8.2005 VII R 61/04, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2006, 232, Rz. 12). 44

Über die Art der Vollstreckungsmaßnahme entscheidet die Vollstreckungsbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO). Dieses ist im finanzgerichtlichen Verfahren gem. § 102 Satz 1 FGO nur eingeschränkt überprüfbar. Die Überprüfung beschränkt sich darauf, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten worden sind (Ermessensüberschreitung) oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist (Ermessens Fehlgebrauch) (BFH-Urteil vom 4.6.2019 VII R 16/18, BFHE 265, 414, BStBl II 2020, 456, Rz. 16). Mit anderen Worten hat das Gericht nur zu prüfen, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens nicht beachtet wurden oder das 45

Ermessen fehlerhaft ausgeübt wurde (BFH-Urteile vom 4.6.2019 VII R 16/18, BFHE 265, 414, BStBl II 2020, 456, Rz. 16; vom 28.6.2000 X R 24/95, BFHE 192, 32, BStBl II 2000, 514). Dabei ist zu unterscheiden zwischen dem Entschließungsermessen, also der Frage, ob überhaupt eine Vollstreckungsmaßnahme ergriffen wird, und dem Auswahlermessen, also der Frage, welche Vollstreckungsmaßnahme ergriffen wird (BFH-Urteil vom 12.9.2014 VII B 99/13, BFH/NV 2015, 161, Rz. 30; Beermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 249 AO Rz. 45).

Eine fehlerfreie Ermessensausübung setzt voraus, dass das Finanzamt seine Ermessensentscheidung aufgrund einer einwandfreien und erschöpfenden Ermittlung des entscheidungserheblichen Sachverhalts getroffen und alle für die Ermessensausübung nach dem Zweck der Ermächtigungsnorm wesentlichen Gesichtspunkte tatsächlicher und rechtlicher Art spätestens zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung berücksichtigt hat (BFH-Urteile vom 4.6.2019 VII R 16/18, BFHE 265, 414, BStBl II 2020, 456, Rz. 16; vom 23.5.1985 V R 124/79, BFHE 143, 512, BStBl II 1985, 489). Die für die Entscheidungsfindung maßgebenden Erwägungen müssen dem Betroffenen grundsätzlich bis zur letzten Verwaltungsentscheidung in überprüfbarer Form mitgeteilt worden sein (BFH-Urteile vom 4.6.2019 VII R 16/18, BFHE 265, 414, BStBl II 2020, 456, Rz. 16; vom 28.6.2000 X R 24/95, BFHE 192, 32, BStBl II 2000, 514). Wenn das Finanzamt seine Ermessenserwägungen daher nicht bereits etwa in einer Pfändungs- und Einziehungsverfügung zum Ausdruck bringt, führt dies nicht zu deren Rechtswidrigkeit, wenn es die Begründung der Ermessensentscheidung gem. § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO noch während des Einspruchsverfahrens nachholt (FG München, Urteil vom 4.2.2010 14 K 1163/09, juris, Rz. 29).

Die Vollstreckungsbehörde hat bei Erlass von Vollstreckungsmaßnahmen im Rahmen ihrer Ermessensausübung den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten. Zu dessen Wahrung muss eine Vollstreckungsmaßnahme zur Erreichung des angestrebten Ziels geeignet und erforderlich sowie dem Betroffenen zumutbar sein (BFH-Urteil vom 4.6.2019 VII R 16/18, BFHE 265, 414, BStBl II 2020, 456, Rz. 17).

Hat die Vollstreckungsbehörde ein ihr zustehendes Ermessen überhaupt nicht ausgeübt, etwa weil sie irrtümlich von einer gebundenen Entscheidung ausgeht, so liegt eine Ermessensunterschreitung vor (BFH-Urteil vom 18.12.2001 VIII R 27/96, BFH/NV 2002, 747, Rz. 11; FG München, Urteil vom 27.9.2018 10 K 2338/17, EFG 2019, 233, Rz. 66)

b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, hat der Antragsgegner nach summarischer Prüfung sein Ermessen nicht pflichtgemäß ausgeübt.

aa) Nach Aktenlage liegt hinsichtlich des Entschließungsermessens eine Ermessensunterschreitung vor, da sich der Antragsgegner ausweislich seines Schreibens vom 19.3.2021 irrtümlich für gebunden hielt.

Der Antragsgegner hatte in diesem Schreiben mitgeteilt, der für die Vollstreckung grundsätzlich bestehende Ermessensspielraum werde unter Beachtung der §§ 5, 85 AO deutlich reduziert, da neben der Festsetzung auch die Erhebung gleichmäßig zu erfolgen habe. Die Finanzbehörden seien gegenüber einem Steuerpflichtigen, der seine steuerlichen Verpflichtungen nicht erfülle, zur Vollstreckung verpflichtet. Insoweit komme ihnen kein Ermessen zu. Diese Rechtsauffassung steht wie beschrieben nicht mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung in Einklang. Grundsätzlich besteht keine Verpflichtung zur Vollstreckung (BFH-Urteil vom 30.8.2005 VII R 61/04, BFH/NV 2006, 232, Rz. 12). Vielmehr hat die Finanzbehörde bei der Ausübung ihres Entschließungsermessens stets zu

prüfen, ob eine Vollstreckung überhaupt durchgeführt werden soll und ob hierbei der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz beachtet wird. Das Ergebnis der Ausübung des Entschließungsermessens hat die Finanzbehörde dem Vollstreckungsschuldner schriftlich mitzuteilen.

Allerdings ist nach Aktenlage nicht auszuschließen, dass der Antragsgegner möglicherweise sein Entschließungsermessen ausgeübt haben könnte. Ausweislich der Aktennotiz vom 9.3.2021 überprüfte er nämlich u.a. auch, ob ein Insolvenzverfahren der Antragstellerin anhängig sei, ob sie eine Vermögensauskunft abgegeben habe oder andere Informationen über die Antragstellerin etwa aufgrund einer Handelsregisterabfrage zu erlangen seien. Diese Recherche zielte nach Aktenlage darauf ab zu prüfen, ob Gründe vorlagen, welche gegen die Einleitung von Vollstreckungsmaßnahmen sprechen könnten. Da der Antragsgegner ausweislich der Aktennotiz vom 9.3.2021 aber keine weiteren Erkenntnisse zu erlangen vermochte, sah er sich an der Einleitung von Vollstreckungsmaßnahmen nicht gehindert. Dies spricht dafür, dass er sein Entschließungsermessen ausgeübt hat. Allerdings hat er dies der Antragstellerin nicht mitgeteilt, weshalb im Ergebnis jedenfalls ein Ermessensfehler vorliegt. 52

bb) Darüber hinaus hat der Antragsgegner, der nach Aktenlage jedenfalls sein Auswahlermessen ausgeübt hat, diese Ermessensausübung nicht der Antragstellerin mitgeteilt. 53

Der Antragsgegner hat nach Aktenlage sein Auswahlermessen ausgeübt. Ausweislich der Aktennotiz vom 9.3.2021 hat er u.a. die in Betracht kommenden Vollstreckungsmaßnahmen recherchiert. Er stellte fest, dass die Antragstellerin möglicherweise Forderungen gegenüber zwei Banken habe (Bank 1, IBAN 1 sowie Bank 2, IBAN 2) und gegenüber vier Geschäftspartnern (CN GmbH, U; C GmbH, U; Herr S, V sowie E GmbH, T). Weitere Vollstreckungsmöglichkeiten (Anlagevermögen, Grundvermögen) waren ausweislich der Aktennotiz nicht erkennbar. 54

Im Rahmen seines Auswahlermessens hat sich der Antragsgegner nach Aktenlage entschlossen, von den insgesamt sechs in Betracht kommenden möglichen Drittschuldnern lediglich fünf in Anspruch zu nehmen. Warum er auf eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung gegenüber der Bank 1 (IBAN 1) verzichtete bzw. warum er die übrigen möglichen Drittschuldner der Bank 1 vorzog, lässt sich der Akte nicht entnehmen. Der Antragsgegner teilte seine Gründe auch nicht der Antragstellerin mit. 55

Der Antragsgegner hat seine Ermessenserwägungen weder in den Pfändungs- und Einziehungsverfügungen vom 10.3.2021 noch in den Schreiben vom 16.3.2021, 22.3.2021 und 29.3.2021, mit denen er die Pfändungs- und Einziehungsverfügungen der Antragstellerin bekannt gab, noch – was nahe gelegen hätte – mit Schreiben vom 19.3.2021 im Rahmen des Einspruchsverfahrens mitgeteilt. Die fehlende Mitteilung der Ermessenserwägungen führt wie beschrieben zu einem Ermessensfehler. 56

4. Nach Aktenlage war der Antragsgegner für den Erlass der angefochtenen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen zudem örtlich nicht zuständig. 57

a) Für den Erlass der angefochtenen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen war nach Aktenlage das Finanzamt U örtlich zuständig. 58

Gem. § 20 Abs. 1 AO ist für die Besteuerung von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nach dem Einkommen und Vermögen das Finanzamt örtlich 59

zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet. Lässt sich der Ort der Geschäftsleitung nicht feststellen, so ist gem. § 20 Abs. 2 AO das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk die Steuerpflichtige ihren Sitz hat. Geschäftsleitung ist gem. § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gem. § 11 AO an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist.

Im Streitfall befindet sich die Geschäftsleitung nach Aktenlage in U. Als Vorstand der Antragstellerin ist seit dem ....2019 Herr G im Handelsregister eingetragen. Dieser hat nach Aktenlage seine private und geschäftliche Adresse in U. Konkrete Umstände, die darauf hindeuten, dass die Geschäftsleitung nicht von Herrn G, sondern von einer anderen Person, etwa dem Prozessbevollmächtigten der Antragstellerin wahrgenommen wird, sind nach Aktenlage nicht erkennbar. 60

Selbst wenn sich der Ort der Geschäftsleitung – entsprechend der Darstellung des Antragsgegners im Schriftsatz vom 16.4.2021 – bislang nicht sicher feststellen lassen sollte, würde dies nicht zu einem Fortbestehen der örtlichen Zuständigkeit des Antragsgegners führen. Vielmehr würde sich die Zuständigkeit nach den Vorgaben des § 20 Abs. 2 i.V.m. § 11 AO richten, also nach dem Sitz der Antragstellerin. Der Sitz bzw. die Geschäftsanschrift befand sich ausweislich der Eintragungen im Handelsregister an der Anschrift B-Straße 2 in U. 61

b) Nach Aktenlage ist der Antragsgegner bislang auch nicht gemäß § 26 Satz 2 AO örtlich zuständig geworden. 62

Geht die örtliche Zuständigkeit durch eine Veränderung der sie begründenden Umstände von einer Finanzbehörde auf eine andere Finanzbehörde über, so tritt gem. § 26 Satz 1 AO der Wechsel der Zuständigkeit in dem Zeitpunkt ein, in dem eine der beiden Finanzbehörden hiervon erfährt. Die bisher zuständige Finanzbehörde kann gem. § 26 Satz 2 AO ein Verwaltungsverfahren fortführen, wenn dies unter Wahrung der Interessen der Beteiligten der einfachen und zweckmäßigen Durchführung des Verfahrens dient und die nunmehr zuständige Finanzbehörde zustimmt. 63

Im Streitfall ist ein Zuständigkeitswechsel i.S.d. § 26 Satz 1 AO eingetreten, da nach Aktenlage sowohl der Antragsgegner als auch das Finanzamt U von dem Wechsel der Geschäftsanschrift der Antragstellerin bereits vor Ergehen der angefochtenen Pfändungs- und Überweisungsverfügungen Kenntnis erhalten hatten. Zu einer Fortführung des Verwaltungsverfahrens gemäß § 26 Satz 2 AO ist es indes nach Aktenlage nicht gekommen. Zwar hat der Antragsgegner mit Schreiben vom 19.3.2021 erklärt, er habe dem Finanzamt U mitgeteilt, dass er das Besteuerungsverfahren bis zur endgültigen Klärung der Zuständigkeit fortführe, und das Finanzamt U habe dieser Mitteilung zugestimmt. Allerdings ist die genannte Zustimmung nicht aktenkundig und kann daher im vorliegenden Aussetzungsverfahren nicht berücksichtigt werden. Darüber hinaus bestehen nach Aktenlage Zweifel, ob das Finanzamt U tatsächlich seine Zustimmung erteilt hat. Im gerichtlichen Aussetzungsverfahren hat der Antragsgegner nämlich mit Schriftsatz vom 16.4.2021 erklärt, das Finanzamt U habe eine Übernahme des Steuerfalls abgelehnt. Eine solche Ablehnung, die in einem Schreiben vom 17.9.2020 enthalten gewesen sein soll, allerdings ebenfalls nicht aktenkundig ist, lässt es als unwahrscheinlich erscheinen, dass das Finanzamt U gleichzeitig der Fortführung des Verwaltungsverfahrens gemäß 26 Satz 2 AO zugestimmt haben soll. Die Zustimmung setzt nämlich notwendig voraus, dass das zustimmende Finanzamt grundsätzlich von einem Wechsel der Zuständigkeit gemäß § 26 Satz 1 AO ausgegangen und eine Übernahme der örtlichen Zuständigkeit für den Steuerfall akzeptiert hat. 64

Gegen eine Fortführung des Verwaltungsverfahrens durch den Antragsgegner gemäß § 26 Satz 2 AO spricht zudem, dass diese Vorschrift, worauf die Antragstellerin zu Recht hinweist, eine Fortführung des Verwaltungsverfahrens voraussetzt. Das Verfahren muss bereits begonnen haben, bevor der Zuständigkeitswechsel eintritt. Dabei sind Festsetzungsverfahren einerseits und Erhebungsverfahren andererseits als selbstständige Verwaltungsverfahren anzusehen (Wackerbeck in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 26 AO Rz. 22). Der Antragsgegner könnte also seine örtliche Zuständigkeit nicht etwa aus dem von ihm durchgeführten Verfahren über die Körperschaftsteuerfestsetzung ableiten. Von dem Wechsel der Geschäftsanschrift der Antragstellerin erfuhr er jedoch bereits vor Ergehen der angefochtenen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen. Diese stellen ein eigenständiges Verwaltungsverfahren dar. 65

c) Die Verletzung der Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit ist auch nicht gemäß § 127 AO unbeachtlich. 66

Nach dieser Vorschrift kann die Aufhebung eines Verwaltungsakts, der nicht nach § 125 AO nichtig ist, nicht allein deshalb beansprucht werden, weil er unter Verletzung von Vorschriften über das Verfahren, die Form oder die örtliche Zuständigkeit zustande gekommen ist, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können. Der BFH hat wiederholt entschieden, dass [§ 127 AO](#) auf Ermessensentscheidungen grundsätzlich nicht anwendbar ist (BFH-Beschluss vom 14.1.2010 VIII B 104/09, BFH/NV 2010, 605, Rz. 6). Im Streitfall handelt es sich, wie oben unter II.3. beschrieben, um eine Ermessensentscheidung. 67

d) Auch eine Zuständigkeitsvereinbarung gem. § 27 AO lag nach Aktenlage nicht vor. 68

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 69