FG München, Urteil v. 16.08.2023 – 12 V 1381/23

Titel:

Pfändungs- und Einziehungsverfügung, Aussetzung der Vollziehung, Vollstreckungsmaßnahmen, Antragsgegner, Aufhebung der Vollziehung, Antrag auf Aufhebung, Forderungspfändung, Einspruchsverfahren, Vorläufiger Rechtsschutz, Vergütungsanspruch, Unbilligkeit, Pfändungsgrenze, Pfändungsschutz, Pfändungsverfügung, Rechtswidrige Pfändung, Fruchtlose Pfändung, für Pfändung, Pfändungsbeschränkung, Kassenzahnärzte, gepfändete Forderung

Normenketten:

FGO § 69 Abs. 3 S. 3

ZPO § 850c

Leitsätze:

1. Die Aufhebung der Vollziehung einer bereits vollzogenen Vollstreckungsmaßnahme gemäß § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO kann nicht angeordnet werden, wenn dadurch die Entscheidung in der Hauptsache ins Leere ginge.

2. Der Vergütungsanspruch eines Kassenarztes ist als Vergütung für sonstige Dienstleistungen gemäß § 850 Abs. 2 ZPO anzusehen, wenn der Arzt durch die kassenärztliche Tätigkeit vollständig oder zu einem wesentlichen (nicht überwiegenden) Teil in Anspruch genommen ist.

3. Die monatlichen Abschlagszahlungen auf diesen Vergütungsanspruch stellen „fortlaufende Bezüge“ dar und unterliegen den Pfändungsgrenzen des § 850c ZPO.

Schlagwort:

Pfändungsschutz

Fundstellen:

JurBüro 2023, 667

BeckRS 2023, 25321

LSK 2023, 25321

Tenor

1. Der Antrag wird abgelehnt.

2. Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

I.

1

Mit Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom […] Januar 2023 pfändete der Antragsgegner gegenüber der [Kassenzahnärztlichen Vereinigung … (KZVXX)] als Drittschuldner die Forderungen der Antragstellerin wegen Abgabenrückständen in Höhe von [… 2.500.000 €]. In der Drittschuldnererklärung vom […] Januar 2023 teilte die KZVXX dem Antragsgegner mit, dass Ansprüche anderer Personen hinsichtlich der gepfändeten Forderung nicht erhoben werden. Die KZVXX leistete aufgrund dieser Pfändungs- und Einziehungsverfügung an den Antragsgegner bisher Zahlungen in Höhe von [… 90.000 €] (drei Teilzahlungen in Höhe von […]). Gegen diese Pfändungs- und Einziehungsverfügung hat die Antragstellerin wiederholt (erstmals am 30. Januar 2023) Einwendungen erhoben.

2

Mit Schreiben vom 22. Mai 2023 und 19. Juni 2023 wendete sich die Antragstellerin an den Antragsgegner und forderte diesen auf, die Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom […] Januar 2023 aufzuheben und die bisher vereinnahmten Gelder unverzüglich an die KZVXX zurückzuzahlen. Den Antrag, die Pfändungs- und Einziehungsverfügung aufzuheben, begründete sie damit, dass eine unzumutbare Härte vorliege. Es

könnten weder die Gehälter und Sozialabgaben noch die monatlichen Mieten für die Praxis bezahlt werden. Außerdem könnten die Leistungen des Dentallabors, mit dem seit Jahren zusammen gearbeitet werde, nicht bezahlt werden. Das Dentallabor habe in der Zeit von Januar bis April 2023 Rechnungen in Höhe von [… 50.000 €] gestellt. Außerdem sei die Pfändung auch deshalb rechtswidrig, weil die behaupteten Steuerrückstände in dieser Höhe nicht vorliegen würden. Die festgesetzte Einkommensteuer 2009 würde nämlich 0 € betragen, wenn die Verlustvorträge zum 31.12.2002 in Höhe von 1.305.942 € berücksichtigt werden würden. Auch sei der Verlustvortrag zum 31.12.2001 über 2.141.220 DM bisher unberücksichtigt geblieben. Bei der gepfändeten Forderung handele es sich um unpfändbares Fremdgeld und nicht um frei verfügbare Erträge. Außerdem beantragte die Antragstellerin beim Antragsgegner in diesem Schreiben die sofortige Aussetzung der Vollziehung des Einkommensteuerbescheides für 2009.

3
Mit Schreiben vom 4. Juli 2023 lehnte der Antragsgegner den Antrag auf Einstellung der Zwangsvollstreckung sowie auf Aufhebung der Pfändungs- und Einziehungsverfügung und auf Rückzahlung der von der KZVXX abgeführten Gelder ab.

4
Mit Schriftsatz vom 10. Juli 2023 wendete sich die Antragstellerin an das Finanzgericht (FG) und beantragte die Aufhebung der Vollziehung der Pfändungs- und Einziehungsverfügung des Antragsgegners vom […] Januar 2023. Unter Hinweis auf § 69 Finanzgerichtsordnung (FGO) lässt die Antragstellerin durch ihren Prozessbevollmächtigten vortragen, dass der Antragsgegner nicht berücksichtigt habe, dass die Ablehnung des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung eine unbillige Härte darstelle. Die KZVXX habe aufgrund dieser Pfändungs- und Einziehungsverfügung an den Antragsgegner bis zum 10. Juli 2023 Zahlungen in Höhe von [… 101.000 €] geleistet, die sich aus den folgenden Beträgen zusammensetzen würden: [vier Teilzahlungen …]. Durch die Pfändung aller kassenzahnärztlichen Ansprüche seit Januar 2023 werde die wirtschaftliche Existenz ihrer seit […] bestehenden zahnärztlichen Praxis ruiniert. Das Dentallabor habe Leistungen im Vertrauen auf die sofortige Bezahlung nach der Erstattung durch die Kasse erbracht. Der Betrag, den das Dentallabor von der Antragstellerin für Leistungen von Januar bis April 2023 fordern könne, würde [… 50.000 €] betragen; dies sei dem Antragsgegner auch im Schreiben vom 19. Juni 2023 mitgeteilt worden. Außerdem könnten aufgrund der Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom […] Januar 2023 die folgenden weiteren Aufwendungen nicht bezahlt werden: Rechnungen des Dentallabors vom […] über […15.000 €], Lohnsteuer, Gehälter und Sozialabgaben in Höhe von [… 15.000 €] für Juni 2023 und die Praxismiete für Juni 2023 in Höhe von [… 4.000 €]. Die Zahlungen der Krankenkassen an die Verrechnungsstelle KZVXX seien absolut zweckbestimmt und dürften nicht für Zahlungen an unbeteiligte Dritte wie das Finanzamt verwendet werden. Bei diesen an die KZVXX von den Krankenkassen überwiesenen Geldern handele es sich faktisch um unpfändbares Fremdgeld und nicht um frei verfügbare Erträge.

5
Außerdem würde die Antragsgegnerin die Zwangsvollstreckung aufgrund falscher, unrichtiger und nicht rechtskräftiger Forderungsaufstellungen betreiben. Aufgrund von Verlustvorträgen würde nämlich sowohl bei der Einkommensteuer 2009 als auch in den Folgejahren bis 2018 keine Steuerschuld bestehen. Alle vom Antragsgegner auf die Rückstände 2009 gebuchten Zahlungen seien als Gutschrift zu erstatten. Zum 31.12.2007 hätte noch ein Verlustvortrag in Höhe von 746.496 € bestanden. Dies ergebe sich aus dem Bescheid vom 24. September 2009 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer zum 31.12.2007. Außerdem seien weitere Verlustvorträge in Höhe von 7,3 Millionen € zu berücksichtigen. Der Antragsgegner habe zur Absicherung der angegriffenen unrichtigen Forderungsaufstellung auf allen Grundstücken der Antragstellerin Zwangssicherungshypotheken im Gesamtwert von [… 2.000.000 €] eintragen lassen. Aufgrund der rechtswidrigen Zwangssicherungshypotheken seien sämtliche Kreditmöglichkeiten der Antragstellerin abgeschnitten worden.

6
Die Antragstellerin beantragt,

die Pfändungs- und Einziehungsverfügung des Antragsgegners vom […] Januar 2023 bei der […KZVXX] für die Dauer des Einspruchsverfahrens von der Vollziehung auszusetzen und, soweit diese bereits vollzogen wurde, die Vollziehung aufzuheben.

7
Der Antragsgegner beantragt,

den Antrag abzulehnen.

8
Der Antragsgegner ist der Auffassung, dass die Antragstellerin gegen die Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom […] Januar 2023 keinen Einspruch eingelegt hat. Der Antrag auf Aufhebung der Vollziehung sei deshalb nicht statthaft. Deshalb habe das Finanzamt auch keine Aussetzung der Vollziehung abgelehnt. Im Übrigen habe die Antragstellerin mehrmals, zuletzt mit Schreiben vom 19. Juni 2023, die Aufhebung der Vollstreckungsmaßnahme beantragt. Dies habe das Finanzamt abgelehnt.

9
Wegen des weiteren Sachen- und Rechtsstandes auf die vorgelegten Akten und die ausgetauschten Schriftsätze Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

10
Der Antrag hat keinen Erfolg.

11
1. a) Der Senat legt den Antrag der Antragstellerin im wohlverstandenen Rechtsschutzinteresse (Beschluss des Bundesfinanzhofs <BFH> vom 18. Januar 2008 VII S 56/07 (PKH), BFH/NV 2008, 809) dahin aus, dass sie die Aussetzung der Vollziehung und die Aufhebung der Vollziehung der angefochtenen Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom […] Januar 2023 für die Dauer des Einspruchsverfahrens begehrt.

12
b) Außerdem legt der Senat die Schreiben der Antragstellerin vom 22. Mai 2023 und vom 19. Juni 2023 (Anlage A6 zum Antrag vom 10. Juli 2023) als Einsprüche gegen die Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom […] Januar 2023 (und nicht nur als Anträge auf Vollstreckungsaufschub) aus. Nach Auffassung des Senats ist diese Auslegung der beiden Schreiben naheliegend, da die Antragstellerin die Aufhebung der Vollstreckungsmaßnahme begehrt und auch die Rechtswidrigkeit dieser Pfändungs- und Einziehungsverfügung geltend macht. Dies kommt für den beschließenden Senat bereits in den ersten Worten der Betreffzeile zum Ausdruck: „Hier: rechtswidrige ZV-Maßnahme gegen die […]“. Außerdem wird nochmals explizit auf Seite 3 dieses Schreiben ausgeführt: „Es wird deshalb die Aufhebung des rechtswidrigen Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses v. […]01.2023 […] beantragt.“ Der Umstand, dass die Antragstellerin diesen Antrag nicht als Einspruch bezeichnet hat, ist unschädlich (§ 357 Abs. 1 Satz 3 Abgabenordnung <AO>). Über diese fristgemäßen (§ 356 Abs. 1 AO) Einsprüche hat der Antragsgegner auch noch nicht entschieden.

13
c) Die Pfändungsverfügung (§ 309 AO) und die Einziehungsverfügung (§ 314 AO) sind Verwaltungsakte. Sowohl gegen die Pfändungsverfügung als auch gegen die Einziehungsverfügung ist für den Vollstreckungsschuldner der Einspruch (§ 347 Abs. 1 AO) gegeben. Einstweiliger Rechtsschutz wird durch Aussetzung der Vollziehung gewährt (BFH-Beschluss vom 21. August 1990 VII B 71/90, BFH/NV 1991, 396; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 309 Rz. 56 und § 314 AO Rz. 17 [Aug. 2021]; FG Münster, Beschluss vom 21. Januar 2020 11 V 3213/19 AO, EFG 2020, 419).

14
d) Nach der ständigen BFH-Rechtsprechung kann der Antragstellerin vorläufiger Rechtsschutz nur durch Aussetzung der Vollziehung gewährt werden. Hält nämlich die Antragstellerin – wie im Streitfall – Vollstreckungsmaßnahmen der Finanzbehörde (Forderungspfändungen) für rechtswidrig, können Einwendungen im Rahmen des vorläufigen Rechtsschutzes nicht über einen Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung, sondern wegen § 114 Abs. 5 FGO allein über einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nach § 69 Abs. 3 FGO geltend gemacht werden, da es sich bei den Vollstreckungsmaßnahmen um vollziehbare Verwaltungsakte handelt (BFH-Beschlüsse vom 21. August 1990 VII B 71/90, BFH/NV 1991, 396; vom 8. Dezember 1992 VII B 150/92, BFH/NV 1993, 709).

15
e) Die Vollziehung kann nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO vom Gericht der Hauptsache ausgesetzt werden, wenn (§ 69 Abs. 4 FGO) das Finanzamt die Aussetzung der Vollziehung zuvor abgelehnt hat oder die Vollstreckung droht (BFH-Beschluss vom 30. Juli 2020 VII B 73/20 (AdV), BFHE 270, 60, BStBl II 2021, 127, Rn. 41). Da im Streitfall eine Vollstreckungsmaßnahme angegriffen wird, ist die Zugangsvoraussetzung des § 69 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 FGO erfüllt (FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 7. November 2016 1 V 2137/16, IStR 2017, 241).

16
2. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO soll die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Außerdem kann unter den vorgenannten Voraussetzungen in der Regel auch eine Aufhebung der Vollziehung (§ 69 Abs. 3 Satz 3 FGO) erfolgen.

17
a) Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind gegeben, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 11. November 2022 VIII B 64/22 (AdV), BFH/NV 2023, 165, Rz. 12, m.w.N.). Zur Gewährung der Aussetzung der Vollziehung ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (BFH-Beschluss vom 7. September 2011 I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz. 12). Die Aufhebung der Vollziehung einer bereits vollzogenen Vollstreckungsmaßnahme gemäß § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO kann nicht angeordnet werden, wenn dadurch die Entscheidung in der Hauptsache ins Leere ginge (BFH-Beschluss vom 16. November 1977 VII S 1/77, BFHE 123, 427, BStBl II 1978, 69).

18
b) Nach dieser Maßgabe ist der Antrag auf Aufhebung der Vollziehung unzulässig.

19
Die beantragte Aufhebung der Vollziehung nach § 69 Abs. 3 Satz 4 FGO der Forderungspfändung kann schon deswegen keinen Erfolg haben, weil damit ein über den nach § 69 FGO möglichen Rechtsschutz hinausgehendes Ziel angestrebt wird. Denn die Aufhebung der Pfändungs- und Einziehungsverfügung ist selbst Gegenstand des Hauptsacheverfahrens (Einspruchsverfahrens). Würde die Pfändungs- und Einziehungsverfügung bereits im Verfahren der Aussetzung der Vollziehung aufgehoben, so würde der Antragsgegner damit endgültig seine aus der Pfändung der Forderung gewonnenen Rechte verlieren (FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 2. Oktober 2001 2 V 25/01, EFG 2002, 37).

20
c) Im Übrigen ist der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung unbegründet.

21
Die Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom […] Januar 2023 stellt eine Maßnahme der Vollstreckung dar, bei der zum einen die allgemeinen Vollstreckungsvoraussetzungen der §§ 249 ff. Abgabenordnung (AO) und die besonderen Vollstreckungsvoraussetzungen der §§ 309 ff. AO erfüllt sein müssen. Zum anderen muss das der Vollstreckungsbehörde zustehende Ermessen in pflichtgemäßer Weise ausgeübt worden sein.

22
aa) Die allgemeinen Voraussetzungen der Zwangsvollstreckung sind im Streitfall nach summarischer Prüfung gegeben. Nach § 251 Abs. 1 AO können Verwaltungsakte vollstreckt werden, soweit nicht ihre Vollziehung ausgesetzt ist. Der Vollstreckung lagen vollziehbare Steuerfestsetzungen zugrunde; insbesondere beruht die Vollstreckung wegen der Abgabenrückstände auf vollstreckbaren Verwaltungsakten.

23

Der Antragsgegner durfte auch gemäß § 254 Abs. 1 Satz 1 AO mit der Vollstreckung beginnen, da die Forderungen seit langem fällig waren, so u.a. die Rückstände in der Einkommensteuer 2009 seit 30. Juli 2018 (in Höhe von [… 40.000 €]) und in der Einkommensteuer 2010 seit 28. September 2015 (in Höhe von [… 95.000 €) (vgl. Anlage A11 zum Antrag vom 10. Juli 2023; Rückstandsaufstellung zur Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom […] Januar 2023). Im Übrigen sind auch die Einkommensteuerrückstände der folgenden Veranlagungszeiträume seit längerer Zeit fällig.

24
bb) Mit den von der Antragstellerin erhobenen materiell-rechtlichen Einwendungen gegen die zu vollstreckenden Forderungen (hier insbesondere Einkommensteuer 2009 und 2010) kann die Antragstellerin im Vollstreckungsverfahren nicht gehört werden. Hierzu sind gemäß § 256 AO gegen die zu vollstreckenden Steuerbescheide zulässigen Rechtsbehelfe gegeben (FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 2. Oktober 2001 2 V 25/01, EFG 2002, 37). Ebenso gebietet die fehlende Bestandskraft der Steuerbescheide keine Einstellung der Zwangsvollstreckung aus Billigkeitsgründen (BFH-Beschluss vom 17. Mai 1988 VII B 27/88, BFH/NV 1989, 114).

25
cc) Auch die besonderen Vollstreckungsvoraussetzungen sind nach summarischer Prüfung erfüllt.

26
(1) Der Antragsgegner hat das durch §§ 309, 314 AO vorgesehene Verfahren für die Pfändung und Einziehung beachtet. Der Antragsgegner hat auch nicht etwa eine unpfändbare Forderung (vgl. App, StB 2007, 459-462) der Antragstellerin gepfändet; der Anspruch der Antragstellerin gegen die KVZXX ist keine unpfändbare Forderung (Urteil des Bundesgerichtshofs <BGH> vom 5. Dezember 1985 IX ZR 9/85, BGHZ 96, 324 m.w.N.).

27
(2) Nach § 851 Abs. 1 ZPO ist eine Forderung nur pfändbar, wenn sie übertragbar ist. Diese Vorschrift ist im Rahmen der Verwaltungsvollstreckung anwendbar (§ 319 AO). § 851 Abs. 1 ZPO verweist u.a. auf die Regelung des § 399 Alternative 1 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) (BGH-Beschluss vom 8. November 2017 VII ZB 9/15, ZInsO 2018, 92). Da die Honoraransprüche des Zahnarztes gegen die KZVXX nach ständiger BGH-Rechtsprechung zu den abtretbaren Ansprüchen gehören (BGH-Urteil in BGHZ 96, 324 m.w.N.) steht § 319 AO i.V.m. § 851 Abs. 1 ZPO einer Pfändung nicht entgegen. Im Übrigen zeigt sich aus dem Akteninhalt, dass die Antragstellerin diese Forderung selbst als übertragbar bezeichnet hat. Ausweislich des Schreibens der KZVXX vom […] (Anlage A0 zum Antrag vom 10. Juli 2023) hat die Antragstellerin der KZVXX gegenüber anscheinend behauptet, dass sie die Forderungen bereits am 14. Februar 2013 abgetreten habe; die KZVXX hat der Antragstellerin dazu geantwortet, dass ihr eine Abtretung nicht angezeigt wurde. Im Übrigen wird der Vergütungsanspruch des Vertragsarztes, der sich gegen die Kassenärztliche Vereinigung richtet, auch in der Standardliteratur zum Vollstreckungsrecht als pfändbare Forderung (und zwar als gewöhnliche Geldforderung) ausgewiesen (Hintzen, Musteranträge für Pfändung und Überweisung, 11. Aufl. 2020, Teil D, ABC der zu pfändenden Forderungen, 12. Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte Rz. 2 & 4).

28
(3) In dem vorliegenden Verfahren auf vorläufigen Rechtsschutz kann für die gepfändete Forderung der Antragstellerin gegen die KZVXX auch ein Pfändungsschutz über die §§ 850 ff. ZPO nicht angenommen werden.

29
Der Vergütungsanspruch eines Kassenzahnarztes ist zwar als Vergütung für sonstige Dienstleistungen gemäß § 850 Abs. 2 ZPO anzusehen, wenn der Arzt durch die kassenärztliche Tätigkeit vollständig oder zu einem wesentlichen (nicht überwiegenden) Teil in Anspruch genommen ist (BGH-Urteil vom 11. Mai 2010 IX ZR 139/09, ZIP 2010, 1186, Rz. 12; Rellermeyer in Stöber/Rellermeyer, Forderungspfändung, 17. Aufl. 2020, Teil C, Rn. C_20; Herget in Zöller, ZPO, 34. Auflage 2022, § 850 ZPO Rz. 9; OLG Nürnberg, Beschluss vom 30. April 2002 4 VA 954/02, JurBüro 2002, 603). Es kommt dabei aber nicht auf die objektive Erwerbsmöglichkeit, sondern auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit an. Solche monatlichen Abschlagszahlungen stellen dann „fortlaufende Bezüge“ i.S.d. § 832 ZPO dar (Hintzen, Lohnpfändung, 40. Aufl. 2023, 2. Teil, Rz. 130) und unterliegen den Pfändungsgrenzen des § 850c ZPO (Hintzen in Hintzen, Musteranträge für Pfändung und Überweisung, 11. Aufl. 2020, Teil D, ABC der zu pfändenden

Forderungen, 12. Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte Rz. 6: dort auch mit Berechnungshinweisen). Pfändungsbeschränkungen nach § 319 AO i.V.m. §§ 850 ff. ZPO hat die Vollstreckungsstelle von Amts wegen zu beachten; die Verletzung der Pfändungsbeschränkungen macht die Pfändung nicht unwirksam, sondern nur rechtswidrig und anfechtbar (Klein/Werth, AO, 16. Aufl. 2023, § 319 Rz. 3 & 5).

30
(4) In welchem Umfang die Antragstellerin durch ihre kassenzahnärztliche Tätigkeit in Anspruch genommen wird (wesentlicher oder unwesentlicher Umfang) und in welchem Umfang sie Privatpatienten behandelt, wurde von der Antragstellerin nicht vorgetragen. Das geht zu ihren Lasten. Denn 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 die Akten der Behörde oder andere präsente Beweismittel. Das Gericht muss den Sachverhalt in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes nicht weiter aufklären (BFH-Beschlüsse vom 14. Februar 1989 IV B 33/88, BFHE 156, 167, BStBl II 1989, 516; vom 21. Juli 1994 IX B 78/94, BFH/NV 1995, 116). Aus dem Umstand, dass den Honorarforderungen der Antragstellerin an die KZVXX in der Zeit von Januar bis Juni 2023 in Höhe von ca. 101.000 € Rechnungen des Dentallabors in Höhe von ca. 65.000 € (jeweils nach dem Vortrag der Antragstellerin) gegenüberstehen und die monatlichen Kosten für Gehälter und Praxismiete ca. 19.000 € betragen (nach dem Vortrag der Antragstellerin), schließt der Senat aufgrund summarischer Prüfung, dass die kassenzahnärztliche Tätigkeit nicht den wesentlichen Umfang der Tätigkeit der Antragstellerin ausmachen dürfte. Im Übrigen hat die Antragstellerin ihre wirtschaftlichen Verhältnisse auch nicht gegenüber dem Antragsgegner offen gelegt, obwohl sie wiederholt dazu aufgefordert wurde (vgl. Anlage A5 zum Antrag vom 10. Juli 2023). Auch aus der Anlage (Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Vollstreckungsschuldners) zur Niederschrift über die fruchtlose Pfändung vom 25. April 2023 ist für den beschließenden Senat nicht erkennbar, wie sich die Einnahmen der Antragstellerin zusammensetzen.

31
dd) Es bestehen auch keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom […] Januar 2023 im Hinblick auf die Ermessensausübung der Antragsgegnerin.

32
(1) Eine Verpflichtung der Finanzbehörde, bei Steuerrückständen in jedem Fall die Vollstreckung einzuleiten, kann § 249 Abs. 1 AO nicht entnommen werden. Vielmehr steht es im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde, ob und in welcher Weise sie von der eingeräumten Ermächtigung Gebrauch machen will (BFH-Urteil vom 30. August 2005 VII R 61/04, BFH/NV 2006, 232; FG Münster, Beschluss vom 17. Mai 2021 13 V 819/21 AO, EFG 2021, 1249).

33
(2) So gesehen erscheint die Begründung der Vollstreckungsmaßnahme durch den Antragsgegner derzeit noch nicht ausreichend detailliert. Die Behörde kann aber fehlende oder unzutreffende Ermessenserwägungen gemäß § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 i.V.m. § 367 Abs. 2 Satz 1 AO zu ihrer Vollstreckungsmaßnahme spätestens in der Einspruchsentscheidung nachholen (Niedersächsisches FG, Beschluss vom 25. Juli 2014 15 V 164/14, EFG 2014, 1838). Da das Einspruchsverfahren gegen die Pfändungs- und Einziehungsverfügung noch nicht abgeschlossen ist, besteht für den Antragsgegner noch die Möglichkeit, die Ermessenserwägungen dem Antragsteller mitzuteilen. Im Übrigen ist aus den vorgelegten Vollstreckungsakten bereits angesichts des Umstandes, dass die Vollstreckungsstelle des Antragsgegners im September 2022 einen Ermittlungsauftrag an die Liquiditätsprüfung gestellt hat und zwischenzeitlich mehrere erfolglose und erfolgreiche Vollstreckungsmaßnahmen ausgebracht hat, ersichtlich, dass eine Ermessensausübung stattgefunden hat.

34
3. Die Vollziehung der streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen hat für die Antragstellerin auch keine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge (§ 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO).

35
a) Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Vollstreckung unbillig, wenn sie oder einzelne Vollstreckungsmaßnahmen dem Vollstreckungsschuldner einen unangemessenen Nachteil bringen, der durch kurzfristiges Zuwarten oder eine andere Vollstreckungsmaßnahme vermieden werden kann. Die Härten, die mit jeder Vollstreckung verbunden sind, sind dabei nicht gemeint (BFH-Beschluss vom 30. Juli

2020 VII B 73/20 (AdV), BFHE 270, 60, BStBl II 2021, 127). Außerdem muss sich die Härte der Vollziehung gerade aus dem Zeitpunkt der Vollziehung vor der Unanfechtbarkeit ergeben (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 69 FGO Rz. 104 [Feb. 2021] m.w.N.; BFH-Beschluss vom 19. April 2011 I B 166/10, BFH/NV 2011, 1399). Erforderlich ist damit, dass die befürchteten Folgen gerade durch einen vorübergehenden Aufschub verhindert werden können, sie also bei einer späteren Vollstreckung (nach Ablauf der Aussetzungsfrist) nicht mehr eintreten würden (BFH-Beschlüsse vom 3. Dezember 1968 II B 39/68, BFHE 94, 352, BStBl II 1969, 170; vom 11. Dezember 1969 II B 51/69, BFHE 97, 296, BStBl II 1970, 132; vom 29. Oktober 2008 I B 160/08, BFH/NV 2009, 377).

36

b) Im Streitfall sind von der Antragstellerin die Voraussetzungen einer unbilligen Härte in diesem Sinne nicht nachgewiesen. Zwar hat die Antragstellerin vorgetragen, dass sie die Forderungen des Dentallabors wegen der Pfändung ihrer Ansprüche bei der KZVXX nicht bezahlen kann. Außerdem hat sie vorgetragen, dass sie wegen dieser Pfändung die monatlichen Gehälter, Lohnsteuer, Sozialabgaben sowie die monatliche Miete für Juni 2023 nicht bezahlen kann. Damit hat die Antragstellerin aber nur vorgetragen, dass sie andere Gläubiger bevorzugt gegenüber dem Antragsgegner behandeln will. Kommt aber die Aufhebung oder Einschränkung der Pfändungsverfügungen lediglich den anderen Gläubigern eines hochverschuldeten Steuerpflichtigen und nicht seiner Existenzsicherung zugute, ist die Vollstreckung nicht unbillig (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 258 AO Rz. 16 [April 2021]). Da die Steuerrückstände der Antragstellerin inklusive der Säumniszuschläge am 20. Juli 2023 mehr als 2,8 Millionen € betragen (O-Abfrage vom 21. Juli 2023), ist für den Senat nicht ersichtlich, wie die Antragstellerin bei einer späteren Vollstreckung die von ihr behaupteten unbilligen Folgen vermeiden will.

37

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.