

<b>Volltext zu:</b>	MIR 2021, Dok. 004
<b>Veröffentlicht in:</b>	MIR 01/2021
<b>Gericht:</b>	BFH
<b>Aktenzeichen:</b>	VII R 42/18 – Pfändung einer Internet-Domain
<b>Entscheidungsdatum:</b>	15.09.2020
<b>ECLI:</b>	ECLI:DE:BFH:2020:U.150920.VIIR42.18.0
<b>Vorinstanz(en):</b>	FG des Saarlandes, 30.08.2018 - 2 K 1282/15
<b>Bearbeiter:</b>	Rechtsanwalt Thomas Ch. Gramespacher
<b>Permanenter Link MIR-Dok.:</b>	<a href="http://medien-internet-und-recht.de/volltext.php?mir_dok_id=3045">http://medien-internet-und-recht.de/volltext.php?mir_dok_id=3045</a>

medien-internet-und-recht.de

ISSN: 1861-9754

MEDIEN INTERNET und RECHT und alle in der Publikation/Zeitschrift enthaltenden Inhalte, Beiträge, Abbildungen und Veröffentlichungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen sowie die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Die Verlagsrechte erstrecken sich auch auf die veröffentlichten Gerichtsentscheidungen und deren Leitsätze, die urheberrechtlichen Schutz genießen, soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung/Redaktion redigiert bzw. erarbeitet sind. Mit der Annahme zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem Verlag das ausschließliche Nutzungs-/Verlagsrecht für die Zeit bis zum Ablauf des Urheberrechts. Diese Rechtsübertragung bezieht sich insbesondere auf das Recht des Verlages, das Werk zu gewerblichen Zwecken per Kopie (Mikrofilm, Fotokopie, CD-ROM, Dateikopien oder andere Verfahren in Online- und Printmedien etc.) zu vervielfältigen und/oder in elektronische oder andere Datenbanken aufzunehmen. Für unverlangt eingesandte Manuskripte wird keine Haftung übernommen. Mit Namen (Autor/Gericht/Quelle) gekennzeichnete Beiträge stellen nicht unbedingt die Meinung der Redaktion dar. Inhaltliche/redaktionelle Fehler vorbehalten.

## **BUNDESFINANZHOF** **Im Namen des Volkes** **URTEIL**

### **In dem Rechtsstreit (...)**

#### **für Recht erkannt:**

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 30.08.2018 - 2 K 1282/15 aufgehoben, soweit die Klage abgewiesen wurde.

Die Pfändungsverfügung vom 30.04.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.06.2015 wird aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

#### **Tatbestand**

**1** I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) verwaltet und betreibt als Registrierstelle die Domains unter der Domain "...". Sie erbringt u.a. Dienstleistungen, mittels derer eine Domain im Internet erreichbar gemacht wird. Der Internet-Datenverkehr erfolgt grundsätzlich über sog. IP-Nummern (Internet-Protocol-Nummern), anhand derer ein an das Internet angeschlossener Rechner eindeutig identifiziert werden kann. Will ein Internetnutzer eine Domain ansprechen, so muss --um die Verbindung herzustellen zu können-- diese Domain zunächst in die dahinterstehende IP-Nummer übersetzt werden. Die Übersetzung erfolgt durch sog. Nameserver, auf welchen die Domains mit den zugehörigen IP-Nummern oder weiterführenden Nameservern verknüpft sind.

**2** Wer eine Domain unter der Domain "... " registrieren lassen möchte, kann sich direkt an die Klägerin oder an einen Provider wenden. Unabhängig davon erfolgt die Domainregistrierung durch die Klägerin selbst. Daher besteht neben einem eventuellen Vertragsverhältnis mit einem Provider in jedem Fall auch ein Vertragsverhältnis mit der Klägerin. Der Anspruch des Anmelders (Domaininhabers) aus dem Domainvertrag ist darauf gerichtet, dass die Domain entweder unmittelbar mit einer IP-Nummer oder mit einem weiterführenden Nameserver in die Nameserver der Klägerin aufgenommen wird (Konnektierung). Daneben bestehen (Neben-)Ansprüche des Domaininhabers wie z.B. Ansprüche auf Anpassung des Registers an veränderte persönliche Daten oder ihre Zuordnung zu einem anderen Rechner durch Änderung der IP-Nummer.

**3** Nach § 6 Abs. 1 der Domainbedingungen sind Domains übertragbar, allerdings nicht direkt, sondern dadurch, dass der bisherige Domaininhaber den Vertrag kündigt, sofern eine Kündigung nicht aufgrund gesetzlicher Voraussetzungen überflüssig ist, und zugleich der künftige Domaininhaber unter Vorlage der ihn als solchen ausweisenden Unterlagen einen Domainauftrag erteilt (§ 6 Abs. 2 der Domainbedingungen).

**4** Aufgrund rückständiger Umsatzsteuern und steuerlicher Nebenleistungen in Höhe von ... € der Vollstreckungsschuldnerin A GbR erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am 30.04.2014 eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung gegenüber der Klägerin als Drittschuldnerin.

**5** Darin pfändete das FA die "Gesamtheit der Ansprüche", die dem Schuldner als Inhaber der Internet-Domain "... " gegenüber der Klägerin "aus dem der Domainregistrierung zugrunde liegenden Vertragsverhältnis zustehen (Anspruch auf Aufrechterhaltung der Registrierung nach Eintragung der Domain mit allen Nebenansprüchen)". Weiter heißt es in der Verfügung: "Sie dürfen, soweit die Ansprüche, Forderungen und Rechte gepfändet sind, nicht mehr an die Vollstreckungsschuldnerin leisten."

**6** Die Klägerin gab keine Drittschuldnererklärung ab und legte Einspruch gegen die Pfändungs- und Einziehungsverfügung ein. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hatte die Klage teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) sah die Klägerin als Drittschuldnerin an, hob jedoch die Einziehungsverfügung mit der Begründung auf, dass eine Einziehung der Gesamtheit der Ansprüche als Domain-Inhaber schlechthin ausgeschlossen sei. Durch die Einziehung ginge allenfalls das Nutzungsrecht an der Domain auf das FA über, woran dieses jedoch kein wirtschaftliches Interesse habe. Die Abgabenordnung (AO) sehe als Verwertungsmöglichkeiten insbesondere den freihändigen Verkauf vor. Die Einziehungsverfügung sei nichtig, weil es sich bei den Ansprüchen aus dem Domainvertrag um nicht teilbare Leistungen handele, die nicht in einer bestimmten Höhe eingezogen werden könnten.

**7** Dagegen sei die Pfändungsverfügung wirksam. Sie verstoße weder gegen den Bestimmtheits- noch gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Das Leistungsverbot habe dem Bestimmtheitsgrundsatz genügt. An die Stelle des Zahlungsverbots nach § 309 Abs. 1 AO habe das FA ein modifiziertes Leistungsverbot gesetzt (vgl. Senatsurteil vom 20.06.2017 - VII R 27/15, BFHE 258, 223, BStBl II 2017, 1035, Rz 18). Für die Klägerin erkennbar habe sich das Leistungsverbot nur auf die Unterlassung solcher Handlungen beziehen können, die dazu führten, dass der Gegenstand der Pfändung beeinträchtigt bzw. dessen Verwertung erschwert oder unmöglich gemacht werde. Das Leistungsverbot sei als allgemeines Beeinträchtigungsverbot auszulegen. Es beziehe sich auf eine Mitwirkung der Drittschuldnerin an einem Wechsel des Nutzungsberechtigten. Erfasst seien alle Verfügungen des Drittschuldners, die dem zuwiderlaufen könnten. Weil der Pfändungsgläubiger die Ausgestaltung des Domainvertrags nicht im Einzelnen kenne, dürften an das Bestimmtheitsanforderung nicht allzu hohe Anforderungen gestellt werden.

**8** Die Pfändungsverfügung sei außerdem verhältnismäßig. Auch ohne Einholung eines Wertgutachtens sei das Gericht angesichts der Besonderheiten des Einzelfalls (Schlüsselwörter, kein Bezug zu einem konkreten Namen) davon überzeugt, dass das gepfändete Vermögensrecht weder wertlos noch unverkäuflich sei. Das FA habe den Wert daher nicht beziffern müssen.

**9** Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1854 abgedruckt.

**10** Hiergegen richtet sich die vom FG wegen Abweichung zur Entscheidung des FG Düsseldorf vom 10.03.2017 - 1 K 3509/14 KV (EFG 2019, 1725) zugelassene Revision der Klägerin.

**11** Zur Begründung trägt die Klägerin vor, für das Leistungsverbot fehle es an einer rechtlichen Grundlage. Aus §§ 321 Abs. 1, 309 Abs. 1 Satz 1 AO ergebe sich nicht, dass dem Drittschuldner alle von ihm geschuldeten Leistungen oder jede beliebige von ihm geschuldete Leistung verboten werden könne. Der nach § 321 Abs. 1 AO entsprechend anwendbare § 309 Abs. 1 Satz 1 AO beziehe sich nur auf solche Leistungen, mit denen die gepfändete Forderung erfüllt und zum Erlöschen gebracht werde. Deshalb ginge das unbeschränkte Leistungsverbot deutlich zu weit.

**12** Es betreffe nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut die Gesamtheit der Ansprüche aus dem Domainvertrag ohne jede inhaltliche Einschränkung. Damit umfasse es den Anspruch auf Aufrechterhaltung der Konnektierung der betroffenen Domain sowie den Anspruch auf Aufrechterhaltung der Domainregistrierung. Das FG habe das Leistungsverbot falsch ausgelegt, indem es davon ausging, es schließe das Verbot der Aufrechterhaltung von Konnektierung und Registrierung nicht mit ein. Diese Auslegung widerspreche dem eindeutigen Wortlaut. Das Leistungsverbot sei eindeutig und damit zweifellos hinreichend bestimmt. Anders als in dem vom erkennenden Senat entschiedenen Fall in BFHE 258, 223, BStBl II 2017, 1035 enthalte die Einspruchsentscheidung vorliegend keinerlei Aussage zu Inhalt und Bedeutung des Leistungsverbots, wel-

che zur Auslegung hätte herangezogen werden können. Die Klägerin verweist auf das Urteil des FG Düsseldorf in EFG 2019, 1725.

**13** Es sei zweifelhaft, ob die streitgegenständliche Pfändung nach den Grundsätzen im Urteil des erkennenden Senats in BFHE 258, 223, BStBl II 2017, 1035 verhältnismäßig sei. Es fehlten konkrete Ausführungen zum Wert des Pfändungsgegenstandes. Das FA müsse domainvertragliche Ansprüche vor der Pfändung bewerten. Bei der Frage der Verhältnismäßigkeit handele es sich um eine objektive Rechtmäßigkeitsvoraussetzung der Pfändung.

**14** Schließlich sei die Klägerin keine Drittschuldnerin, weil kein einziger domainvertraglicher Anspruch existiere, auf den zu leisten der Klägerin nach §§ 321 Abs. 1, 309 Abs. 1 Satz 1, Halbsatz 1 AO verboten werden könne. Das zwangsvollstreckungsrechtliche Leistungsverbot lasse sich nicht durch ein allgemeines Beeinträchtigungsverbot ersetzen, wie vom erkennenden Senat in seiner Entscheidung in BFHE 258, 223, BStBl II 2017, 1035 postuliert. Folgte man dieser Ansicht, so wäre der Klägerin auch die Kündigung des Domainvertrags verboten, weil diese zum Untergang des Pfändungsgegenstandes führe. Bereits das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) habe ausgeführt, dass eine Kündigung des Domainvertrags nicht verboten werden dürfe (BVerfG-Beschluss vom 11.07.2014 - 2 BvR 2116/11, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2014, 3213). Der Klägerin könne auch nicht die Übertragung der Domain verboten werden. Letztlich sei ihr das gar nicht möglich, weil keine Übertragung erfolge, sondern eine Kündigung des bestehenden Vertrags und ein Neuabschluss. Eine solche Kündigung durch den Schuldner beseitige den Pfändungsgegenstand und erfolge ohne Zutun der Klägerin. Deshalb sei in diesem Zusammenhang kein Verbot denkbar.

**15** Die Klägerin beantragt,

das Urteil der Vorinstanz, soweit die Klage abgewiesen wurde, und die Pfändungsverfügung vom 30.04.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.06.2015 aufzuheben.

**16** Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

**17** Das FA schließt sich der Vorinstanz und der Auffassung des erkennenden Senats in seiner Entscheidung in BFHE 258, 223, BStBl II 2017, 1035 an. Die Domain sei übertragbar, also auch veräußerbar und verwertbar. Die Dekonnektierung sei in der Pfändungsverfügung nicht gefordert worden. Für die Werthaltigkeit der Domain spreche die universelle Bezeichnung ohne einen persönlichen Namen des Domaininhabers. Die Prüfung nach § 281 Abs. 3 AO sei vor der Pfändung durchgeführt worden. Im Übrigen sei es nicht Aufgabe eines Drittschuldners, den Wert des gepfändeten Gegenstandes und die Kosten der Vollstreckung abzuwägen.

## **Entscheidungsgründe**

**18** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, soweit die Klage abgewiesen wurde. Der Senat entscheidet nach § 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in der Sache selbst und gibt der Klage auch in dem Umfang statt, in dem sie bislang keinen Erfolg hatte.

**19** Das Urteil verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass eine Internet-Domain als eine Gesamtheit schuldrechtlicher Ansprüche, die dem Inhaber der Domain gegenüber der Vergabestelle aus dem Registrierungsvertrag zustehen, Gegenstand einer Pfändung i.S. des § 321 Abs. 1 AO sein kann und dass die Klägerin als Drittschuldnerin nach § 316 Abs. 1 AO erklärungs- und auskunftspflichtig ist. Es hat allerdings rechtsfehlerhaft angenommen, dass das in der streitbefangenen Pfändungsverfügung enthaltene Leistungsverbot i.S. von § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt ist.

**20** 1. Wie der Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 258, 223, BStBl II 2017, 1035 ausgeführt hat, können die Gesamtheit der zwischen dem Inhaber der Internet-Domain und der jeweiligen Vergabestelle bestehenden schuldrechtlichen Ansprüche als Vermögensrecht i.S. des § 857 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) und § 321 Abs. 1 AO Gegenstand einer Pfändung sein (ebenso Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 11.10.2018 - VII ZR 288/17, BGHZ 220, 68, und BGH-Beschluss vom 05.07.2005 - VII ZB 5/05, NJW 2005, 3353).

**21** 2. Das FG hat zutreffend die Drittschuldnereneigenschaft der Klägerin bejaht. Insoweit verweist der Senat auf seine Ausführungen im Urteil in BFHE 258, 223, BStBl II 2017, 1035 (ebenso BGH-Urteil in BGHZ 220, 68, Rz 16).

**22** 3. Das mit der Pfändungsverfügung angeordnete Leistungsverbot verstößt jedoch gegen das in § 119 Abs. 1 AO enthaltene Gebot, wonach ein Verwaltungsakt inhaltlich hinreichend bestimmt sein muss.

**23** a) Das Bestimmtheitsgebot in § 119 Abs. 1 AO dient der Rechtsklarheit und der Rechtssicherheit und schützt den Adressaten des Verwaltungsakts. Der Adressat soll sicher erkennen können, dass und in welchem Umfang er betroffen ist und was von ihm verlangt wird. Nach der Rechtsprechung des BFH bedeutet dies, dass ein Verwaltungsakt bestimmt, unzweideutig und vollständig den Willen der Behörde zum Ausdruck bringen muss (BFH-Urteil vom 29.08.2012 - XI R 40/10, BFH/NV 2013, 182, Rz 17, m.w.N.).

**24** § 309 Abs. 1 AO, auf den § 321 Abs. 1 AO verweist, verlangt nach seinem Wortlaut u.a. das an den Drittschuldner gerichtete Verbot, an den Vollstreckungsschuldner zu zahlen (Arrestatorium). Dazu ist erforderlich, dass Anordnung und Umfang des Zahlungsverbots mit Sicherheit zu ersehen und nach dem objektiven Sinn des Wortlauts bei dessen verständiger Auslegung nicht nur für die unmittelbar Beteiligten (Vollstreckungsbehörde, Vollstreckungsschuldner, Drittschuldner), sondern mit Rücksicht auf die allgemeine Rechts- und Verkehrssicherheit auch für andere Personen, insbesondere für andere Gläubiger eindeutig und mit Sicherheit zu erkennen sind (Beermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 309 AO Rz 101; FG Düsseldorf, Urteil in EFG 2019, 1725).

**25** Wie der Senat bereits in einem vergleichbaren Fall entschieden hat, hätte die Anordnung eines Zahlungsverbots im Streitfall keinen Sinn ergeben, weil es sich nicht um die Pfändung einer Geldforderung handelt (Senatsurteil in BFHE 258, 223, BStBl II 2017, 1035, Rz 18). Bei anderen Vermögenswerten i.S. des § 321 Abs. 1 AO, bei denen die Vollstreckung in entsprechender Anwendung der §§ 309 ff. AO durchzuführen ist, ist der Inhalt des Zahlungsverbots darauf gerichtet, dass dem Drittschuldner Handlungen untersagt werden sollen, die zu einer Rechtsbeeinträchtigung führen. Daher handelt es sich um ein modifiziertes Leistungsverbot (Senatsurteil in BFHE 258, 223, BStBl II 2017, 1035, Rz 15). Wenn das FG ausführt (EFG 2018, 1854, Rz 38), der Pfändungsgläubiger müsse das Leistungsverbot nicht bereits im Rahmen einer Pfändungsverfügung im Einzelnen konkretisieren, widerspricht diese Ansicht dem Bestimmtheitsgebot des § 119 Abs. 1 AO.

**26** Ein Verwaltungsakt ist hinreichend bestimmt, wenn sich sein Regelungsinhalt durch Auslegung entnehmen lässt. Bei dieser Auslegung kommt es nach den entsprechend anwendbaren §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) darauf an, wie der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt des Verwaltungsakts unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben verstehen konnte, wobei nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks gehaftet werden darf (BFH-Urteil vom 04.10.1988 - VIII R 161/84, BFH/NV 1989, 758, m.w.N.). Die Auslegung des Verwaltungsakts muss jedoch einen Anhalt in der bekanntgegebenen Regelung haben (BFH-Urteil vom 27.11.1996 - X R 20/95, BFHE 183, 348, BStBl II 1997, 791, m.w.N.).

**27** b) Diesen Anforderungen genügt das Leistungsverbot im Streitfall nicht.

**28** Anders als im bereits entschiedenen Fall in BFHE 258, 223, BStBl II 2017, 1035 hat das FA im Streitfall die Pfändungsverfügung in der Einspruchsentscheidung nicht näher erläutert, so dass es zur Auslegung allein auf den Wortlaut der streitgegenständlichen Pfändungsverfügung ankommen kann.

**29** Nach deren Wortlaut hat das FA die Gesamtheit der Ansprüche des Schuldners aus dem der Domainregistrierung zugrunde liegenden Vertragsverhältnis gepfändet (Anspruch auf Aufrechterhaltung der Registrierung nach Eintragung der Domain mit allen Nebenansprüchen). Soweit die Ansprüche, Forderungen und Rechte gepfändet wurden, durfte die Klägerin nicht mehr an den Schuldner leisten.

**30** Das FG hat das Leistungsverbot dahingehend ausgelegt, dass es sich nur auf die Unterlassung solcher Handlungen beziehen sollte, die dazu führen würden, dass der Gegenstand der Pfändung beeinträchtigt bzw. dessen Verwertung erschwert oder unmöglich gemacht werden würde. Damit wollte das FG insbesondere auch dem Interesse des Pfändungsgläubigers Rechnung tragen, ein umfassendes Pfändungspfandrecht an dem Pfändungsgegenstand zu erlangen. Für die Klägerin sei ohne weiteres erkennbar gewesen, dass dem FA nicht daran gelegen sein konnte, den Pfändungsgegenstand zu vernichten. Daraus schloss das FG, dass der Hauptanspruch auf Aufrechterhaltung der Registrierung nicht erfasst sein sollte.

**31** Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist. Das Revisionsgericht prüft, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (BFH-Urteil vom 30.01.2019 - II R 26/17, BFHE 264, 47, Rz 31). Die Auslegung eines Verwal-

tungsakts durch das FG ist im Revisionsverfahren dann überprüfbar, wenn die tatsächlichen Feststellungen des FG hierzu ausreichen (BFH-Urteile vom 12.06.1997 - I R 72/96, BFHE 183, 30, BStBI II 1997, 660; vom 24.08.2005 - II R 16/02, BFHE 210, 515, BStBI II 2006, 36, und vom 04.06.2008 - I R 72/07, BFH/NV 2008, 1977, m.w.N.).

**32** Mit der vom FG getroffenen Auslegung des Leistungsverbots hat es die Grenzen der gesetzlichen Auslegungsregeln überspannt. Dem Wortlaut der Pfändungsverfügung lässt sich keinerlei Einschränkung entnehmen, weil der Klägerin lediglich pauschal untersagt wurde, an die Vollstreckungsschuldnerin zu leisten.

**33** Wie bereits ausgeführt, unterscheidet sich der Streitfall von dem bereits entschiedenen Fall in BFHE 258, 223, BStBI II 2017, 1035 dadurch, dass das FA die Pfändungsverfügung nicht nachträglich in der Einspruchsentscheidung erläutert hat. Soweit das FA im Klageverfahren dargelegt hat, dass die Dekonnektierung nicht gefordert worden sei, ergibt sich dies weder aus der Pfändungsverfügung noch aus der Einspruchsentscheidung. Maßgebender Zeitpunkt, welchen das FG der Prüfung der Rechtmäßigkeit zugrunde zu legen hat, ist der Zeitpunkt der letzten Behördenentscheidung, mithin im Streitfall der Erlass der Einspruchsentscheidung am 22.06.2015 (BFH-Urteil vom 12.05.2016 - II R 17/14, BFHE 253, 505, BStBI II 2016, 822, Rz 19: zu einem Sammelauskunftsersuchen). Die Ausführungen im anschließenden Klageverfahren sind dagegen nicht relevant.

**34** 4. Die Pfändungsverfügung muss insgesamt aufgehoben werden, weil das Leistungsverbot an den Drittschuldner für die Wirksamkeit der Pfändung wesentlich ist (Klein/Werth, AO, 15. Aufl., § 309 Rz 21, m.w.N.).

**35** Mit der Aufhebung der streitgegenständlichen Pfändungsverfügung ist auch der Rechtsgrund für die Anforderung zur Abgabe der Drittschuldnererklärung (§ 316 AO) entfallen, ohne dass es eines diesbezüglichen Ausspruchs im Tenor bedürfte.

**36** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 143 Abs. 1, 135 Abs. 1 FGO.