Urteil vom 14. März 2012, X R 50/09

Teileinspruchsentscheidung bezüglich unstreitiger Bestandteile des Bescheids zulässig - Teileinspruchsentscheidung als Ermessensentscheidung - Verböserung - Sachdienlichkeit einer Teileinspruchsentscheidung - Bestimmung der Reichweite einer Teileinspruchsentscheidung - isolierte Anfechtung der (Teil-)Einspruchsentscheidung

BFH X. Senat

AO § 367 Abs 2a, AO § 367 Abs 2 S 2, AO § 164 Abs 4, AO § 165, AO § 367 Abs 2 S 1, FGO § 40 Abs 2, FGO § 100 Abs 1 S 1, AO § 364b Abs 1 Nr 1, AO § 5

vorgehend FG Hamburg, 16. August 2009, Az: 5 K 208/08

Leitsätze

Eine Teileinspruchsentscheidung kann sich auch nur auf unstreitige Teile eines Bescheids beziehen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wehren sich gegen eine Teileinspruchsentscheidung nach § 367 Abs. 2a der Abgabenordnung (AO), die das Finanzamt A erlassen hatte. Während des Revisionsverfahrens ist die Zuständigkeit auf das Finanzamt B übergegangen, das nunmehr Beklagter und Revisionsbeklagter ist (im Folgenden werden beide Finanzämter einheitlich als "FA" bezeichnet).

2 Die Kläger sind zusammen veranlagte Eheleute, die im Streitjahr unterschiedliche Einkünfte erzielten. In ihrer Steuererklärung machten sie unter anderem Sonderausgaben für Vorsorgeaufwendungen in Höhe von insgesamt 30.841 € geltend. Das FA erkannte Sonderausgaben nur in Höhe von 10.138 € an. Der Bescheid erging nach § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und war gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO wegen verschiedener Punkte vorläufig.

3 Die Kläger legten am 8. Mai 2008 mittels eines Formulartexts Einspruch hinsichtlich der Abziehbarkeit von Rentenbeiträgen als Werbungskosten und der Nichtabziehbarkeit privater Steuerberatungskosten als Sonderausgaben ein. Soweit einzelne Fragen bereits durch Vorläufigkeitsvermerke erfasst seien, richte sich der Einspruch gegen die nicht von den Vorläufigkeitsvermerken erfassten Rechtsfragen.

4 Unter dem 19. Mai 2008 erging ein Änderungsbescheid wegen eines hier nicht streitigen Punktes. Der Vorbehalt der Nachprüfung sowie die Vorläufigkeitsvermerke blieben unverändert. Am 11. November 2008 erließ das FA unter Bezugnahme auf § 367 Abs. 2a AO eine Teileinspruchsentscheidung mit folgendem Inhalt:

"Der Einspruch wird, soweit hierdurch über ihn entschieden wird, als unbegründet zurückgewiesen.

Über folgende Teile des Einspruchs wird nicht entschieden:

- Nichtabziehbarkeit von Beiträgen zu Rentenversicherungen als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Einkommensteuergesetz; beim Bundesfinanzhof anhängiges

  Verfahren X R 9/07

- Sonderausgabenabzug für private Steuerberatungskosten

Insoweit tritt durch diese Entscheidung keine Bestandskraft ein.

..."

6 Das FA erläuterte dazu, das Verfahren ruhe hinsichtlich der Beiträge zur Rentenversicherung nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO im Hinblick auf das Verfahren X R 9/07, hinsichtlich der privaten Steuerberatungskosten nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO im Hinblick auf mehrere bei Finanzgerichten anhängige Verfahren. Im Übrigen hätten die Einspruchsführer keine Einwendungen erhoben. Die nach § 367 Abs. 2 Satz 1 AO gebotene volle Überprüfung führe nicht zu einer Änderung. Der Erlass einer Teileinspruchsentscheidung sei sachdienlich. Hinsichtlich klar und eindeutig abgrenzbarer Teile ruhe das Verfahren. Es diene dem Rechtsfrieden und der Rechtssicherheit, das Einspruchsverfahren im Übrigen abzuschließen, damit die Steuerfestsetzung weitgehend in Bestandskraft erwachsen könne. Es sei Zweck des Rechtsbehelfsverfahrens, zügig eine Entscheidung in der eigenen Sache herbeizuführen, nicht aber, den Steuerfall möglichst lange "offen zu halten", um von künftigen Entwicklungen in der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu derzeit nicht strittigen Fragen "profitieren" zu können.

7 Mit ihrer Klage begehrten die Kläger die Aufhebung der Teileinspruchsentscheidung, da diese sich nicht mit dem Einspruch befasse, sondern nur den Zweck verfolge, den Steuerbescheid hinsichtlich aller anderen Punkte bestandskräftig werden zu lassen. Ferner trugen sie zum Umfang ihrer privaten Steuerberatungskosten vor. In der mündlichen Verhandlung erklärte das FA, die Ruhensanordnung sei betreffend die Steuerberatungskosten um die beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängigen Verfahren X R 40/08 und X R 10/08 sowie der Vorläufigkeitsvermerk auf die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht zu ergänzen. Mit Bescheid vom 5. Februar 2010 setzte es dies um.

8 Das Finanzgericht (FG) hat mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 374 veröffentlichten Urteil die Klage abgewiesen.

9 Mit der Revision machen die Kläger weiter geltend, die Teileinspruchsentscheidung sei nicht sachdienlich gewesen. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/3036 zu § 367 Abs. 2a AO) sei eine Teileinspruchsentscheidung bei teilweiser Entscheidungsreife sinnvoll. Sie diene nicht nur zur Entlastung der Steuerverwaltung. Eine generelle Anwendung auf sogenannte "Masseneinspruchsverfahren" lasse sich dem nicht entnehmen, zumal sich die Frage aufdränge, warum eine Streitfrage, die zahlreiche Steuerpflichtige betreffe, wie ein Einspruch zweiter Klasse behandelt werden solle.

10 Eine Teileinspruchsentscheidung sei nur sinnvoll, wenn ihr ein tatsächlicher Streitpunkt zugrunde liege.

11 Der Sache des FA diene die Teileinspruchsentscheidung ebenfalls nicht. Die Steuerfestsetzung 2006 könne nach § 164 AO, ggf. auch noch nach § 177 AO, geändert werden, so dass ohnehin keine Rechtssicherheit eintrete.

12 Das einzige Ergebnis der Teileinspruchsentscheidung bestehe darin, aus einem Verfahren zwei zu machen. Das führe zu zusätzlichen Verfahrensfragen, Rechtsunsicherheiten und Abgrenzungsfragen und nicht zu einer Straffung des Verfahrens. Sämtliche Ziele des § 367 Abs. 2a AO würden verfehlt. Das automatisierte und ungeprüfte Erlassen von Teileinspruchsentscheidungen führe dazu, dass sowohl die Pflicht der über den Einspruch entscheidenden Behörde, die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO), als auch der im finanzgerichtlichen Verfahren geltende Amtsermittlungsgrundsatz (§ 76 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) faktisch beseitigt werde. Ruhende Einsprüche würden generell zu faktischen Vorläufigkeitsvermerken herabgestuft. Dies widerspreche der Absicht des Gesetzgebers.

13 Die Kläger beantragen,

das Urteil des FG vom 17. August 2009 und die Teileinspruchsentscheidung des FA vom 11. November 2008 aufzuheben.

14 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

15 Das FA meint, das Vorbringen der Kläger lasse erkennen, dass sie sich lediglich die Möglichkeit zum Nachschieben eventuell weiterer als rechtswidrig zu rügenden Punkte offenhalten wollten. Die Teileinspruchsentscheidung

verwehre ihnen keine Rechte, sondern straffe das Verfahren und erreiche einen (Teil-)Rechtsfrieden. Zusätzliche Verfahrensfragen, Rechtsunsicherheiten und Abgrenzungsfragen seien nicht erkennbar.

16 Es sei nicht zutreffend, dass in Massenfällen ohne Prüfung des Einzelfalls automatisch Teileinspruchsentscheidungen erlassen würden. Allerdings sei der Umfang der Überprüfung von der Begründung abhängig. Auch die Kläger hätten keine Einwände gegen den materiellen Regelungsgehalt der Teileinspruchsentscheidung, sondern nur gegen das Verfahren erhoben. Dem Ziel, den Einspruch aus taktischen Gründen (Nachschieben etwaiger weiterer Punkte) offenhalten zu wollen, fehle aber das Rechtsschutzbedürfnis.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist unbegründet und gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat zutreffend erkannt, dass die Kläger durch den Erlass der Teileinspruchsentscheidung nicht in ihren Rechten verletzt sind.

18 1. Gegenstand von Klage und Revisionsverfahren ist, wie das FG bereits zu Recht entschieden hat, entgegen § 44 Abs. 2 FGO nicht der ursprüngliche Bescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung, sondern allein die Teileinspruchsentscheidung. Wie sich aus § 40 Abs. 2 FGO sowie § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO ergibt, ist die isolierte Anfechtung der Einspruchsentscheidung dann möglich und geboten, wenn die Beschwer des Klägers allein in der Einspruchsentscheidung liegt (vgl. BFH-Urteil vom 4. November 1987 II R 167/81, BFHE 152, 200, BStBl II 1988, 377). Da sich die Kläger nur gegen die Rechtmäßigkeit der Teileinspruchsentscheidung wenden und die verfahrensrechtliche Lage wiederherzustellen begehren, die vor deren Erlass bestand, ist die isolierte Anfechtung der Teileinspruchsentscheidung zulässig.

19 2. Die Teileinspruchsentscheidung war formell und materiell rechtmäßig.

20 Nach § 367 Abs. 1 AO entscheidet die Finanzbehörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat, über den Einspruch durch Einspruchsentscheidung. Nach § 367 Abs. 2a Satz 1 AO kann die Finanzbehörde vorab über Teile des Einspruchs entscheiden, wenn dies sachdienlich ist. Nach § 367 Abs. 2a Satz 2 AO hat sie in dieser Entscheidung zu bestimmen, hinsichtlich welcher Teile Bestandskraft nicht eintreten soll.

21 a) Der --zulässige-- Einspruch war gegen den gesamten Einkommensteuerbescheid gerichtet.

22 Wenn mit einem Einspruch einzelne Punkte gerügt werden, bedeutet das, dass der Einspruch auf streitige und unstreitige Bestandteile des Bescheids gerichtet ist. Wie sich aus der Verpflichtung zur vollständigen Überprüfung nach § 367 Abs. 2 Satz 1 AO ergibt, bezieht sich ein Einspruch grundsätzlich unabhängig von seiner Begründung auf den gesamten Bescheid. Entgegen der Auffassung der Kläger sind daher auch die ("unbenannten") Teile des Bescheids zu prüfen, die nicht ausdrücklich angegriffen worden sind; das Einspruchsverfahren ist ein "verlängertes Veranlagungsverfahren" (vgl. Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 367 AO Rz 141, m.w.N.).

23 b) Es ist verfahrensrechtlich grundsätzlich zulässig, über den Einspruch nur insoweit zu entscheiden, als er sich auf nicht ausdrücklich benannte Streitpunkte bezieht.

24 aa) So gut wie jede Einspruchsentscheidung enthält auch eine Entscheidung über nicht benannte Streitpunkte. Das gilt sowohl dann, wenn der Einspruch bestimmte Streitpunkte konkretisiert, als auch dann, wenn er gänzlich ohne Begründung bleibt. Zweifelsohne kann und muss auch über die zuletzt genannten Einsprüche entschieden werden.

25 bb) Wenn eine Einspruchsentscheidung auch nicht benannte Streitpunkte erfassen muss, so ist kein verfahrensrechtlicher Grund ersichtlich, dies für Teileinspruchsentscheidungen anders zu beurteilen. Das gilt entsprechend für eine (Teil-)Einspruchsentscheidung nur über nicht benannte Streitpunkte.

26 c) Die aus § 367 Abs. 2 Satz 1 AO folgende Verpflichtung des FA zur Überprüfung der Sache in vollem Umfang steht dem nicht entgegen. Ob das FA ihr nachgekommen ist, ist eine Frage des Einzelfalls und ggf. im finanzgerichtlichen Verfahren zu prüfen. Es ist allerdings keine Rechtsgrundlage dafür erkennbar, dass das FA Inhalt und Umfang dieser Prüfung im Rahmen der Einspruchsentscheidung darstellen müsste.

27 d) Sonstige verfahrensrechtliche Hindernisse für die Entscheidung über den unbenannten Teil des Einspruchs bestanden im Streitfall nicht. Insbesondere war das FA nicht verpflichtet, die Kläger vorher anzuhören.

28 aa) Nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO kann der Verwaltungsakt auch zum Nachteil des Einspruchsführers geändert werden, wenn dieser auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung unter Angabe von Gründen hingewiesen und ihm Gelegenheit gegeben worden ist, sich hierzu zu äußern. Allein in der ablehnenden Entscheidung über einen Einspruch oder einen Teil desselben liegt jedoch keine Verböserung. Das zeigt sich bereits daran, dass die Vorschrift ausdrücklich nur die Änderung des Verwaltungsakts betrifft. Demzufolge gibt es keinen Anspruch auf Nichtentscheidung über einen Einspruch (vgl. Senatsurteil vom 26. September 2006 X R 39/05, BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222).

29 bb) Eine darüber hinausgehende Verpflichtung, dem Einspruchsführer vor der Entscheidung über den Einspruch rechtliches Gehör zu gewähren, damit er prüfen kann, ob er noch Einwendungen gegen den angefochtenen Bescheid vortragen will, besteht nicht. Insbesondere ist eine derartige Anhörungspflicht nicht aus dem Gebot effektiven Rechtsschutzes herzuleiten (a.A. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 367 AO Rz 62). Dieses Gebot wird durch die Rechte konkretisiert, die es zu schützen gilt. Ein Rechtsanspruch aber, dass vorläufig keine Einspruchsentscheidung ergeht, besteht nicht.

30 cc) Es besteht auch keine Pflicht des FA, vor Erlass einer Teileinspruchsentscheidung eine Frist nach § 364b Abs. 1 Nr. 1 AO zu setzen. Nach dieser Vorschrift kann in Fällen nicht begründeter Einsprüche dem Einspruchsführer eine Frist zur Angabe der Tatsachen gesetzt werden, durch deren Nichtberücksichtigung er sich beschwert fühlt.

31 Abgesehen von der Frage allerdings, wann die Vorschrift in Fällen wie hier, in denen der Steuerpflichtige bereits eine Beschwer konkret bezeichnet hatte, tatbestandlich überhaupt einschlägig sein kann, handelt es sich um eine Ermessensentscheidung. Für eine Ermessensreduzierung dahin, dass vor dem Erlass der Teileinspruchsentscheidung regelmäßig eine derartige Fristsetzung erforderlich wäre, bestehen keine Anhaltspunkte. Das FA darf vielmehr im Zweifel davon ausgehen, dass der Einspruchsführer, der seinen Einspruch bereits begründet hat, dies vollständig getan hat.

32 e) Die Teileinspruchsentscheidung war sachdienlich i.S. von § 367 Abs. 2a Satz 1 AO.

33 Es ist regelmäßig sachdienlich, wenn eine Teileinspruchsentscheidung das Einspruchsverfahren hinsichtlich aller nicht ausdrücklich angegriffener Bestandteile des Bescheids beendet. Das gilt unabhängig davon, ob sie es auch hinsichtlich benannter Streitpunkte ganz oder teilweise beendet.

34 aa) Ob Sachdienlichkeit vorliegt, ist, auch wenn es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt, in vollem Umfange gerichtlich überprüfbar. Die Vorschrift unterscheidet zwischen der Sachdienlichkeit als Tatbestandsvoraussetzung und der mittels der Formulierung "kann" in das Ermessen der Finanzbehörde gestellten Rechtsfolge (so bereits BFH-Urteil vom 30. September 2010 III R 39/08, BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11, unter B.II.3.b aa, m.w.N., Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. 1 BvR 1359/11).

35 bb) Das Gesetz definiert den Begriff der Sachdienlichkeit nicht. Sie ist daher an den Voraussetzungen und Wirkungen der Teileinspruchsentscheidung zu messen.

36 Die (Teil-)Einspruchsentscheidung ist ein (teilweiser) Abschluss des Einspruchsverfahrens und setzt daher (teilweise) Entscheidungsreife voraus. Soweit ein Einspruch entscheidungsreif ist, sollte über ihn auch entschieden werden. Andernfalls träte insoweit eine Verfahrensverzögerung ein, die ihrerseits eines sachlichen Grundes bedürfte. Das bedeutet, dass bei teilweiser Entscheidungsreife eines Einspruchs eine Teileinspruchsentscheidung im Allgemeinen sachdienlich ist, soweit keine besonderen Umstände entgegenstehen.

37 Daraus folgt, dass im Allgemeinen eine Teileinspruchsentscheidung auch unbenannte Streitpunkte zu erfassen hat. Diese können nur dann nicht entscheidungsreif sein, wenn sich aus der von Amts wegen durchgeführten Überprüfung des Gesamtfalls nach § 367 Abs. 2 Satz 1 AO ergibt, dass noch Aufklärungsbedarf besteht. Damit verwandelte sich der unbenannte Streitpunkt in einen konkret benennbaren Streitpunkt. Ergibt sich indes kein Aufklärungsbedarf, so bleiben die Streitpunkte unbenannt. Der Einspruch ist dann insoweit entscheidungs-, nämlich abweisungsreif.

38 cc) Die Rüge der Kläger, das FA habe lediglich Bestandskraft eintreten lassen wollen, geht fehl. Die Bestandskraft ist regelmäßige Rechtsfolge, wenn und soweit ein Bescheid nicht angegriffen wird.

39 Von derselben Vorstellung geht auch § 367 Abs. 2a Satz 2 AO aus. Wenn, wie dort vorgesehen, die Finanzbehörde ausdrücklich zu bestimmen hat, hinsichtlich welcher Teile Bestandskraft nicht eintreten soll, dann gehören nicht benannte Teile zu den Teilen, hinsichtlich derer Bestandskraft eintreten soll. Wollte die Finanzbehörde eine

umgekehrte Bestimmung treffen, so könnte sie dies nur dadurch erreichen, dass sie diejenigen Teile ausdrücklich bestimmt, hinsichtlich derer Bestandskraft eintreten soll, so dass die Vorschrift in ihr Gegenteil verkehrt würde.

40 Soweit beanstandet wird, die Negativbestimmung entspreche nicht dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot (Seer in Tipke/ Kruse, a.a.O., § 367 AO Rz 64, und Birkenfeld in HHSp, § 367 AO Rz 522), vermag der Senat dies nicht nachzuvollziehen. Die Negativbestimmung definiert den Umfang der Bestandskraft ebenso präzise wie die positive Bestimmung des Entscheidungsumfangs (vgl. Klein/Brockmeyer, AO, 11. Aufl., § 367 Rz 20).

41 dd) Der Umstand, dass die Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO stand, beeinflusst die Sachdienlichkeit der Teileinspruchsentscheidung nicht (a.A. Seer in Tipke/ Kruse, a.a.O., § 367 AO Rz 63). Der Vorbehalt der Nachprüfung ist von dem Einspruch unabhängig, berührt dessen Entscheidungsreife nicht und bewirkt andere Rechtsfolgen. Er ermöglicht die Änderung des Bescheids insbesondere nur bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 164 Abs. 4 Satz 1 AO.

42 ee) Die Sachdienlichkeit der Teileinspruchsentscheidung wird auch nicht dadurch beeinträchtigt, dass sie eine "Waffengleichheit" zwischen der Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen --der seinerseits keinen Teileinspruch einlegen kann-- störte (so aber Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 367 AO Rz 62).

43 Der Steuerpflichtige kann durch den Antrag auf (schlichte) Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zumindest teilweise die Rechtswirkungen eines Teileinspruchs herbeiführen. Im Übrigen ist die Möglichkeit des Steuerpflichtigen, ohne Geltendmachung einer Rechtsverletzung die Bestandskraft einer Steuerfestsetzung zu verhindern, nicht schützenswert.

44 ff) Der Senat kann offenlassen, in welchen Konstellationen es sachdienlich sein könnte, hinsichtlich des unbenannten Teils des Einspruchs Bestandskraft nicht eintreten zu lassen. Im Streitfall sind besondere Umstände, die eine derartige Entscheidung geböten oder auch nur nahelegten, nicht zu erkennen.

45 gg) Nicht ausschlaggebend ist, ob der Einspruch einer von vielen Einsprüchen in parallel gelagerten Fällen war (sogenannter Masseneinspruch). Weder ist die Möglichkeit der Teileinspruchsentscheidung auf derartige Fälle beschränkt noch rechtfertigt allein das Vorliegen eines solchen Falles ihren Erlass.

46 Wie sich aus den Gesetzesmaterialien ergibt, soll sich die Teileinspruchsentscheidung zwar insbesondere bei Einsprüchen mit Bezug auf Musterverfahren anbieten (vgl. BTDrucks 16/3368, 25). Das sind typischerweise Masseneinsprüche. Typischerweise wird dann auch eine Teileinspruchsentscheidung sachdienlich sein. Wie aber bereits die Formulierung "insbesondere" zum Ausdruck bringt, sollte diese Konstellation weder notwendige noch hinreichende Bedingung für die Teileinspruchsentscheidung werden. Folgerichtig ist sie nicht Tatbestandsvoraussetzung geworden. Der für sich genommen berechtigte Einwand der Kläger, dass Rechtsschutz nicht davon abhängen könne, wie viele Steuerpflichtige ihn in Anspruch nehmen, geht daher ins Leere.

47 f) Die streitbefangene Teileinspruchsentscheidung lässt hinreichend genau erkennen, über welchen Teil des Einspruchs entschieden ist, und ist daher hinreichend bestimmt.

48 aa) Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass das FA die nicht bestandskräftig werdende Steuer nicht der Höhe nach betragsmäßig genau beschrieben hat. Eine solche Bezifferung, wie sie § 157 Abs. 1 Satz 2 AO für den Steuerbescheid als solchen verlangt, ist nicht erforderlich (a.A. wohl Pahlke/ Koenig/Pahlke, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 367 Rz 65). Vielmehr genügt eine thematische Umschreibung, die hinreichend genau erkennen lässt, inwieweit der Bescheid später noch änderbar ist.

49 Es ist kein Grund erkennbar, an die Bestimmung der Reichweite einer Teileinspruchsentscheidung strengere Anforderungen zu stellen als an einen Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 AO, der ebenfalls eine partielle Änderung eines im Übrigen bestandskräftig gewordenen Bescheids ermöglicht. Ein Vorläufigkeitsvermerk genügt den Bestimmtheitsanforderungen bereits dann, wenn er den Umfang der möglichen Änderung erkennbar macht (vgl. BFH-Urteil vom 6. März 1992 III R 47/91, BFHE 167, 290, BStBl II 1992, 588).

50 bb) Im Übrigen ist zwar den Klägern zuzustimmen, dass eine Teileinspruchsentscheidung keine inhaltlichen Unklarheiten über die Reichweite der Bestandskraft entstehen lassen darf. Bei undurchsichtiger Sach- und/oder Rechtslage ist dem bei Erlass einer Teileinspruchsentscheidung entsprechend Rechnung zu tragen. Der Streitfall allerdings lässt keine solchen Unsicherheiten erkennen.

51 g) Die Teileinspruchsentscheidung ist, wie sich aus der Formulierung "kann" ergibt, eine Ermessensentscheidung.

52 Das FA hat dazu im Rahmen der Entscheidung ausgeführt, dass über den Einspruch entschieden werde, soweit er entscheidungsreif sei. Weitere Ausführungen waren entbehrlich. Ist eine Teileinspruchsentscheidung sachdienlich, so ist sie in der Regel auch ermessensgerecht. Das Ermessen ist insoweit vorgeprägt, so dass es keiner weiteren Begründung bedarf (vgl. BFH-Urteil in BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11, unter B.II.3.c). Dass hier ein atypischer Fall vorläge, ist weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de