# Beschluss vom 12. Mai 2022, V R 31/20

**Abgrenzung von abschließender zur Teil-Einspruchsentscheidung**

ECLI:DE:BFH:2022:B.120522.VR31.20.0

BFH V. Senat

AO § 165, AO § 367 Abs 1, AO § 367 Abs 2a, AO § 366

vorgehend FG Düsseldorf, 26. August 2020, Az: 5 K 3482/19 U

## Leitsätze

1. NV: Ob eine abschließende Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 1 AO) oder eine Teil-Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 2a AO) vorliegt, ist im Zweifel durch Auslegung nach dem objektiven Verständnishorizont des Empfängers zu ermitteln.

2. NV: Die in der Einspruchsentscheidung fehlende Auseinandersetzung des Finanzamts mit einem der Streitpunkte (hier: "Provisionserlöse") hat nicht den Erklärungswert, dass die Einspruchsentscheidung auf den anderen Streitpunkt (hier: "Vorsteuerabzug") beschränkt war, sondern offenbart lediglich das teilweise Fehlen einer nach § 366 AO erforderlichen Begründung.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 26.08.2020 - 5 K 3482/19 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 31.03.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 nach Beendigung des Klageverfahrens durch Urteil des Finanzgerichts (FG) vom 26.08.2020 - 5 K 3482/19 U noch geändert werden kann.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Jahr 2006 (Streitjahr) als ... unternehmerisch tätig. Der Umsatzsteuererklärung des Streitjahres stimmte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) am 19.06.2008 mit der Folge zu, dass diese einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstand. Im Anschluss an eine Außenprüfung erließ das FA am 31.03.2011 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Umsatzsteuerbescheid 2006. Der Bescheid enthielt keinen Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 AO.

3 Mit seinem Einspruch vom 20.04.2011 wandte sich der Kläger zum einen gegen die Versagung des Vorsteuerabzugs aus drei Rechnungen der Firma B über insgesamt ... € und zum anderen gegen die Erhöhung der steuerpflichtigen Provisionserlöse (steuerliche Auswirkung: ... €) und beantragte insoweit die Aussetzung der Vollziehung (AdV).

4 Das FA gewährte mit Verfügung vom 01.06.2011 zunächst AdV in Höhe von ... € und --auf Einspruch des Klägers vom 01.07.2011 gegen die im Übrigen versagte AdV-- mit Verfügung vom 28.07.2011 AdV in Höhe des Gesamtbetrags (Vorsteuerabzug und Provisionserlöse) ab Fälligkeit bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung.

5 Nach dem --vom FA unwidersprochen gebliebenen-- Vortrag des Klägers fand während des laufenden

Einspruchsverfahrens zum Streitpunkt "Provisionserlöse" in den Räumen des FA ein Erörterungsgespräch mit dem zuständigen Sachbearbeiter der Rechtsbehelfsstelle statt. Dabei habe man eine Einigung darüber erzielt, dass die Provisionserlöse nicht umsatzsteuerpflichtig seien und die Umsatzsteuer 2006 daher um ... € zu mindern sei. In der Folgezeit erging jedoch kein Teil-Abhilfebescheid zur Umsetzung dieser Einigung.

**6** Mit Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 wies das FA den Einspruch des Klägers wegen "Umsatzsteuer 2006" zurück und begründete dies damit, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug aus den drei Rechnungen der Firma B nicht erfüllt seien. Ausführungen zu den Provisionsumsätzen enthielt die Einspruchsentscheidung nur insoweit, als erwähnt wird, dass das FA im "Rahmen einer Betriebsprüfung (...) die Umsatzsteuerpflicht der Geschäftsvorfälle aus den ... fest[stellte] und (...) die Umsätze mit Bescheid vom 31.3.2011 entsprechend [erhöhte]". Auf S. 1 der Einspruchsentscheidung hatte das FA unterhalb der Zurückweisung hinzugefügt: "Der Bescheid ergeht weiterhin vorläufig gem. § 165 AO bzgl. der im angefochtenen Bescheid aufgeführten Punkte."

**7** Der Kläger erhob am 10.04.2013 Klage "wegen Umsatzsteuer für 2006 festgesetzt durch Bescheid vom 31.03.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013" und beantragte, "den Bescheid für 2006 über Umsatzsteuer vom 31.03.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 insoweit zu ändern, dass unter Berücksichtigung von zusätzlichen Vorsteuerbeträgen für ...arbeiten i.H.v. ... € die Umsatzsteuer herabgesetzt wird" (Az. 5 K 1176/13 U). Hierauf ordnete das FA durch Verfügung vom 22.04.2013 erneut AdV der Umsatzsteuerfestsetzung in Höhe von ... € an (... € mit Fälligkeit zum 05.05.2011 und ... € mit Fälligkeit zum 06.05.2011).

**8** Im Rahmen der mündlichen Verhandlung (mit Zeugenvernehmung) vor dem FG vom 22.11.2017 wegen Umsatzsteuer 2006 und Umsatzsteuer 2008 (Az. 5 K 1176/13 U) verständigten sich die Beteiligten darauf, dass die in den drei Rechnungen ausgewiesenen Beträge bei der Einkommensteuerfestsetzung 2006 und beim Gewerbesteuermessbetrag 2006 als Betriebsausgaben abzugsfähig seien. Das FA verpflichtete sich, die betreffenden Steuerfestsetzungen für 2006 entsprechend zu ändern. Hierauf erklärten die Beteiligten den Rechtsstreit wegen Einkommensteuer 2006 und Gewerbesteuermessbetrag 2006 sowie "den hier vorliegenden Rechtsstreit wegen Umsatzsteuer 2006 und 2008 in der Hauptsache für erledigt und regten an, die Kosten des Verfahrens gegeneinander aufzuheben". Dementsprechend beendete das FG das Klageverfahren durch den Erledigungs- und Kostenbeschluss noch in der mündlichen Verhandlung.

**9** Als das FA die von der Vollziehung ausgesetzten Umsatzsteuerrückstände in Höhe von ... € einforderte, beantragte der Kläger erneut AdV der offenen Umsatzsteuerbeträge. Er machte geltend, dass es sich bei der im finanzgerichtlichen Verfahren streitgegenständlichen Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 lediglich um eine Teil-Einspruchsentscheidung gehandelt habe. Darin sei nur über den Vorsteuerabzug aus den drei Rechnungen der Firma B entschieden worden, nicht aber über die ebenfalls streitige Erhöhung der steuerpflichtigen Provisionserlöse. Das FA lehnte diesen Aussetzungsantrag ab, weil der Umsatzsteuerbescheid 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 durch die Abgabe beiderseitiger Erledigungserklärungen im Klageverfahren 5 K 1176/13 U bestandskräftig geworden sei. Den anschließend beim FG gestellten Antrag auf AdV lehnte dieses mit gleicher Begründung durch Beschluss vom 23.07.2019 - 5 V 780/19 A (U,AO) ab.

**10** Der Kläger beantragte hierauf beim FA die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 2006 durch Erlass eines "Teil-Abhilfebescheides" in Bezug auf die als steuerpflichtig behandelten Provisionserlöse. Das FA lehnte auch diesen Antrag ab und wies den dagegen eingelegten Einspruch am 27.11.2019 als unbegründet zurück. Die dagegen erhobene Klage auf Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 2006 wies das FG mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 1076 veröffentlichten Urteil ab. Die Einspruchsentscheidung sei weder als "Teil-Einspruchsentscheidung" bezeichnet noch ergebe sich aus dem Inhalt der Entscheidung, dass diese lediglich für Teile des angefochtenen Umsatzsteuerbescheids 2006 Bestandskraft entfalten sollte. Die Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 betreffe ohne jegliche Einschränkung die gesamte Umsatzsteuerfestsetzung für 2006. Darüber hinaus fehle es an der Sachdienlichkeit für eine Teil-Einspruchsentscheidung, wenn das FA --wie vom Kläger behauptet-- bereits Abhilfe hinsichtlich der streitigen Provisionserlöse signalisiert habe. Das FG habe es schlicht vergessen, die Frage der Provisionserlöse in der Einspruchsentscheidung abzuhandeln oder insoweit dem Einspruch abzuhelfen. Auch die Klägerseite habe offensichtlich vergessen, den Komplex "Provisionserlöse" im Rahmen des Klageverfahrens einzubringen und die behauptete Rechtswidrigkeit zu begründen.

**11** Mit seiner Revision macht der Kläger die Nichtigkeit der (Teil-)Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 geltend und rügt die unzutreffende Anwendung und Auslegung des § 367 Abs. 2a AO, eine Verletzung der

Sachaufklärungspflicht sowie die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör durch eine Überraschungsentscheidung.

12 Die Aufnahme der Nebenbestimmung "Der Bescheid ergeht weiterhin vorläufig gem. § 165 AO bzgl. der im angefochtenen Bescheid aufgeführten Punkte" in die Einspruchsentscheidung führe zu deren Nichtigkeit, da der Umfang der Vorläufigkeit nicht definiert worden sei. Im Falle der mangelnden Bestimmtheit des Vorläufigkeitsvermerks sei von der Nichtigkeit des gesamten Bescheids auszugehen.

13 Das FA habe durch die Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 nicht abschließend über seinen Einspruch entschieden. Für das Vorliegen einer Teil-Einspruchsentscheidung komme es nicht auf die äußere Bezeichnung, sondern darauf an, ob eine Teil-Einspruchsentscheidung bei Würdigung des gesamten Inhalts der Willenserklärung und der Gesamtumstände aus Sicht des objektiven Empfängerhorizonts vorliege. Er, der Kläger, habe davon ausgehen können, dass mit dem als "Einspruchsentscheidung" betitelten Verwaltungsakt nur über den Teil des Einspruchs entschieden worden sei, der nach dem Erörterungstermin mit dem Sachbearbeiter der Rechtsbehelfsstelle streitig geblieben sei. Das FA habe "schlecht gearbeitet" und seine "Zusage" nur teilweise eingehalten, sodass im Wege der Auslegung von einer Teil-Einspruchsentscheidung auszugehen sei. Das Vorliegen einer Teil-Einspruchsentscheidung scheitere nicht an der fehlenden "Sachdienlichkeit". Hinsichtlich der Provisionserlöse habe nach der Einigung über deren Steuerfreiheit im Februar 2012 bereits Entscheidungsreife bestanden, sodass in der Einspruchsentscheidung nur noch über die entscheidungsreifen Streitpunkte (Vorsteuerabzug aus Rechnungen der Firma B) zu entscheiden gewesen sei.

14 Die Entscheidung des FG beruhe auf einer Verletzung der Sachaufklärungspflicht. Soweit das FG davon ausgegangen sei, dass der Kläger den Streitkomplex "Provisionserlöse" vergessen habe, sei es verpflichtet gewesen, den Sachverhalt durch Vernehmung des zuständigen damaligen Sachbearbeiters als Zeugen aufzuklären. Hierauf habe der Kläger im Rahmen des Verfahrens auch schriftlich hingewiesen. Das Urteil des FG sei darüber hinaus als Überraschungsentscheidung einzuordnen, da er im Rahmen der mündlichen Verhandlung keine Gelegenheit gehabt habe, sich zu der maßgebenden Problematik zu äußern.

15 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 26.08.2020 - 5 K 3482/19 U aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 31.03.2011 unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 07.11.2019 und der Einspruchsentscheidung vom 27.11.2019 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um ... € gemindert wird.

16 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

17 Das FA habe zu keiner Zeit zum Ausdruck gebracht, dass lediglich Teile des Umsatzsteuerbescheids 2006 in Bestandskraft erwachsen sollten, sondern durch den Erlass der Einspruchsentscheidung über den kompletten Steuerfall entschieden. Der fehlende Wille des FA zum Erlass einer Teil-Einspruchsentscheidung lasse sich neben der fehlenden Überschrift auch daran erkennen, dass die Einspruchsentscheidung ganz bewusst keine Bestimmung enthalte, hinsichtlich welcher Teile keine Bestandskraft eintreten solle. Eine solche (negative) Bestimmung der als offen verbliebenen Teilkomplexe müsse aus Gründen der Rechtssicherheit so eindeutig erfolgen, dass keine Zweifel hierüber aufkommen könnten. Der Erlass einer abschließenden Einspruchsentscheidung werde auch dadurch bestätigt, dass im Rubrum der Entscheidung unter "Steuerart/Jahr/Streitgegenstand" allgemein die "Umsatzsteuer 2006" aufgeführt und nicht einschränkend ein bestimmter Streitgegenstand bezüglich der Umsatzsteuer 2006 benannt worden sei.

18 Aus dem Ansatz von zwei separaten Aussetzungsbeträgen in der AdV-Verfügung vom 22.04.2013 lasse sich nicht ableiten, dass das FA von einer Teil-Einspruchsentscheidung ausgegangen sei, weil die betragsmäßige Separierung ausschließlich wegen der unterschiedlichen Fälligkeit der Teilbeträge erfolgt sei. Dass die während des Einspruchsverfahrens gewährte AdV nach Erlass der Einspruchsentscheidung in Gänze aufgehoben worden sei, spreche für eine abschließende Einspruchsentscheidung.

19 Für das Vorliegen einer Teil-Einspruchsentscheidung fehle es auch an der Sachdienlichkeit. Denn der Einspruch sei in vollem Umfang entscheidungsreif und eine abschließende Entscheidung in angemessener Zeit möglich gewesen.

20 Entgegen der Ansicht des Klägers sei die Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 nicht wegen des dort enthaltenen Vorläufigkeitsvermerks nichtig. Zwar müsse der Vorläufigkeitsvermerk als Teil des Steuerbescheids hinreichend bestimmt formuliert werden, der Passus "weiterhin vorläufig" gehe vorliegend jedoch ins Leere, weil

der ursprüngliche Umsatzsteuerbescheid 2006 keinen Vorläufigkeitsvermerk enthalte. Abgesehen davon führe die mangelnde Bestimmtheit nicht zur Nichtigkeit des gesamten Verwaltungsaktes.

## Entscheidungsgründe

II.

**21** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unter Hinweis auf die maßgeblichen Gründe unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Hiervon hat der Kläger mit seinem Schriftsatz vom 25.04.2022 Gebrauch gemacht. Dass sich infolge eines Vertretungsfalles die Richterbank gegenüber der Sitzung vom 15.03.2022 geändert hat, steht der Anwendung des § 126a FGO nicht entgegen (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.09.2021 - XI R 12/21, XI R 25/19, BFHE 274, 317, BStBl II 2022, 417, Rz 21). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Umsatzsteuerfestsetzung 2006 nicht mehr zugunsten des Klägers geändert werden kann.

**22** 1. Der Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 31.03.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 ist bestandskräftig und damit unabänderbar.

**23** a) Mit einer fristgemäß erhobenen Klage gegen den angefochtenen Steuerbescheid wird der Eintritt der formellen Bestandskraft aufgeschoben (von Beckerath in Gosch, AO § 47 Rz 125). Im Streitfall trat daher aufgrund der (ersten) Klage vom 10.04.2013 zunächst keine Bestandskraft des Umsatzsteuerbescheids 2006 ein.

**24** b) Die ausweislich des Sitzungsprotokolls in der mündlichen Verhandlung am 22.11.2017 von den Beteiligten abgegebenen Erledigungserklärungen zur Umsatzsteuer 2006 führten jedoch zum Wegfall der Rechtshängigkeit wegen Umsatzsteuer 2006 mit der Folge, dass der mit der Klage angefochtene Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist (vgl. BFH-Urteile vom 14.06.2017 - I R 38/15, BFHE 259, 4, BStBl II 2018, 2, Rz 17, sowie vom 14.05.2003 - XI R 21/02, BFHE 202, 228, BStBl II 2003, 888, Rz 16). Die Erledigungserklärung ist eine prozessuale Bewirkungshandlung, die den Rechtsstreit in gleicher Weise wie das --eine Steuerfestsetzung abändernde-- Urteil beendet, wenn sie in Übereinstimmung mit dem Gegner abgegeben wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 259, 4, BStBl II 2018, 2, Rz 17).

**25** 2. Entgegen der Auffassung des Klägers handelt es sich bei der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 um keine Teil-Einspruchsentscheidung i.S. des § 367 Abs. 2a AO, sondern um eine abschließende Einspruchsentscheidung nach § 367 Abs. 1 AO.

**26** a) Die Finanzbehörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat, entscheidet nach § 367 Abs. 1 AO über den Einspruch durch Einspruchsentscheidung. Die Finanzbehörde kann jedoch gemäß § 367 Abs. 2a AO vorab über Teile des Einspruchs entscheiden, wenn dies sachdienlich ist. Sie hat in dieser Entscheidung zu bestimmen, hinsichtlich welcher Teile Bestandskraft nicht eintreten soll. Die danach zulässige (Teil-)Einspruchsentscheidung ist ein (teilweiser) Abschluss des Einspruchsverfahrens und setzt eine nur (teilweise) Entscheidungsreife voraus. Soweit über einen Einspruch dagegen einheitlich entschieden werden kann, trifft die Finanzbehörde die Pflicht, über ihn insgesamt zu entscheiden. Andernfalls träte insoweit eine Verfahrensverzögerung ein, die ihrerseits eines sachlichen Grundes bedürfte. Bei einer teilweisen Entscheidungsreife eines Einspruchs ist die Teil-Einspruchsentscheidung im Allgemeinen sachdienlich, soweit dem keine besonderen Umstände entgegenstehen (BFH-Urteil vom 14.03.2012 - X R 50/09, BFHE 237, 14, BStBl II 2012, 536, Rz 36).

**27** aa) Ausweislich der Gesetzesmaterialien soll es § 367 Abs. 2a AO den Finanzbehörden ermöglichen, zunächst nur über Teile des Einspruchs zu befinden, wenn über einen Teil des Einspruchs deshalb noch nicht entschieden werden kann, weil beispielsweise eine vom Einspruchsführer aufgeworfene Rechtsfrage Gegenstand eines beim BFH anhängigen Verfahrens ist und nach der Entscheidung des BFH eine einvernehmliche Erledigung des Rechtsstreits zu erwarten ist. Die Teil-Einspruchsentscheidung dient dann dazu, dem Steuerpflichtigen hinsichtlich des entscheidungsreifen Teils einen schnelleren gerichtlichen Rechtsschutz zu eröffnen (vgl. BTDrucks 16/3368, S. 25 zu Nr. 13b).

**28** bb) Ob es sich um eine endgültige Einspruchsentscheidung oder lediglich um eine Teil-Einspruchsentscheidung handelt, ist ggf. durch Auslegung zu ermitteln. Hierfür gelten die Grundsätze für die Auslegung von Verwaltungsakten, da eine Einspruchsentscheidung ihrerseits den Charakter eines Verwaltungsaktes i.S. des § 118

AO besitzt (vgl. nur Seer in Tipke/Kruse, § 366 AO Rz 1). Dessen Inhalt ist über den bloßen Wortlaut hinaus im Wege der Auslegung zu ermitteln, wobei die §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs auch für öffentlich-rechtliche Willensbekundungen geltende Auslegungsregeln enthalten (BFH-Urteil vom 10.05.2012 - IV R 34/09, BFHE 239, 485, BStBl II 2013, 471). Entscheidend ist danach, wie der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen --seinem "objektiven Verständnishorizont" (vgl. Senatsurteil vom 08.11.1995 - V R 64/94, BFHE 179, 211, BStBl II 1996, 256)-- den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (BFH-Urteile vom 18.04.1991 - IV R 127/89, BFHE 164, 185, BStBl II 1991, 675, und vom 11.07.2006 - VIII R 10/05, BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96).

**29** Bei der Auslegung eines Verwaltungsaktes kommt es somit weder darauf an, was die Finanzbehörde mit ihrer Erklärung gewollt hat (BFH-Urteil vom 11.05.1999 - IX R 72/96, BFH/NV 1999, 1446) noch darauf, wie ein außenstehender Dritter die Erklärung der Behörde auffassen konnte bzw. musste (BFH-Urteil vom 30.09.1988 - III R 218/84, BFH/NV 1989, 749). Da der Verwaltungsakt nur mit dem bekanntgegebenen Inhalt wirksam wird, muss aber die Auslegung zumindest einen Anhalt in der bekanntgegebenen Regelung haben (BFH-Urteile vom 28.11.1985 - IV R 178/83, BFHE 145, 226, BStBl II 1986, 293, und in BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96; BFH-Beschluss vom 16.03.2001 - IV B 17/00, BFH/NV 2001, 1103). Im Zweifel ist das den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen, da er als Empfänger einer auslegungsbedürftigen Willenserklärung der Verwaltung durch etwaige Unklarheiten aus deren Sphäre nicht benachteiligt werden darf (BFH-Urteil in BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96).

**30** b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat das FG zu Recht entschieden, dass die Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 keine Teil-Einspruchsentscheidung darstellt. Sie ist weder als solche bezeichnet noch ergibt sich durch Auslegung der Einspruchsentscheidung, dass es sich um eine Teil-Einspruchsentscheidung handelt.

**31** aa) Das Rubrum der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 enthält nach dem objektiven Verständnishorizont des Klägers keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass es sich um eine Teil-Einspruchsentscheidung handeln könnte. Denn der Verwaltungsakt ist mit "Einspruchsentscheidung" und nicht einschränkend mit "Teil-Einspruchsentscheidung" bezeichnet. Darüber hinaus lautet der Tenor "Der Einspruch wird als unbegründet zurückgewiesen" ohne eine Bestimmung dazu, hinsichtlich welcher Teile die Bestandskraft nicht eintreten soll. Dies kann durch die für eine Teil-Einspruchsentscheidung übliche Formulierung "Der Einspruch wird, soweit hierdurch über ihn entschieden [wird], als unbegründet zurückgewiesen" erfolgen (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 30.09.2010 - III R 39/08, BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11, Rz 8; in BFHE 237, 14, BStBl II 2012, 536, Rz 5; Krüger, Deutsche Steuer-Zeitung 2009, 810, 816; Intemann, Der Betrieb 2008, 1005, 1008) oder dadurch, dass der Einspruch "nur insoweit als unbegründet [zurückgewiesen wird], als (...)", vgl. FG Hamburg, Urteil vom 16.06.2016 - 6 K 215/14 (EFG 2016, 1456, Rz 10).

**32** bb) Auch die "Gründe" der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 (S. 2 und 3) enthalten aus der objektivierten Sicht des Klägers keinerlei Anhaltspunkte für eine auf den Streitkomplex "Vorsteuerabzug" beschränkte Teil-Einspruchsentscheidung:

**33** (1) Der "Tatbestand" der Einspruchsentscheidung erwähnt ausdrücklich, dass das FA im Rahmen einer Betriebsprüfung die "Umsatzsteuerpflicht der Geschäftsvorfälle aus den ..." feststellte und die Umsätze entsprechend erhöhte. Die weiteren Ausführungen des FA zur Unbegründetheit des Einspruchs beschränken sich zwar, wie der Kläger zu Recht geltend macht, auf die Frage des Vorsteuerabzugs aus den drei Rechnungen einer Firma B. Die unterlassene Auseinandersetzung des FA mit dem Streitpunkt "Provisionserlöse" hat aber nicht den Erklärungswert, dass die Einspruchsentscheidung auf diesen Punkt beschränkt wurde, sondern offenbart lediglich das Fehlen der nach § 366 AO erforderlichen Begründung. Auch wenn es sich bei der Begründung der Einspruchsentscheidung um eine rechtsstaatliche Notwendigkeit handelt (vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 366 AO Rz 5), führt das Fehlen einer Begründung nicht zur Nichtigkeit der Einspruchsentscheidung, sondern bewirkt als Verfahrensfehler lediglich die Rechtswidrigkeit der Einspruchsentscheidung (Seer in Tipke/Kruse, § 366 AO Rz 16; BFH-Beschluss vom 09.05.1996 - IV B 58/95, BFH/NV 1996, 871). Der Kläger hat einen derartigen Verfahrensfehler im (ersten) Klageverfahren (5 K 1176/13 U) aber nicht geltend gemacht, sondern ausweislich des Tatbestands des FG-Urteils lediglich den versagten Vorsteuerabzug thematisiert und beantragt, die Umsatzsteuer insoweit um ... € herabzusetzen.

**34** (2) Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die Teil-Einspruchsentscheidung eine Ermessensentscheidung darstellt ("kann", vgl. § 367 Abs. 2a Satz 1 AO) und daher grundsätzlich eine Begründung erfordert. Ist eine Teil-Einspruchsentscheidung sachdienlich, so ist sie in der Regel auch ermessensgerecht. Im Hinblick auf die Vorprägung des Ermessens bedarf es dann keiner (weiteren) Begründung (BFH-Urteil in BFHE 237, 14, BStBl II 2012, 536, Rz 52).

Im Streitfall enthält die Einspruchsentscheidung jedoch weder Ausführungen des FA zum Vorliegen einer Sachdienlichkeit noch ist ersichtlich, dass eine Sachdienlichkeit nach dem objektiven Verständnishorizont des Klägers vorlag. Dessen Einspruch betraf zwar zwei streitige Sachverhaltskomplexe, von diesen war aber nicht nur der Streitpunkt "Vorsteuerabzug" entscheidungsreif, sondern auch der Streitpunkt "Provisionserlöse". Das FA hat daher den Einspruch zur "Umsatzsteuer 2006" zu Recht als insgesamt unbegründet zurückgewiesen. Selbst nach dem Vortrag des Klägers, wonach hinsichtlich der Provisionserlöse bereits im Februar 2012 eine Einigung über deren Steuerfreiheit erzielt worden sei, wäre eine Teil-Einspruchsentscheidung nicht sachdienlich gewesen. Denn danach war der Teilkomplex "Provisionserlöse" im Sinne eines Abhilfebescheids entscheidungsreif.

**35** (3) Schließlich spricht auch die vom Kläger mit seinem Einspruch vom 20.04.2011 beantragte und vom FA sukzessive am 01.06.2011 sowie am 28.07.2011 gewährte AdV in Höhe des gesamten Streitbetrags dafür, dass beide Streitpunkte den Gegenstand des Einspruchsverfahrens bildeten. Denn das FA hatte die dem Kläger in voller Höhe gewährte AdV mit der Nebenbestimmung verbunden, dass sie einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung (automatisch) ende.

**36** c) Ohne Erfolg beruft sich der Kläger für das Vorliegen einer Teil-Einspruchsentscheidung auf das Urteil des FG Münster vom 31.10.2019 - 15 K 1814/16 U (EFG 2020, 73, Revision anhängig unter dem Az. XI R 39/19). Nach dem dort zugrunde liegenden Sachverhalt lagen zwei Einsprüche zu zwei verschiedenen Streitpunkten vor (Streit um die Erstattungsleistungen vom Bundesamt für Zivildienst einerseits, Streit um die Steuerpflicht der Umsätze aus der Beköstigung des pädagogischen Personals andererseits). Die Besonderheit dieses Falles liegt darin, dass hinsichtlich des Einspruchsverfahrens I der Rechtsstreit mit Zustimmung des Klägers zum Ruhen gebracht worden war, weil eine höchstrichterliche Entscheidung zur Klärung der Rechtslage abgewartet werden sollte (vgl. Senatsurteil vom 23.07.2009 - V R 93/07, BFHE 226, 435, BStBl II 2015, 735). Der vorliegende Streitfall ist mit dem vom FG Münster entschiedenen Fall weder vom Sachverhalt noch hinsichtlich seiner rechtlichen Erwägungen vergleichbar.

**37** d) Die Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 kann auch nicht im Hinblick auf eine dem Kläger gegebene mündliche "Zusage" als Teil-Einspruchsentscheidung ausgelegt werden. Eine verbindliche Zusage nach der Außenprüfung (§§ 204 ff. AO) scheitert bereits daran, dass sie nicht schriftlich erteilt wurde (§ 205 Abs. 1 AO). Eine sonstige Auskunft mit bindender Wirkung (Zusage) setzt voraus, dass die Finanzbehörde durch einen für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständigen Amtsträger (Sachgebietsleiter oder Vorsteher) vertreten wird (vgl. BFH-Beschluss vom 09.12.2004 - VII B 129/04, BFH/NV 2005, 663, m.w.N.). Die im Streitfall vom Sachbearbeiter der Rechtsbehelfsstelle mündlich in Aussicht gestellte Abhilfe legt daher nahe, dass es sich lediglich um eine unverbindliche Meinungsäußerung handelte (Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl., § 204 Rz 21).

**38** 3. Entgegen der Ansicht des Klägers führte die nachträgliche Aufnahme des Vorläufigkeitsvermerks "Der Bescheid ergeht weiterhin vorläufig gem. § 165 AO bzgl. der im angefochtenen Bescheid aufgeführten Punkte" nicht zur Nichtigkeit der Einspruchsentscheidung.

**39** a) Soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind, kann sie gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 AO vorläufig festgesetzt werden; dies kann auch noch im Einspruchsverfahren erfolgen (BFH-Beschluss vom 10.11.1993 - X B 83/93, BFHE 172, 197, BStBl II 1994, 119; Seer in Tipke/Kruse, § 165 AO Rz 19). Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind anzugeben (§ 165 Abs. 1 Satz 3 AO). Enthält der Steuerbescheid keine Angaben zum Umfang der Vorläufigkeit und lässt sich dieser auch nicht durch Auslegung ermitteln, ist der Vorläufigkeitsvermerk inhaltlich nicht hinreichend bestimmt (§ 119 Abs. 1 AO) und daher nichtig und unwirksam (BFH-Urteil vom 12.07.2007 - X R 22/05, BFHE 218, 26, BStBl II 2008, 2; Seer in Tipke/Kruse, § 165 AO Rz 34). Diese Teil-Nichtigkeit führt nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit des gesamten Verwaltungsaktes (Klein/Ratschow, a.a.O., § 125 Rz 20), da die Teil-Nichtigkeit den Regelfall darstellt (Seer in Tipke/Kruse, § 125 AO Rz 35). Der gesamte Verwaltungsakt ist nur dann nichtig, wenn der nichtige Teil so wesentlich ist, dass die Finanzbehörde den Verwaltungsakt ohne den nichtigen Teil nicht erlassen hätte.

**40** b) Der Senat kann offen lassen, ob die Aufnahme des Vorläufigkeitsvermerks wegen dessen Unbestimmtheit zur Nichtigkeit des gesamten Steuerbescheids führte. Denn das FA hat dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 31.03.2011 im Einspruchsverfahren keinen derartigen (neuen) Vorbehalt beigefügt, sondern lediglich verfügt, dass der Bescheid "weiterhin vorläufig gem. § 165 AO bzgl. der im angefochtenen Bescheid aufgeführten Punkte" ergeht. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid enthielt allerdings keinerlei Vorläufigkeitsvermerk, sodass das FG zu Recht davon ausgegangen ist, der entsprechende Hinweis in der Einspruchsentscheidung gehe "offensichtlich ins Leere".

41 4. Die geltend gemachten Verfahrensmängel liegen nicht vor. Das FG hat weder seine Pflicht zur Sachaufklärung verletzt noch eine Überraschungsentscheidung getroffen.

42 a) Die vom FG unterlassene Vernehmung des seinerzeit beim FA zuständigen Sachbearbeiters der Rechtsbehelfsstelle begründet keine Verletzung seiner Pflicht zur Sachaufklärung.

43 aa) Nach § 76 Abs. 1 Sätze 1 und 2 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Der im finanzgerichtlichen Verfahren geltende Untersuchungsgrundsatz ist eine Verfahrensvorschrift, auf deren Einhaltung ein Beteiligter --ausdrücklich oder durch Unterlassen einer Rüge-- verzichten kann. Deshalb hat die unterlassene rechtzeitige Rüge den endgültigen Rügeverzicht zur Folge (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsbeschluss vom 22.10.2009 - V B 108/08, BFH/NV 2010, 170, m.w.N.).

44 bb) Im Streitfall hatte das FG zur mündlichen Verhandlung keinen Zeugen geladen. Für den Kläger war deshalb erkennbar, dass das FG die Durchführung der schriftsätzlich beantragten Zeugeneinvernahme nicht beabsichtigte. Als das FG nach Erörterung der Streitsache und Aufnahme der Anträge den Beschluss verkündete, dass eine Entscheidung am Ende der Sitzung verkündet werde, hätte der Kläger davon ausgehen müssen, dass das FG seine Aufklärungspflicht für erfüllt hält und eine abschließende Entscheidung treffen wird. Dennoch hat er --ausweislich der Sitzungsniederschrift-- in der mündlichen Verhandlung weder die unterlassene Beweiserhebung gerügt noch den schriftsätzlich gestellten Beweisantrag wiederholt. Damit hat der durch einen sachkundigen Prozessbevollmächtigten vertretene Kläger sein Rügerecht verloren. Dass und ggf. aus welchen Gründen ihm die Rüge nicht möglich war, hat er nicht vorgetragen.

45 b) Entgegen der Auffassung des Klägers hat das FG auch keine Überraschungsentscheidung getroffen.

46 aa) Eine Überraschungsentscheidung und damit eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (vgl. Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) liegt nach ständiger Rechtsprechung und somit auch nach dem vom Kläger zitierten BFH-Beschluss vom 02.10.2007 - IX B 24/07 (BFH/NV 2008, 92) nur dann vor, wenn das Gericht ohne vorherigen Hinweis seine Entscheidung auf einen rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt, der weder im Besteuerungsverfahren noch im gerichtlichen Verfahren zur Sprache gekommen war und mit dem auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbevollmächtigter selbst unter der Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nicht zu rechnen braucht.

47 bb) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall ersichtlich nicht vor. Abgesehen davon, dass der gesamte Rechtsstreit ausschließlich die Abgrenzung einer abschließenden Einspruchsentscheidung zur Teil-Einspruchsentscheidung betrifft, hatte der Kläger sowohl im Einspruchsverfahren als auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung hinreichend Gelegenheit, sich zu der Abgrenzungsproblematik zu äußern. Dass das FG seiner Ansicht nicht gefolgt und von keiner Teil-Einspruchsentscheidung ausgegangen ist, macht das FG-Urteil nicht zur Überraschungsentscheidung.

48 5. Der Senat hat die Entscheidung in einer Videokonferenz unter den hierfür von der BFH-Rechtsprechung aufgestellten Voraussetzungen getroffen (vgl. BFH-Urteil vom 10.02.2021 - IV R 35/19, BFHE 272, 152).

49 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de