Finanzgericht Düsseldorf, 5 K 3482/19 U

Datum:	26.08.2020
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	5. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	5 K 3482/19 U
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2020:0826.5K3482.19U.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Der Kläger begehrt mit seiner Klage die Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 2006 vom 31.03.2011 mit der Begründung, ein seinerzeit vor dem erkennenden Senat bereits wegen dieses Steuerbescheides anhängiges und durch beidseitige Erledigungserklärung abgeschlossenes Klageverfahren – 5 K 1176/13 U - habe sich lediglich auf eine Teil-Einspruchsentscheidung des Finanzamts gemäß § 367 Abs. 2a der Abgabenordnung - AO – bezogen, hinsichtlich der Steuerpflicht von Provisionsumsätzen sei hingegen das Einspruchsverfahren weiterhin anhängig. 2

Der Kläger hatte durch Schreiben vom 20.04.2011 u.a. gegen den - infolge einer bei ihm für die Jahre 2006-2008 durchgeführten Betriebsprüfung - geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2006 Einspruch eingelegt. Der Bescheid vom 31.03.2011 enthält den Hinweis, dass er nach § 164 Abs. 2 AO geändert worden sei. In dem Änderungsbescheid wird der bis dahin bestehende Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben. Einen Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 AO enthält der Bescheid nicht. 3

In seinem Einspruchsschreiben vom 20.04.2011 wendete sich der Kläger zum einen gegen die Versagung des Vorsteuerabzugs aus drei Rechnungen einer Firma F i.H.v. 13.403 € und zum anderen gegen die Erhöhung der steuerpflichtigen Provisionserlöse des Klägers (steuerliche Auswirkung: 20.906,39 €). Durch Verfügung vom 28.07.2011 bewilligte das Finanzamt die Aussetzung der Vollziehung hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides für 2006 4

zunächst i.H.v. 20.306,39 € und durch weitere Verfügung vom 28.7.2011 i.H.v. 34.360,54 €.

Nach - vom Finanzamt unwidersprochen gebliebener - Einlassung des Klägers fand hinsichtlich der Frage der Steuerpflicht der Provisionseinnahmen während des laufenden Einspruchsverfahrens am 08.02.2012 in den Räumen des Finanzamts ein Erörterungsgespräch mit dem zuständigen Sachbearbeiter der Rechtsbehelfsstelle des Beklagten, Herrn B, statt, bei dem man sich dahingehend einigte, dass hinsichtlich der streitigen Provisionszahlungen keine Umsatzsteuerpflicht des Klägers bestehe und dass insoweit die Umsatzsteuer für 2006 um 20.906,39 € zu verringern sei. Trotz dieser Einigung erging in der Folgezeit kein Teilabhilfebescheid. 5

Circa ein Jahr später wies das beklagte Finanzamt in seiner Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 den Einspruch wegen des „Streitgegenstandes Umsatzsteuer 2006“ mit der Begründung zurück, die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug aus den drei Rechnungen der Firma F seien nicht erfüllt. Mit den ebenfalls streitigen Provisionsumsätzen befasste sich das Finanzamt in den Ablehnungsgründen seiner Einspruchsentscheidung nicht. In der Einspruchsentscheidung befindet sich der Hinweis: *„Der Bescheid ergeht weiterhin vorläufig gemäß § 165 AO bezüglich der im angefochtenen Bescheid aufgeführten Punkte.“* 6

Bezugnehmend auf diese Einspruchsentscheidung erhob der Kläger durch Schriftsatz vom 10.04.2013 Klage u.a. „wegen Umsatzsteuer für 2006 festgesetzt durch Bescheid vom 31.03.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013“ und stellte den Antrag, „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 Renovierungsarbeiten für veräußerte Wohnungen i.H.v. 13.403 € die Umsatzsteuer herabgesetzt wird“. Die Klage war unter dem Aktenzeichen 5 K 1176/13 U anhängig. 7

Im Hinblick auf die anhängige Klage ordnete das Finanzamt durch Verfügung vom 22.4.2013 erneut die Aussetzung der Vollziehung der Umsatzsteuerfestsetzung für 2006 für die Dauer des Klageverfahrens i.H.v. 34.960,54 € und damit sowohl für die auf die streitigen Provisionsansprüche (i.H.v. 20.906,39 €) sowie auf die Versagung des Vorsteuerabzugs (i.H.v. 13.403 €) entfallende Umsatzsteuer an. 8

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Senat mit Zeugenvernehmung am 22.11.2017 erklärten die Beteiligten ausweislich des Sitzungsprotokolls u.a. „den Rechtsstreit wegen Umsatzsteuer 2006“ übereinstimmend für erledigt. 9

Das Klageverfahren wurde daraufhin noch in der Sitzung durch Kostenentscheidung gemäß § 138 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO - beendet und die Kosten entsprechend des einvernehmlichen Vorschlags der Beteiligten gegeneinander aufgehoben. 10

Nachdem das Finanzamt im Hinblick auf die Beendigung des Klageverfahrens 5 K 1176/13 U die bis dahin von der Vollziehung ausgesetzten Umsatzsteuerrückstände für 2006 gegenüber dem Kläger wegen Beendigung der Vollziehungsaussetzung eingefordert hatte, beantragte dieser die erneute Aussetzung der Vollziehung der offenen Beträge. 11

Den Antrag begründete er gegenüber dem Finanzamt damit, dass es sich bei der mit der Klage 5 K 1176/13 U angefochtenen Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 lediglich um eine Teil-Einspruchsentscheidung im Sinne des § 367 Abs. 2a der Abgabenordnung - AO - gehandelt habe, da das Finanzamt in dieser Entscheidung lediglich über den streitigen Vorsteuerabzug aus den drei Rechnungen der Firma F, nicht aber über die von der 12

Betriebsprüfung vorgenommene und im Einspruchsverfahren ebenfalls streitige Erhöhung der umsatzsteuerpflichtigen Provisionserlöse des Klägers entschieden habe. Diese Prüfungsfeststellungen, die eine Zahllast i.H.v. 20.906,39 € zur Folge gehabt hätten, seien in der Teil-Einspruchsentscheidung nicht aufgegriffen worden; insoweit habe jedoch mit dem zuständigen Sachbearbeiter des Finanzamts Einigkeit bestanden, dass man dem Einspruch abhelfen werde. Dies sei jedoch nicht geschehen.

Der Beklagte hat durch Schreiben vom 08.01.2019 den dort gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung mit der Begründung abgelehnt, der Umsatzsteuerbescheid für 2006 und die Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 seien durch die Abgabe beidseitiger Erledigungserklärungen im Klageverfahren 5 K 1176/13 U bestandskräftig geworden und nicht mehr erneut anfechtbar. Einen gerichtlichen Antrag auf Vollziehungsaussetzung hat der erkennende Senat durch Beschluss 5 V 780/19 A(U,AO) vom 22.7.2019 abgelehnt. 13

Durch Schreiben vom 29.10.2019 hat der Kläger eine Änderung der Umsatzsteuer-Festsetzung durch Erlass eines „Teil-Abhilfebescheides“ in Bezug auf die bislang als steuerpflichtig behandelten Provisionserlöse beantragt, den das beklagte Finanzamt durch Bescheid vom 07.11.2019 mit Hinweis auf das durch Kostenentscheidung vom 22.11.2017 beendete Klageverfahren 5 K 1176/13 U abgelehnt hat. 14

Den hiergegen fristgemäß erhobenen Einspruch vom 22.11.2019 hat das beklagte Finanzamt durch Einspruchsentscheidung vom 27.11.2019 als unbegründet zurückgewiesen. 15

Daraufhin hat der Kläger am 27.12.2019 Klage erhoben, mit welcher er weiterhin eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung für 2006 durch Erlass eines Teil-Abhilfebescheides begehrt. 16

Der Kläger trägt vor: 17

Obwohl man sich aufgrund des am 08.02.2012 stattgefundenen Erörterungsgesprächs im Einspruchsverfahren mit dem zuständigen Sachbearbeiter der Rechtsbehelfsstelle des Beklagten, Herrn B. dahingehend geeinigt habe, dass hinsichtlich einiger im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellten Provisionszahlungen keine Umsatzsteuerpflicht des Klägers bestehe und dass insoweit die Umsatzsteuer für 2006 um 20.906,39 € zu verringern sei, sei in der Folgezeit bis zum Erlass der Einspruchsentscheidung kein Teilabhilfebescheid ergangen. 18

In der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 habe das beklagte Finanzamt dann ausschließlich zum Streitpunkt der Abzugsfähigkeit der Vorsteuer aus den Rechnungen „Fa. F“ i.H.v. 13.403 € Stellung genommen und den Einspruch insoweit als unbegründet zurückgewiesen. Zur Steuerpflicht der Provisionszahlungen enthalte die Einspruchsentscheidung keine Ausführungen. 19

Hierdurch habe das Finanzamt in seiner Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 signalisiert, dass es nicht abschließend über die Umsatzsteuer 2006 entschieden, sondern erkennbar lediglich eine Teil-Einspruchsentscheidung im Sinne des § 367 Abs. 2a AO erlassen habe. Dementsprechend habe sich auch das Klageverfahren 5 K 1176/13 U nur auf diese Teil-Einspruchsentscheidung und den hierdurch versagten Vorsteuerabzug aus den Rechnungen Fa. F bezogen und nur insoweit sei der zu Grunde liegende Umsatzsteuerbescheid für 2006 bestandskräftig geworden. 20

21

Ausweislich des Sitzungsprotokolls vom 22.11.2017, an welcher der Kläger persönlich, dessen Vater sowie als Prozessbevollmächtigter PB teilgenommen haben, sei nur der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen Verhandlungsgegenstand gewesen.

Über die - ausweislich der seinerzeit abgegebenen Einspruchsbegründung - ebenfalls streitige Erhöhung der steuerpflichtigen Provisionsumsätze des Klägers habe das Finanzamt nicht entschieden und insoweit bisher noch keine abschließende Einspruchsentscheidung erlassen. 22

In sämtlichen zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze sei in dem vormaligen Einspruchs- und dem sich anschließenden Klageverfahren ausschließlich der Komplex „Vorsteuerabzug F“ behandelt worden. 23

Dass die Teil- Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 unzutreffend als reguläre Einspruchsentscheidung bezeichnet worden sei, sei unschädlich. Denn es lasse sich eindeutig bestimmen, dass mit der Einspruchsentscheidung lediglich über den Vorsteuerabzug *der F* entschieden werden sollte. 24

Die Voraussetzungen des § 367 Abs. 2a AO für den Erlass einer Teil Einspruchsentscheidung seien vorliegend auch erfüllt, insbesondere handele es sich vorliegend um eine teilbare Einspruchsentscheidung, da zwei Sachverhaltskomplexe streitig gewesen seien, die unabhängig voneinander beurteilt werden könnten. Die Sachdienlichkeit ergebe sich daraus, dass aufgrund des Gesprächs mit dem Sachbearbeiter Herrn B am 8.2.2012 Einigung erzielt worden sei, dass nur hinsichtlich der Frage des Vorsteuerabzugs aus den Rechnungen der Firma F das Verfahren streitig fortgeführt werden solle. Dass die Einspruchsentscheidung nicht als Teil-Einspruchsentscheidung bezeichnet sei, sei unschädlich: Der Regelungsinhalt einer Einspruchsentscheidung müsse nach der Rechtsprechung des FG Münster in dessen Urteil vom 31.10.2019 – 15 K 1814/16, juris durch Auslegung ermittelt werden. Diese Auslegung führe im Streitfall zwangsläufig zu dem Ergebnis, dass über den ursprünglichen Einspruch seitens des Beklagten nicht abschließend über den Einspruch entschieden worden sei. 25

Im Hinblick auf die benannte Entscheidung des FG Münster, bezüglich derer ein Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof - BFH - unter dem Aktenzeichen XI R 39/19 anhängig ist, begehrt der Kläger im Falle des Unterliegens die Zulassung der Revision. 26

Im Ergebnis sei die Umsatzsteuerfestsetzung für 2006 nur teilweise bestandskräftig und hinsichtlich der hierin zu Unrecht als steuerpflichtig behandelten Provisionsumsätze noch änderbar. 27

Der Kläger beantragt, 28

den Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 31.03.2011 unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 07.11.2019 und der Einspruchsentscheidung vom 27.11.2019 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 20.906,39 € verringert wird; 29

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 30

Das Finanzamt beantragt, 31

die Klage abzuweisen. 32

33

Das Finanzamt stellt zwar nicht in Abrede, dass dem Kläger während des seinerzeitigen Einspruchsverfahrens im Rahmen eines Erörterungsgespräches signalisiert worden sei, dass hinsichtlich einiger im Rahmen der Betriebsprüfung aufgegriffenen Provisionsumsätze eine Umsatzsteuerpflicht tatsächlich nicht bestehe.

Dies habe aber keine Auswirkungen darauf, dass der Umsatzsteuerbescheid für 2006 mittlerweile bestandskräftig sei und mangels Änderungsvorschriften auch nicht mehr berichtigt werden könne. 34

Das Finanzamt habe den Einspruch gegen den infolge der Betriebsprüfung geänderten Umsatzsteuerbescheid seinerzeit durch Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 als unbegründet zurückgewiesen. Das sich hieran anschließende Klageverfahren 5 K 1176/13 U sei durch die beidseitige Erledigungserklärung in der mündlichen Verhandlung vom 22.11.2017 beendet worden. 35

Bei der seinerzeitigen Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 handele es sich nicht, wie vom Kläger behauptet, um eine Teil-Einspruchsentscheidung, was sich dem Inhalt der Entscheidung entnehmen lasse. 36

Das vom Kläger angeführte Urteil des FG Münster 15 K 1814/16 U, bezüglich dessen beim BFH ein Revisionsverfahren anhängig sei, sei auf den vorliegenden Sachverhalt nicht zu übertragen. 37

II. 38

Die Klage hat keinen Erfolg, da der Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 31.03.2011, dessen Änderung der Kläger begehrt, bestandskräftig ist und insoweit keine Änderungsmöglichkeit mehr besteht. 39

Nach dem Klägervorbringen, wonach das Finanzamt vorliegend hinsichtlich der Frage der Steuerpflicht der vom Kläger erzielten Provisionsumsätze eine abschließende Einspruchsentscheidung (nach vorangegangener Teil-Einspruchsentscheidung gemäß § 367 Abs. 2a AO) hätte erlassen müssen, wäre vorliegend wohl eine Anfechtungsklage in Gestalt der Untätigkeitsklage gemäß §§ 40 Abs. 1 1. HS i.V.m. 46 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO - als statthafte Klageart anzusehen, nachdem das Finanzamt durch Schreiben vom 11.10.2019 dem Kläger unmissverständlich mitgeteilt hatte, dass es keine weitere Einspruchsentscheidung in dieser Sache erlassen werde. 40

Insoweit hätte es keiner weiteren Einsprüche gegen die Weigerung des Finanzamts, eine Einspruchsentscheidung zu erlassen (siehe Schreiben des Finanzamts vom 11.10.2019) bzw. gegen den Ablehnungsbescheid des Finanzamts, den Bescheid vom 31.3.2011 zu ändern, mehr bedurft. 41

Wollte man hingegen im Hinblick auf den Ablehnungsbescheid des Finanzamts vom 07.11.2019, den hiergegen gerichteten Einspruch vom 22.11.2019 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 27.11.2019 von einer Verpflichtungsklage gemäß § 40 Abs. 1 2. HS FGO als statthafte Klageart ausgehen, so bedürfte es für die begehrte Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 2006 einer einschlägigen Änderungsvorschrift. 42

Bei beiden aufgezeigten Möglichkeiten hat die Klage keinen Erfolg, da zum einen der Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 31.3.2011 durch die Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 - bei der es sich nicht um eine Teil-Einspruchsentscheidung gemäß § 367 Abs. 43

2a AO handelt - und die Beendigung des hiergegen gerichteten Klageverfahrens 5 K 1176/13 U endgültig bestandskräftig geworden ist und zum anderen diesbezüglich keine Änderungsvorschrift zugunsten des Klägers ersichtlich ist.

Der Bescheid ist seit der Beendigung des Klageverfahrens 5 K 1176/13 U nach beidseitiger Erledigungserklärung in der mündlichen Verhandlung vom 22.11.2017 bestandskräftig und nicht mehr änderbar; insbesondere ist diesbezüglich kein Einspruchsverfahren mehr „offen“, wie der Kläger meint. 44

1. Bei der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 handelt es sich um eine abschließende Einspruchsentscheidung im Sinne des § 367 Abs. 1 AO und nicht um eine Teil-Einspruchsentscheidung gemäß § 367 Abs. 2a AO: 45

Gemäß § 367 Abs. 2a AO kann die Finanzbehörde vorab über Teile des Einspruchs entscheiden, wenn dies sachdienlich ist. Sie hat in dieser Entscheidung zu bestimmen, hinsichtlich welcher Teile Bestandskraft nicht eintreten soll. 46

Weder ist die Einspruchsentscheidung als „Teil-Einspruchsentscheidung“ überschrieben, noch ergibt sich aus dem weiteren Inhalt der Entscheidung, dass diese lediglich für Teile des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides für 2006 Bestandskraft entfalten solle. 47

Um den Regelungsgehalt der Teil-Einspruchsentscheidung einerseits und den Umfang des weiterhin anhängigen Einspruchsverfahren andererseits erkennen zu können, muss die Finanzbehörde nach § 367 Abs. 2a AO in der Teil-Einspruchsentscheidung bestimmen, welche Teile des Einspruchs nicht bestandskräftig werden sollen, d.h. in welchem Umfang das Einspruchsverfahren fortgeführt wird. Die Bestandskraft ist damit negativ zu bestimmen (siehe Rätke in Klein, Kommentar zur AO, § 367 Rdnr. 41). 48

Bereits hieran fehlt es offensichtlich. Die Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 betrifft ohne jegliche Einschränkung die gesamte Umsatzsteuerfestsetzung für 2006 und für den Senat war Gegenstand des Klageverfahrens 5 K 1176/13 U auch die Umsatzsteuerfestsetzung für 2006 und nicht lediglich der Bestandteil „Vorsteuerabzug aus Rechnungen der Firma F“. 49

Nach dem eigenen Sachvortrag des Klägers ist für das Gericht auch keinerlei Sachdienlichkeit für eine Teil-Einspruchsentscheidung erkennbar, wenn das Finanzamt, wie von ihm behauptet, hinsichtlich der streitigen Provisionserlöse im Einspruchsverfahren bereits Abhilfe signalisiert habe und lediglich an der Versagung des streitigen Vorsteuerabzugs habe festhalten wollen. Nach diesem Sachvortrag der Klägerseite hätte es keinen sachdienlichen Grund für das Finanzamt gegeben, eine Einspruchsentscheidung lediglich bezüglich streitiger Bestandteile der Umsatzsteuerfestsetzung (Vorsteuerabzug Rechnungen F) zu erlassen, und gleichzeitig die Teile der Festsetzung (umsatzsteuerpflichtige Provisionserlöse), für die das Finanzamt dem Kläger bereits eine Abhilfe signalisiert habe, im Einspruchsverfahren zu belassen. 50

Für das Gericht ist offensichtlich, dass es das Finanzamt in der Begründung seiner Einspruchsentscheidung schlicht vergessen hat, die von der Klägerseite neben der Versagung des Vorsteuerabzugs ebenfalls bemängelte Erhöhung der steuerpflichtigen Provisionserlöse abzuhandeln bzw. insoweit dem Einspruch abzuhelfen. 51

Ebenfalls liegt auf der Hand, dass es die Klägerseite ebenfalls vergessen hat, den Komplex „steuerpflichtige Provisionserlöse“ im Rahmen des gegen die Einspruchsentscheidung 52

gerichteten Klageverfahrens 5 K 1176/13 U erneut einzubringen und auch insoweit die behauptete Rechtswidrigkeit des Bescheides zu begründen und in ihrem Klageantrag zu verarbeiten. Folgerichtig wäre unter Berücksichtigung des Sachvortrags des Klägers gewesen, nach dem behaupteten Gesprächsverlauf vom 08.02.2012 auf den Erlass eines Teilabhilfebescheides zu drängen, um das Einspruchsverfahren nur noch hinsichtlich des streitigen Vorsteuerabzugs fortzusetzen. Dies umso mehr, als dem Gespräch mit dem Sachbearbeiter der Rechtsbehelfsstelle offensichtlich selbst noch keine Verbindlichkeit im Sinne einer verbindlichen Zusage oder einer tatsächlichen Verständigung beizumessen war. Warum die Klägerseite den Erlass eines Teilabhilfebescheides infolge des Gesprächs nicht angeregt hat, ist nicht ersichtlich, mag aber darin begründet gewesen sein, dass der streitige Umsatzsteuerbescheid auch hinsichtlich der Steuerpflicht der Provisionsumsätze von der Vollziehung ausgesetzt war.

Der gesamte Schriftverkehr in dem abgeschlossenen Klageverfahren und der diesbezügliche Klageantrag des Klägers beziehen sich uneingeschränkt auf den Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 31.03.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013; dass es sich hierbei um eine Teil-Einspruchsentscheidung gemäß § 367 Abs. 2a AO handele wurde von der Klägerseite erstmals behauptet, nachdem ihn das Finanzamt im Anschluss an das Klageverfahren und der gleichzeitigen Beendigung der Vollziehungsaussetzung zur Begleichung der Umsatzsteuerrückstände aufgefordert hatte. 53

Das vom Kläger angeführte Urteil des FG Münster vom 31.10.2019 – 15 K 1814/16 U – hält das Gericht auf den vorliegenden Sachverhalt schon deshalb nicht für übertragbar, weil vorliegend ausschließlich ein Einspruchsverfahren beim Finanzamt, gerichtet gegen den infolge der Betriebsprüfung geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 31.03.2011 anhängig war, während bei dem vom FG Münster zu beurteilenden Sachverhalt zwei parallele Einspruchsverfahren betreffend verschiedene Bescheidfassungen und verschiedene Streitpunkte anhängig waren. Im Übrigen lagen bei dem - dem Urteil des FG Münster zugrunde liegenden - Sachverhalt auch die Voraussetzungen für den Erlass einer Teil-Einspruchsentscheidung dergestalt vor, dass dort die Sachdienlichkeit in Bezug auf den Erlass einer solchen Entscheidung gegeben war (teilweise Entscheidungsreife), während vorliegend das Gericht keinerlei Sachdienlichkeit darin zu erkennen vermag, nach Darstellung des Klägers unstreitige Sachverhalte im Einspruchsverfahren zu belassen und streitige Sachverhalte durch Teil-Einspruchsentscheidung hiervon abzukoppeln (s.o.). Nach dem Sachvortrag des Klägers war vorliegend im Hinblick auf seinen Einspruch gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2006 in vollem Umfang bei Erlass der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 Entscheidungsreife gegeben. Ein sachdienlicher Grund, den Komplex „Vorsteuerabzug der F“ durch Erlass einer Teil-Einspruchsentscheidung aus dem einheitlichen Einspruchsverfahren abzutrennen, ist hiernach nicht ersichtlich. 54

Für das Gericht bestand in dem seinerzeitigen Klageverfahren auch im Rahmen seiner Amtsermittlungspflicht keinerlei Veranlassung, einen Komplex „Provisionserlöse“ aufzuklären, nachdem von dem fachkundig vertretenen Kläger lediglich eine Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 2006 hinsichtlich der streitigen Vorsteuerkürzungen beantragt und in den Schriftsätzen thematisiert worden war. Es wäre dem Kläger unbenommen geblieben, die von ihm behauptete Steuerfreiheit der Provisionserlöse auch in jenem Gerichtsverfahren geltend zu machen. 55

2. Soweit die Klage als Verpflichtungsbegehren des Klägers anzusehen sein sollte, sind Änderungsvorschriften zugunsten des Klägers, auf die er sich berufen könnte, nicht ersichtlich. 56

Auch wenn sich in der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2013 der Hinweis befindet, der Bescheid ergehe weiterhin vorläufig gemäß § 165 AO bezüglich der im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid vom 31.3.2011 aufgeführten Punkte, vermag das Gericht zwar nicht den Sinn dieses Hinweises verstehen und ob der Verfasser der Einspruchsentscheidung diesen Hinweis rein versehentlich oder in irgendeinem gedanklichen Zusammenhang mit den Provisionsumsätzen in die Entscheidung aufgenommen hat. Dies kann jedoch dahingestellt bleiben, weil sich auch hieraus keine Änderungsmöglichkeit zugunsten des Klägers nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO ergibt. Der Bescheid vom 31.03.2011, auf den sich der Hinweis nach § 165 AO in der Einspruchsentscheidung bezieht, enthält selbst keinerlei Vorläufigkeitsvorbehalte i.S.v. § 165 Abs. 1 AO und es ist auch nicht ersichtlich und nicht vorgetragen, dass nachträglich der Bescheid hinsichtlich der Steuerpflicht der Provisionsumsätze einen Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 AO erhalten hätte. Der diesbezügliche Hinweis in der Einspruchsentscheidung geht daher offensichtlich ins Leere. 57

Die Klage war daher mit der Kostenfolge des § 135 Abs. 1 FGO abzuweisen. 58

Im Hinblick auf das beim BFH derzeit anhängige Verfahren XI R 39/19, in dem ebenfalls rechtliche Fragen bezüglich Form und Inhalt einer Teil-Einspruchsentscheidung im Sinne von § 367 Abs. 2a AO zu beantworten sind, hält das Gericht die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO für angezeigt. 59

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE