

Urteil vom 15. Februar 2023, VI R 13/21

Keine inzidente Anfechtung einer Lohnsteuer-Anmeldung durch Anfechtung eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids

ECLI:DE:BFH:2023:U.150223.VIR13.21.0

BFH VI. Senat

AO § 110 Abs 3, AO § 155 Abs 1 S 1, AO § 164 Abs 2 S 1, AO § 164 Abs 3 S 2, AO § 167, AO § 168 S 1, AO § 357 Abs 3 S 1, EStG § 38 Abs 1 S 1, EStG § 41a Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 42d Abs 1 Nr 1, BGB § 133, AO § 191 Abs 1 S 1, EStG § 38 Abs 1 S 1, EStG § 41a Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 42d Abs 1 Nr 1, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , AO § 173 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 19. Januar 2021, Az: 6 K 3341/18

Leitsätze

Durch die Anfechtung eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids werden nicht zugleich (inzident) auch die Lohnsteuer-Anmeldungen oder ein Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung der Lohnsteuer-Anmeldungen für die Anmeldezeiträume angefochten, in denen der Haftungstatbestand verwirklicht wurde.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 19.01.2021 - 6 K 3341/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Für den Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde für den Streitzeitraum zu viel Lohnsteuer angemeldet und abgeführt.
- 2** Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung auch für den Streitzeitraum traf der Prüfer verschiedene Feststellungen im Hinblick auf Verpflegungsmehraufwendungen, die mehreren Arbeitnehmern zu Unrecht als Reisekosten steuerfrei erstattet worden waren. Der Prüfer war deshalb der Auffassung, dass bestimmte Beträge nachzuersteuern seien.
- 3** Das FA folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ in Bezug auf die steuerfrei an zwei Arbeitnehmer ausgezahlten Reisekostenerstattungen einen Haftungsbescheid mit Leistungsgebot vom 31.10.2012. In diesem Sammelbescheid hob es zugleich den Vorbehalt der Nachprüfung für die Lohnsteuer-Anmeldungen des Prüfungszeitraums auf.
- 4** Ebenfalls unter dem 31.10.2012 erließ das FA einen Haftungsbescheid ohne Leistungsgebot wegen der Reisekostenerstattungen an sieben weitere Arbeitnehmer, die vorrangig in Anspruch genommen wurden.
- 5** Der Kläger legte gegen den Haftungsbescheid mit Leistungsgebot mit Schreiben vom 22.11.2012 und gegen den Haftungsbescheid ohne Leistungsgebot mit Schreiben vom 05.12.2012 Einspruch ein und begründete die Einsprüche.
- 6** Das FA half dem Einspruch gegen den Haftungsbescheid mit Leistungsgebot durch Änderungsbescheid vom 07.08.2013 teilweise ab. Im Übrigen wies es diesen Einspruch als unbegründet zurück.

- 7** Nachdem der Kläger die aus anderen Gründen zu viel erfolgte Anmeldung und Abführung der Lohnsteuerbeträge und Nebenabgaben für den Streitzeitraum bemerkt hatte, beantragte er mit Schreiben vom ... die Änderung der entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldungen. Mit Schreiben vom ... erweiterte er seinen Einspruch gegen den Haftungsbescheid ohne Leistungsgebot und begehrte auch im Rahmen dieses Einspruchsverfahrens die Korrektur der Lohnsteuer-Anmeldungen für den Streitzeitraum wegen der zu viel angemeldeten und abgeführten Lohnsteuern und Nebenabgaben.
- 8** Mit Einspruchsentscheidung vom ... widerrief das FA den Haftungsbescheid ohne Leistungsgebot gemäß § 131 der Abgabenordnung (AO) und wies den Einspruch im Übrigen zurück. Die Änderung der Lohnsteuer-Anmeldungen sei wegen der eingetretenen Festsetzungs- und Zahlungsverjährung auch im Rahmen einer Erweiterung des Einspruchsverfahrens nicht mehr möglich.
- 9** Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen erhobene Klage ab. Die Lohnsteuer-Festsetzungen seien bestandskräftig geworden, da sie innerhalb der einmonatigen Einspruchsfrist nicht mit dem Einspruch angefochten worden seien. Die mit Schreiben vom 22.11.2012 und vom 05.12.2012 erhobenen Einsprüche des Klägers hätten sich allein gegen die Haftungsbescheide vom 31.10.2012 und nicht (auch) gegen den Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung gerichtet.
- 10** Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 11** Er beantragt,
- das Urteil des FG, die Einspruchsentscheidung vom ... sowie den Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung vom 31.10.2012 aufzuheben und die Anmeldungen der Lohnsteuer für den Streitzeitraum dahingehend abzuändern, dass die Summen der Lohnsteuern sowie der Solidaritätszuschläge und der Kirchensteuern um insgesamt ... € ... nach näherer Maßgabe der Anlage 1 der Revisionsbegründung herabgesetzt werden;
- hilfsweise,
- das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Sache mit der Maßgabe an das FG zurückzuverweisen, das Klageverfahren gemäß § 46 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bis zu einer Nachholung der Einspruchsentscheidung über den Einspruch gegen den Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung vom 31.10.2012 auszusetzen.
- 12** Das FA beantragt,
- die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision des Klägers ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend entschieden, dass eine Änderung der Lohnsteuer-Festsetzungen für den Streitzeitraum nicht in Betracht kommt.
- 14** 1. Die Lohnsteuer-Anmeldungen (§ 167 AO) für den Streitzeitraum standen gemäß § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Damit werden unmittelbar an die Steuererklärung die Rechtsfolgen einer Steuerfestsetzung geknüpft. Das Steueranmeldungs-Verfahren ist ein abgekürztes Festsetzungsverfahren. Die Steueranmeldung kann gemäß § 164 Abs. 2 AO geändert sowie durch Einspruch und Klage angefochten und dementsprechend ebenfalls geändert werden; nach § 164 Abs. 3 AO kann der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben werden (Senatsurteil vom 07.07.2004 - VI R 171/00, BFHE 206, 562, BStBl II 2004, 1087).
- 15** 2. Das FA hat im Anschluss an die Lohnsteuer-Außenprüfung den Vorbehalt der Nachprüfung hinsichtlich der Lohnsteuer-Anmeldungen für den Prüfungszeitraum und damit auch für den Streitzeitraum mit Bescheid vom 31.10.2012 aufgehoben. Die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts steht gemäß § 164 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 AO einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich.
- 16** 3. Der Kläger hat gegen diesen Bescheid keinen Einspruch eingelegt, wie das FG zu Recht entschieden hat.

- 17** a) Gemäß § 357 Abs. 3 Satz 1 AO soll bei der Einlegung des Rechtsbehelfs der Verwaltungsakt bezeichnet werden, gegen den der Einspruch gerichtet ist. Danach ist die Rechtswirksamkeit des eingelegten Rechtsbehelfs nicht von einer genauen Bezeichnung des angefochtenen Verwaltungsakts abhängig. Es ist jedoch erforderlich, dass sich die Zielrichtung des Begehrens aus der Rechtsbehelfsschrift in der Weise ergibt, dass sich der angefochtene Verwaltungsakt entweder aus dem Inhalt der Rechtsbehelfsschrift selbst ermitteln lässt oder dass Zweifel oder Unklarheiten hinsichtlich des Gewollten beseitigt werden können. Fehlt es an einer eindeutigen und zweifelsfreien Erklärung des Gewollten, ist der wirkliche Wille des Steuerpflichtigen durch Auslegung seiner Erklärungen zu ermitteln. Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige denjenigen Verwaltungsakt anfechten will, der angefochten werden muss, um zu dem erkennbar angestrebten Erfolg zu kommen (Grundsatz der meistbegünstigenden Auslegung, s. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29.10.2019 - IX R 4/19, BFHE 266, 126, BStBl II 2020, 368, Rz 12, m.w.N.). Dies gilt grundsätzlich auch für Erklärungen rechtskundiger Personen (BFH-Urteile vom 28.11.2001 - I R 93/00, BFH/NV 2002, 613; vom 11.02.2009 - X R 51/06, BFHE 226, 1, BStBl II 2009, 892, unter II.2.a aa; vom 19.08.2013 - X R 44/11, BFHE 243, 304, BStBl II 2014, 234, Rz 16, und vom 14.06.2016 - IX R 11/15, Rz 22; Senatsurteil vom 08.05.2008 - VI R 12/05, BFHE 222, 196, BStBl II 2009, 116, unter II.1.).
- 18** Sowohl außerprozessuale als auch prozessuale Rechtsbehelfe sind in entsprechender Anwendung des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs auszulegen. Danach ist nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften, sondern der wirkliche Wille zu erforschen. Dabei dürfen auch außerhalb der Erklärung liegende Umstände berücksichtigt werden. Die Auslegung darf jedoch nicht zur Annahme eines Erklärungsinhalts führen, für den sich in der Erklärung selbst keine Anhaltspunkte finden lassen. Eine derartige Korrektur der Erklärung kann auch mit dem Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung nicht gerechtfertigt werden (BFH-Urteile in BFHE 243, 304, BStBl II 2014, 234, Rz 19; vom 28.11.2018 - I R 61/16, Rz 24, und in BFHE 266, 126, BStBl II 2020, 368, Rz 13).
- 19** Die Auslegung des Einspruchs als vorprozessualer Rechtsbehelf ist Gegenstand der vom FG zu treffenden tatsächlichen Feststellungen, an die das Revisionsgericht grundsätzlich gebunden ist, soweit im Revisionsverfahren keine zulässigen und begründeten Revisionsrügen erhoben werden (§ 118 Abs. 2 FGO). Das Revisionsgericht kann die Auslegung nur daraufhin überprüfen, ob das FG die anerkannten Auslegungsregeln beachtet und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstoßen hat (BFH-Urteile in BFHE 222, 196, BStBl II 2009, 116, unter II.1., und vom 28.11.2018 - I R 61/16, Rz 22). Allerdings ist revisionsrechtlich in vollem Umfang nachprüfbar, ob der Einspruch überhaupt auslegungsbedürftig ist. Hieran fehlt es, wenn die Erklärung nach Wortlaut und Zweck einen eindeutigen Inhalt hat (BFH-Urteile in BFHE 222, 196, BStBl II 2009, 116, unter II.1., und in BFHE 266, 126, BStBl II 2020, 368, Rz 18).
- 20** b) Die vom FG vorgenommene Auslegung der Einspruchsschreiben des Klägers vom 22.11.2012 und vom 05.12.2012 hält nach diesen Maßstäben einer revisionsrechtlichen Nachprüfung stand.
- 21** Die Vorinstanz ist zutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger mit seinem Schreiben vom 22.11.2012 Einspruch nur gegen den Haftungsbescheid mit Leistungsgebot eingelegt hat, nicht aber auch gegen die mit diesem Bescheid verbundene Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung. Das FG hat sich insoweit zu Recht auf den Wortlaut des Einspruchsschreibens gestützt, in dem nur der Haftungsbescheid, nicht aber der Bescheid über die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts angesprochen ist. Das FG hat --jedenfalls hilfsweise-- auch die weiteren Umstände in den Blick genommen, die nach der Einlegung des Einspruchs zutage getreten sind. Es hat dabei ohne Rechtsfehler berücksichtigt, dass sich der Kläger auch mit der in dem weiteren Einspruchsschreiben vom 05.12.2012 enthaltenen Einspruchsbegründung zum Einspruch vom 22.11.2012 ausschließlich gegen seine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner gewandt hat, nicht aber (auch) gegen die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts.
- 22** Soweit der Kläger in seinem Schreiben vom 05.12.2012 neben der Einspruchsbegründung zu seinem Einspruch vom 22.11.2012 auch Einspruch gegen den "Leistungsbescheid ohne Leistungsgebot" eingelegt hat, hat das FG diesen Einspruch ohne Rechtsfehler als einen solchen gegen den "Haftungsbescheid" ohne Leistungsgebot ausgelegt. Es hat in der Wahl des Wortes "Leistungsbescheid" anstelle des Wortes "Haftungsbescheid" lediglich ein Schreibversehen erblickt und keinen Anhaltspunkt dafür gesehen, dass mit der Formulierung "Leistungsbescheid ohne Leistungsgebot" auch der Bescheid über die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts gemeint sei. Diese Auslegung des FG ist nicht nur möglich, sondern naheliegend und daher für den Senat revisionsrechtlich ebenfalls bindend.
- 23** Letztlich hat das FG auch untersucht, ob sich aufgrund der Schreiben des Klägers vom ... und vom ... ein anderes Auslegungsergebnis ergibt. Dies hat das FG im Hinblick auf den erheblichen Zeitablauf verneint und daraus ohne Rechtsfehler geschlossen, dass der Kläger den Willen zur Anfechtung des Bescheids über die Aufhebung des

Vorbehalts der Nachprüfung vom 31.10.2012 erst nach Ablauf der Einspruchsfrist gebildet hat. Dies ist unter den im Streitfall gegebenen Umständen ebenfalls naheliegend. Denn dem Kläger waren die Gründe, die seine Lohnsteuer-Anmeldungen für den Streitzeitraum als zu seinen Lasten rechtsfehlerhaft erscheinen und die Anfechtung daher geboten sein ließen, bis zum Ablauf der Einspruchsfrist noch nicht bekannt. Diese Kenntnis erlangte der Kläger vielmehr erst wesentlich später.

- 24** 4. Entgegen der Ansicht des Klägers ist mit der Anfechtung des Lohnsteuer-Haftungsbescheids nicht auch automatisch oder --wie der Kläger formuliert-- "umgekehrt inzident" die Anfechtung des Bescheids über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung verbunden.
- 25** a) Zwar hat das FA den Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung (und damit die Lohnsteuer-Festsetzung) mit dem Lohnsteuer-Haftungsbescheid mit Leistungsgebot in einem Sammelbescheid verbunden. Dies ändert jedoch nichts daran, dass beide --in dem Sammelbescheid nur der äußeren Form nach verbundene-- Verwaltungsakte ihre rechtliche Selbständigkeit behielten. Denn Steuern --wie die Lohnsteuer als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer (§ 38 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--)-- werden nach § 155 Abs. 1 Satz 1 AO durch Steuerbescheid festgesetzt; wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), kann gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 AO durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden (Senatsurteil vom 08.03.2022 - VI R 33/19, BFHE 275, 493, BStBl II 2023, 98, Rz 20).
- 26** Ausgehend hiervon gibt es keine Rechtsgrundlage für die Annahme, die Anfechtung des Haftungsbescheids umfasse automatisch bzw. "umgekehrt inzident" auch die Anfechtung des Bescheids über die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts. Die von der Revision geforderte ("umgekehrt inzidente") Anfechtung von Lohnsteuer-Anmeldungen bzw. eines Bescheids, durch den der Vorbehalt der Nachprüfung von Lohnsteuer-Anmeldungen aufgehoben wird, aufgrund der Anfechtung eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids kennen weder die AO noch das EStG.
- 27** b) Der Senat kann im Streitfall offenlassen, ob und ggf. in welchem Umfang er sich den ausführlichen Darlegungen des Klägers sowie des vorgelegten Rechtsgutachtens zum Verhältnis der Lohnsteuer-Haftung zur Lohnsteuer-Anmeldung und zu den weiteren Formen der Lohnsteuer-Festsetzung anschließen könnte.
- 28** Denn in verfahrensrechtlicher Hinsicht können die verschiedenen, vom Kläger so bezeichneten Verschränkungen zwischen Lohnsteuer-Haftung und Lohnsteuer-Festsetzung nicht darüber hinweghelfen, dass ein Lohnsteuer-Haftungsbescheid und ein Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung der Lohnsteuer-Anmeldungen unterschiedliche Verwaltungsakte sind, die jeweils mit dem Einspruch und der Klage angefochten werden können und damit auch angefochten werden müssen, um den Eintritt der (formellen) Bestandskraft des jeweiligen Bescheids zu verhindern (s.a. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 31.05.1989 - XII K 50/85, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1989, 598, zu einem Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid; Niedersächsisches FG, Urteil vom 31.05.2012 - 11 K 507/10, EFG 2012, 2015; v. Bornhaupt, Steuerliche Vierteljahresschrift 1991, 345, 355).
- 29** Etwaige Abhängigkeiten oder "Verschränkungen" materieller und verfahrensrechtlicher Regelungen, die unterschiedliche Verwaltungsakte betreffen, können ohne eine --im Streitfall nicht vorhandene-- gesetzliche Grundlage nicht dazu führen, das Erfordernis der Anfechtung des jeweiligen Verwaltungsakts zu suspendieren. Es trifft deshalb nicht zu, dass durch den Einspruch gegen einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid die Überprüfbarkeit der Lohnsteuer-Anmeldungen wieder eröffnet wird, wie der Kläger meint. Unabhängig von ihrem materiellen Regelungsgehalt sind Haftungsbescheid und Lohnsteuer-Anmeldung bzw. Aufhebungsbescheid unterschiedliche Verwaltungsakte, die --wie dargelegt-- jeweils in (formeller) Bestandskraft erwachsen, sofern sie nicht durch Einspruch und Klage angefochten werden.
- 30** c) Dementsprechend ist auch der erkennende Senat in ständiger Rechtsprechung wie selbstverständlich --ohne dies ausdrücklich zu betonen-- davon ausgegangen, dass mit der Anfechtung eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids nicht automatisch oder --wie der Kläger formuliert-- "umgekehrt inzident" auch die entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldungen angefochten werden. Vielmehr hat der Senat in ständiger Rechtsprechung den Streitgegenstand im Falle der Anfechtung eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids auf diesen Bescheid beschränkt und nicht auch über die Lohnsteuer-Anmeldungen der Anmeldezeiträume entschieden, in denen der Haftungstatbestand verwirklicht wurde.
- 31** Die Lohnsteuer-Haftungsschuld des Arbeitgebers, die durch Erlass eines Haftungsbescheids nach § 42d EStG i.V.m. § 191 AO festgesetzt wird, und die Lohnsteuer-Abführungs- bzw. Entrichtungsschuld des Arbeitgebers, die durch die

Lohnsteuer-Anmeldung (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 167 AO) oder durch von der Finanzbehörde erlassene Steuerbescheide (§ 155 AO) --auch in der Form eines Bescheids über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung (§ 168, § 164 Abs. 3 AO)-- verwirklicht wird, sind voneinander zu unterscheiden und stehen nicht in einem Konkurrenzverhältnis (Senatsurteil in BFHE 206, 562, BStBl II 2004, 1087, unter II.2.c). Die unterschiedlichen Regelungsbereiche eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids (Festsetzung einer Haftungsschuld) und einer Lohnsteuer-Anmeldung oder eines an deren Stelle erlassenen Steuerbescheids (Festsetzung der Lohnsteuer-Entrichtungsschuld) stehen der Annahme einer "umgekehrt inzidenten" Anfechtung des Steuerbescheids im Falle der Anfechtung des Haftungsbescheids entgegen.

- 32** d) Aus den vom Kläger angeführten Senatsurteilen vom 15.05.1992 - VI R 106/88 (BFHE 168, 532, BStBl II 1993, 840) und vom 17.02.1995 - VI R 52/94 (BFHE 177, 253, BStBl II 1995, 555) folgt für den Streitfall nichts Abweichendes. Der Senat hat dort entschieden, dass dem späteren Erlass eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 Satz 1 AO entgegensteht, wenn das FA aufgrund einer Lohnsteuer-Außenprüfung den Vorbehalt der Nachprüfung bei den in den Lohnsteuer-Anmeldungen des Prüfungszeitraums liegenden Steuerfestsetzungen aufhebt, da der Lohnsteuer-Haftungsbescheid inzidenter die in den Lohnsteuer-Anmeldungen liegenden Steuerbescheide in der Gestalt des Aufhebungsbescheids ändere (zum Lohnsteuer-Pauschalierungsbescheid ebenso z.B. Senatsurteil vom 15.05.1992 - VI R 183/88, BFHE 168, 505, BStBl II 1993, 829).
- 33** Die vorgenannten Entscheidungen betreffen damit die Anwendbarkeit der Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO, nicht aber die Frage, ob ein Haftungsanspruch einem Steueranspruch gleichzusetzen ist (s. Senatsbeschluss vom 23.08.2012 - VI B 53/12, Rz 6). Erst recht betreffen sie nicht die im Streitfall zu entscheidende Frage nach der Reichweite eines Einspruchs gegen einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid und dessen Erstreckung auf die Lohnsteuer-Anmeldungen.
- 34** Der erkennende Senat kann deshalb dahinstehen lassen, ob er an der Annahme einer inzidenten Änderung einer Lohnsteuer-Anmeldung durch einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid festhalten könnte. Denn für eine solche inzidente Änderung dürfte es an einer hinreichenden Rechtsgrundlage fehlen. Die vom Senat weiterhin als zutreffend erachteten Ergebnisse der vorgenannten Entscheidungen ließen sich vielmehr auch durch sachgerechte Auslegung der Änderungssperre in § 173 Abs. 2 AO erzielen.
- 35** Der Senat ist zudem bereits in den vorgenannten Urteilen erkennbar davon ausgegangen, dass Haftungsbescheid, Lohnsteuer-Anmeldung und Aufhebungsbescheid unterschiedliche Verwaltungsakte bleiben, die damit ungeachtet der dort (noch) angenommenen Inzident-Änderung ihre verfahrensrechtliche Selbständigkeit nicht verlieren und die folglich selbständig anfechtbar sind. Der Senat hat auch in jenen Urteilen in der Anfechtung des Lohnsteuer-Haftungsbescheids gerade keine ("umgekehrt inzidente") Anfechtung der Lohnsteuer-Anmeldung bzw. des Bescheids über die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts erblickt.
- 36** Für den Streitfall ist es ferner nicht von Bedeutung, dass der Senat in ständiger Rechtsprechung Haftungsbescheide grundsätzlich als sachverhaltsbezogene Verwaltungsakte beurteilt (s. z.B. Senatsurteil vom 11.12.2008 - VI R 20/05, BFH/NV 2009, 904), während er Lohnsteuer-Anmeldungen als zeitraumbezogene Steuerbescheide ansieht, deren Regelungsinhalt die Entrichtungsschuld des Arbeitgebers für den Anmeldezeitraum ist (s. z.B. Senatsurteil vom 07.02.2008 - VI R 83/04, BFHE 220, 220, BStBl II 2009, 703). Denn der Sachverhalts- oder Zeitraumbezug der verschiedenen Verwaltungsakte ist für die hier zu beurteilende verfahrensrechtliche Frage, ob durch den Einspruch gegen einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid inzident auch Einspruch gegen die Lohnsteuer-Anmeldung bzw. den Bescheid über die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts eingelegt wird, nicht entscheidungserheblich.
- 37** e) In dem vom Kläger angeführten Senatsurteil vom 31.08.1990 - VI R 78/86 (BFHE 161, 539, BStBl II 1991, 537) hatte der Senat nur zu untersuchen, welche Wirkung eine Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO im Rahmen des § 173 Abs. 2 Satz 2 AO entfaltet. Für den vorliegenden Fall lässt sich aus jener Entscheidung daher ebenfalls nichts Entscheidungserhebliches ableiten.
- 38** 5. Eine andere Beurteilung des Streitfalles ergibt sich schließlich nicht aus dem auch im Steuerrecht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben. Dessen Voraussetzungen liegen nicht vor.
- 39** Selbst wenn der Kläger die rechtliche Bedeutung der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung in dem Sammelbescheid vom 31.10.2012 nicht vollständig überblickt haben und rechtsirrig davon ausgegangen sein sollte, die Einlegung des Einspruchs gegen diesen Bescheid sei nicht erforderlich bzw. der Einspruch gegen diesen Bescheid sei ("umgekehrt inzident") bereits durch den Einspruch gegen den Haftungsbescheid erhoben worden, so

beruhte dies jedenfalls nicht auf einem Verhalten des FA. Zu einem über die Rechtsbehelfsbelehrung hinausgehenden Hinweis auf das Erfordernis einer Anfechtung des Bescheids über die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts oder zu einer Belehrung über die Bedeutung dieses Bescheids und seiner verfahrensrechtlichen Selbständigkeit in Bezug auf den Haftungsbescheid war das FA im Streitfall gegenüber dem Kläger auch nach Treu und Glauben zur Wahrung eines effektiven Rechtsschutzes selbst unter Berücksichtigung der vom Kläger dargestellten lohnsteuerlichen "Verschränkungen" und "Unklarheiten" nicht verpflichtet.

- 40** 6. Da der Kläger den Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung innerhalb der Einspruchsfrist nicht angefochten hat, ist er mit Ablauf der Einspruchsfrist in Bestandskraft erwachsen. Die mit Schreiben vom ... beantragte Änderung der Lohnsteuer-Anmeldungen für den Streitzeitraum kommt nach Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts gemäß § 164 Abs. 2 Satz 1 AO nicht mehr in Betracht. Die Voraussetzungen einer anderen Änderungsnorm sind im Streitfall ebenfalls nicht gegeben. Soweit das vorgenannte Schreiben oder das weitere Schreiben des Klägers vom ... (auch) als Einspruch gegen den Aufhebungsbescheid vom 31.10.2012 auszulegen sein sollten, wäre der Einspruch jedenfalls verfristet. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand scheidet bereits nach § 110 Abs. 3 AO aus.
- 41** 7. Der Hilfsantrag des Klägers hat ebenfalls keinen Erfolg. Denn das FA hat jedenfalls mit der Einspruchsentscheidung vom ... bereits über den Einspruch des Klägers gegen den Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung vom 31.10.2012 entschieden und darauf erkannt, dass der Kläger innerhalb der Einspruchsfrist gegen diesen Bescheid keinen Einspruch eingelegt habe und die nach Ablauf der Einspruchsfrist erklärte Erweiterung des Einspruchs gegen den Haftungsbescheid ohne Leistungsgebot auf den Bescheid über die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts nicht zu einer Änderung der Lohnsteuer-Festsetzungen für den Streitzeitraum führen könne.
- 42** 8. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de