FG Nürnberg, Urteil v. 24.01.2024 – 3 K 1158/22

Titel:

Abgewiesene Klage im Streit um Haftungsbescheid für Lohnsteuer

Normenketten:

EStG § 41a Abs. 1, § 42d Abs. 1

FGO § 79 b Abs. 3, § 100 Abs. 1 S. 1

Schlagworte:

Solidaritätszuschlag, Arbeitsleistung, Auswahlermessen, Bundesfinanzhof, Ermessensreduzierung auf Null, Haftungsbescheid, Schwarzlohnzahlung

Fundstelle:

BeckRS 2024, 7161

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1
Streitig ist, ob das Finanzamt berechtigt war, den Kläger mit Haftungsbescheid über Lohnsteuer und sonstige Lohnsteuerabzugsbeträge für die Zeit von Januar 2015 bis Juni 2019 in Anspruch zu nehmen.

2
Der Kläger war in den Streitjahren mit seinem Einzelunternehmen im Baugewerbe als Arbeitgeber erfasst und in den strittigen Zeiträumen zur Abgabe von Lohnsteuervoranmeldungen verpflichtet. Der Kläger beschäftigte im Klagezeitraum vier Arbeitnehmer.

3
Auf Anregung der Deutschen Rentenversicherung (DRV) führten das Hauptzollamt Stadt 1 (HZA) und die Steuerfahndungsstelle des Finanzamts Stadt 2 im Anschluss an eine Betriebsprüfung Ermittlungsmaßnahmen im Betrieb des Klägers durch und schlossen diese mit Bericht der Zollbehörde vom 26.05.2020 und Strafrechtlichen Ermittlungsbericht der Steuerfahndungsstelle vom 07.08.2020, auf die wegen der Einzelheiten verwiesen wird, ab.

4
Steuerfahndungsstelle und Hauptzollamt vertraten die Auffassung, dass der Kläger in seinem Einzelunternehmen Arbeitnehmer schwarz beschäftigt habe. Er habe eigene Arbeitnehmer und fremde Arbeitnehmer unter fingierter Einschaltung von Serviceunternehmen ohne Führung von Lohnkonten und -aufzeichnungen bar entlohnt. So sei der Anteil an Aufwendungen für Fremdleistungen eklatant hoch gewesen – während die Lohnquote bei steigenden Umsätzen einen unrealistisch geringen Anteil in der Buchführung eingenommen hätte. Es habe sich herausgestellt, dass es sich bei den Firmen, von denen dem Kläger die Fremdleistungen in Rechnung gestellt worden waren, um Scheinfirmen gehandelt habe und den dort „pauschal“ bezeichneten Tätigkeiten keine tatsächlichen Leistungen zugrunde gelegen hätten. Bei den Vertretern der Firmen habe es sich um Strohmänner gehandelt.

5
Im Laufe der beim Kläger und den Verantwortlichen der Firmen für die Fremdleistungen durchgeführten Ermittlungsverfahren habe sich nach Durchsuchungsmaßnahmen, Vernehmungen und der Prüfung von Beweismitteln der Verdacht erhärtet, dass es sich um Abdeckrechnungen zur Verschleierung von Schwarzlohnzahlungen gehandelt habe und die Entgelte (zumeist Barzahlungen) nach dem Cash-Back Prinzip wieder beim Kläger gelandet seien. Daher liege eine Hinterziehung von Lohnsteuer vor.

6

Dies werde durch folgende Umstände belegt:

7
Der Kläger habe für die bei ihm beschäftigten Arbeitnehmer (A, B, C, D) nur geringe Löhne und geringe Arbeitsstunden angemeldet. Die Arbeitnehmer hätten in den Jahren 2015 bis 2019 monatlich nur zwischen 359,48 € und 606,72 € verdient und andererseits keine Leistungen nach dem Sozialgesetzbuch (SGB) bezogen. So habe die Lohnquote des Einzelunternehmens des Klägers in den Jahren 2016 ff. bei steigenden Umsätzen weniger als 10% betragen. Der Kläger sei selbst als gewerbliche Kraft für das Einzelunternehmen tätig gewesen und hätte laut seinen Auftraggebern einen Stundensatz von 35,00 € pro Stunde verlangt (S. X Bericht HZA STADT 1). Die verbuchten und erklärten Löhne (stets unter 20.000 €) müssten laut Zollamt bei einer 40-Stunden Woche unter Berücksichtigung eines entsprechenden Unternehmerlohns (Jahresgehalt 72.240 €) und einer üblichen Lohnquote im Baugewerbe in Höhe von 66% viel höher sein.

8
Die Arbeitnehmer seien als geringfügig Beschäftigte angestellt, vermeintlich entsprechend gering entlohnt und gleichzeitig als Bauhelfer ausgewiesen worden. Die Untersuchung der Verhältnisse der Arbeitnehmer habe ergeben, dass diese keine weiteren Einkünfte oder Leistungen nach dem SGB II oder III bezogen hätten – jedoch die geringen vom Kläger geleisteten Lohnzahlungen nicht für deren Lebensverhältnisse (Mietwohnungen im Raum Stadt 3, Unterstützung Angehöriger) hätten ausreichen können. Es bestehe daher der Verdacht, dass die Arbeitnehmer in Vollzeit gearbeitet und die Differenz als Schwarzlohn erhalten haben.

9
Die Vernehmung eines der Hauptauftraggeber (Unternehmen Y), mit dem seit 2014 eine Rahmenvereinbarung mit dem Einzelunternehmen des Klägers für Bauarbeiten für Bauvorhaben in Deutschland, Ausland 1 und Ausland 2 bestanden habe, hätte ergeben, dass eine Ausführung der Arbeiten durch fremde Subunternehmer nicht bekannt sei und eine Zustimmung für eine solche Gestaltung nie erteilt worden sei. Der Kläger sei vielmehr stets selbst vor Ort gewesen.

10
Die an die Berufsgenossenschaft der Bauwirtschaft gemeldeten geringen Arbeitsstundenzahlen stünden nicht im Einklang mit den realistisch anzunehmenden Arbeitsstunden für die Projekte und dem Umstand, dass die Baustellen im ganzen Bundesgebiet verteilt waren (Anfahrt teils 4 Stunden bei Arbeitszeit 4 Stunden laut Meldung). Aufzeichnungen des Auftraggebers würden hingegen den Einsatz von 5 Arbeitern à 12 Stunden ausweisen. Da eine Leistungserbringung durch die Servicefirmen nachweislich nicht erfolgt sei, sei anzunehmen, dass die Arbeiten durch die eigenen Arbeitnehmer selbst in Vollzeit unter Zahlung von Schwarzlöhnen durchgeführt worden waren. Der Kläger hätte folglich für selbst geleistete Arbeiten entsprechende Rechnungen angefordert. Der Abgleich der Stundenzahlen mit gesicherten Aufzeichnungen hätte eine beträchtliche Stundenunterdeckung ergeben.

11
Da der Kläger seiner Verpflichtung zur Angabe einer inhaltlich zutreffenden Steuererklärung nicht nachgekommen sei und die Lohnsteuer auf die tatsächlich gezahlten Löhne entsprechend pflichtwidrig nicht an das Finanzamt bezahlt habe (§ 41a Abs. 1 EStG), sei nach dem strafrechtlichen Ermittlungsbericht der Steuerfahndungsstelle vom 07.08.2020 Lohnsteuer nachzuerheben.

12
Da Aufzeichnungen über gezahlte Schwarzlohnanteile der bei den Servicefirmen gemeldeten und der eigenen Arbeitnehmer nicht vorlägen, könne eine Einzellohnschadens- und Einzellohnverkürzungsberechnung mangels Personenmerkmalen wie Familienstand, Steuerklasse, Zahl der Kinder, geleistete Arbeitsstunden oder Höhe des Stundenlohnes nicht erstellt werden. Eine arbeitnehmerbezogene Berechnung habe nicht durchgeführt werden können, weil hierzu entsprechende Unterlagen im Rahmen der Durchsuchungsmaßnahmen nicht aufgefunden worden seien. Daher erfolge die Berechnung anhand der ermittelten Lohnsummen (66,66% der Nettorechnungssummen). Die durch die vermeintlich eingesetzten Servicefirmen abgerechneten Umsätze (Nettobeträge) seien als Berechnungsgrundlage herangezogen worden. Die Höhe der Lohnsteuer sei mit 14% aus der so ermittelten Lohnsumme zuzüglich 5,5% Solidaritätszuschlag angesetzt.

13
Auf die Berechnungen im Bericht der Steuerfahndung vom 07.08.2020 wird verwiesen.

14
Das Finanzamt nahm den Kläger mit Haftungsbescheid über die Lohnsteuer und Lohnsteuerabzugsbeträge vom 04.11.2020 für die Zeiträume von Januar 2015 bis Juni 2019 in Anspruch und setzte Haftungsbeträge für Lohnsteuer i.H.v. 88.493,69 € und einen Solidaritätszuschlag i.H.v. 4.867,15 € fest.

15
Zur Begründung wurde u.a. auf § 42d Abs. 1 EStG und den Ermittlungsbericht der Steuerfahndung Stadt 2 verwiesen.

16
Für den Kläger legte der frühere Verfahrensbevollmächtigte Einspruch ein.

17
Zur Begründung wurde vorgetragen, dass die Feststellungen nur auf Vermutungen und Verdachtsmomenten beruhten. Damit sei auch kein Verstoß gegen Aufzeichnungspflichten nachgewiesen. Die Observationen und die Aussagen der im Rahmen des Ermittlungsverfahrens vernommenen Zeugen würden die Feststellungen nicht tragen.

18
Im Rahmen eines vor dem Amtsgericht Stadt 2 geführten Steuerstrafverfahrens (751 Js 13095/18; Lohnsteuerhinterziehung und Hinterziehung von Ertragssteuern) reichte der Kläger letztlich eine Einlassung vom 26.08.2021 ein. Darin gab er im Wesentlichen an, er habe von den in der Anklage angeführten Subunternehmern Rechnungen gekauft. Diesen seien keine Leistungen gegenüber gestanden. Das Geld habe er benutzt, um finanziell auf die Füße zu kommen und für sich ausgegeben. Er habe die Subunternehmer nicht gekannt. Für 30% der Arbeiten seien Subunternehmer tatsächlich tätig geworden. Er habe jedoch keine Schwarzlöhne an seine Mitarbeiter gezahlt.

19
Im Rahmen einer Besprechung mit dem Verteidiger des Klägers lies die Staatsanwaltschaft mitteilen, dass sie trotz dem Vorbringen keine Zweifel an der Zahlung von Schwarzlohnzahlungen habe. Es werde jedoch eine Änderung bei der Berechnung der Schadenssumme angeboten (Erhöhung des Unternehmerlohns auf 60 € statt 35 € pro Stunde).

20
Das Amtsgericht Stadt 2 verurteilte den Kläger mit Urteil vom 01.09.2022 wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von 1 Jahr und 4 Monaten und einer gesonderten Gesamtgeldstrafe von 90 Tagessätzen zu 50 €.

21
Die Vollstreckung der Freiheitsstrafe wurde zur Bewährung ausgesetzt.

22
Die Steuerfahndung des Finanzamts Stadt 2 erließ den Bericht vom 07.12.2021 auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird.

23
Hierbei setzte das Finanzamt unter Ziffer 1.5. auch weitere Ausgaben für eigenes Personal und unter Ziffer 4 geänderte Lohnsteuerhaftungsbeträge an.

24
Mit geändertem Haftungsbescheid über Lohnsteuer und Lohnsteuerabzugsbeträge vom 01.02.2022 für die Zeit von Januar 2015 bis Juni 2019 setzte das Finanzamt die Lohnsteuer mit 45.292,24 € und den Solidaritätszuschlag mit 2.491,06 € fest.

25
Wegen der Prüfungsfeststellungen wurde auf den Prüfungsbericht vom 07.12.2021 hingewiesen.

26

Weiter wurde ausgeführt: „Sie haften für die festgesetzten Beträge, weil Sie Lohnsteuer in unzutreffender Höhe einbehalten und abgeführt haben. Sie werden als Haftender an Stelle des Arbeitnehmers in Anspruch genommen, weil ein Haftungsausschluss nicht vorliegt. Ihre Inanspruchnahme ist nicht unbillig. Es liegt kein entschuldbarer Rechtsirrtum vor. Die Beträge können vom Arbeitnehmer nicht nachgefordert werden."

27
Den weiter gehenden Einspruch wies das Finanzamt mit Einspruchsentscheidung vom 26.09.2022 als unbegründet zurück.

28
Zur Begründung führte das Amt aus, dass im Verlauf der Hauptverhandlung vor dem Amtsgericht Stadt 2 der Kläger eingeräumt habe, dass er den eigenen Arbeitnehmern zwar keine Schwarzlöhne gezahlt habe, von Serviceunternehmen aber Rechnungen, denen keine Leistungen gegenüber gestanden hatten, gekauft habe und Arbeitnehmer dieser Unternehmen im geringeren Umfang als zuvor angenommen Schwarzlohnzahlungen von ihm erhalten hätten. Aufgrund dieses Eingeständnisses seien die Ermittlungsergebnisse basierend auf den Angaben des Klägers durch die Steuerfahndung überprüft und überarbeitet worden.

29
Der frühere Prozessbevollmächtigte erhob für den Kläger Klage.

30
Zur Begründung trug er vor, dass der Kläger, vertreten durch den Unterzeichner, nicht eingestanden habe, dass Schwarzlöhne gezahlt worden seien. Der zuständige Staatsanwalt sei zwar weiterhin der Ansicht, dass der Kläger Schwarzlöhne gezahlt habe und habe deshalb in verfahrensrechtlicher Hinsicht eine Neuberechnung vornehmen lassen. Letztlich habe sich dieser Verdacht im Rahmen der Hauptverhandlung jedoch nicht bestätigt. Eine Absprache über den Sachverhalt „Schwarzlohnzahlungen" habe es nicht gegeben.

31
Der Kläger habe im Strafverfahren sich dahingehend eingelassen, dass er die Gelder zum Vortäuschen von Betriebsausgaben verwendet habe. Im Strafverfahren seien seine Mitarbeiter als Zeugen vernommen worden. Die Mitarbeiter hätten bestätigt, keine Schwarzlöhne erhalten zu haben.

32
Da der Kläger keine unversteuerten Lohnzahlungen geleistet habe, sei der Haftungsbescheid aufzuheben und die Klage begründet.

33
Der frühere Prozessbevollmächtigte hat mit Klageerhebung die Aufhebung des Lohnsteuerhaftungsbescheides vom 04.11.2020 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 01.02.2022 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.09.2022 beantragt.

34
Das Finanzamt beantragt Klageabweisung.

35
Zur Begründung wird ausgeführt, dass die steuerlichen Konsequenzen von der Entscheidung über das Absehen von der Strafverfolgung unberührt blieben. Es sei weiterhin von Schwarzlohnzahlungen auszugehen. Dies sei dem Klägervertreter auch im Rahmen des Steuerstrafverfahrens vor dem Amtsgericht Stadt 2 deutlich gemacht worden. Es sei unglaubwürdig, dass alle Arbeitnehmer mit ihren Lebensverhältnissen (Familien, Mietwohnungen) – im Hinblick auf den Umstand, dass die Meisten keinerlei anderweitige Arbeitsverhältnisse hatten und überhaupt keine weiteren Einkünfte oder Leistungen bezogen haben – dennoch von der vermeintlichen geringfügigen Beschäftigung hätten leben können.

36
Der Kläger habe zwar in seiner Einlassung ausgesagt, dass seine Arbeitnehmer überaus leistungsfähig seien und die Arbeiten deshalb besonders zügig erledigen könnten. Entsprechend seien die übrigen Aufenthaltszeiten an den Arbeitsstätten, die sich über das ganze Bundesgebiet erstreckt hätten und für die teils 4-stündige Anreisen notwendig waren, als Freizeit verbracht worden.

37
Für das Amt sei es jedoch unglaubwürdig, dass derart hart arbeitendes Personal für eine so geringfügige Entlohnung besonders schnell arbeite, während sie einen besonders hohen zeitlichen Anreiseaufwand und die beruflich veranlasste Abwesenheit vom Wohnort zusätzlich in Kauf nehmen müssten. Die Aussagen wiesen Widersprüchlichkeiten auf. Es sei zu erwarten, dass durchschnittlich arbeitende Arbeitnehmer zumindest durchschnittlich besoldete Stellen antreten würden (vgl. Raum Stadt 3, hohes Lohnniveau, viele Auftraggeber im Hochpreissegment).

38
Hinsichtlich der tatsächlichen Arbeitszeit sei auch auf die Ergebnisse einer Observation am 18.06.2019 hinzuweisen. An diesem Tag sei der Kläger mit zwei weiteren Arbeitern vor Ort und über einen Zeitraum von 7:45 bis 17.50 Uhr tätig gewesen. Es sei im Nachgang dennoch wieder eine Rechnung durch die Scheinfirma „Z-GmbH“, die bereits als Scheinfirma klassifiziert worden sei, für die Arbeiten gestellt worden.

39
Die Würdigung der Beweismittel, der Beobachtungen im Rahmen der Observation und die Gesamtumstände sowie die unrealistische Argumentation des Klägers könne zu keiner anderen Annahme führen, als dass in Vollzeit gearbeitet worden und eine Entlohnung durch Schwarzlohnzahlungen erfolgt sei.

40
Das Gericht hat den Kläger mit Verfügung vom 29.08.2023 aufgefordert, bis zum 05.10.2023 den Gegenstand des Klagebegehrens (Angabe, was Sie mit der Klage begehren) zu bezeichnen. Weiter wurde ihm aufgegeben, bis zum 05.10.2023 die Tatsachen anzugeben, durch deren Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung im Verwaltungsverfahren er sich beschwert fühlt und darzulegen, wie mit den angegebenen Arbeitnehmern des Einzelunternehmens im angegebenen Stundenumfang die Leistungen erbracht wurden.

41
Der Kläger wurde darauf hingewiesen, dass diese Fristsetzung zur Folge hat, dass das Gericht Erklärungen und Beweismittel, die erst nach Ablauf der gesetzten Frist vorgebracht werden, zurückweisen und ohne weitere Ermittlungen entscheiden kann, wenn ihre Zulassung nach der freien Überzeugung des Gerichts die Erledigung des Rechtsstreits verzögern würde und der Beteiligte die Verspätung nicht genügend entschuldigt (§ 79 b Abs. 3 FGO).

42
Der Kläger hat hierauf bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung nicht reagiert.

43
Das Gericht hat mit Beschluss vom 19.10.2023 den Rechtsstreit dem Vorsitzenden Richter am Finanzgericht E als Einzelrichter übertragen (§ 6 FGO).

44
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten mit Anlagen sowie auf die dem Gericht vorgelegte Lohnsteuerakte und Rechtsbehelfsakte verwiesen.

Entscheidungsgründe

45
Die Klage hat keinen Erfolg.

46
Der Haftungsbescheid vom 04.11.2020 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 01.02.2022 und der Einspruchsentscheidung vom 26.09.2022 ist nicht rechtswidrig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

47
Gemäß § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat. Einzubehalten und abzuführen hat der Arbeitgeber die auf den Lohnzahlungszeitraum entfallende Lohnsteuer (§ 39b Abs. 2 S. 11 und § 41a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Weiter haftet der Arbeitgeber nach § 42d Abs. 1 Nr. 3 EStG für Einkommensteuer (Lohnsteuer), die aufgrund fehlerhafter Angaben im Lohnkonto oder in der Lohnsteuerbescheinigung verkürzt wird.

48
Nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet.

49
1. Das Gericht war nicht gehindert, zu verhandeln und über die Klage zu entscheiden, obwohl der Kläger unentschuldigt nicht zum Verhandlungstermin erschienen ist. In der Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 24.01.2024, die am 23.12.2023 mittels Zustellungsurkunde zugestellt wurde, wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass im Falle des Fernbleibens eines Beteiligten auch ohne diesen verhandelt und entschieden werden könne (§ 91 Abs. 2 FGO).

50
2. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners zweigliedrig. Das Finanzamt hat zunächst zu prüfen, ob in der Person oder den Personen, die es zu Haftung heranziehen will, die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftungsvorschrift erfüllt sind. Insoweit ist die Entscheidung keine Ermessensentscheidung i.S. der §§ 5 AO, 102 FGO, sondern eine vom FG in vollem Umfang zu überprüfende rechtlich gebundene Entscheidung. Dabei schließt sich die treffende Ermessensentscheidung des Finanzamtes an, ob und wen es nach § 191 Abs. 1 AO als Haftungsschuldner in Anspruch nehmen will (BFH-Urteil vom 20.09.2016 X R 36/15, BFH/NV 2017, 593 Rn. 12). Bei der Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Ermessensausübung auf der sog. zweiten Stufe kommt es auf die tatsächliche und rechtliche Situation im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung – dies ist in der Regel der Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung – an (Schmidt/Krüger, EStG 42. Auflage, § 42 d Tz. 16). Diese auf der zweiten Stufe zu treffende Entscheidung ist gerichtlich nur im Rahmen des § 102 Satz 1 FGO auf Ermessensfehler überprüfbar (vgl. BFH-Urteil vom 20.09.2016 X R 36/15, BFH/NV 2017, 593 m. w. N.).

51
3. Gemäß § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat. Einzubehalten und abzuführen hat der Arbeitgeber die auf den Lohnzahlungszeitraum entfallende Lohnsteuer (§ 39b Abs. 2 S. 11 und § 41a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Arbeitgeber im Sinne des Lohnsteuerrechts ist grundsätzlich derjenige, dem der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung schuldet, unter dessen Leitung er tätig wird oder dessen Weisung er zu befolgen hat (Umkehrschluss aus § 1 Abs. 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung). Dies ist regelmäßig der Vertragspartner des Arbeitnehmers aus dem Dienstvertrag (zivilrechtlicher Arbeitgeber; BFH-Urteil vom 04.11.2021 VI R 22/19, BStBl. II 2022, 562). Lohn ist grundsätzlich nur zu berücksichtigen, soweit er tatsächlich im Sinne des § 11 Abs. 1 S. 1 EStG zugeflossen ist.

52
4. Schuldner der Lohnsteuer ist der Arbeitnehmer (§ 38 Abs. 2 Satz 1 EStG). Soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht, sind der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer Gesamtschuldner (§ 42d Abs. 3 Satz 1 EStG). Das Betriebsstättenfinanzamt kann die Steuerschuld oder die Haftungsschuld nach pflichtgemäßem Ermessen gegenüber jedem Gesamtschuldner geltend machen (§ 42d Abs. 3 Satz 2 EStG). Soweit mithin Arbeitgeber und Arbeitnehmer als Gesamtschuldner für die Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers als einer Vorauszahlungssteuer für die Einkommensteuer einstehen müssen, steht dem Betriebsstättenfinanzamt nach § 42d Abs. 3 Satz 2 EStG ein Auswahl- und Entschließungsermessen zu (vgl. Eisgruber in: Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 42d EStG Rn. 27 m.w.N.). Dabei betrifft das Entschließungsermessen die Frage, ob nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer geltend gemacht werden soll. Im Rahmen des Auswahlermessens ist zu entscheiden, wer von mehreren Personen, die nebeneinander die selbe Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis, hier: die Lohnsteuer, schulden oder für sie haften (Gesamtschuldner, § 44 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 und 2 AO) in Anspruch genommen wird (Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 16.12.2021 8 K 623/21, Rn. 39, juris).

53
Ein Auswahlermessen ist daher nur zwischen dem Arbeitgeber als Haftungsschuldner für die Lohnsteuer nach § 42d Abs. 1 EStG und dem Arbeitnehmer als Steuerschuldner der Lohnsteuer nach § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG auszuüben.

54

5. Im Streitfall ist der Haftungstatbestand erfüllt, da der Kläger für die für ihn tätigen Arbeitnehmer gemäß §§ 41, 41a EStG die Lohnsteuer anzumelden und abzuführen hat.

55
a) Der Haftungsgrund und die Höhe des Haftungsbetrages ergeben sich aus dem geänderten Haftungsbescheid vom 01.02.2022 und der Einspruchsentscheidung vom 26.09.2022 sowie aus dem Prüfungsbericht der Steuerfahndung vom 07.12.2021, auf den im Bescheid verwiesen wird. Das Finanzamt ging davon aus, dass der Kläger seine Arbeitnehmer, für die im Klagezeitraum Löhne nur im geringfügigen Umfang (359 € bis 606 € monatlich) angemeldet waren, in weit umfangreicherem Umfang beschäftigt und sie hierfür ohne Lohnerfassung zusätzlich bar entlohnt hat. Die an die Berufsgenossenschaft der Bauwirtschaft gemeldeten geringen Arbeitsstundenzahlen stünden nicht im Einklang mit den realistisch anzunehmenden Arbeitsstunden für die Projekte und dem Umstand, dass die Baustellen im ganzen Bundesgebiet verteilt waren (Anfahrt teils 4 Stunden bei Arbeitszeit 4 Stunden laut Meldung). Aufzeichnungen des Auftraggebers würden hingegen den Einsatz von 5 Arbeitern à 12 Stunden ausweisen. Da eine Leistungserbringung durch die Servicefirmen nachweislich nicht erfolgt sei, sei anzunehmen, dass die Arbeiten durch die eigenen Arbeitnehmer selbst in Vollzeit unter Zahlung von Schwarzlöhnen durchgeführt worden waren. Das Finanzamt ging bei der Berechnung der Beträge dem Bericht der Deutschen Rentenversicherung B. an das Hauptzollamt Stadt 1 vom 04.10.2021 folgend von den unstreitigen Umsätzen des Klägers im Zeitraum Januar 2015 bis Juni 2019 aus, setzte diese nach Abzug der anzuerkennenden Fremdleistungen mit dem im Baugewerbe üblichen Lohnkostenfaktor von 66,67% an, brachte den monatlichen Unternehmerlohn i.H.v. 10.400 € in Abzug und ermittelte damit verschwiegene Löhne i.H.v. 16.337 € (2015), 41.603 € (2016), 95.130 € (2017), 149.086 € (2018) und 21.360 € (2019). Hierauf wurde Lohnsteuer nach dem Eingangssatz der Steuerklasse VI mit 14% und der entsprechende Solidaritätszuschlag angesetzt. Eine Einzellohnschadens- und Einzellohnverkürzungsberechnung war mangels Aufzeichnungen über die jeweils gezahlten Schwarzlöhne nicht möglich.

56
b) Das Gericht ist davon überzeugt, dass der Kläger die im Klagezeitraum unstreitig erklärten Umsätze nicht mit den vier Arbeitnehmern in dem Umfang der erklärten Arbeitsleistung der Arbeitnehmer erbracht haben kann. Der Kläger hat einen Umsatz von 193.700 € (2015), 244.162 € (2016), 299.972 € (2017) bzw. 367.737 € (2018) erklärt, hierbei aber nach dem Bericht vom 07.12.2021 Aufwendungen für eigenes Personal nur i.H.v. 20.258 € (2015), 15.020 € (2016), 17.305 € (2017) und 28.279 € (2018) gehabt. Damit beträgt die vom Kläger erklärte Lohnquote weniger als 10% des Umsatzes. Nach Auffassung des Gerichts kann der Kläger den Umsatz nicht allein mit seinen Arbeitnehmern im erklärten Umfang erbracht haben. Daher hat er sein Personal in weit größeren Umfang, eventuell auch in Vollzeit, eingesetzt und außerhalb der Lohnerfassung zusätzlich entlohnt. Für den Einsatz der Arbeitnehmer in Vollzeit sprechen auch vorgefundene Stundenzettel mit einer täglichen Arbeitszeit von 7, 8, 9 oder sogar 12 Stunden sowie die Ergebnisse der Observation im Juni 2019. Substantiierte Einwendungen gegen die Höhe der vom Finanzamt angesetzten Löhne und die Lohnsteuer laut Haftungsbescheid hat der Kläger nicht vorgebracht. Die Einwendungen des früheren Verfahrensbevollmächtigten des Klägers beschränkten sich darauf, vorzutragen, dass keine Schwarzlöhne bezahlt wurden. Der Kläger hat sich nicht zur Klage eingelassen. Das Gericht hatte den Kläger mit Verfügung vom 29.08.2023 aufgefordert, bis zum 05.10.2023 die Tatsachen anzugeben, durch deren Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung im Verwaltungsverfahren er sich beschwert fühlt und darzulegen, wie mit den angegebenen Arbeitnehmern des Einzelunternehmens im angegebenen Stundenumfang die Leistungen erbracht wurden. Der Kläger wurde darauf hingewiesen, dass diese Fristsetzung zur Folge hat, dass das Gericht Erklärungen und Beweismittel, die erst nach Ablauf der gesetzten Frist vorgebracht werden, zurückweisen und ohne weitere Ermittlungen entscheiden kann, wenn ihre Zulassung nach der freien Überzeugung des Gerichts die Erledigung des Rechtsstreits verzögern würde und der Beteiligte die Verspätung nicht genügend entschuldigt (§ 79 b Abs. 3 FGO). Eine Reaktion des Klägers hierauf erfolgte bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung nicht.

57
c) Der vom Finanzamt im Wege der Schätzung ermittelte „Schwarzlohnaufwand“ ist nicht überhöht. Lässt sich weder der Umfang der ausbezahlten Arbeitslöhne feststellen noch die Höhe der einzubehaltenden Lohnsteuer berechnen, weil der Arbeitgeber – wie im Streitfall der Kläger – die gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen nicht geführt hat und deshalb die Besteuerungsmerkmale der einzelnen Arbeiter nicht zu ermitteln sind, so sind Arbeitslöhne und die darauf entfallende Lohnsteuer gemäß § 162 AO zu schätzen.

Die dem streitgegenständlichen Haftungsbescheid zugrunde gelegte Lohnsumme beläuft sich auf 66,67% der durch die Lohnarbeit erzielten Umsätze und entspricht damit den in der Baubranche üblichen Werten bei vergleichbaren Sachverhalten. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zur Berechnung hinterzogener Lohnsteuer ist die Schätzung der Lohnsumme unter Anwendung eines Prozentsatzes bezogen auf den Nettoumsatz eines Unternehmens dann zulässig, wenn – wie im Streitfall – keine anderweitig verlässlichen Beweismittel zur Verfügung stehen oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand und ohne nennenswerten zusätzlichen Erkenntnisgewinn zu beschaffen sind. Im Bereich des lohnintensiven Baugewerbes kann das Gericht bei illegalen Beschäftigungsverhältnissen in Form der Schwarzarbeit grundsätzlich zwei Drittel des Nettoumsatzes als Nettolohnsumme veranschlagen (BGH-Urteil vom 09.01.2020 5 StR 122/19, juris; BGH-Beschluss vom 10.11.2009 -1 StR 283/09, juris).

58
Der illegal tätige Unternehmer wendet nämlich, anders als der legal tätige Unternehmer, außer den Nettolohnzahlungen keine nennenswerten anderweitigen Kosten auf, vor allem keine Lohnneben- und -zusatzkosten sowie Fixkosten, die bei einem legal tätigen Unternehmen anfallen (BGH-Beschluss vom 10.11.2009 -1 StR 283/09, juris).

59
Auch der Ansatz eines Steuersatzes von 14% der Lohnsumme liegt innerhalb des dem Finanzamt zustehenden Schätzungsrahmens und ist nicht überhöht. Begründete Einwände hat der Kläger nicht vorgetragen.

60
Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch das Finanzamt ist nach steuerrechtlichen Grundsätzen in sich schlüssig, insbesondere sind die Ergebnisse hinsichtlich aller Bemessungsgrundlagen wirtschaftlich vernünftig und möglich.

61
d) Der Haftungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist auch ausreichend bestimmt und begründet (§§ 119, 121 AO). Der Grund der Inanspruchnahme und die Höhe des Haftungsbetrages ergeben sich aus dem geänderten Haftungsbescheid vom 01.02.2022 und der Einspruchsentscheidung vom 26.09.2022 sowie aus dem Prüfungsbericht der Steuerfahndung vom 07.12.2021, auf den verwiesen wird.

62
6. Das Finanzamt hat den Kläger ermessensfehlerfrei in Anspruch genommen.

63
a) Sind die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftungsvorschrift wie im Streitfall erfüllt, schließt sich die nach § 191 Abs. 1 AO zu treffende Ermessensentscheidung des Finanzamts an, ob und wen es als Haftenden in Anspruch nehmen will. Diese auf der zweiten Stufe zu treffende Entscheidung ist gerichtlich nur im Rahmen des § 102 FGO auf Ermessensfehler (Ermessensüberschreitung, Ermessensfehlgebrauch und Ermessensreduzierung auf Null) überprüfbar (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 102 FGO Tz. 4). Das Gericht ist dabei nicht befugt, eigenes Ermessen anstelle des Ermessens der Finanzverwaltung auszuüben. Aus diesem Grund ist eine Ermessensentscheidung nur dann als rechtmäßig anzusehen, wenn das Finanzamt den entscheidungserheblichen Sachverhalt einwandfrei und erschöpfend ermittelt hat. Daraus folgt umgekehrt, dass die Ermessensentscheidung fehlerhaft ist, wenn die Behörde bei ihrer Entscheidung Gesichtspunkte tatsächlicher und rechtlicher Art, die nach dem Sinn und Zweck der Ermessensvorschrift zu berücksichtigen wären, außer Acht lässt. So kann ein Fehler in der Ausübung des Entschließungsermessens in der mangelnden Sachaufklärung der Finanzbehörde liegen (vgl. Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, zu § 191 AO Rz. 46 m. w. N.). Das Finanzamt muss daher bei seiner Entscheidung seiner Pflicht zur einwandfreien und erschöpfenden Sachverhaltsaufklärung und zur Auswertung des bekannten bzw. erkennbaren Sachverhaltes nachgekommen sein. Die Ermittlungspflicht des Amtes wird dabei allerdings durch die dem Steuerpflichtigen gemäß § 90 AO auferlegte Mitwirkungspflicht begrenzt (BFH-Urteil vom 31.01.2002 VII B 312/00, BFH/NV 2002, 889). Verbleibende Ungenauigkeiten muss sich der Steuerpflichtige grundsätzlich im Zweifel zurechnen lassen.

64

b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist im Streitfall sowohl das Entschließungs- als auch das Auswahlermessen ohne Fehler ausgeübt und begründet worden. Das Finanzamt hat dies im Haftungsbescheid und dem geänderten Haftungsbescheid sowie der Einspruchsentscheidung damit begründet, dass der Kläger für die festgesetzten Beträge hafte, weil er Lohnsteuer in unzutreffender Höhe einbehalten und abgeführt habe. Er werde als Haftender an Stelle des Arbeitnehmers in Anspruch genommen, weil ein Haftungsausschluss nicht vorliege, seine Inanspruchnahme nicht unbillig ist, kein entschuldbarer Rechtsirrtum vorliegt und die Beträge vom Arbeitnehmer nicht nachgefordert werden können. Die Ausführungen des beklagten Finanzamts im Haftungsbescheid und der Einspruchsentscheidung genügen den vom Gesetz gestellten Anforderungen an die Begründung von Ermessensentscheidungen. Die Inanspruchnahme des Klägers ist ermessensgerecht, da keine Erkenntnisse vorliegen, welche Personen in welcher Höhe Zahlungen erhielten. Der Kläger hat an der Aufklärung des Sachverhalts nicht mitgearbeitet. Damit war eine Berücksichtigung der Empfänger der Zahlungen im Rahmen des Auswahlermessen nicht möglich. Das Finanzamt hat auch im Übrigen die zu berücksichtigenden Ermessensgesichtspunkte einwandfrei und erschöpfend ermittelt, sie gegeneinander abgewogen und ist zu einem Ergebnis gelangt, das im Rahmen der gerichtlichen Überprüfungsmöglichkeit nach § 102 FGO nicht zu beanstanden ist.

65

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 143 Abs. 1, 135 Abs. 1 FGO.