

FINANZGERICHT DES LANDES SACHSEN-ANHALT



BESCHLUSS

4 V 1813/10

In dem Verfahren

der [REDACTED] GmbH,
vertreten durch die Geschäftsführerin Frau [REDACTED]
[REDACTED]

Antragstellerin,

bevollmächtigt: Rechtsanwalt [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

gegen
das Finanzamt [REDACTED]
vertreten durch seine Vorsteherin,
[REDACTED]
[REDACTED]

Antragsgegner,

wegen Hinterziehungszinsen zur Lohnsteuer
(Aussetzung der Vollziehung)

hat das Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt - 4. Senat - am 21. Juni 2011 durch

den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht Görlitz,
den Richter am Finanzgericht Keilig und
die Richterin am Finanzgericht Kultz

beschlossen:

Die Vollziehung des Bescheides über Hinterziehungszinsen vom 2. Dezember 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom selben Tage wird bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Verfahrens 4 K 1812/10 ausgesetzt.

Die Kosten des Verfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

Gründe

Die Antragstellerin betrieb im Streitzeitraum eine gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung. Sie beschäftigte etwa 100 Arbeitnehmer.

Im Juli 2002 leitete das Hauptzollamt [REDACTED] ein Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts des Lohnwuchers gegen die Geschäftsführer der Antragstellerin ein. Bei Durchsuchungsmaßnahmen im Mai 2003 in den Geschäftsräumen der Antragstellerin in [REDACTED] wurden diverse Unterlagen beschlagnahmt. Ein Teil dieser Unterlagen wurde ab Juli 2003 durch die Steuerfahndungsstelle des Finanzamts [REDACTED] gesichtet und ausgewertet. Dabei wurde unter anderem festgestellt, dass der Lohnaufwand in der Lohnbuchhaltung regelmäßig geringer war als der Lohnaufwand in der Finanzbuchhaltung. Für das Kalenderjahr 2003 konnte durch umfangreiche Ermittlungen bei an den Lohnüberweisungen beteiligten Banken geklärt werden, dass es sich bei den in der Finanzbuchhaltung verbuchten Löhnen um die an die Arbeitnehmer der Antragstellerin tatsächlich geleisteten Lohnzahlungen handelte, die im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis standen. Die Differenzen zwischen der Lohn- und der Finanzbuchhaltung wurden deshalb nachträglich der Lohnsteuer unterworfen.

Das bereits im Jahre 2004 eingeleitete Strafverfahren gegen die verantwortliche Geschäftsführerin der Antragstellerin wurde am 8. Dezember 2006 hinsichtlich des Verdachts der Hinterziehung von Lohnsteuer i.H.v. 603.641,59 Euro für die Anmeldezeiträume Januar bis Dezember 2003 erweitert. Die Erweiterung wurde am 12. Dezember 2006 bekannt gegeben. Das Strafverfahren wurde am 25. November 2008 gemäß § 153a Strafprozessordnung (StPO) vorläufig und nach Zahlung einer Geldauflage in Höhe von 150.000 Euro am 8. Juli 2009 endgültig eingestellt.

In der Zeit von Juli 2006 bis Februar 2008 führte das Finanzamt [REDACTED] bei der Antragstellerin eine Lohnsteuer-Außenprüfung durch. Die Prüferin gelangte im Anschluss an die Prüfung durch die Steuerfahndungsstelle u.a. zu der Feststellung, dass die Antragstellerin den Lohn an ihre Arbeitnehmer im Kalenderjahr 2003 in Form von Barschecks ausgezahlt hatte. Dabei waren die Nettozahlungen an die Arbeitnehmer höher als der verbuchte Nettolohn. Darüber hinaus wurden Zahlungen an weitere Beschäftigte ermittelt, die bisher nicht als Arbeitnehmer lohnsteuerlich erfasst worden waren. Die aufgrund dessen nachzuzahlenden Steuern ermittelte die Prüferin mit insgesamt 386.961,82 Euro.

In der Folgezeit erließ der Antragsgegner am 11. April 2008 gegen die Antragstellerin einen Haftungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer i.H.v. 386.961,82 Euro (356.019,73 Euro Lohnsteuer, 19.463,21 Euro Solidaritätszuschlag und 11.478,88 Euro evangelische Kirchensteuer). Er stützte den Bescheid auf § 42d Einkommensteuergesetz (EStG) und die "entsprechenden Vorschriften des Kirchensteuergesetzes". Zur Begründung führte er aus, die Antragstellerin habe die Lohnsteuer in unzutreffender Höhe einbehalten und abgeführt. Der Bescheid wurde bestandskräftig, nachdem die Antragstellerin den dagegen eingelegten Einspruch zurückgenommen hatte.

Am 12. März 2010 erließ der Antragsgegner gegen die Antragstellerin einen Bescheid über Hinterziehungszinsen. Dabei ging er nicht von der nachzuzahlenden Steuer laut Lohnsteuer-Außenprüfung, sondern von den nach den Feststellungen der Steuerfah-

dung in den Lohnsteuer-Anmeldungszeiträumen Februar bis Dezember 2003 hinterzogenen Beträgen in Höhe von insgesamt 635.800 Euro (602.500 Euro Lohnsteuer und 33.300 Euro Solidaritätszuschlag zur Lohnsteuer) aus und setzte auf dieser Grundlage die Hinterziehungszinsen auf insgesamt 178.381 Euro fest.

Auf den dagegen eingelegten Einspruch setzte der Antragsgegner die Hinterziehungszinsen auf 97.617 Euro herab und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Er ging nunmehr entsprechend den Feststellungen der Lohnsteuer-Außenprüfung von einem zu verzinsenden Lohnsteuerbetrag von 356.000 Euro und einem Solidaritätszuschlag zur Lohnsteuer von 19.054 Euro aus.

Dagegen hat die Antragstellerin zum Aktenzeichen 4 K 1812/10 Klage erhoben, über die noch nicht entschieden worden ist, und zugleich im vorliegenden Verfahren die Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Bescheides beantragt, nachdem der Antragsgegner einen entsprechenden Antrag teilweise abgelehnt hatte.

Zur Begründung trägt sie vor, der Bescheid sei schon deshalb rechtswidrig, weil sein Erlass erfolgt sei, ohne dass hierfür ein entsprechender Grundlagenbescheid vorgelegen habe. Der Haftungsbescheid vom 11. April 2008 stelle keinen derartigen Grundlagenbescheid für die Erhebung der Hinterziehungszinsen dar.

Sie sei auch nicht Zinsschuldnerin. Denn Zinsschuldner sei nach § 235 Abs. 1 S. 2 Abgabenordnung (AO) allein der Steuerschuldner. Schuldner der mit Haftungsbescheid vom 11. April 2008 nacherhobenen Lohnsteuern seien aber allein die Arbeitnehmer. Sie könne auch nicht gemäß § 235 Abs. 1 S. 3 AO in Anspruch genommen werden. Denn sie habe nicht gegen die Verpflichtung verstoßen, einbehaltene Steuern an die Finanzbehörde abzuführen oder Steuern zulasten eines anderen zu entrichten. Eine Verpflichtung, Steuern zulasten eines anderen zu entrichten, sei nicht erkennbar. Gegen die Verpflichtung, einbehaltene Steuern an die Finanzbehörde abzuführen, könnte sie nur verstoßen haben, wenn sie die Steuern zwar einbehalten, aber nicht an das zuständige Finanzamt abgeführt hätte. Die Lohnsteuer-Außenprüferin des Finanzamts [REDACTED] habe jedoch festgestellt, dass sie, die Antragstellerin, die nicht abgeführten Lohnsteuern der Arbeitnehmer nicht vollständig oder gar nicht einbehalten habe. Bei diesem Sachverhalt könne ein Verstoß gegen die Pflicht zur Einbehaltung von Lohnsteuern nur angenommen werden, wenn sie mit ihren Arbeitnehmern eine Nettolohnvereinbarung getroffen haben würde. Eine derartige Vereinbarung sei im Zuge der Außenprüfung aber nicht festgestellt worden und könne nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) auch im Falle einer gemeinsamen Steuerhinterziehung durch Verabredung sogenannter "schwarzer" Lohnzahlungen nicht unterstellt werden. Zwar habe sie sich mit der Übernahme der Lohnsteuern im Rahmen einer Pauschalierung nach den §§ 40, 40a und 40b EStG einverstanden erklärt. Aber auch daraus könne die Annahme einer Nettolohnabrede nicht hergeleitet werden.

Sie sei mit Haftungsbescheid vom 11. April 2008 für die streitigen Lohnsteuerbeträge in Anspruch genommen worden. Der Bescheid stütze sich auf § 42d Abs. 1 EStG als der gegenüber § 70 Abs. 1 AO spezielleren Norm. Diese Vorschriften sähen jedoch - anders als § 71 AO - keine Haftung für Hinterziehungszinsen vor.

Mit Schreiben vom 24. Juni 2008 habe ihr der Antragsgegner auf einen entsprechenden Antrag zwar nicht *expressis verbis*, aber stillschweigend Vollstreckungsaufschub nach § 258 AO gewährt. Er habe ihr die Möglichkeit eingeräumt, die Zahlung der rückständigen Steuerbeträge weiterhin in monatlichen Raten in der bis dahin festgesetzten Ratenhöhe zu leisten.

Der angefochtene Bescheid habe auch nicht mehr ergehen dürfen, weil die einjährige Festsetzungsfrist abgelaufen gewesen sei. Die Frist beginne mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Festsetzung der hinterzogenen Steuern unanfechtbar geworden sei, jedoch nicht vor dem rechtskräftigen Abschluss eines vor Beginn der Festsetzungsfrist eingeleiteten Steuerstrafverfahrens. Der insoweit maßgebliche Haftungsbescheid vom 11. April 2008 sei zwar zunächst angefochten, der Einspruch jedoch danach zurückgenommen worden, so dass der Bescheid spätestens mit Ablauf des 15. Mai 2008 unanfechtbar geworden sei. Das gegen ihre Geschäftsführerin eingeleitete steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren sei im November 2008 vorläufig und nach Erfüllung der verhängten Auflage im Jahr 2009 endgültig eingestellt worden. Somit habe die Frist für die Festsetzung der Hinterziehungszinsen mit Ablauf des Jahres begonnen, in dem die Festsetzung des Haftungsbetrages unanfechtbar geworden sei, nämlich am 31. Dezember 2008, und sei mithin am 31. Dezember 2009 abgelaufen. Die Festsetzung der Hinterziehungszinsen durch den angefochtenen Bescheid sei aber erst im März 2010 erfolgt. Die Einstellung des Strafverfahrens sei für den Lauf der Festsetzungsfrist nicht maßgeblich, weil sie einem rechtskräftigen Abschluss des Strafverfahrens nicht gleichgesetzt werden könne. Selbst wenn man den Zeitpunkt der Einstellung des Strafverfahrens als für den Fristbeginn maßgeblich ansehen wollte, würde dies im Streitfall nichts am Ablauf der Frist am 31. Dezember 2009 ändern, weil die Einstellung des Strafverfahrens bereits im November 2008 erfolgt sei.

Schließlich sei sie von dem Antragsgegner vor der Festsetzung der Hinterziehungszinsen als angebliche Zinsschuldnerin entgegen § 91 AO nicht angehört worden. Die Verletzung dieser Vorschrift stelle einen Verfahrensfehler dar.

Der Antragsgegner hält an seiner im Verwaltungsverfahren vertretenen Auffassung fest und verweist auf die Gründe seiner Einspruchsentscheidung.

Der Antrag hat Erfolg.

1. Die Aussetzung der Vollziehung soll gemäß § 69 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbsatz FGO erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte.

a) Ernstliche Zweifel liegen vor, wenn die Prüfung ergibt, dass neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zu Tage treten, die Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheiten in der Beurteilung von Tatsachen bewirken (ständige

Rechtsprechung, vgl. Koch in Gräber, Finanzgerichtsordnung, 6. Auflage 2006, Rdnr. 86 zu § 69). Da durch die Aussetzung der Vollziehung dem Antragsteller nur ein vorläufiger Rechtsschutz zu Teil werden soll, beschränkt sich das Verfahren auf eine summarische Prüfung der Sach- und Rechtslage und die Verwertung der dem Gericht vorliegenden Beweismittel. Bei der notwendigen Abwägung der im Einzelfall entscheidungsrelevanten Umstände und Gründe sind ferner die Erfolgsaussichten des Rechtsmittels zu berücksichtigen (Koch, a.a.O. mit Nachweisen aus der Rechtsprechung).

Derartige Zweifel bestehen im Streitfall

Gemäß § 235 Abs. 1 S. 1 sind hinterzogene Steuern zu verzinsen. Dies sind im Streitfall die von der Antragstellerin nach den Feststellungen der Lohnsteuer-Außenprüferin des Finanzamts [REDACTED] zu Unrecht nicht oder nicht vollständig einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuern zuzüglich des darauf entfallenden Solidaritätszuschlags in Höhe von 356.000 Euro und 19.054 Euro, wie sie Gegenstand des bestandskräftigen Haftungsbescheides vom 11. April 2008 geworden sind. Dies dürfte zwischen den Beteiligten inzwischen unstreitig sein.

Der Zinslauf beginnt regelmäßig mit dem Eintritt der Verkürzung oder der Erlangung des Vorteils (§ 235 Abs. 2 S. 1 erster Halbsatz AO). Zutreffend hat der Antragsgegner deshalb als Beginn des Zinslaufs den 10. Januar 2004 angenommen. Dies ist der späteste Zeitpunkt, an dem die hier streitige Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2003 anzumelden und an das Finanzamt abzuführen war (§ 41a Abs. 1 und Abs. 2 EStG). Der Zinslauf endet (spätestens) mit der Zahlung der hinterzogenen Steuern. Für eine Zeit, für die ein Säumniszuschlag verwirkt, die Zahlung gestundet oder die Vollziehung ausgesetzt ist, werden Hinterziehungszinsen jedoch nicht festgesetzt (§ 235 Abs. 3 S. 1 und 2 AO). Danach ist der Antragsgegner zutreffend vom Ende des Zinslaufs am 14. Mai 2008 ausgegangen. Denn an diesem Tag waren die mit Haftungsbescheid vom 11. April 2008 gegenüber der Antragstellerin festgesetzten Haftungsbeträge fällig, so dass in der Zeit danach Säumniszuschläge verwirkt wurden. Etwas anderes folgt auch nicht aus dem Vortrag der Antragstellerin, der Antragsgegner habe ihr stillschweigend Vollstreckungsaufschub nach § 258 AO gewährt. Denn die Gewährung von Vollstreckungsaufschub führt nach dem eindeutigen Wortlaut des § 235 Abs. 3 S. 2 AO nicht dazu, das Hinterziehungszinsen nicht festgesetzt werden.

Es kann dahinstehen, ob der angefochtene Bescheid nicht mehr ergehen durfte, weil die einjährige Festsetzungsfrist abgelaufen gewesen ist. Die Frist beginnt gemäß § 239 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Festsetzung der hinterzogenen Steuern unanfechtbar geworden ist, jedoch nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem ein eingeleitetes Steuerstrafverfahren rechtskräftig abgeschlossen worden ist. Der insoweit maßgebliche Haftungsbescheid vom 11. April 2008 ist zwar zunächst angefochten, der Einspruch jedoch danach zurückgenommen worden, so dass der Bescheid rückwirkend auf den Zeitpunkt seiner Bekanntgabe unanfechtbar geworden ist (vgl. Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand April 2007, Rdnr. 13 zu § 362 AO). Danach hätte die Frist für die Festsetzung der Hinterziehungszinsen mit Ablauf des Jahres 2008 begonnen und wäre mithin Ende 2009 abgelaufen. Allerdings könnte der Ablauf der Frist bis zum rechtskräftigen Abschluss des gegen die Geschäftsführerin der Antragstellerin eingeleiteten steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens gehemmt gewesen sein. Ob dafür die (end-

gültige) Einstellung des Strafverfahrens nach § 153a StPO im Juli 2009 ausreicht - wie der Antragsgegner meint - oder ob dafür ein rechtskräftiges Strafurteil erforderlich ist - wie die Antragstellerin meint - braucht der Senat indes nicht zu entscheiden.

Denn es ist ernstlich zweifelhaft, ob die Antragstellerin Schuldnerin der Hinterziehungszinsen ist.

Zinsschuldner ist gemäß § 235 Abs. 1 S. 2 AO derjenige, zu dessen Vorteil die Steuern hinterzogen worden sind. Dabei ist als Vorteil im Sinne dieser Vorschrift nicht der wirtschaftliche, sondern der steuerliche Vorteil zu verstehen. Deshalb kann Zinsschuldner für hinterzogene Steuern im Sinne dieser Vorschrift allein der Steuerschuldner sein. Steuerschuldner im Streitfall sind aber offenkundig allein die Arbeitnehmer (§ 38 Abs. 2 S. 1 EStG). So hat der Antragsgegner die Antragstellerin für die streitgegenständlichen Lohnsteuern folgerichtig auch nicht als Steuerschuldnerin, sondern mit dem Haftungsbescheid vom 11. April 2008 nur als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen. Daran würde sich auch im Falle einer Nettolohnvereinbarung zwischen der Antragstellerin und ihren Arbeitnehmern nichts ändern. Denn durch eine Nettolohnvereinbarung wird das Schuldverhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner nicht berührt; der Arbeitnehmer bleibt Steuerschuldner (BFH-Urteil vom 5.11.1993 - VI R 16/93, BStBl. II 1994, 557, 558).

Eine Zinsschuldnerschaft der Antragstellerin ergibt sich auch nicht aus § 235 Abs. 1 S. 3 AO. Wenn eine Steuerhinterziehung dadurch begangen wird, dass ein anderer als der Steuerschuldner seine Verpflichtung nicht erfüllt, einbehaltene Steuern an die Finanzbehörde abzuführen oder Steuern zulasten eines anderen zu entrichten, so ist nach dieser Vorschrift dieser andere der Schuldner der Hinterziehungszinsen. Durch diese Vorschrift werden die Fälle geregelt, in denen der Steuerschuldner (nur) deshalb nicht Zinsschuldner ist, weil die Steuer nicht zu seinem Vorteil hinterzogen worden ist. Hier soll Zinsschuldner derjenige sein, der den Vorteil aus der Steuerhinterziehung erlangt hat.

Im Streitfall hat die Antragstellerin jedoch nicht gegen ihre Verpflichtung verstoßen, einbehaltene Steuern abzuführen. Denn dies hätte vorausgesetzt, dass sie Lohnsteuer zwar einbehalten, aber nicht abgeführt hätte. Nach den Feststellungen der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts [REDACTED] und dem folgend der Lohnsteuer-Außenprüfung des Finanzamts [REDACTED] hat die Antragstellerin die hier streitgegenständliche von ihren Arbeitnehmern geschuldete Lohnsteuer jedoch ganz oder teilweise gar nicht einbehalten, sondern den Lohn in voller Höhe ausgezahlt, so dass die Arbeitnehmer und nicht die Antragstellerin in den Genuss des Vorteils der Steuerhinterziehung gelangt sind.

Allerdings könnte gleichwohl eine (vorschriftsmäßige) Einbehaltung von Lohnsteuer durch die Antragstellerin dann angenommen werden, wenn sie mit ihren Arbeitnehmern eine Nettolohnabrede getroffen hätte. Denn im Falle einer Nettolohnabrede gilt die Lohnsteuer mit Auszahlung des Barlohnes an den Arbeitnehmer als vorschriftsmäßig vom Arbeitslohn einbehalten (BFH-Urteil vom 6.12.1991 - VI R 122/89, BStBl. II 1992, 441, 443). Eine solche Nettolohnabrede kann aber nicht angenommen werden, wenn - wovon der Senat im Rahmen des vorliegenden Verfahrens zunächst ausgeht - Arbeitgeber und Arbeitnehmer einvernehmlich zur Hinterziehung der Lohnsteuer zusammenwirken (BFH-Urteil vom 21.02.1992 - VI R 41/88, BStBl. II 1992, 443, 445).

Die Antragstellerin hat auch nicht gegen die Verpflichtung verstoßen, Steuern zulasten eines anderen zu entrichten. Denn dabei handelt es sich um die Fälle, in denen vom Steuerschuldner an den Dritten bezahlte Steuern nicht entrichtet werden und deshalb nicht der Steuerschuldner, sondern der Dritte in den Genuss des steuerlichen Vorteils der Hinterziehung gelangt. Im Streitfall ist nicht erkennbar, dass die Arbeitnehmer an die Antragstellerin irgendwelche Steuerzahlungen geleistet hätten, die zu entrichten die Antragstellerin unterlassen hätte.

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Beschluss ist **u n a n f e c h t b a r**, da die Beschwerde nicht zugelassen worden ist (§ 128 Abs. 3 FGO).

gez. Görlitz

gez. Keilig

gez. Kutzt

Ausgefertigt:

Dessau-Roßlau, den 22. Juni 2011
Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt
Geschäftsstelle

Angeste
als Urkundsbeamt/iner der Geschäftsstelle

