
Datum: 18.06.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2106/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0618.4K2106.01.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- | | |
|---|---|
| | 1 |
| Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger zu Recht für nicht abgeführte Lohnsteuer der Firma X GmbH & Co. KG in Haftung genommen worden ist. | 2 |
| Am 14.10.1998 ging beim Beklagten die Lohnsteuer-Anmeldung September 1998 der X GmbH & Co. KG ein. Hierin wurde Lohnsteuer in Höhe von 42.633,83 DM, Solidaritätszuschlag in Höhe von 2.248,84 DM, evangelische Kirchensteuer in Höhe von 254,36 DM und römisch-katholische Kirchensteuer in Höhe von 2.296,27 DM, insgesamt somit 47.433,30 DM angemeldet. | 3 |
| Eine Zahlung dieser angemeldeten Beträge erfolgte nicht. | 4 |
| Mit Haftungsbescheid vom 05.11.1998 nahm der Beklagte den Kläger als Geschäftsführer der Firma X GmbH gem. §§ 69, 34 der Abgabenordnung (AO) wegen Umsatzsteuerrückständen in Höhe von 440.005,- DM und Lohnsteuerrückständen in Höhe von 167.885,68 DM - darin enthalten die o.a. 47.433,30 DM - der Firma X GmbH & Co. KG in Haftung. | 5 |
| Am 05.11.1998 ist beim Amtsgericht B ein Antrag auf Eröffnung des Vergleichsverfahrens zur Abwendung des Konkursverfahrens der Firma X GmbH & Co. KG eingegangen. Mit | 6 |

Beschluss des Amtsgerichts B vom 05.11.1998 wurde Herr Rechtsanwalt H zum vorläufigen Vergleichsverwalter bestellt. In dem Beschluss wurde auf Grund des § 12 in Verbindung mit § 59 der Vergleichsordnung (VerglO) ein allgemeines Veräußerungsverbot für die X GmbH & Co KG ausgesprochen. Am 29.12.1998 wurde über das Vermögen der Firma X GmbH & Co. KG das Konkursverfahren eröffnet.

Während des Einspruchsverfahrens änderte der Beklagte den Haftungsbescheid. Mit dem geänderten Haftungsbescheid vom 08.01.1999 nahm der Beklagte den Kläger nur noch wegen Umsatzsteuerrückständen in Höhe von 419.327,78,- DM und Lohnsteuerrückständen in Höhe von 150.338,68 DM der Firma X GmbH & Co. KG in Haftung.

7

Mit der Einspruchsentscheidung vom 13.03.2001 änderte der Beklagte nochmals den Haftungsbescheid und nahm den Kläger jetzt nicht mehr wegen Umsatzsteuerrückständen, sondern nur noch wegen Lohnsteuerrückständen in Höhe von 150.338,46 DM in Haftung. Darüber hinaus hatte der Einspruch jedoch keinen Erfolg. Der Kläger sei als Geschäftsführer der in der Firma X GmbH & Co. KG geschäftsführenden Komplementär- GmbH deren gesetzlicher Vertreter und damit verpflichtet, die der Komplementär- GmbH und der KG als Unternehmerin und Arbeitgeberin obliegenden Pflichten zu erfüllen. Dazu gehöre u. a. auch die Pflicht zur Anmeldung und zur Abführung der Lohnsteuer jeweils bis zum 10. Tag nach Ablauf des Kalendermonats. So habe den Kläger auch die Pflicht getroffen, für die Monate Juli, August und September 1998, die vom ausgezahlten Arbeitslohn der Arbeitnehmer einbehaltene und angemeldete Lohnsteuer zum Fälligkeitszeitpunkt aus den von ihm verwalteten Mitteln abzuführen. Dieser Pflicht sei der Kläger dadurch nicht nachgekommen, dass er die fälligen Lohn- und Kirchenlohnsteuerschulden sowie die zugehörigen Nebenleistungen nicht entrichtet habe. Der Kläger hatte daher nach § 69 Satz 1 AO persönlich neben der KG. Der Kläger habe hinsichtlich der Lohnsteuer in jedem Fall seine Sorgfaltspflicht in ungewöhnlich hohem Maße, also grob fahrlässig, verletzt. Er sei als Geschäftsführer für die rechtzeitige Abführung der Lohnsteuer alleine verantwortlich gewesen. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) sei die Frage des Verschuldens bei der Nichtabführung einbehaltener Steuerabzugsbeträge streng zu beurteilen. Die abzuführende Lohnsteuer sei nämlich ein bei der Lohnzahlung zurückbehaltener Teil des Arbeitslohnes der Arbeitnehmer, Schuldner der Lohnsteuer sei der Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber ziehe die Lohnsteuer nur treuhänderisch für Arbeitnehmer und Steuerfiskus ein. Die so einbehaltenen Steuerabzugsbeträge seien für den Arbeitgeber wirtschaftlich fremde Gelder. Er dürfe sie daher nicht sach- und zweckwidrig selbst verwenden. Der Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH handle regelmäßig grob fahrlässig i. S. des § 69 Abs. 1 AO, wenn er bei nicht ausreichenden Mitteln Arbeitslöhne ungekürzt auszahle, die darauf entfallenden Abzugssteuern jedoch nicht abführe. Soweit geltend gemacht werde, dass keine Mittel zur Tilgung oder zumindest anteiligen Tilgung der Steuerschulden zur Verfügung gestanden hätten, sei das Verschulden des Klägers im Streitfall darin zu sehen, dass die ausgezahlten Arbeitslöhne nicht entsprechend gekürzt worden seien. Denn bei der Lohnsteuer komme eine quotenmäßige Haftung nicht in Betracht. Im Gegensatz zur Umsatzsteuer richte sich die Haftung nicht nach dem möglichen Umfang einer gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger, sondern nur nach der möglichen anteiligen Befriedigung des Steuergläubigers und der Arbeitnehmer. Aus der Tatsache, dass über mehrere Monate hinweg die Löhne immer wieder ungekürzt ausgezahlt worden seien, folge, dass der Kläger zumindest insoweit über ausreichende Mittel verfügt habe um jeweils die für den vorangegangenen Monat angemeldete und rückständige Lohnsteuer an das Finanzamt zu entrichten. Wer in Kenntnis der für den Vormonat entstandenen, noch nicht abgeführten Lohnsteuer die Löhne für den laufenden Monat in vollem Umfang auszahle, handle vorsätzlich seiner Verantwortung zuwider und hafte insoweit unbeschränkt. Selbst wenn die

8

vorhandenen Gelder für die Abführung der Lohnsteuer nicht reichen würden, dürfe ein verantwortlicher gesetzlicher Vertreter die Löhne nur gekürzt als Vorschuss oder Teilbetrag auszahlen und er müsse die entsprechende Lohnsteuer aus den übrig bleibenden Mitteln abführen. Der Kläger habe dies nicht getan, sondern in Kenntnis seiner Pflicht zur Abführung einbehaltener Lohnsteuern den vollen Nettolohn ausgezahlt. Damit habe er vorsätzlich seine Pflicht als Geschäftsführer verletzt. Hinsichtlich der angemeldeten Lohnsteuer für den Voranmeldungszeitraum September 1998, die am 10.10.1998 fällig gewesen sei, sei trotz Aufforderung nicht nachgewiesen worden, dass zum gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkt bereits Zahlungsunfähigkeit eingetreten sei. Es sei daher davon auszugehen, dass den Kläger auch insoweit ein Verschulden treffe, zumal kurz zuvor noch Löhne ausgezahlt worden seien. Der Kläger sei insoweit seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen. Aus der Verletzung seiner Mitwirkungspflichten dürfe niemand einen Vorteil ziehen und am Ende möglicherweise besser gestellt sein, als derjenige, der seinen Pflichten gegenüber dem Finanzamt nachkomme. Es gehe daher zu Lasten des Klägers, wenn der genaue Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit nicht nachgewiesen worden sei. Es sei auch ermessensgerecht, den Kläger durch Haftungsbescheid in Anspruch zu nehmen. Im Streitfall habe die Verwirklichung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis bei der X GmbH & Co. KG nicht zum Erfolg geführt. Die rückständigen Steuern hätten nicht durch Vollstreckungsmaßnahmen begetrieben werden können. Der Beklagte habe auch sein Auswahlermessen im Rahmen der gesetzlichen Grenzen des Ermessens ausgeübt. Das Finanzamt habe den Kläger als den einzigen Geschäftsführer in Anspruch genommen. Andere Personen seien nicht für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten verantwortlich gewesen. Soweit der Kläger vortrage, der Beklagte habe die Nichtabführung der geschuldeten Beträge über mehrere Monate hinweg hingenommen ohne Vollstreckungsmaßnahmen einzuleiten, führe dieser Einwand nicht dazu, dass die Ermessensentscheidung zu beanstanden sei. Der Einwand des Mitverschuldens greife in Bezug auf die Ausübung des Entschließungsermessens nicht durch.

Mit der vorliegenden Klage wendet sich der Kläger gegen den Haftungsbescheid insoweit, als er hiermit wegen der mit Anmeldung vom 15.10.1998 angemeldeten Lohnsteuer für September 1998 in Anspruch genommen wird. Die X GmbH & Co. KG und damit auch der Kläger habe zumindest ab Mitte Oktober über keinerlei liquide Mittel mehr verfügt, um die zu diesem Zeitpunkt fälligen Verbindlichkeiten zu regulieren. Der Kläger sei in einem strafrechtlichen Verfahren wegen angeblichen Eingehungsbetruges wegen einer Bestellung vom 01.10.1998, die am 12.10.1998 in Rechnung gestellt wurde, verurteilt worden. In dem anschließenden Berufungsverfahren habe der Kläger allerdings nachweisen können, dass der Eintritt der Zahlungsunfähigkeit, der vorrangig durch die versagte Nichtausweitung der Kreditlinie sowie Forderungsausfall eingetreten sei, für ihn nicht absehbar gewesen sei. Dem Vergleichsantrag sei ein Vermögensstatus beigeheftet gewesen, aus dem sich ergebe, dass bis auf einen Kassenbestand von 9.000,00 DM keinerlei liquide Mittel mehr verfügbar gewesen seien. Der Beklagte sei auch darüber in Kenntnis gesetzt worden, dass die fälligen Beiträge zur Sozialversicherung trotz der bekannten Strafvorschrift des § 266 a des Strafgesetzbuches bei Fälligkeit nicht mehr hätten gezahlt werden können. Dem Beklagten sei darüber hinaus bekannt, dass auch die Löhne für den Monat Oktober 1998 nicht mehr gezahlt werden konnten, da die C Bank als Hausbank eine Ausweitung der Kreditlinie abgelehnt habe und erwartete eingehende Debitorenforderungen zum überfälligen Zeitpunkt Oktober 1998 nicht eingegangen seien. Insoweit könne dem Kläger eine Pflichtverletzung nicht angelastet werden. Der Kläger habe nicht absehen können, dass die erwarteten Debitorenzahlungen in der Größenordnung von mehreren 100.000,00 DM trotz ausdrücklicher Zusage der Drittschuldner nicht auf dem zu Gunsten der X GmbH & Co. KG geführten Konten eingehen würden. In dem anhängigen Berufungsverfahren beim Landgericht B sei insoweit auch nachgewiesen worden, dass die Debitorenforderungen

9

gegenüber verschiedenen Drittschuldnern tatsächlich ausgestanden und fällig gewesen seien. Der Kläger habe seine Pflichten als Geschäftsführer, zumindest was den Zeitpunkt bei Zahlung der Lohnsteuerbeträge für September 1998 betreffe, in keinem Falle verletzt. Dem Kläger bzw. der von ihm vertretenen Gesellschaft hätten demnach nachweislich die erforderlichen liquiden Mittel zum Zeitpunkt der Fälligkeit nicht zur Verfügung gestanden. Die Zahlungsschwierigkeiten der Firma X GmbH seien am 01.10.1998 nicht absehbar gewesen. Sie seien vielmehr erst Ende Oktober eingetreten, nachdem die für Mitte Oktober einkalkulierten Zahlungen verschiedener Kunden in einer Größenordnung von mehreren 100.000,00 DM nicht eingegangen seien. Bei einer erneuten Überprüfung der Buchhaltungsunterlagen der Firma X GmbH & Co. KG sei festgestellt worden, dass die Gehaltszahlungen der Firma X GmbH & Co. KG für den Monat September 1998 in Höhe von 98.524,33 DM durch die kontoführende Bank, die C Bank AG, erst mit Wertstellung vom 12.10.1998 ausgeführt worden seien. Die Löhne betreffend den Monat September 1998 seien durch die kontoführende Bank erst mit Wertstellung vom 22.10.1998 in Höhe von 79.538,73 DM ausgeführt worden. Die verspätete Gehalts- und Lohnzahlung für den Monat September 1998 sei darauf zurückzuführen, dass das bei der C Bank AG geführte Konto offensichtlich zum Zeitpunkt der Beauftragung am 23.09.1998 keine Deckung ausgewiesen habe, demgemäß die C Bank erst den Eingang weiterer Gelder abgewartet habe, bevor die Überweisungen ausgeführt worden seien. Demgemäß sei die Lohnsteuerforderung erst mit Zufluss bzw. Abfluss der Lohn- und Gehaltszahlungen, d. h. zum 12. bzw. 22.10.1998 entstanden. Der Lohnsteueranspruch sei folglich erst zum 10.11.1998 fällig geworden. Bezüglich der Fälligkeit des Lohnsteueranspruches bei verspäteter Lohn- und Gehaltszahlung werde auf die Entscheidung des BFH vom 17.11.1992 VII R 13/92, BStBl II 1993, 471 verwiesen. Nach diesem Urteil stelle der BFH unter Aufgabe der bis dahin bestehenden Rechtsprechung fest, dass bei Verspätung von Lohn- und Gehaltszahlungen die Lohnsteuer erst zum 10. des Folgemonats entsprechend dem tatsächlichen Zahlungsfluss fällig werde. Die die Lohn- und Gehaltszahlungen für den Monat September betreffende Lohnsteuer werde damit nicht zum 10.10./15.10.1998 fällig, sondern vielmehr zum 10.11./15.11.1998. Zum Zeitpunkt der Fälligkeit sei er - der Kläger - allerdings auf Grund des Vergleichsantrages vom 05.11.1998 sowie der Anordnung von Verfügungsbeschränkungen gemäß § 59 VerglO durch das Amtsgericht B nicht mehr Verfügungsbefugt gewesen. Ohne Zustimmung des vorläufigen Vergleichsverwalters Rechtsanwalt H habe der Kläger hinsichtlich der fälligen Lohnsteuer nicht mehr verfügen können. Wenn der Kläger allerdings zum Zeitpunkt der Fälligkeit nicht mehr Verfügungsbefugt gewesen sei, könne ihm auch eine Pflichtverletzung hinsichtlich der Nichtzahlung von Lohnsteuer zum Fälligkeitszeitpunkt nicht vorgeworfen werden. Der Kläger hätte sich vielmehr schadensersatzpflichtig gemäß § 64 Abs. 2 des GmbH-Gesetzes gemacht, wenn er trotz der Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit noch Zahlungen an die Beklagte vorgenommen hätte.

Der Kläger beantragt, 10

den Bescheid vom 05.11.1998, geändert durch den Bescheid vom 08.11.1999, geändert 11
durch die Einspruchsentscheidung vom 13.03.2001, aufzuheben, soweit der Kläger über den
bereits gezahlten Betrag von 102.905,00 DM in Anspruch genommen wird.

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen. 13

Das Verschulden des Klägers sei nicht erst in der nicht rechtzeitigen Entrichtung der 14
Lohnsteuer zu sehen. Hier unterscheide sich der vorliegende Sachverhalt von dem zitierten
Urteilsfall. Der Kläger habe vorliegend in Kenntnis der für die Vormonate entstandenen, noch

nicht abgeführten Lohnsteuer die Löhne für September in vollem Umfang ausgezahlt. Er habe damit nach der Rechtsprechung des BFH vorsätzlich seiner Verantwortung zuwider gehandelt und hafte insoweit unbeschränkt.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Der Beklagte hat den Kläger im Ergebnis zu Recht auch wegen Lohnsteuerrückständen der Firma X GmbH & Co. KG, die aufgrund der Lohn- und Gehaltszahlungen für September 1998 entstanden sind, in Haftung genommen.

Nach § 69 AO haften die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen u.a., soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Als Geschäftsführer der in der Firma X GmbH & Co. KG geschäftsführenden Komplementär- GmbH traf den Kläger die Verpflichtung, bis zum 10.Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteueranmeldungszeitraums (Kalendermonat) für die Abführung der von der KG einbehaltenen Lohnsteuer an das Finanzamt zu sorgen (§ 41a Abs.1 Satz 1 Nr.2, Abs.2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes [EStG] i.V.m. § 34 Abs.1 AO, § 35 Abs.1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung [GmbHG] und §§ 161 Abs. 2, 114, 164 des Handelsgesetzbuches[HGB]).

Den Kläger traf daher die Verpflichtung die vom Arbeitslohn der Arbeitnehmer der X GmbH & Co. KG einbehaltene und angemeldete Lohnsteuer zum Fälligkeitszeitpunkt an das Finanzamt abzuführen.

Sorgt der Geschäftsführer an den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten nicht für die Abführung der Lohnsteuer, so verwirklicht er den Haftungstatbestand in der Regel vorsätzlich oder aber zumindest in grobfahrlässiger Weise, also in einer Schuldform i.S.d. § 69 AO (vgl. z.B. Urteil des BFH vom 13. Juni 1997, VII R 96/96, BFH/NV 1998, 4 m.w.N.).

Entgegen der Auffassung des Klägers sind die mit Anmeldung vom 14.10.1998 angemeldeten Lohnsteuerbeträge für die Löhne und Gehälter September 1998 am 10.10.1998 fällig gewesen und der Kläger hätte dafür sorgen müssen, dass die angemeldeten Beträge zu diesem Zeitpunkt an den Beklagten abgeführt werden. Zu diesem Zeitpunkt hatte die KG, wie sich aus den beiden übersandten Kontoauszügen ergibt, auch noch die Mittel für die Lohnsteuerzahlung und der Kläger alleine konnte über diese Mittel verfügen.

Zutreffend weist der Kläger zwar darauf hin, dass dann, wenn die Lohnzahlungen für September 1998 - wie er erstmals mit Schreiben vom 07.03.2002 vorträgt - erst am 12.10.1998 und 22.10.1998 ausgezahlt wurden, erst am 10.11.1998 anzumelden gewesen wären. Maßgebend für den Zeitpunkt der Einbehaltung ist nämlich der Zeitpunkt der Lohnzahlung (vgl. Urteil des BFH vom 17. November 1992 VII R 13/92, BStBl II 1993,471; Schmidt/Drenseck, Einkommensteuergesetz, 22.Aufl. 2003). Dieser Zeitpunkt ist auch für die Lohnsteuer-Anmeldung von Bedeutung.

Der Kläger muss aber die unzutreffende Steueranmeldung für den Monat September 1998 gegen sich gelten lassen. Ist die Steuer dem Steuerpflichtigen gegenüber nämlich unanfechtbar festgesetzt, so hat dies u.a. auch gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Steuerbescheid als dessen

Vertreter anzufechten (§ 166 AO). Im Streitfall gelten die in die Haftung einbezogenen Steuerbeträge aufgrund der von der X GmbH und Co. KG beim Beklagten eingereichte Lohnsteueranmeldung September 1998 als - gegenüber der X GmbH und Co. KG als Steuerentrichtungspflichtige - unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt (§ 168 Satz 1 AO). Die Lohnsteueranmeldung ist weder angefochten noch berichtigt worden. Sie konnte vom Kläger auch angefochten werden. Denn bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens blieb seine Rechtsstellung als Geschäftsführer der geschäftsführenden GmbH der X GmbH und Co. KG insoweit unberührt.

Der Kläger hat die angemeldete Lohnsteuer nicht abgeführt. Wie sich die Liquiditätslage der X GmbH und Co. KG im September und Oktober im Einzelnen darstellte, konnte der erkennende Senat nicht beurteilen, da der Kläger trotz Aufforderung die - kompletten - Kontoauszüge des Geschäftskontos nicht vorgelegt hat. Der ursprünglicher Vortrag des Klägers, dass die X GmbH und Co. KG am 15. Oktober 1998 zahlungsunfähig gewesen sei und im ganzen Oktober nur noch kleinere Überweisungen von weniger als 5.000,- DM ausgeführt worden seien, steht jedenfalls im Widerspruch zu den beiden eingereichten Kontoauszügen 194 und 202. Nach diesen beiden Kontoauszügen stand zumindest bis zum 22.10.1998 noch Geld zur Verfügung um die angemeldeten Lohnsteuern zu zahlen. 24

Von der Verpflichtung zur Zahlung der Lohnsteuer hätten den Kläger Liquiditätsschwierigkeiten der Firma X GmbH & Co. KG auch nicht befreien können. Noch vor der tatsächlichen Zahlung der Löhne hätte der Kläger im Streitfall erkennen können, dass die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung der vollen Löhne einschließlich des Steueranteils nicht ausreichten. Er hätte daher die Löhne nur gekürzt als Vorschuss oder als Teilbetrag auszahlen dürfen. Aus den dann übrig bleibenden Mitteln hätte er die entsprechende Lohnsteuer an das Finanzamt abführen müssen (so die ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Beschluss des BFH vom 9. Januar 1996 VII B 189/95, BFH/NV 1996, 589 m.w.N.). Dieser Verpflichtung zur gleichrangigen Befriedigung der Arbeitnehmer hinsichtlich der Löhne und des Finanzamtes hinsichtlich der darauf entfallenden Lohnsteuern - notfalls unter anteiliger Kürzung beider Verbindlichkeiten - ist der Kläger nicht nachgekommen. Er hat die Nettolöhne auch für September 1998 am 12.10.1998 und 22.10.1998 ungekürzt an die Arbeitnehmer auszahlen lassen, die entsprechenden Abzugssteuern, die er am 14.10.2002 anmelden ließ, aber nicht an das Finanzamt abgeführt. Dass aufgrund der angespannten Finanzlage der X GmbH und Co. KG zur Vermeidung einer persönlichen Inhaftungnahme nur eine Auszahlung der gekürzten Löhne in Betracht kam, musste dem Kläger auch bewusst sein, denn die X GmbH und Co. KG hatte bereits zum Zeitpunkt der Auszahlung der Löhne für September 1998 neben anderen erheblichen Verbindlichkeiten bereits die Lohnsteuer für die Monate Juli und August in Höhe von mehr als 100.000,- DM nicht entrichtet. Zudem waren bei der Auszahlung am 12.10.1998 Umsatzsteuern in Höhe von mehr als 370.000,- DM und bei der Auszahlung am 22.12.2002 in Höhe von mehr als 420.000,- DM nicht entrichtet und fällig. Die Kreditlinie bei der Hausbank der X GmbH war offensichtlich bereits vollständig ausgeschöpft worden, denn die nach dem Vortrag des Klägers am 23.09.1998 in Auftrag gegebenen Überweisungen der Löhne und Gehälter erfolgten erst am 12.10.1998 und 22.10.1998, nachdem wieder Gelder auf dem Konto der X GmbH eingegangen waren. Der Kläger durfte insoweit auch nicht auf die Einziehung von Außenständen bzw. die Erhöhung der Kreditlinie vertrauen. Er ist damit bewusst das Haftungsrisiko eingegangen, und die Nichtrealisierung dieser Erwartungen liegt in seiner Risikosphäre (vgl. Beschluss des BFH vom 1. Februar 2000 VII B 256/99, BFH/NV 2000, 939 und Urteile des BFH vom 20. Januar 1998 VII R 80/9, BFH/NV 1998, 814 und vom 20. April 1993 VII R 67/92, BFH/NV 1994, 142, 143, m. w. N.). Nach der vorstehend zitierten Entscheidungen ist der gesetzliche Vertreter des Arbeitgebers indes dann nicht zur Kürzung der auszuzahlenden Löhne und zur 25

abgesonderten Bereithaltung der darauf entfallenden Steuern verpflichtet, wenn zwischen den Zeitpunkten der Lohnzahlung und der Lohnsteuerfälligkeit eine unvorhergesehene Verschlechterung der Liquidität eingetreten ist. Dies ist im Streitfall jedoch nicht der Fall, denn zu diesem Zeitpunkt waren bereits Steuerrückstände für mehrere Monate entstanden (vgl. hierzu auch Urteil des BFH vom 20. Januar 1998 VII R 80/97, BFH/NV 1998, 814).

Entgegen der Auffassung des Klägers ergibt sich auch aus § 64 Abs. 2 Satz 2 GmbHG kein Grund, der die Pflicht des Klägers zur Einbehaltung und Abführung der angemeldeten Lohnsteuerbeträge in Frage stellen könnte. Zum Zeitpunkt der Abführungsverpflichtung (10.10.1998) aufgrund der Anmeldung lag nämlich weder Zahlungsunfähigkeit vor noch war die Überschuldung festgestellt, so dass die Norm im Streitfall gar nicht einschlägig ist (vgl. zum Verhältnis von § 69 AO und § 64 GmbHG im Übrigen Urteil des BFH vom 20. April 1993 VII R 67/92, BFH/NV 1994, 142 und Beschluss des BFH vom 21. Dezember 1998 VII B 175/98, BFH/NV 1999, 745). 26

Entgegen der Auffassung des Klägers war die Pflichtverletzung auch ursächlich für den Schaden des Beklagten. 27

Nach § 69 AO muss die Pflichtverletzung der in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen ursächlich dafür sein, dass die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt worden sind. Es muss feststehen, dass der im Gesetz bezeichnete Haftungsschaden ohne die Pflichtverletzung nicht eingetreten wäre (ständige Rechtsprechung, vgl. die Nachweise bei Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 16.Aufl., § 69 AO Tz.20 ff.). 28

Die Kausalität richtet sich wie bei den zivilrechtlichen Schadensersatzansprüchen nach der sog. Adäquanztheorie. Danach können nur solche Pflichtverletzungen für den Erfolg ursächlich sein, die allgemein oder erfahrungsgemäß geeignet sind, diesen Erfolg zu verursachen (vgl. Urteil des BFH vom 6. März 2001 VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100; Tipke/Kruse, a.a.O., § 69 AO Tz. 21). Dem Beklagten wäre kein Schaden entstanden, wenn der Kläger den angemeldeten Betrag pflichtgemäß am 10.10.1998 gezahlt hätte. Zu diesem Zeitpunkt hätte der Betrag vom Kläger auch noch aus Mitteln der X GmbH und Co. KG beglichen werden können. 29

Bei der Haftungsinanspruchnahme hat das Finanzamt im Anschluss an die von den Finanzgerichten voll überprüfbare Rechtsentscheidung über das Vorliegen des Haftungstatbestandes eine von den Gerichten nur eingeschränkt überprüfbare Ermessensentscheidung zu treffen (vgl. § 191 AO; § 102 Finanzgerichtsordnung - FGO -; BFH-Urteil vom 4. Oktober 1988 VII R 53/85, BFH/NV 1989, 274). 30

Eine fehlerhafte Ausübung des Ermessens vermochte der Senat aber nicht zu erkennen. Eine solche fehlerhafte Ausübung des Ermessens konnte insbesondere nicht daraus hergeleitet werden, dass der Beklagte den Kläger für Lohnsteuerrückstände aus einer möglicherweise materiell unzutreffenden Steueranmeldung in Anspruch genommen hat, denn zum Zeitpunkt der letzten Behördenentscheidung wusste der Beklagte - ohne Verschulden - noch gar nichts von den erst im Oktober 1998 erfolgten Zahlungen an die Arbeiter und Angestellten. 31

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs.1 FGO. 32

Die Revision war zuzulassen, weil die Entscheidung möglicherweise von dem Urteil des BFH vom 17. November 1992 VII R 13/92, BStBl II 1993, 471 abweicht. Aus welchem Grund in 33

dem dortigen Streitfall die - materiell unzutreffende - Steueranmeldung möglicherweise für die Entscheidung ohne Bedeutung war, kann aufgrund des in BStBl II 1993, 471 mitgeteilten Sachverhaltes nicht beurteilt werden.
