

## **Zur Pflichtenkollision infolge steuerrechtlich und insolvenzrechtlich unterschiedlicher Bewertung der Lohnsteuer-Abführungspflicht**

1. Die steuerrechtlich und die insolvenzrechtlich unterschiedliche Bewertung der Lohnsteuer-Abführungspflicht des Arbeitgebers in insolvenzreifer Zeit kann zu einer Pflichtenkollision führen. Eine solche steht der Haftung des Geschäftsführers wegen Nichtabführung der Lohnsteuer aber jedenfalls dann nicht entgegen, wenn der Insolvenzverwalter die Beträge im gedachten Falle der pflichtgemäßen Zahlung der Lohnsteuer vom FA deshalb nicht herausverlangen kann, weil die Anfechtungsvoraussetzungen nach §§ 129 ff. InsO nicht vorliegen.

2. Die gesellschaftsrechtliche Pflicht des Geschäftsführers zur Sicherung der Masse i.S. des § 64 Abs. 2 GmbHG kann die Verpflichtung zur Vollabführung der Lohnsteuer allenfalls in den drei Wochen suspendieren, die dem Geschäftsführer ab Kenntnis der Überschuldung bzw. Zahlungsunfähigkeit der GmbH nach § 64 Abs. 1 GmbHG eingeräumt sind, um die Sanierungsfähigkeit der GmbH zu prüfen und Sanierungsversuche durchzuführen. Nur in diesem Zeitraum kann das die Haftung nach § 69 AO begründende Verschulden ausgeschlossen sein.

AO § 34, § 35, § 69, BGB § 823 Abs. 2, EStG § 38, § 41a, § 42d, GmbHG § 64, InsO § 129, StGB § 266a

Urteil vom 27. Februar 2007, VII R 67/05

Vorinstanz: FG Köln vom 12. September 2005 8 K 5677/01 (EFG 2006, 86)

### G r ü n d e

#### I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war zunächst alleiniger Geschäftsführer einer GmbH und von 1984 bis 1994 deren Alleingesellschafter. 1992 wurde er als Geschäftsführer der GmbH abberufen und S zum alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer bestellt. Der Kläger wurde als kaufmännischer Betriebsleiter mit den Obliegenheiten Kundenbetreuung und kaufmännische Auftragsabwicklung eingestellt.

Am 2. Februar 1999 stellte der Geschäftsführer S Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH. Ab 3. Februar 1999 war wieder der Kläger als Geschäftsführer bestellt. Das Insolvenzverfahren wurde am 1. April 1999 eröffnet. Die am 17. Februar 1999 bestellte vorläufige Insolvenzverwalterin sah die GmbH in ihrem Gutachten vom März 1999 als zahlungsunfähig und überschuldet an. Als entscheidend wertete sie, dass über das Vermögen der Großauftraggeberin, gegen die Forderungen in Höhe von rd. 700 000 DM bestünden, mit Beschluss vom 21. Januar 1999 am 8. Februar 1999 das Insolvenzverfahren eröffnet worden war.

Mit Haftungsvoorfrage vom Juli 1999 teilte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) dem Kläger mit, er hafte als faktischer Geschäftsführer der GmbH nach § 35 der Abgabenordnung (AO) für nicht abgeführte Lohnsteuer. Der nominell

eingetragene Geschäftsführer werde gleichfalls in Haftung genommen. Den am 20. Oktober 1999 erlassenen Lohnsteuerhaftungsbescheid über ca. 70 000 DM änderte das FA mit Bescheid vom 5. Januar 2000. Danach haftete der Kläger für offene Lohnsteuer aus dem Zeitraum 11 und 12/1998 und 1/1999 in Höhe von ca. 43 000 DM. Die in der Haftungssumme enthaltenen Lohnsteuerbeträge 11/1998 (ca. 18 500 DM) und 12/1998 (ca. 13 000 DM) waren im Lastschriftverfahren am 20. Dezember 1998 bzw. am 22. Januar 1999 zunächst eingezogen worden, auf Veranlassung des Klägers aber am 5. Februar 1999 wieder zurückgebucht worden. Die Zahlung des der Lohnsteueranmeldung 1/1999 entsprechenden, in dem Haftungsbescheid vom 20. Oktober 1999 enthaltenen Lohnsteuerbetrages 1/1999 in Höhe von ca. 13 500 DM im Lastschriftverfahren wurde von der Bank Ende Februar 1999 wegen fehlender Deckung des Kontos der GmbH abgelehnt. Auch der in dem geänderten Haftungsbescheid vom 5. Januar 2000 reduzierte Lohnsteuerbetrag für 1/1999 in Höhe von ca. 7 500 DM, der nach der --mit der Revision nicht angefochtenen-- Feststellung des Finanzgerichts (FG) darauf beruht, dass die Löhne eines Teiles der Arbeitnehmer wegen des Liquiditätsengpasses der GmbH nur gekürzt ausgezahlt worden seien, wurde nicht entrichtet. Allerdings tilgte die GmbH noch am 14. Januar 1999 offene Lohnsteuer 1993 in Höhe von 70 000 DM. Nach Auskunft der Bank war die Kontokorrentkreditlinie in Höhe von 300 000 DM wegen des Insolvenzantrags am 8. Februar 1999 mit Wirkung zum 28. Februar 1999 gekündigt worden. Eine ihr am 10. Februar 1999 zugestellte Pfändung wies die Bank wegen eigener Ansprüche gegen die GmbH am 25. Februar 1999 zurück.

Einspruch und Klage gegen den geänderten Bescheid vom 5. Januar 2000, mit denen sich der Kläger gegen seine Inanspruchnahme als faktischer Geschäftsführer und im Hinblick auf die bestehende Kreditlinie bei der Bank und eines möglichen Anfechtungsrechts der Insolvenzverwalterin im Falle der Abführung der Lohnsteuer gegen die Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung wehrte, blieben erfolglos.

Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2006, 86 veröffentlicht.

Mit der Revision macht der Kläger geltend, seine Inanspruchnahme als Verfügungsberechtigter i.S. des § 35 AO bzw. für die Zeit ab dem 3. Februar 1999 gemäß § 34 AO als gesetzlicher Vertreter sei nicht gerechtfertigt, weil er die bestehenden Lohnsteuerzahlungsverpflichtungen nicht in geringerem Maß getilgt habe als die Zahlungsforderungen anderer Gläubiger, so dass von einem grob fahrlässig pflichtwidrigen Handeln i.S. des § 69 Satz 1 AO keine Rede sein könne. Zwar sei nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) die quotengleiche Tilgung fälliger Lohnsteuerbeträge nicht für ausreichend erachtet worden den betroffenen Geschäftsführer zu exkulpierten. An dieser Rechtsprechung könne aber nach der

Entscheidung des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 22. Januar 2004 IX ZR 39/03 (BGHZ 157, 350) nicht mehr festgehalten werden. Denn die die Rechtsauffassung des BFH tragende Erwägung, dass es sich bei den abzuführenden Lohnsteuern um für den Arbeitgeber fremdes Geld handele, welches vom Arbeitgeber bis zum Zeitpunkt der Abführung nur treuhänderisch gehalten werde, habe der BGH verworfen. Gehe man mit dem BGH davon aus, dass die Leistung des Lohnsteueranteils vom Gesamtlohn durch den Arbeitgeber an das FA aus dem eigenen Vermögen des Arbeitgebers erfolge, da der Arbeitnehmer lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch auf den ihm rechtlich zustehenden Arbeitslohn sowie auf Abführung des gesetzlich vorgeschriebenen Lohnanteils an das FA habe, so könne der Lohnsteuerschuld und den Anforderungen, welche an ein grob fahrlässiges Handeln bei unterlassener Abführung einbehaltener Lohnsteuerbeträge an das FA gestellt würden, keine andere Qualität beigemessen werden, als dies in Bezug auf die Abführungsverpflichtung entsprechender Umsatzsteuerbeträge der Fall sei. Der Geschäftsführer hafte mithin bei Lohnsteuerausfällen --ebenso wie bei Umsatzsteuerausfällen-- nur anteilig entsprechend der Tilgungsquote bei allen übrigen Verbindlichkeiten der GmbH für den Rückstand. Eine Pflicht zur überquotalen Bedienung von Lohnsteuer-Verbindlichkeiten sei nicht zu rechtfertigen, eine rechtliche Grundlage für die Differenzierung gebe es nicht. Ein Gläubigervorrang des Fiskus sei nicht gerechtfertigt. Unter diesen Voraussetzungen sei eine Haftung des Klägers wegen Lohnsteuer zu verneinen, da sich bei zutreffender Berechnung --unter Berücksichtigung der im Haftungszeitraum gezahlten Lohnsteuerbeträge-- eine Haftungsquote von Null ergebe.

Zudem könne dem Geschäftsführer kein grob pflichtwidriges Verschulden angelastet werden, wenn er in insolvenzreifer Zeit keine Zahlungen an das FA leiste. Denn er befinde sich --auch nach Auffassung des BGH (Urteil vom 18. April 2005 II ZR 61/03, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2005, 978, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht --ZIP-- 2005, 1026)-- in einer Pflichtenkollision: im Falle einer Zahlung drohe ihm die Ersatzpflicht gegenüber der Gesamtheit der Gläubiger nach § 64 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG).

## II.

Die Revision ist begründet, soweit das FG die Klage betreffend die Haftung wegen Nichtabführung der Lohnsteuer für Januar 1999 abgewiesen hat. Insoweit wird das Verfahren zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Übrigen ist die Revision unbegründet und wird zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO).

Gemäß § 69 Satz 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 und § 35 AO haften die gesetzlichen Vertreter und die Verfügungsberechtigten --unter anderem faktische Geschäftsführer-- einer GmbH, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt worden sind. Danach trifft den Geschäftsführer einer GmbH die Pflicht, für eine fristgerechte Anmeldung und Abführung der von der GmbH geschuldeten Lohnsteuer zu sorgen (§ 41a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).

1. Nach den mit der Revision nicht angegriffenen und damit den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) war der Kläger im Haftungszeitraum vom 10. Dezember 1998 bis 2. Februar 1999 faktischer Geschäftsführer und danach bis 10. Februar 1999 bestellter Geschäftsführer der GmbH. Die für die Zeiträume November und Dezember 1998 sowie Januar 1999 geschuldete Lohnsteuer ist von der GmbH nicht entrichtet worden.

2. Entgegen der Auffassung des Klägers beruht die Nichtabführung der Lohnsteuer für November und Dezember 1998 auf einer grob fahrlässigen Verletzung seiner Pflichten als Geschäftsführer.

a) Nach ständiger Rechtsprechung des Senats stellt die Nichtabführung einzubehaltender und anzumeldender Lohnsteuer zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten regelmäßig eine zumindest grob fahrlässige Verletzung der Geschäftsführerpflichten dar (vgl. Senatsentscheidungen vom 20. April 1982 VII R 96/79, BFHE 135, 416, BStBl II 1982, 521, und vom 9. Dezember 2005 VII B 124-125/05, BFH/NV 2006, 897, m.w.N.).

Zahlungsschwierigkeiten der GmbH ändern nach dieser Rechtsprechung weder etwas an jener Pflicht des GmbH-Geschäftsführers, noch schließen sie sein Verschulden bei Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH aus. Reichen die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Befriedigung der arbeitsrechtlich geschuldeten Löhne (einschließlich des in ihnen enthaltenen Steueranteils) nicht aus, so darf der Geschäftsführer die Löhne nur entsprechend gekürzt auszahlen und muss aus den dadurch übrig bleibenden Mitteln die auf die gekürzten (Netto-)Löhne entfallende Lohnsteuer an das FA abführen (Senatsbeschluss vom 21. Dezember 1998 VII B 175/98, BFH/NV 1999, 745, m.w.N.). An diesen Grundsätzen ist --vorbehaltlich der nachstehenden Ausführungen-- festzuhalten.

b) Im Streitfall entfällt die Haftung des Klägers auch nicht infolge eines möglichen Anfechtungsrechts des Insolvenzverwalters nach §§ 129 ff. der Insolvenzordnung (InsO).

Mit dem Hinweis auf ein mögliches Anfechtungsrecht der Insolvenzverwalterin will der Kläger geltend machen, dass der Schaden beim Fiskus auch in dem Fall eingetreten wäre, dass er die Lohnsteuer zwar termingerecht an das FA abgeführt hätte, die Lohnsteuerschuld aber gleichwohl nicht getilgt worden wäre, weil das FA die Beträge aufgrund einer Anfechtung der Zahlung durch die Insolvenzverwalterin wieder hätte herausgeben müssen. Damit wäre der Schaden auch bei pflichtgemäßer Abführung der Lohnsteuer eingetreten, so dass von einer Kausalität der Unterlassung nicht mehr ausgegangen werden könne.

Ob hypothetische Geschehensabläufe --wie vom Kläger begehrt-- bei der Haftung nach § 69 AO überhaupt Berücksichtigung finden können, kann im Streitfall --wie bereits in den Vorentscheidungen (vgl. Beschluss in BFH/NV 2006, 897, m.w.N.)-- offenbleiben. Denn der unterstellte hypothetische Kausalverlauf könnte sich rechtlich nur dann auswirken, wenn die Anfechtungsvoraussetzungen auch im Übrigen vorlägen, d.h., wenn die gedachte Insolvenzanfechtung hätte Erfolg haben können. Nach den Feststellungen des FG (unter A. III. 3. b) lagen die Voraussetzungen für eine erfolgreiche Anfechtung nach §§ 129 ff. InsO aber nicht vor, weil das FA die Zahlungsunfähigkeit der GmbH weder kannte noch bei Fälligkeit der Lohnsteuer vom Antrag auf Insolvenzeröffnung wusste. Der Kläger hat gegen die vom FG im Einzelnen erörterten Umstände, aus denen es die Unkenntnis des FA ableitet, keine Einwendungen erhoben. Die daraus gezogene Schlussfolgerung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden; sie ist nicht nur denkgesetzlich möglich, sondern auch schlüssig und nachvollziehbar.

c) Dem Haftungsanspruch aus § 69 AO kann der Geschäftsführer einer GmbH auch nicht uneingeschränkt entgegengehalten, dass er gemäß § 64 Abs. 2 GmbHG der Gesellschaft zum Ersatz von Zahlungen verpflichtet ist, die nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft oder nach Feststellung ihrer Überschuldung geleistet werden. Die in sich nicht einheitliche Rechtsprechung des BGH zu § 64 Abs. 2 GmbHG steht dieser Auffassung nicht entgegen.

aa) Selbst wenn der Abführung der Lohnsteuer --trotz des besonderen gesetzlichen Pflichtengefüges beim Lohnsteuerabzugsverfahren (vgl. BFH-Urteil vom 1. August 2000 VII R 110/99, BFHE 192, 249, BStBl II 2001, 271)-- kein Vorrang vor dem Gebot der Massesicherung zukommen sollte (so aber die --nicht tragende-- Auffassung des 2. Zivilsenats des BGH in DStR 2005, 978, ZIP 2005, 1026), ist umgekehrt jedenfalls der Vorrang der Massesicherung nicht zu begründen. Insbesondere folgt er nicht aus dem Wegfall der Privilegierung des Fiskus im Insolvenzverfahren. Wie der 5. Strafsenat des BGH --unter Zurückweisung der Auffassung des 2. Zivilsenats-- zutreffend ausgeführt hat, können die Wertungsmaßstäbe des Insolvenzrechts nur für das Insolvenzverfahren

Geltung beanspruchen, nicht aber ein Rangverhältnis außerhalb der dort geregelten Materie begründen (BGH-Beschluss vom 9. August 2005 5 StR 67/05, DStR 2005, 1867, ZIP 2005, 1678).

bb) Die gesellschaftsrechtliche Pflicht des Geschäftsführers zur Sicherung der Masse i.S. des § 64 Abs. 2 GmbHG bewirkt auch nicht zeitlich unbegrenzt eine Kollision mit der Verpflichtung zur Vollabführung der Lohnsteuer, die das --die Haftung nach § 69 AO begründende-- Verschulden ausschließen könnte.

Zwar ist der Geschäftsführer nach § 64 Abs. 2 Satz 1 GmbHG der Gesellschaft zum Ersatz von Zahlungen verpflichtet, die nach Eintritt der Insolvenzreife der Gesellschaft geleistet werden. Die Schutzvorschrift des § 64 Abs. 2 GmbHG soll die verteilungsfähige Vermögensmasse einer insolvenzreifen GmbH im Interesse der Gesamtheit der Gläubiger erhalten und eine zu ihrem Nachteil gehende bevorzugte Befriedigung einzelner Gläubiger verhindern (BGH-Urteil vom 29. November 1999 II ZR 273/98, BGHZ 143, 184). So soll nach Auffassung des 2. Zivilsenats des BGH (Urteil vom 8. Januar 2001 II ZR 88/99, BGHZ 146, 264) bei einem dieser Norm entsprechenden Verhalten, das zur Verletzung der gemäß § 266a des Strafgesetzbuchs (StGB) strafbewehrten Pflicht zur Abführung der Sozialabgaben führt, die persönliche deliktische Haftung des Geschäftsführers aus dem Gesichtspunkt des § 823 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs i.V.m. § 266a StGB gegenüber der Sozialkasse entfallen, weil in einem solchen Fall einer Pflichtenkollision das deliktische Verschulden verneint werden müsse.

Das Gebot der Massesicherung gemäß § 64 Abs. 1 GmbHG kann aber eine verschuldensrelevante Pflichtenkollision nicht zeitlich unbegrenzt, sondern nur in dem von § 64 Abs. 1 Satz 1 GmbHG vorgesehenen Zeitraum begründen, der dem Geschäftsführer ab Kenntnis der Überschuldung bzw. Zahlungsunfähigkeit eingeräumt wird, um die Sanierungsfähigkeit der GmbH zu prüfen und Sanierungsversuche durchzuführen, also höchstens für einen Zeitraum von drei Wochen. Der erkennende Senat schließt sich insoweit der Rechtsauffassung des 5. Strafsenats des BGH an, dass nur innerhalb dieses Zeitraums die Pflicht zur Abführung der Arbeitnehmerbeiträge suspendiert ist. Jedenfalls in strafrechtlicher Hinsicht, so der BGH, könne sich derjenige Verantwortliche, der bei gegebener Insolvenzreife erkenne, dass für das Unternehmen keine Sanierungsmöglichkeit mehr bestehe, und trotzdem keinen Insolvenzantrag stelle, nicht auf den Grundsatz der Massesicherung berufen, wenn er das Unternehmen dennoch weiter führe. Ihm sei nämlich ohne weiteres möglich, sich aus dieser (nur scheinbaren) Konfliktlage dadurch zu befreien, dass er seiner Pflicht aus § 64 Abs. 1 GmbHG nachkomme und den gebotenen Insolvenzantrag stelle. Selbst die Annahme einer Ersatzpflicht nach § 64 Abs. 2 GmbHG stünde einer Strafbarkeit nach § 266a Abs. 1 StGB

--nach Ablauf der dreiwöchigen Frist-- nicht entgegen. Eine unabwendbare Pflichtenkollision sei hier nämlich schon deshalb nicht gegeben, weil sich der Geschäftsführer diesen widerstreitenden Pflichten jederzeit entziehen könne, indem er einen Insolvenzantrag stelle. Habe aber der Täter selbst vorwerfbar die Pflichtenkollision herbeigeführt, könne er hieraus keinen Rechtfertigungsgrund ableiten (BGH-Beschluss vom 30. Juli 2003 5 StR 221/03, BGHSt 48, 307; in DStR 2005, 1867, ZIP 2005, 1678).

Diese Erwägungen gelten für die haftungsrechtliche Verantwortung des Geschäftsführers nach § 69 AO in ähnlicher Weise. Zwar handelt es sich bei dieser Vorschrift nicht um eine Sanktionsnorm. Gleichwohl sind die Rechtsgedanken übertragbar. Denn ebenso wie bei § 266a StGB ist das schuldhaftes Fehlverhalten, durch welches die in § 69 AO benannten Personen Steuerausfälle verursacht haben, der Anknüpfungspunkt für die Haftung nach § 69 AO (Senatsurteil vom 30. August 2005 VII R 61/04, BFH/NV 2006, 232, m.w.N.). Das staatliche Interesse am Ausgleich des durch die schuldhaftes Pflichtverletzung verursachten Schadens beim Fiskus muss --ebenso wie der Strafanspruch, der der Durchsetzung des Anspruchs der Sozialkasse Nachdruck verleiht-- nur zurücktreten, solange der Haftungsschuldner trotz Überschuldung bzw. Zahlungsunfähigkeit der GmbH den Insolvenzantrag noch nicht zu stellen braucht.

3. Ein die Nichtabführung bzw. nur anteilige Abführung der Lohnsteuer entschuldigender Widerstreit der in § 41a EStG und § 64 Abs. 2 GmbHG normierten Pflichten des Klägers kann somit allenfalls für den Zeitraum dieser drei Wochen bestehen, der ihm ab Kenntnis der Überschuldung bzw. Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft für die Stellung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingeräumt ist. Daher ist im Streitfall festzustellen, ob die jeweilige Nichtzahlung --bzw. der dementsprechende Lastschrift-Rückruf-- der angemeldeten Lohnsteuer für November und Dezember 1998 und Januar 1999 diesem Zeitraum zuzuordnen ist.

a) Der am 5. Februar 1999 erfolgte Lastschrift-Rückruf der auf die Fälligkeiten 10. Dezember 1998 und 10. Januar 1999 bereits abgebuchten Lohnsteuern November und Dezember 1998 war nicht dem Gebot der Massesicherung i.S. des § 64 Abs. 2 Satz 1 GmbHG geschuldet. Zwar hat der Kläger den Lastschrifteinzug am 5. Februar 1999, also bereits nach der Stellung des Insolvenzantrags, widerrufen. Die Fälligkeiten lagen aber nicht innerhalb des die Ersatzpflicht nach § 64 Abs. 2 Satz 1 GmbHG begründenden Sicherungszeitraums: Sollte die Überschuldung bzw. Zahlungsunfähigkeit der GmbH erst nach dem 10. Dezember 1998 bzw. dem 10. Januar 1999 eingetreten sein, hätte der Kläger wegen der Zahlung der Lohnsteuer zu diesen Fälligkeitszeitpunkten nicht nach § 64 Abs. 2 Satz 1 GmbHG ersatzpflichtig werden können. Hätte er dagegen die Überschuldung bzw. Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft bereits am 10. Dezember 1998

bzw. am 10. Januar 1999 erkannt, wäre die dem Geschäftsführer nach § 64 Abs. 1 GmbHG eingeräumte Drei-Wochen-Frist für die Stellung des Insolvenzantrags bei der Antragstellung am 2. Februar 1999 in beiden Fällen überschritten gewesen. Folglich hätte er sich durch rechtzeitige Stellung des Insolvenzantrags der Haftung nach § 69 AO entziehen können, so dass er sich nicht auf den Entschuldigungsgrund einer Pflichtenkollision berufen kann. Mithin ist der Rückruf der Lastschriften nach Stellung des Insolvenzantrags nicht entschuldigt. Deshalb ist der Kläger zu Recht für die offenen Lohnsteuerbeträge November und Dezember 1998 in Haftung genommen worden. Die Feststellung, wann Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung tatsächlich eingetreten ist und für den Kläger erkennbar war, ist insoweit nicht erforderlich.

b) Dagegen war der Insolvenzantrag bei Fälligkeit der Lohnsteuer für Januar 1999 --am 10. Februar 1999-- bereits gestellt, so dass eine Haftung des Klägers, obwohl er jedenfalls bis zur Bestellung der vorläufigen Insolvenzverwalterin am 17. Februar 1999 verfügungsberechtigt und zur ordnungsgemäßen Vertretung der GmbH verpflichtet war, wegen Nichtabführung der Lohnsteuer bei Fälligkeit ausscheidet. Denn mit dem Insolvenzantrag zeigt der Geschäftsführer an, dass er von der Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung der GmbH ausgeht, so dass ihm die Nichtabführung der Lohnsteuer nicht mehr als schuldhafte Pflichtverletzung vorgeworfen werden kann.

Allerdings haben sowohl der Senat als auch der BGH wiederholt entschieden, dass bereits das Unterlassen, die auf die ausgezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer durch entsprechende Kürzung der Löhne einzubehalten und den gekürzten Betrag für die Entrichtung zum Fälligkeitszeitpunkt bereitzuhalten, eine eigenständige Pflichtverletzung darstellen kann, die geeignet ist, die in § 69 AO angeordneten Haftungsfolgen auszulösen (vgl. Senatsurteil vom 20. April 1993 VII R 67/92, BFH/NV 1994, 142; Senatsbeschlüsse in BFH/NV 2006, 897, und in BFH/NV 1999, 745; BGH-Urteil vom 25. September 2006 II ZR 108/05, DStR 2006, 2185, ZIP 2006, 2127, m.w.N.).

An dieser Rechtsansicht ist grundsätzlich festzuhalten. Vor dem Hintergrund der Wertung des § 64 Abs. 2 Satz 2 GmbHG bedarf sie jedoch einer Modifizierung: Wenn die die Lohnsteuer auslösenden Löhne innerhalb des dreiwöchigen Sicherungszeitraums vor Insolvenzantrag (§ 64 Abs. 1 GmbHG) ohne Einbehalt der Lohnsteuer gezahlt werden, so folgt daraus nicht ohne weiteres eine schuldhafte Pflichtverletzung i.S. von § 69 AO. Die Auszahlung der Löhne kann nämlich in diesem Zeitraum zu den mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns zu vereinbarenden Zahlungen i.S. des § 64 Abs. 2 Satz 2 GmbH gehören, für die keine Ersatzpflicht nach § 64 Abs. 2 Satz 1 GmbHG entsteht. Denn die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns bestimmt sich aus dem besonderen Zweck des § 64 Abs. 2 GmbHG, die verteilungsfähige Vermögensmasse einer

insolvenzreifen GmbH im Interesse der Gesamtheit ihrer Gläubiger zu erhalten. Soweit Leistungen des Geschäftsführers in der Insolvenzsituation eine Masseverkürzung nicht zur Folge haben oder soweit durch sie im Einzelfall größere Nachteile für die Masse abgewendet werden, kann deswegen das Verschulden nach § 64 Abs. 2 Satz 2 GmbHG ausnahmsweise zu verneinen sein (BGH-Urteil in BGHZ 146, 264, m.w.N.). Nach der gesellschaftsrechtlichen Literatur und Rechtsprechung gilt Gleiches aber nicht für die Steuerzahlung (vgl. Oberlandesgericht Düsseldorf, Urteil vom 24. November 1994 6 U 2/94, juris; Schulze-Osterloh in Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl., § 64 Rz 81), weil sie nicht unmittelbar notwendig ist, den Betrieb während der dreiwöchigen Prüfungsfrist am Leben zu erhalten. Kann danach von einem Geschäftsführer, der aus den verbliebenen Mitteln die Löhne auszahlt, um den Betrieb während der Prüfung der Sanierungsfähigkeit im Interesse der Massesicherung aufrecht zu erhalten, nicht gleichzeitig verlangt werden, diese Löhne noch weiter zu kürzen, um später die Lohnsteuerzahlung zu ermöglichen, so stellt das Unterlassen, die Lohnsteuer einzubehalten, keine haftungsbegründende schuldhaftige Pflichtverletzung i.S. des § 69 AO dar.

c) Im Streitfall reichen die Feststellungen des FG nicht aus, um entscheiden zu können, ob das Unterlassen, die auf die im Januar 1999 ausgezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer einzubehalten und für die Entrichtung zum Fälligkeitszeitpunkt bereitzuhalten, als schuldhaftes Verhalten des Klägers zu werten ist.

Das FG hat den Zeitpunkt der Januar-Lohnzahlung nicht festgestellt. Es hat vielmehr --weil es nach seiner Rechtsauffassung darauf nicht ankam-- ungeprüft die Angabe des Klägers zugrunde gelegt, dass die Lohnauszahlung zwischen dem 22. und 25. Januar 1999 gelegen habe. Wenn dies zuträfe, so hätte der Kläger die Löhne innerhalb der Drei-Wochen-Frist vor Stellung des Insolvenzantrags auszahlen lassen. Die Haftung für die darauf nicht entrichtete Lohnsteuer könnte dann entfallen, es sei denn, zu diesem Zeitpunkt wäre die GmbH weder zahlungsunfähig noch überschuldet gewesen oder die Lohnzahlung selbst wäre im konkreten Fall mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns i.S. des § 64 Abs. 2 Satz 2 GmbHG nicht vereinbar gewesen. Auch zu diesen beiden letztgenannten Voraussetzungen einer Haftungsinanspruchnahme wird das FG entsprechende Feststellungen nachzuholen haben. Der Senat weist darauf hin, dass die Feststellungslast für die tatsächlichen Voraussetzungen des Entschuldigungsgrundes, also für den Zeitpunkt der Lohnzahlung für Januar 1999, sowie dafür, dass die GmbH in diesem Zeitpunkt zahlungsunfähig bzw. überschuldet war und dafür, dass die Zahlung mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns vereinbar war, beim Kläger liegt.