

Vereinsrecht: Der Vorsitzende haftet für Schulden der Abteilungen

Der Vorsitzende eines eingetragenen Vereins ist als gesetzlicher Vertreter verpflichtet, dessen steuerliche Pflichten zu erfüllen. Das gilt auch, wenn nach der Vereinssatzung Abteilungen mit eigenem Vorstand bestehen und diesem eine gewisse Selbständigkeit eingeräumt ist. (Hier ging es um unterlassene Lohnsteuerzahlungen für die Beschäftigung von Fußballspielern, für die der Hauptvereinsvorsitzende vom BGH haftbar gemacht wurde.)

Quelle: Wolfgang Büser

Besteuerung eines eingetragenen Vereins; Steuerliche Pflichten des Vereinsvorsitzenden; Lohnsteuerrechtliche Verantwortlichkeit; Arbeitgeberposition des Vereins; Selbständige Abteilungen innerhalb eines Vereins; Übertragung steuerlicher Pflichten einer juristischen Person auf deren Untergliederungen

Gericht: BFH

Datum: 13.03.2003

Aktenzeichen: VII R 46/02

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2003, 11967

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Münster - 07.05.2002 - AZ: 1 K 2429/00 L

Rechtsgrundlagen:

§ 34 Abs. 1 AO 1977

§ 35 AO 1977

§ 69 S. 1 AO 1977

§ 166 AO 1977

§ 191 Abs. 1 AO 1977

§ 21 BGB

§ 26 Abs. 2 S. 1 BGB

§ 30 BGB

§ 254 BGB

Fundstellen:

BFHE 202, 22 - 32

AuA 2003, 36

BB 2003, 1322 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2003, 960-964 (Volltext mit aml. LS)

BStBl II 2003, 556-561 (Volltext mit aml. LS)

DStR 2003, 1022-1026 (Volltext mit aml. LS)

DStRE 2003, 832

DStZ 2003, 558 (Kurzinformation)

HFR 2003, 753-755

INF 2003, 561-562

NJW-RR 2003, 1117-1120

NWB 2003, 2593-2595

NWB 2003, 1891

NWB 2004, 2654 (Volltext)

NZG 2003, 734-737 (Volltext mit red./aml. LS)

PStR 2003, 168

RdW 2003, XII Heft 18 (aml. Leitsatz)

RdW 2003, 732-734 (Volltext)

SpuRt 2003, 169-172 (Volltext mit aml. LS)

stak 2003

StuB 2003, 562-563

V&S 2003, 6-7

WPg 2003, 768

ZAP 2003, 949

ZSt 2005, 39-40

BFH, 13.03.2003 - VII R 46/02

Amtlicher Leitsatz:

1. Der Vorsitzende eines eingetragenen Vereins ist als gesetzlicher Vertreter dieser juristischen Person verpflichtet, deren steuerliche Pflichten zu erfüllen.
2. Arbeitgeber ist, wer die Schuldnerposition in dem die Rechtsgrundlage der Arbeitslohnzahlung bildenden Rechtsverhältnis inne hat. Ein Sportverein, der mit Spielern Arbeitsverträge abschließt und diesbezügliche Lohnsteueranmeldungen abgibt, ist folglich auch dann zur Einbehaltung und Abführung von Lohnsteuer verpflichtet, wenn nach der Satzung des Vereins Abteilungen mit eigenem Vertreter bestehen und diesen eine gewisse Selbständigkeit eingeräumt ist.
3. Die für das Verhältnis mehrerer Geschäftsführer entwickelten Grundsätze für die Möglichkeit einer Begrenzung der Verantwortlichkeit des gesetzlichen Vertreters einer juristischen Person durch eine

Verteilung der Aufgaben innerhalb derselben gelten auch für die Übertragung steuerlicher Pflichten einer juristischen Person (hier: eines Vereins) auf deren Abteilungen.

Gründe

- 1 I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wird vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) auf Haftung für die Lohnsteuerschulden eines Sportvereins in Anspruch genommen, dessen 1. Vorsitzender er war.
- 2

Der Verein widmete sich in . . . Abteilungen der Pflege unterschiedlicher Sportarten, hauptsächlich dem . . . Die Satzung des Vereins übertrug dem 1. und 2. Vorsitzenden dessen Vertretung. Ferner sah die Satzung als Organe einen Hauptvorstand, Abteilungsvorstände und Abteilungsvorsitzende als besondere Vertreter i. S. des § 30 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) mit beschränkter Vertretungsmacht vor. Aufgabe der Abteilungsvorstände war im Wesentlichen die Organisation des Sportbetriebs sowie die Erledigung von Mitgliederangelegenheiten. Der Hauptvorstand hatte umfassende Informations-, Kontroll- und Eingriffsrechte gegenüber den Abteilungsvorständen und war insbesondere für die Buchführung des Vereins zuständig.
- 3

Der Kläger war seit 1991 1. Vorsitzender des Vereins; von Oktober 1996 bis März 1997 nahm er auch das Amt des Abteilungsvorsitzenden . . . wahr.
- 4

Das FA hat gegen den Verein aufgrund bestandskräftiger Lohnsteuerhaftungs- und Nachforderungsbescheide Steuerforderungen, die insbesondere durch die Beschäftigung von Spielern in der . . . abteilung entstanden sind und darauf beruhen, dass der Verein Lohnzahlungen ohne Steuereinbehalt geleistet hat und sich Differenzen zwischen den Lohnjournalen und den vom Verein abgegebenen Steueranmeldungen ergeben haben. Nachdem die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Vereins mangels Masse abgelehnt worden war, hat das FA den Kläger als Haftungsschuldner für unbefriedigt gebliebene Steuerforderungen für die Anmeldezeiträume November 1995 bis März 1997 in Höhe von insgesamt . . . DM in Anspruch genommen.
- 5

Die hiergegen erhobene Klage ist ohne Erfolg geblieben. Sein in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 20.02.1134 veröffentlichtes Urteil stützt das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen darauf, dass der Kläger als Vertreter des Vereins seine angesichts zahlreicher klar erkennbarer Krisenanzeichen hinsichtlich der Vorgänge in der . . . abteilung gesteigerten Überwachungspflichten für die zu geringen Lohnsteueranmeldungen nicht erfüllt habe. Er habe sowohl was die Differenzen zwischen Lohnjournal und Lohnsteueranmeldung als auch die lohnsteuerrechtliche Bewertung der Zahlungen an den Spieler X angeht, grob fahrlässig gehandelt. Seine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner sei ermessensgerecht, obgleich die . . . abteilung ein nicht rechtsfähiger (Zweig-)Verein gewesen sei. Nicht dieser, sondern der Hauptverein sei jedoch dem FA gegenüber als Arbeitgeber aufgetreten; er habe die Lohnsteuerbeträge sämtlicher Abteilungen einheitlich in einer einzigen Lohnsteueranmeldung zusammengeführt. Es könne daher offen bleiben, ob der Verein ein Wahlrecht dahin gehabt hätte, die Arbeitgeberstellung auf den Zweigverein zu verlagern.
- 6

Die Abteilungsvorsitzenden könnten auch nicht nach § 35 der Abgabenordnung (AO 1977) in Anspruch genommen werden; denn sie seien nicht als Verfügungsberechtigte aufgetreten und nicht in der Lage gewesen, rechtlich verbindlich die Pflichten des gesetzlichen Vertreters zu erfüllen.
- 7

Gegen dieses Urteil richtet sich die vom FG zugelassene Revision des Klägers, mit der die Verletzung materiellen und formellen Rechts geltend gemacht wird.
- 8

Der Kläger meint, nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu unzulässigen privatrechtlichen Vereinbarungen zur Beschränkung oder zum Ausschluss von Steuerpflichten könne das vom FG in Betracht gezogene Wahlrecht nicht anerkannt werden; dieses Wahlrecht

jedoch unterstellt, sei nicht er gesetzlicher Vertreter für die Lohnsteuerbelange der . . . abteilung, sondern deren Abteilungsvorsitzender als besonderer Vertreter nach § 30 BGB . Die originäre Vertretungszuständigkeit des Abteilungsvorsitzenden verdränge, so weit sie reicht, die Vertretung des Hauptvorstandes nach § 26 BGB . Die besonderen Vertreter seien insoweit gesetzliche Vertreter i. S. des § 34 AO 1977; denn es stehe einem Verein frei, solche besonderen Vertreter in seiner Satzung vorzusehen, ebenso wie er mehrere Vertreter nach § 26 BGB bestellen könne. Es bestehe dann zwar der Grundsatz der Gesamtverantwortung der Vertreter. Das FA habe bei Ausübung seines Auswahlermessens jedoch berücksichtigen müssen, dass der Abteilungsvorsitzende der . . . abteilung an den Lohnsteuerangelegenheiten der Abteilung "näher dran" gewesen und somit primär in Anspruch zu nehmen sei.

- 9 Die Revision wendet sich ferner gegen den Vorwurf, der Kläger habe grob fahrlässig gehandelt. Das FG habe dazu lediglich eine Pauschalbeurteilung angestellt; es habe jedoch nicht, wie erforderlich, Monat für Monat festgestellt, welcher Fehler entstanden ist und wie der Kläger ihn hätte entdecken und beheben können. Das FG habe in diesem Zusammenhang den ihm unterbreiteten Tatsachenstoff nicht hinreichend verwertet. Seine Annahme einer gesteigerten Überwachungspflicht des Klägers beruhe auf Umständen, die für die Zeit ab Mai 1996 nicht mehr von Bedeutung gewesen seien. Wenn es davon ausgehe, dass dem Kläger Buchführungsmängel bekannt gewesen seien, die auf der Jahreshauptversammlung 1996 besprochen worden sein sollen, interpretiere es das Protokoll dieser Versammlung falsch. Weiterhin verkenne es, dass aufgrund der Wahl eines neuen . . . vorstandes in dieser Versammlung im Mai 1996 eine Zäsur eingetreten sei und der Kläger ab diesem Zeitpunkt davon ausgehen könne, dass anstehende Lohnsteuerfragen richtig bearbeitet würden. Schließlich sieht die Revision den Verschuldensvorwurf dadurch ausgeräumt, dass der Hauptverein Steuern, auch wenn sie einzelne Abteilungen betrafen, beglichen habe; so sei insbesondere die angemeldete Lohnsteuer der . . . abteilung aus der Hauptkasse bezahlt worden.
- 10 Die Revision rügt ferner, dass das FG ein mitwirkendes Verschulden des FA nicht nach § 254 BGB berücksichtigt habe. Das FA habe, wie im AdV-Verfahren vorgetragen, durch eine Rückbuchung den Kläger in dem Glauben gelassen, es billige die Lohnsteueranmeldung und -zahlung September 1996; es habe dadurch den Haftungsschaden selbst verursacht. Das FA habe überdies eine Anfrage des Vereins, ob der Zweigverein selbständiges Steuersubjekt mit eigener Haftung sei, unbeantwortet gelassen, was ebenfalls zum Mitverschuldensvorwurf führen müsse.
- 11 Als formell-rechtlichen Fehler rügt die Revision, dass die Feststellung des FG, die Abteilungsvorsitzenden hafteten nicht nach § 35 AO 1977, rechtsfehlerhaft und verfahrensrechtlich unzulässig zustande gekommen sei. Die . . . abteilung habe einen eigenen Haushalt gehabt, sei nach außen hin aufgetreten, habe Verträge geschlossen und Überweisungen vorgenommen. Dass sie gegenüber dem FA als Verfügungsberechtigte aufgetreten sei, verlange § 35 AO 1977 nicht. Dass die Abteilungsvorstände den Zustimmungsvorbehalt zugunsten des Hauptvorstandes beachtet hätten, sei ohne Belang. Sie seien entgegen der nicht nachvollziehbaren Annahme des FG auch in der Lage gewesen, die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters des Hauptvereins oder der Abteilung zu erfüllen. Aus der Tatsache der Zahlung von Steuerschulden durch den Hauptverein könne ein zwingender Rückschluss auf dessen Steuerschuldnerschaft nicht gezogen werden.
- 12 Im Übrigen sei der Gesichtspunkt des § 35 AO 1977 vor dem FG nicht erörtert worden. Ein Verfahrensfehler sei ferner die Verwertung der Handakte des Lohnsteueraußenprüfers; das FG sei aufgrund der dort zu dem Vertrag mit dem Spieler Y getroffenen Feststellungen, ohne dass der Kläger dazu habe Stellung nehmen können, zum Vorwurf grober Fahrlässigkeit gelangt. Jener Vertrag sei dem Kläger nicht bekannt gewesen.

13 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG und den Haftungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben.

14 Das FA beantragt,

die Revision des Klägers zurückzuweisen und nimmt zur Begründung dieses Antrags auf die Gründe des angefochtenen Urteils Bezug.

15 II.

Die Revision ist unbegründet. Das Urteil des FG hält einer rechtlichen Überprüfung am Maßstab des Bundesrechts (§ 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) Stand.

16 A.

Soweit der Revisionsbegründung formell-rechtliche Rügen zu entnehmen sind (§ 118 Abs. 3 Satz 1 FGO), greifen diese nicht durch.

17 1.

Die Revision rügt, die Feststellung des FG, die Abteilungsvorsitzenden könnten nicht nach § 35 AO 1977 als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden, sei verfahrensrechtlich unzulässig zustande gekommen. Der Revisionsbegründung ist indes nicht (schlüssig) zu entnehmen, inwiefern die Feststellung des FG, die Abteilungsvorsitzenden seien nicht als Verfügungsberechtigte aufgetreten und hätten die Vertretungsregeln des Vereins beachtet, verfahrensfehlerhaft zustande gekommen sein soll.

18 Soweit die Revision nämlich vorgenannte Feststellung, welche eine zusammenfassende Würdigung der vom FG berücksichtigten Tatsachen darstellt, damit angreifen will, jene Tatsachen stünden der Anwendung des § 35 AO 1977 nicht entgegen, erhebt der Kläger keine Verfahrensrüge, sondern macht vielmehr einen materiell-rechtlichen Mangel der Beweiswürdigung des FG geltend, womit er nur durchdringen könnte, wenn die Beweiswürdigung gegen die Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstieße und folglich für das Revisionsgericht nicht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend wäre. Das ist indes nicht der Fall.

19 Haftungsschuldner nach § 35 AO 1977 ist nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats nur, wer rechtlich und wirtschaftlich über Mittel, die einem anderen zuzurechnen sind (§ 39 AO 1977), verfügen kann, d. h. bürgerlich-rechtliche Verfügungsmacht besitzt, und nach außen ausdrücklich oder schlüssig zu erkennen gibt, dass er von seiner Verfügungsmacht Gebrauch machen will (Senatsurteil vom 21. Februar 1989 VII R 165/85 , BFHE 156, 46, BStBl II 1989, 491 [BFH 21.02.1989 - VII R 165/85]). Im Streitfall haben die Abteilungsvorsitzenden, insbesondere der der Abteilung . . . , nach dem eigenen Vorbringen des Klägers nicht über Mittel des (Haupt-)Vereins verfügen können und erst recht nicht zu erkennen gegeben, dass sie von einer solchen Verfügungsmacht Gebrauch machen wollen. Dass die Abteilung . . . einen eigenen Briefbogen und ein eigenes Konto gehabt haben mag, gibt für die Voraussetzungen des § 35 AO 1977 ebenso wenig her wie das Vorbringen der Revision zur Führung eines eigenen Haushaltes durch die . . . abteilung oder deren Auftreten gegenüber dem Steuerberater des Vereins; ob dieses Vorbringen im Revisionsverfahren überhaupt berücksichtigt werden könnte, kann deshalb auf sich beruhen.

20 2.

Die weitere in diesem Zusammenhang erhobene Rüge, der rechtliche Gesichtspunkt des § 35 AO 1977 sei in dem Verfahren des FG nicht erörtert worden, mit der offenbar eine Verletzung des Anspruches des Klägers auf rechtliches Gehör gerügt werden soll, ist ebenfalls nicht schlüssig. Abgesehen davon, dass eine mögliche haftungsrechtliche Verantwortung der Abteilungsvorsitzenden und deren Auswirkungen auf den angefochtenen Haftungsbescheid zentraler Gegenstand der Erörterung in dem Verfahren des FG waren, ist eine Verletzung des Gehörsanspruches des Klägers schon deshalb nicht dargelegt, weil es an jeglichen substantiierten Angaben dazu fehlt, was der Kläger, wenn der Gesichtspunkt des § 35 AO 1977 vom FG ausdrücklich angesprochen worden wäre, noch hätte vortragen wollen und inwiefern dieser Vortrag geeignet gewesen wäre, das FG von seiner Rechtsansicht abzubringen, die Abteilungsvorsitzenden

hafteten nach § 35 AO 1977 nicht.

21 3.

Auch mit dem ebenfalls als Gehörsrüge zu würdigenden Vorbringen, das FG habe die Handakte des Lohnsteueraußenprüfers und die dort hinsichtlich des Spielers Y getroffenen Feststellungen verfahrensfehlerhaft verwertet, vermag die Revision keinen Erfolg zu haben. Denn dem Kläger war bekannt, dass das FG die den Streitfall betreffenden Verwaltungsvorgänge beigezogen hatte. Es wäre danach an ihm gewesen, sich ggf. durch Akteneinsicht davon zu überzeugen, dass diese Akten keine Tatsachenfeststellungen enthielten, die sich zu seinem Nachteil auswirken konnten. Dass der Kläger mit einer Berücksichtigung der vom FG aus der Handakte entnommenen Feststellungen zum Spieler Y nicht hat rechnen können und deshalb sein Anspruch auf rechtliches Gehör durch eine Überraschungsentscheidung verletzt worden wäre, behauptet die Revision selbst nicht. Im Übrigen hat das FG den Vorgang Y nur als *"exemplarischen"*, also zusätzlichen Beleg dafür angeführt, dass der Kläger hinsichtlich der nicht als Lohnzahlungen erfassten Zuwendungen an den Spieler X (zumindest) grob fahrlässig gehandelt hat, wobei das FG sinngemäß davon ausgegangen ist, dass der Kläger wusste oder zumindest hätte wissen müssen, dass die lohnsteuerrechtliche Qualität von Zuwendungen an Spieler in den mit diesen geschlossenen Verträgen mitunter verschleiert worden ist oder dass solche Zuwendungen in neben dem Arbeitsvertrag abgeschlossenen *"Sondervereinbarungen"* versprochen worden sind. Vor diesem Hintergrund ist der von ihm gegenüber dem Kläger erhobene Verschuldensvorwurf auch in der Sache nachvollziehbar.

22 Die weitere von der Revision in diesem Zusammenhang aufgestellte Behauptung, der Vertrag mit Y sei dem Kläger nicht bekannt gewesen und *"in dieser Form"* auch nicht abgeschlossen worden, enthält im Übrigen neues tatsächliches Vorbringen, das im Revisionsverfahren nach § 118 Abs. 2 FGO nicht berücksichtigt werden kann.

23 B.

Die mithin verfahrensfehlerfrei getroffene Entscheidung des FG ist auch materiell-rechtlich im Ergebnis nicht zu beanstanden.

24 Nach §§ 34 Abs. 1 , 69 Satz 1 und 191 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer durch grob fahrlässige Verletzung der ihm als gesetzlichem Vertreter einer juristischen Person auferlegten Pflicht, für die Erfüllung deren steuerlicher Pflichten zu sorgen, bewirkt, dass Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Das FG hat richtig erkannt, dass der Kläger die Voraussetzungen dieser Vorschriften erfüllt und dass der in das Ermessen des FA gestellte Haftungsbescheid rechtmäßig ergangen ist.

25 1.

Der Kläger war als 1. Vorsitzender eines eingetragenen Vereins gesetzlicher Vertreter dieser juristischen Person (§§ 21 , 26 Abs. 2 Satz 1 BGB) und daher nach § 34 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 verpflichtet, deren steuerliche Pflichten zu erfüllen.

26 Der Kläger hat dies nicht getan. Er hat dadurch bewirkt, dass die inzwischen bestandskräftig festgesetzten Lohnsteuern (einschließlich Lohnkirchensteuer und Solidaritätszuschlag) für die strittigen Anmeldezeiträume von dem Verein nicht gezahlt worden sind, obwohl dieser sie dem FA schuldet.

27 Den (Haupt-)Verein, dessen Vorsitzender der Kläger war, traf die Pflicht, für die von den Zweigvereinen, auch für die von der . . . abteilung, aufgrund von Arbeitsverträgen mit Spielern geleisteten Lohnzahlungen Lohnsteueranmeldungen abzugeben und die nach Maßgabe gesetzlicher Vorschrift entstehende Lohnsteuer einzubehalten und an das FA abzuführen. Das

bedarf im Grunde schon deshalb keiner weiteren Ausführung, weil es zwischen dem FA und dem Verein bestandskräftig feststeht und der Kläger dies nach § 166 AO 1977 gegen sich gelten lassen muss. Der gegen den Verein ergangene und bestandskräftig gewordene Lohnsteuerhaftungs- und Nachforderungsbescheid enthält diese Feststellung. Da der Kläger den Regelungsgehalt dieses Bescheides gegen sich gelten lassen muss, wie das FG zutreffend unter Berufung auf § 166 AO 1977 --wenn auch (nur) unter dem Gesichtspunkt der Höhe des Haftungsschadens-- sinngemäß ausgeführt hat, kann er im Haftungsverfahren nicht einwenden, er könne wegen der Verletzung steuerlicher Pflichten des Vereins deshalb nicht in Anspruch genommen werden, weil diese angeblichen steuerlichen Pflichten den Verein in Wahrheit nicht getroffen hätten.

- 28** Überdies hat das FG richtig erkannt, dass --ungeachtet der von ihm bejahten Rechtsfähigkeit des Zweigvereins . . . -- der (Haupt-)Verein i. S. des § 38 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und des § 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) Arbeitgeber gewesen ist, so dass er Lohnsteueranmeldungen abzugeben hatte --die er auch tatsächlich abgegeben hat-- und darin die Lohnzahlungen der Zweigvereine --allerdings, anders als er es getan hat, in richtiger Höhe-- zu erfassen, die Lohnsteuer einzubehalten und an das FA abzuführen hatte. Das ergibt sich zwar, anders als das FG offenbar meint, nicht ohne weiteres daraus, dass der Hauptverein (und nicht die Zweigvereine) in den lohnsteuerlichen Angelegenheiten "*nach außen*" aufgetreten ist und insbesondere für die in den Abteilungen gezahlten Löhne eine (einheitliche) Lohnsteueranmeldung abgegeben hat; dies zeigt lediglich, dass der Verein die tatsächlichen Verhältnisse damals dahin gewürdigt hat, dass er selbst, nicht aber der jeweilige Zweigverein, Arbeitgeber im lohnsteuerrechtlichen Sinne sei. Diese Würdigung war indes nach dem feststehenden Sachverhalt und dem Vortrag des Klägers in dem Verfahren zutreffend. Denn Arbeitgeber ist, wer die Schuldnerposition in dem die Rechtsgrundlage der Arbeitslohnzahlung bildenden Rechtsverhältnis inne hat (Thürmer in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-Gesetz, § 38 EStG Rdnr. 65 und § 19 EStG Rdnr. 130). Nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens ist davon auszugehen, dass dieses der Hauptverein war und dass dieser insbesondere den Spielern in den einzelnen Abteilungen gegenüber als Vertragspartner aufgetreten ist, wie sich beispielhaft aus der vom FG in Bezug genommenen Sachakte des FA aus dem Vertrag mit Z ergibt. Dem entspricht, dass nach den Feststellungen im Tatbestand des finanzgerichtlichen Urteils die Abteilungsvorstände im Wesentlichen die Aufgabe hatten, den Sportbetrieb zu organisieren und Mitgliederangelegenheiten zu regeln, dass jedoch im Grundsatz die Zuständigkeit für die Angelegenheiten des Vereins bei dessen Hauptvorstand lag, der den Abteilungen Weisungen erteilen und ihre Tätigkeit kontrollieren konnte. Die Abteilungsvorstände hätten folglich ihre Zuständigkeiten überschritten, wenn sie selbständig und im eigenen Namen Arbeitsverträge mit Profispielern geschlossen hätten; es ist auch nicht substantiiert behauptet worden, dass sie dies getan hätten.
- 29** Ob die Abteilungen hätten Arbeitgeber sein können, wenn sie als solche aufgetreten wären, und ob dadurch die lohnsteuerrechtliche Verantwortlichkeit ganz auf sie hätte abgewälzt werden können, ist nicht zu entscheiden.
- 30** 2.
- Der Kläger war nicht deshalb von seiner Verantwortung für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Vereins frei, weil die Lohnzahlungen überwiegend aus dem Haushalt und der Kasse der Zweigvereine getätigt worden sein mögen und die Zweigvereine auch sonst in die Anbahnung und Abwicklung der Vertragsverhältnisse mit den Spielern intensiv eingeschaltet gewesen sein mögen oder diese im Einzelfall sogar als (offene oder verdeckte) Vertreter des Hauptvereins abgeschlossen haben mögen.
- 31** Nach der ständigen Rechtsprechung des erkennenden Senats kann der nach § 34 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 Verantwortliche sich grundsätzlich seiner steuerrechtlichen Pflichten nicht dadurch entledigen, dass er deren Erfüllung Dritten überlässt. Allenfalls kann er seine Verantwortlichkeit beschränken, was jedoch voraussetzt, dass für die Aufgabenverteilung klare schriftliche Regelungen bestehen (u. a. BFH-Entscheidungen vom 26. April 1984 V R 128/79, BFHE 141, 443, BStBl II 1984, 776 [BFH 26.04.1984 - V R 128/79]; vom 4. März 1986 VII S 33/85, BFHE 146, 23, BStBl II 1986, 384, und

vom 4. Mai 1998 I B 116/96 , BFH/NV 19.08.1460). Diese vornehmlich für das Verhältnis mehrerer Geschäftsführer einer juristischen Person entwickelten Grundsätze gelten genauso (vgl. Senatsurteil vom 23. Juni 1998 VII R 4/98 , BFHE 186, 132, BStBl II 1998, 761), wenn es um die Übertragung steuerlicher Pflichten einer juristischen Person auf deren Untergliederungen (Abteilungen) geht. Der erkennende Senat hat bereits in dem Urteil in BFHE 186, 132, BStBl II 1998, 761 darauf hingewiesen, dass der Grundsatz der Gesamtverantwortlichkeit aller Vorstandsmitglieder für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten unmittelbar aus § 34 Abs. 1 AO 1977 folge und deshalb auch dann gelte, wenn für einen Verein mehrere gesetzliche Vertreter bestellt sind; im Interesse der Sicherstellung der steuerlichen Pflichten der selbst nicht handlungsfähigen juristischen Personen verpflichte diese Vorschrift alle gesetzlichen Vertreter gleichermaßen, deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Gilt dies schon im Verhältnis mehrerer an sich gleich verantwortlicher Vertreter eines Vereins, kann ein gesetzlicher Vertreter eines Vereins erst recht nicht damit Gehör finden, er dürfe für die Nichterfüllung der steuerrechtlichen Pflichten des Vereins nicht zur Verantwortung gezogen werden, weil der Steuerausfall von einem (zur Vertretung des Vereins nicht befugten) anderen Organ des Vereins verschuldet sei.

32 Es ist im Streitfall nicht festgestellt, dass eine nach der vorgenannten Rechtsprechung steuerrechtlich zu berücksichtigende Aufgabendelegation vom Hauptverein auf die Zweigvereine bestanden hat. Überdies hat das FG mit Recht darauf hingewiesen, dass der Kläger als für die Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten des Vereins zuvörderst Verantwortlicher nach der für den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden, weil mit den Denkgesetzen und Erfahrungssätzen zu vereinbarenden, also zumindest möglichen Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse in dem Urteil des FG wegen einer andauernden (nicht etwa mit der Berufung eines . . . zum Abteilungsvorsitzenden . . . eindeutig beendeten) "*Krisensituation*" Anlass hatte, die korrekte Erfüllung steuerlicher Pflichten, soweit sie den Zweigvereinen nach internen Absprachen oblag, mit besonderer Aufmerksamkeit zu überwachen. Das entspricht dem vom Senat in ständiger Rechtsprechung aufgestellten Rechtssatz, dass jede Aufgabenverteilung obsolet wird und der gesetzliche Vertreter sich selbst um die steuerlichen Pflichten der von ihm vertretenen juristischen Person kümmern muss, wenn er Anlass hat, an der Pflichterfüllung derjenigen zu zweifeln, auf die solche steuerlichen Pflichten delegiert worden sind (vgl. schon BFH-Urteil in BFHE 141, 443, BStBl II 1984, 776 [BFH 26.04.1984 - V R 128/79]). Dass der Kläger irgendwelche geeigneten Maßnahmen zur Überprüfung der vollständigen Erfassung der Lohnzahlungen an die Spieler der . . . abteilung ergriffen hätte, ist indes nicht einmal substantiiert behauptet worden.

33 3.

Rechtsfehlerfrei ist das FG in Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse auch zu dem Ergebnis gelangt, dass dem Kläger grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist. Das FG hat nicht festgestellt und der Kläger hat auch nicht substantiiert vorgetragen, dass er die vollständige Übertragung der in den Lohnjournalen enthaltenen Aufzeichnungen in die Lohnsteueranmeldungen in geeigneter und ausreichender Weise überprüft hätte. Schon das rechtfertigt den Vorwurf grober Fahrlässigkeit. Ob ihm darüber hinaus bekannt war, dass sich auch die von ihm festgestellten Buchführungsmängel bei dem Verein nicht nur auf die Finanzbuchhaltung, sondern auch auf die Lohnbuchhaltung bezogen, ist folglich ohne entscheidende Bedeutung. Mit Recht hat das FG auch nicht seinen Einwand gelten lassen, er habe sich auf die Informationen der . . . abteilung verlassen. Denn dies wäre, wie ausgeführt, pflichtwidrig gewesen und die Pflichtwidrigkeit indiziert im Allgemeinen grobe Fahrlässigkeit (Senatsbeschluss vom 14. September 1999 VII B 33/99 , BFH/NV 2000, 303; vgl. Beermann, AO-Geschäftsführerhaftung und ihre Grenzen nach der Rechtsprechung des BFH, Deutsches Steuerrecht 1994, 805, 810).

34 Was die fälschlich nicht als Lohnzahlungen bewerteten Provisionen an den Spieler X angeht, ist der Vorwurf der groben Fahrlässigkeit auf der Grundlage der Feststellungen des FG, dass der Kläger von dem Inhalt der Vereinbarung mit diesem Spieler gewusst hat und dass er die Praxis der Verschleierung von lohnsteuerpflichtigen Zuwendungen an Spieler zumindest hätte erkennen müssen, revisionsrechtlich ebenfalls nicht zu beanstanden.

35 4.

Schließlich hat das FG ohne Rechtsirrtum erkannt, dass die Ermessensentscheidung des FA, den Kläger --neben dem Hauptkassierer und dem 2. Vorsitzenden-- auf Haftung in Anspruch zu nehmen, rechtsfehlerfrei ist. Das FA ist insbesondere bei seiner ansonsten auch vom Kläger nicht beanstandeten Entscheidung nicht fehlerhaft davon ausgegangen, dass die Abteilungsvorsitzenden für den Steuerausfall nicht haften.

- 36** Es kann als richtig unterstellt werden, dass die Abteilungsvorsitzenden aufgrund ihrer Stellung als besondere Vertreter i. S. des § 30 BGB die Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 erfüllen. Selbst wenn man davon ausgeht, erstreckt sich jedoch nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes die Vertretungsmacht eines solchen besonderen Vertreters nur auf die Geschäfte, für die er bestellt ist und die der ihm dadurch zugewiesene Geschäftskreis gewöhnlich mit sich bringt. Es ist aber nicht festgestellt und vom Kläger nicht einmal substantiiert behauptet, dass den Abteilungsvorständen die Aufgabe zugewiesen war, für den Verein bzw. zumindest für den ihre Abteilung betreffenden Geschäftskreis gegenüber dem FA Lohnsteueranmeldungen abzugeben, die entsprechenden Beträge von den Spielern zu zahlenden Lohn einzubehalten und an das FA abzuführen. Das FG hat nicht festgestellt und der Kläger hat auch nicht behauptet, dass jemals eine Lohnsteueranmeldung von einer Abteilung des Vereins abgegeben worden sei. Mögen diese oder zumindest die (wirtschaftlich besonders bedeutsame) . . . abteilung intern die Lohnsteueranmeldungen, die der Hauptverein abgegeben hat, auch vorbereitet haben, so ändert dies nichts daran, dass deren Vorsitzende insoweit nicht "*besondere Vertreter*" des (Haupt-) Vereins waren. Erst recht nicht können die Abteilungsvorsitzenden als "*besondere Vertreter*" der Abteilungen für eine Lohnsteuerhaftung in Betracht kommen, weil die Abteilungen, wie ausgeführt, nicht Arbeitgeber im lohnsteuerrechtlichen Sinne gewesen sind und folglich ihre Vertreter keine steuerrechtliche Pflicht hatten, lohnsteuerliche Angelegenheiten zu erledigen.
- 37** Dass der Abteilungsvorsitzende . . . --in der Zeit, in der der Kläger nicht selbst diese Funktion wahrgenommen hat-- seine (nicht steuerrechtliche, sondern privatrechtliche) Verpflichtung vernachlässigt haben mag, den Vorstand des Vereins vollständig und wahrheitsgemäß über die lohnsteuerlichen Pflichten des Vereins zu informieren, schließt, wie ausgeführt, weder die Verantwortlichkeit des Klägers für den Steuerausfall des FA aus noch musste es das FA daran hindern, den Kläger in Ausübung des ihm zustehenden Ermessens auf Haftung in Anspruch zu nehmen. Unbeschadet des durch § 191 AO 1977 dem FA eröffneten Ermessensspielraums entspricht es nicht nur in der Regel rechtmäßigem Ermessensgebrauch, sondern verlangt das Gebot, entstandene Steuern im öffentlichen Interesse soweit irgend möglich einzuziehen, im Allgemeinen die Inanspruchnahme derjenigen, die haften, wenn der Steuerschuldner seine Steuerschuld nicht begleichen kann (Senatsurteil vom 29. September 1987 VII R 54/84 , BFHE 151, 111, BStBl II 1988, 176, und vom 2. Oktober 1986 VII R 28/83 , BFH/NV 1987, 349).
- 38** Die Ermessensentscheidung des FA ist schließlich auch nicht deshalb zu beanstanden, weil es verkannt hätte, dass neben dem Kläger der Abteilungsvorsitzende . . . --soweit es nicht der Kläger selbst war-- nach § 35 AO 1977 als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden kann. Denn nach den auch insoweit, wie oben ausgeführt, den Senat bindenden Feststellungen des FG ist dessen rechtliche Würdigung zutreffend, dass die Abteilungsvorsitzenden nicht nach § 35 AO 1977 haften, weil sie nicht nach außen als Verfügungsberechtigte im Sinne der vorgenannten Vorschrift aufgetreten sind.
- 39** Ermessensfehlerhaft ist der Haftungsbescheid des FA endlich nicht deshalb, weil dieses sein eigenes Mitverschulden am Entstehen des Haftungsschadens hätte berücksichtigen müssen, aber nicht berücksichtigt hat. Nach der Rechtsprechung des Senats kann ein Mitverschulden des FA zwar bei der Haftungsinanspruchnahme eines nach §§ 34 , 35 AO 1977 Verpflichteten --unbeschadet seiner Unerheblichkeit im Rahmen des Haftungstatbestandes-- zu berücksichtigen sein (Senatsurteil vom 26. Februar 1985 VII R 137/81 , BFH/NV 1986, 136, ständige Rechtsprechung). Dies setzt jedoch u. a. voraus, dass das Verschulden des FA schwer wiegt und das Verschulden des Haftungsschuldners eindeutig überwiegt (vgl. BFH-Urteile vom 26. Januar 1961 IV 140/60 , Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1961, 109, und vom 13. Juni 1997 VII R 96/96 , BFH/NV 1998, 4). Davon kann weder bei der angeblich unklaren Sachbehandlung im Zusammenhang mit einer Rückbuchung im Anmeldezeitraum September 1996, die das FG zudem

nicht festgestellt hat, noch insofern die Rede sein, als das FA der Bitte des Vereins um eine verbindliche Auskunft nicht entsprochen hat. Denn das FA handelt nicht schuldhaft, wenn es dem Steuerpflichtigen eine Auskunft nicht erteilt, auf die dieser einen rechtlichen Anspruch nicht hat. So liegt es aber hier. Eine Grundlage für den Anspruch, über die haftungsrechtliche Verantwortung eines Zweigvereins eine verbindliche Auskunft zu erhalten (zum Anspruch auf Auskunft vgl. Klein/Rüsken, Abgabenordnung, 7. Aufl. 2000, § 204 Rdnr. 28), ist von der Revision weder angegeben worden noch sonst ersichtlich.