

Rechtssache C-278/24 [Genzyński]ⁱ

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

22. April 2024

Vorlegendes Gericht:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen)

Datum der Vorlageentscheidung:

31. Januar 2024

Kläger:

P. K.

Beklagter:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Tatbestandsvoraussetzungen der gesamtschuldnerischen Haftung eines Mitglieds der Geschäftsführung einer juristischen Person für die Mehrwertsteuerverbindlichkeiten der betreffenden juristischen Person.

Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens

Nationale Vorschriften, die die gesamtschuldnerische Haftung eines Mitglieds der Geschäftsführung einer juristischen Person für Mehrwertsteuerverbindlichkeiten vorsehen, sowie die diesbezüglichen nationalen Praktiken im Licht der Richtlinie 2006/112/EG, des AEUV, der Charta der Grundrechte, der Grundsätze der Rechtssicherheit, des Vertrauensschutzes, der Gleichheit vor dem Gesetz, der Nichtdiskriminierung sowie des Rechts auf eine gute Verwaltung.

ⁱ Die vorliegende Rechtssache ist mit einem fiktiven Namen bezeichnet, der nicht dem echten Namen eines Verfahrensbeteiligten entspricht.

Vorlagefragen

1. Sind die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (... [nicht übersetzt] im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie), u. a. ihr Art. 193, ihr Art. 205 und ihr Art. 273 in Verbindung mit Art. 325 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (... [nicht übersetzt] im Folgenden: AEUV), und Art. 17 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (... [nicht übersetzt] im Folgenden: Charta) sowie der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass sie innerstaatlichen Rechtsvorschriften entgegenstehen, die eine gesamtschuldnerische Haftung eines Mitglieds der Geschäftsführung einer juristischen Person für die Mehrwertsteuerverbindlichkeiten der betreffenden juristischen Person ohne vorherige Prüfung vorsehen, ob dieses Geschäftsführungsmitglied bösgläubig gehandelt hat oder ihm bei seinen Handlungen ein verschuldeter Fehler bzw. Fahrlässigkeit vorgeworfen werden kann?
2. Sind die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie, u. a. ihr Art. 193, ihr Art. 205 und ihr Art. 273 in Verbindung mit Art. 325 AEUV, der Grundsatz der Rechtssicherheit, der Grundsatz des Vertrauensschutzes, der aus Art. 41 der Charta in Verbindung mit Art. 2 des Vertrags über die Europäische Union (... [nicht übersetzt] Rechtsstaatlichkeit, Wahrung der Menschenrechte) hergeleitete Grundsatz des Rechts auf eine gute Verwaltung sowie Art. 47 der Charta (wirksamer Rechtsbehelf, Recht auf ein Gericht) dahin auszulegen, dass sie einer innerstaatlichen Praxis entgegenstehen, die für eine Befreiung von der gesamtschuldnerischen Haftung für die Mehrwertsteuerverbindlichkeiten einer juristischen Person, die nur einen Gläubiger hat, von einem Geschäftsführungsmitglied verlangt, einen Insolvenzantrag zu stellen, der nach den Vorschriften und der Praxis des innerstaatlichen Insolvenzrechts gegenstandslos ist, und die damit den Wesensgehalt des Eigentumsrechts (Art. 17 der Charta) verletzt?
3. Sind Art. 193, Art. 205 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 325 AEUV sowie der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz und der Grundsatz der Nichtdiskriminierung (Art. 20 der Charta und Art. 21 der Charta) dahin auszulegen, dass sie (den in Nr. 1 angeführten) innerstaatlichen Rechtsvorschriften entgegenstehen, die eine Ungleichbehandlung der Mitglieder der Geschäftsführung von juristischen Personen von der Art zulassen, dass ein Mitglied der Geschäftsführung einer juristischen Person, die mehr als einen Gläubiger hat, sich von der Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft durch die Stellung eines Insolvenzantrags befreien kann, wohingegen ein Mitglied der Geschäftsführung einer juristischen Person mit nur einem Gläubiger einen solchen Antrag nicht wirksam stellen kann, was es der Möglichkeit beraubt, sich von der gesamtschuldnerischen Haftung für Mehrwertsteuerverbindlichkeiten der juristischen Person zu befreien, und ihm das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf (Art. 47 der Charta) nimmt?

Angeführte Vorschriften des Unionsrechts

Art. 2, Art. 4 Abs. 3 EUV;

Art. 325 Abs. 1 AEUV;

Art. 17 Abs. 1, Art. 20, Art. 21 Abs. 1, Art. 47 der Grundrechtecharta;

Art. 193, Art. 205, Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

Angeführte nationale Vorschriften

Art. 103 Abs. 1 des Gesetzes über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen vom 11. März 2004 (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz);

Art. 26, Art. 91, Art. 107, Art. 108, Art. 116 der Abgabenordnung vom 29. August 1997 (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, im Folgenden: Abgabenordnung);

Art. 1, Art. 2, Art. 10, Art. 11, Art. 20, Art. 21, Art. 22, Art. 29 des Insolvenzgesetzes vom 28. Februar 2003 (Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe, im Folgenden: Insolvenzgesetz);

Art. 130 der Zivilprozessordnung vom 17. November 1964 (Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego, im Folgenden: Zivilprozessordnung);

Art. 299 des Gesetzbuchs über die Handelsgesellschaften vom 15. September 2000 (Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, im Folgenden: Gesetzbuch über die Handelsgesellschaften)

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Mit Bescheid vom 15. Juni 2022 stellte die erstinstanzliche Steuerbehörde die gesamtschuldnerische Steuerhaftung von P. K. (im Folgenden: Kläger) für die Verbindlichkeiten der E. Sp. z o.o. (im Folgenden: Gesellschaft) in Bezug auf die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen (im Folgenden: Mehrwertsteuer) für die Monate Mai, Juni, Juli und August 2017 nebst Verzugszinsen in Gesamthöhe von 1 306 639,70 PLN u. a. gemäß Art. 107 § 1 und § 2 Nr. 2, Art. 108 § 1 in Verbindung mit Art. 116 der Abgabenordnung fest. Aus der Begründung des Bescheids der erstinstanzlichen Steuerbehörde geht hervor, dass der Kläger im Januar 2014 zum Geschäftsführer der Gesellschaft ernannt worden sei. Im September 2017 habe der Kläger dieses Amt niedergelegt. Die Gesellschaft habe für die o. g. monatlichen Zeiträume Mehrwertsteuererklärungen abgegeben, in denen sie die zu entrichtenden Mehrwertsteuerbeträge ausgewiesen habe.

Anschließend habe sie berichtigte Erklärungen für Juni, Juli und August 2017 eingereicht. Wegen der Nichtbegleichung der Verbindlichkeiten innerhalb der gesetzlichen Zahlungsfrist seien die betreffenden Verbindlichkeiten zu Steuerrückständen geworden. Nach erfolgten Mahnungen habe die erstinstanzliche Steuerbehörde Vollstreckungstitel erlassen. Es sei auch eine Reihe von Vollstreckungsmaßnahmen ergriffen worden, doch habe das Vermögen der Gesellschaft nicht ausgereicht, um die gesamten Steuerrückstände beizutreiben. Daraufhin habe die erstinstanzliche Steuerbehörde als Vollstreckungsbehörde das Vollstreckungsverfahren gegen die Gesellschaft wegen Fruchtlosigkeit eingestellt. Auf der Grundlage des gesamten gesammelten Beweismaterials sei festgestellt worden, dass die Voraussetzungen für die Feststellung der Haftung des Geschäftsführungsmitglieds für die Steuerrückstände der Gesellschaft erfüllt seien, da der Kläger zum Zeitpunkt der Entstehung der Rückstände Mitglied der Geschäftsführung gewesen sei und die Vollstreckung ins Vermögen der Gesellschaft fruchtlos gewesen sei (positive Voraussetzungen). Des Weiteren habe die Gesellschaft seit dem 25. Juni 2017 (gesetzliche Frist für die Entrichtung der Mehrwertsteuer für Mai 2017) dauerhaft aufgehört, ihre Verbindlichkeiten gegenüber der Steuerverwaltung zu begleichen. Der Kläger habe weder nachgewiesen, dass er rechtzeitig einen Insolvenzantrag gestellt habe, dass ein Umstrukturierungsverfahren eröffnet worden sei oder dass ein Insolvenzplan im Insolvenzplanverfahren genehmigt worden sei, noch, dass ihn keine Schuld für die unterbliebene Stellung des Insolvenzantrags treffe. Er habe auch keine Vermögensgegenstände der Gesellschaft angegeben, in die vollstreckt werden könne, um die Begleichung eines erheblichen Teils der Steuerrückstände der Gesellschaft zu ermöglichen. Der Kläger habe mit Schreiben vom 11. April 2022 u. a. beantragt, das Beweismaterial durch Heranziehung der Akten aller gegen die Gesellschaft durch die erstinstanzliche Steuerbehörde im Zeitraum 2016 bis Ende 2017 betriebenen Verfahren zu ergänzen, um festzustellen, in welchen Verfahren, in welchem Zeitraum und Umfang Entscheidungen über Sicherungsmaßnahmen am Vermögen der Gesellschaft erlassen worden seien und andere Verfahrenshandlungen vorgenommen worden seien, die auf die Pfändung oder die Sicherung des Vermögens der Gesellschaft (insbesondere von Geldmitteln auf den Bankkonten und Forderungen auf Erstattung der überzahlten Mehrwertsteuer) abzielten; den Kläger zu den o. g. Umständen zu vernehmen; die Banken, die die Bankkonten der Gesellschaft führten, um Vorlegung von Bescheinigungen zu den Terminen und dem Umfang der Pfändungen der Konten der Gesellschaft in den Jahren 2016 und 2017 zu ersuchen. Nach Ansicht des Klägers hätte mit den o. g. Beweismitteln nachgewiesen werden sollen, dass die Handlungen der Steuerverwaltung es der Geschäftsführung unmöglich gemacht hätten, unter den vorstehend angeführten Umständen einen Insolvenzantrag zu stellen. Mit Bescheid vom 13. Mai 2022 wurde die Erhebung der Beweise, die nach Ansicht der erstinstanzlichen Steuerbehörde in keinem Zusammenhang mit dem vorliegenden Steuerverfahren standen, abgelehnt.

- 2 Nach Einlegung eines Einspruchs durch den Kläger erhielt der Dyrektor Izby Administracjy Skarbowej we Wrocławiu (Direktor der Finanzverwaltungskammer

Wrocław [Breslau], Polen, im Folgenden: Einspruchsbehörde) mit Bescheid vom 18. Oktober 2022 den Bescheid der erstinstanzlichen Steuerbehörde aufrecht.

- 3 Der Kläger hat daraufhin Klage beim vorlegenden Gericht erhoben.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 4 Der Kläger hat eingewendet, der angefochtene Bescheid habe u. a. Art. 11 des Insolvenzgesetzes in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 des Insolvenzgesetzes und mit Art. 21 Abs. 1 des Insolvenzgesetzes durch ihre falsche Auslegung und die Annahme verletzt, dass die Insolvenz eines Unternehmers als Schuldner erklärt werden könne, der nur einen Gläubiger habe, obwohl aus den o. g. Vorschriften, der ständigen Rechtsprechung und der Lehre sowie der einheitlichen Praxis des Insolvenzgerichte hervorgehe, dass die Annahme der Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners und die Einleitung eines Insolvenzverfahrens gegen ihn erforderten, dass er seinen Zahlungsverpflichtungen gegenüber zumindest zwei Gläubigern nicht nachkomme, da der Zweck des Insolvenzverfahrens darin bestehe, alle Gläubiger gleichmäßig aus dem Gesamtvermögen des Schuldners zu befriedigen. Ferner sei Art. 116 § 1 Nr. 1 Buchst. b der Abgabenordnung durch seine Nichtanwendung verletzt worden, da für den Kläger in dem Zeitraum, in dem er das Amt eines Geschäftsführungsmitglieds ausgeübt habe, weder rechtlich noch tatsächlich eine Grundlage bestanden habe, einen Insolvenzantrag zu stellen. Infolgedessen habe die erstinstanzliche Steuerbehörde zu Unrecht festgestellt, dass der Kläger für die Steuerverbindlichkeiten der Gesellschaft hafte.
- 5 Der Beklagte hat erwidert, dass der Kläger auch im Fall des Vorhandenseins nur eines Gläubigers einen Insolvenzantrag habe stellen können, da die Enthftung nach Art. 116 § 1 Nr. 1 der Abgabenordnung nur die Stellung eines Antrags voraussetze und nicht erfordere, dass aufgrund dieses Antrags die Insolvenz eröffnet werde. Er hat auf die Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte verwiesen, aus der hervorgeht, dass, wenn man dieser Ansicht folgen wollte, die Mitglieder der Geschäftsführung von Gesellschaften, die nur einen Gläubiger, d. h. den Fiskus haben, bessergestellt würden als die Mitglieder der Geschäftsführung von Gesellschaften, die zumindest zwei Gläubiger haben. Es käme mithin zu einer offenkundigen Ungleichbehandlung von Geschäftsführungsmitgliedern (Dritten) je nachdem, wie viele Gläubiger die von ihnen verwalteten Gesellschaften haben, wodurch die Garantiefunktion der Haftung dieser Dritten geschwächt würde.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

Begründung der ersten Vorlagefrage

- 6 Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält – abgesehen von den dort genannten Beschränkungen – keine näheren Bestimmungen zu den Voraussetzungen und den Pflichten, die die Mitgliedstaaten vorsehen können. Diese Bestimmung eröffnet

den Mitgliedstaaten folglich einen Ermessensspielraum in Bezug auf die Mittel, die darauf abzielen, eine vollständige Erhebung der geschuldeten Mehrwertsteuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu vermeiden. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, bei der Ausübung dieser Befugnis das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, also auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, zu beachten. Nationale Maßnahmen, die *de facto* ein System einer verschuldensunabhängigen Haftung einführen, gehen über das hinaus, was erforderlich ist, um die Ansprüche der Staatskasse zu schützen. Es wäre als unvereinbar mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit anzusehen, die Haftung für die Mehrwertsteuer einer anderen Person als dem Steuerschuldner aufzuerlegen, ohne es dieser Person zu ermöglichen, sich der Haftung zu entziehen, indem sie den Beweis erbringt, dass sie mit den Machenschaften des Steuerschuldners nichts zu tun hat. Es wäre offenkundig unverhältnismäßig, dieser Person ohne Wenn und Aber den Verlust von Steuereinnahmen anzulasten, der durch das Tun eines Dritten verursacht worden ist, auf das sie keinen Einfluss hat. Unter diesen Umständen muss die Ausübung der Befugnis der Mitgliedstaaten, zur Gewährleistung einer wirksamen Erhebung der Mehrwertsteuer einen anderen (Gesamt-)Schuldner als den Steuerschuldner zu bestimmen, im Hinblick auf die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit durch das tatsächliche und/oder rechtliche Verhältnis zwischen den beiden betroffenen Personen gerechtfertigt sein. Die Umstände, dass die andere Person als der Steuerschuldner gutgläubig gehandelt hat, indem sie die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers beachtet hat, dass sie alle ihr zu Gebote stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und dass ihre Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist, sind daher Kriterien, die im Rahmen der Feststellung zu berücksichtigen sind, ob diese Person als Gesamtschuldner zu der geschuldeten Mehrwertsteuer herangezogen werden kann (Urteile des Gerichtshofs vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, Rn. 26, sowie vom 20. Mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, Rn. 37).

- 7 In der Rechtsprechung der polnischen ordentlichen Gerichte hat sich die Tendenz verfestigt, die gesamtschuldnerische Haftung eines Mitglieds der Geschäftsführung einer Gesellschaft des Handelsrechts nach Art. 116 der Abgabenordnung als eine Garantiehftung wegen der Schaffung eines Risikos zu behandeln. Dies erzeugt ein Missverhältnis zwischen dem fiskalischen Interesse und dem Interesse des Einzelnen.
- 8 In der Rechtsprechung wird betont, dass die Haftung eines Geschäftsführungsmitglieds subsidiär sei (die Vollstreckung der Steuerverbindlichkeit bei dem betreffenden Dritten setze voraus, dass die gegen den Mehrwertsteuerpflichtigen selbst ergriffenen Maßnahmen ergebnislos blieben, d. h., der Dritte hafte für eine fremde Schuld), dass sie gesamtschuldnerisch sei (der Steuergläubiger könne die Forderung gleichzeitig sowohl gegen den Steuerpflichtigen als auch gegen den Dritten geltend machen), nicht kraft Gesetzes entstehe, sondern den Erlass eines konstitutiven Bescheids erfordere (die Steuerverwaltung sei zum Erlass eines solchen Bescheids verpflichtet), und

Garantiecharakter habe (sie sichere die öffentlich-rechtlichen Forderungen vor der Steuervermeidung durch die Steuerpflichtigen, Steuerzahler und Steuereinnahmer). Darüber hinaus stehe die Haftung Dritter weder mit der Steuerpflicht, die dem Steuerpflichtigen obliege, noch mit den Pflichten des Steuerzahlers und des Steuereinnahmers, an der Steuererhebung mitzuwirken, im Zusammenhang.

- 9 Ein Geschäftsführungsmitglied haftet gesamtschuldnerisch ohne irgendeine individualisierte Beschränkung, wenn die Steuerverwaltung nachweist, dass die positiven Voraussetzungen erfüllt sind und das Geschäftsführungsmitglied selbst nicht sachdienlich vorträgt, dass die Voraussetzungen der Enthaltung erfüllt sind. Die Voraussetzungen sind abschließend aufgeführt.

Zu den positiven Voraussetzungen zählen:

- 1) Entstehung von Steuerrückständen auf Seiten einer Gesellschaft des Handelsrechts, die Mehrwertsteuerpflichtige ist (d. h. die Nichtzahlung einer steuerlichen Verbindlichkeit);
- 2) für einen Zeitraum, in dem das betreffende Mitglied der Geschäftsführung seine Geschäftsführungsaufgaben wahrgenommen hat (es kommt auf die formelle Befugnis des Geschäftsführungsmitglieds in dem betreffenden Zeitraum an, unabhängig davon, ob das Geschäftsführungsmitglied, dem die Haftung auferlegt wurde, tatsächlich für die Gesellschaft tätig geworden ist);
- 3) bei Fruchtlosigkeit der gegen die Mehrwertsteuerpflichtige betriebenen Zwangsvollstreckung.

Zu den Enthaltungsgründen zählen (abschließend):

- 1) Erbringung des Nachweises durch das Geschäftsführungsmitglied, dass es rechtzeitig einen Insolvenzantrag gestellt hat oder rechtzeitig ein Umstrukturierungsverfahren eröffnet worden ist bzw. ein Insolvenzplan im Insolvenzplanverfahren genehmigt worden ist. Diese Voraussetzung bezieht sich ausschließlich auf die Antragstellung und nicht auf die Wirkung dieses Antrags, d. h. die Insolvenzeröffnung.
- 2) Erbringung des Nachweises durch das Geschäftsführungsmitglied, dass die unterbliebene Stellung des Insolvenzantrags nicht auf einem Verschulden des Geschäftsführungsmitglieds, d. h. Vorsatz oder Fahrlässigkeit, beruhte und das Geschäftsführungsmitglied der Gesellschaft trotz Einhaltung aller erforderlichen Sorgfalt bei der Wahrnehmung ihrer Interessen diesen Antrag aus Gründen nicht stellen konnte, auf die es keinen Einfluss hatte;
- 3) das Geschäftsführungsmitglied hat Vermögensgegenstände der Gesellschaft angegeben, in die vollstreckt werden kann, was es ermöglichen wird, die Steuerrückstände der Gesellschaft – größtenteils – zu begleichen, wobei diese

Vollstreckung tatsächlich durchführbar sein und die Befriedigung des Gläubigers bewirken muss.

- 10 Wie aus den obigen Ausführungen hervorgeht, sieht die Bestimmung über die gesamtschuldnerische Haftung keine Prüfung des Verhaltens des Geschäftsführungsmitglieds vor, weder in Bezug auf eine etwaige Bösgläubigkeit noch auf das Fehlen der erforderlichen Sorgfalt (verschuldeter Fehler bzw. Fahrlässigkeit) bei der Leitung der Geschäfte der Gesellschaft durch das Geschäftsführungsmitglied. Sie bezieht sich auch nicht auf den Zeitpunkt der Kenntniserlangung von irgendwelchen Anzeichen für die Nichtzahlung der Mehrwertsteuer im Rahmen der Ausübung seines Amts. Die Frage nach der Schuld wird nur unter dem Aspekt der unterbliebenen Stellung des Insolvenzantrags betrachtet. Daher kann ein Mitglied der Geschäftsführung, dem die gesamtschuldnerische Haftung auferlegt werden soll, nicht sachdienlich Beweise für Umstände anführen, die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union für die Schuldfrage bedeutsam sind. Dies führt zu einer Situation, in der das Geschäftsführungsmitglied zwar nachweisen konnte, dass es mit der erforderlichen Sorgfalt gehandelt hat, doch der Hinweis auf diese Umstände, ja selbst ihr Nachweis, es nicht von der Haftung befreit, weil es keinen entsprechenden Enthaltungstatbestand gibt. Dies zeigt, dass die gesamtschuldnerische Haftung eines Geschäftsführungsmitglieds im polnischen Steuerrechtssystem eine Gefährdungshaftung darstellt und bedingungslos gilt. Kann eine solche Haftung demnach im Licht der Mehrwertsteuerrichtlinie über den Rahmen hinausgehen, den das Gebot der Einhaltung der erforderlichen Sorgfalt und das Schuldprinzip vorgeben?
- 11 In der vorliegenden Sache macht der Kläger geltend, die Nichtentrichtung der in den Steuererklärungen ausgewiesenen Mehrwertsteuer sei auf eine Reihe von Maßnahmen der Steuerverwaltung zurückzuführen gewesen, insbesondere die getätigten Sicherungsmaßnahmen, die es ihm *de facto* unmöglich gemacht hätten, während der Ausübung seiner Tätigkeit als Geschäftsführungsmitglied über das Vermögen der Gesellschaft zu verfügen. Deswegen sei er auch nicht in der Lage gewesen, die Mehrwertsteuer zu bezahlen, die sich aus den Steuererklärungen für die nachfolgenden Abrechnungszeiträume ergeben habe, was schließlich zur Einleitung des Verfahrens betreffend seine Haftung geführt habe. Die Steuerbehörden hätten es abgelehnt, die von ihm beantragten Beweise zu erheben, obwohl sie sich in ihrem Besitz befunden hätten (sie selbst hätten diese Maßnahmen ergriffen), da diese Beweise nach ihrer Ansicht ohne Bedeutung für die betreffende Sache gewesen seien.
- 12 Im Ergebnis hat das Gericht begründete Zweifel, ob die gesamtschuldnerische Haftung der Geschäftsführungsmitglieder nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften mit dem von Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 325 AEUV verfolgten Ziel vereinbar ist und ob sie nicht den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verletzt, weil es sich dabei um eine Gefährdungshaftung handelt. Dies gilt umso mehr, wenn die angeführte Gefahr

auf Maßnahmen der Steuerbehörden selbst zurückzuführen sein kann, wie es vorliegend der Fall ist.

- 13 Wenn nach Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Grundsatz gilt, dass die Mehrwertsteuer jeder Steuerpflichtige schuldet, dann handelt es sich um Ausnahmefälle, wenn andere Personen, von denen in den Art. 194 bis 199b und Art. 202 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Rede ist, zur Zahlung der Mehrwertsteuer verpflichtet sind. Zusätzlich können die Mitgliedstaaten gemäß Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmen, dass in den dort genannten Fällen eine andere Person die Steuer – allerdings nur gesamtschuldnerisch – zu entrichten hat. Wenn wir davon ausgehen, dass Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 325 AEUV die gesamtschuldnerische Haftung der Geschäftsführungsmitglieder neben dem Steuerpflichtigen ermöglicht, dann muss dabei die Frage der Schuld in größerem Umfang Berücksichtigung finden, als dies die polnische innerstaatliche Regelung vorsieht, was zu einer Ausweitung des diesbezüglichen betriebenen Verfahrens führen wird und Zweifel aufkommen lässt, ob die jetzige gesamtschuldnerische Haftung der Geschäftsführungsmitglieder nicht gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstößt.
- 14 Diese Haftung kann, da sie Ausnahmecharakter hat, nicht der Haftung des Mehrwertsteuerpflichtigen für die Entrichtung der Steuer gleichgesetzt werden. Ein Geschäftsführungsmitglied muss im Rahmen des Verfahrens, in dem über seine persönliche Haftung entschieden wird, die Möglichkeit haben nachzuweisen, dass es bei der Vertretung des Mehrwertsteuerpflichtigen nicht in bösem Glauben gehandelt hat und ihm kein verschuldeter Fehler bzw. Fahrlässigkeit vorgeworfen werden kann. Die fehlende Möglichkeit, sich von dieser Haftung zu befreien, verletzt das Eigentumsrecht dieses Geschäftsführungsmitglieds (Art. 17 der Charta), da es durch den Erlass des Bescheids über die gesamtschuldnerische Haftung seines gesamten Vermögens oder eines Teils davon beraubt wird.
- 15 Die oben geschilderte Ausgestaltung der Regelungen über die gesamtschuldnerische Haftung eines Geschäftsführungsmitglieds scheint ein willkürliches Handeln der Steuerverwaltung zu begünstigen und weckt begründete Zweifel des Gerichts, ob die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sowie Art. 17 der Charta nicht verletzt worden sind.

Begründung der zweiten Vorlagefrage

- 16 Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt es den Mitgliedstaaten nicht, in beliebiger Weise von den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie abzuweichen und andere Pflichten einzuführen, nur um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu verhindern. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union müssen die Mitgliedstaaten die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Teil der

Unionsrechtsordnung sind und zu denen u. a. der Grundsatz der Rechtssicherheit und die Grundrechte der Union zählen.

- 17 Die Zweifel des Gerichts vor dem Hintergrund der Umstände des vorliegenden Sachverhalts beziehen sich auf die nationale Praxis betreffend den Enthaftungstatbestand, durch den das Geschäftsführungsmitglied von seiner Verantwortung freigestellt wird. Danach kann sich das Geschäftsführungsmitglied von der gesamtschuldnerischen Haftung befreien, wenn es nachgewiesen hat, dass es entweder rechtzeitig einen Insolvenzantrag gestellt hat oder es keine Schuld für die unterbliebene Stellung des Insolvenzantrags trifft. Die betreffende Bestimmung ist insoweit eindeutig, als aus ihr hervorgeht, dass im Fall der Einleitung eines Insolvenzverfahrens gegen eine juristische Person die Befriedigung des Steuergläubigers nach den gleichen Grundsätzen erfolgt wie die der übrigen Gläubiger.
- 18 Nach den Bestimmungen des Insolvenzgesetzes und der insolvenzrechtlichen Lehre ist es nicht möglich, ein Insolvenzverfahren zu betreiben, wenn es nur einen Gläubiger gibt. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens kann nur erfolgen, wenn der Unternehmer, den der Antrag betrifft, mindestens zwei Gläubiger hat, was mit dem grundlegenden Zweck des Rechtsinstituts der Insolvenz begründet wird, der in der gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger des Schuldners zu sehen sei.
- 19 Die Steuerverwaltung vertritt indessen (gestützt auf die Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte) die Auffassung, dass ein Geschäftsführungsmitglied, das sich von der Haftung befreien wolle, selbst dann einen Insolvenzantrag stellen müsse, wenn es nur einen Gläubiger gebe, was 1) dem Wesen und den Grundsätzen des Insolvenzrechts, 2) den Bestimmungen des Insolvenzgesetzes, 3) der Rechtsprechung der ordentlichen Gerichte und 4) der Lehre auf diesem Rechtsgebiet zuwiderläuft. Es wird angeführt, dass der Antrag zu stellen sei, wenn die in den Art. 10 und 11 des Insolvenzgesetzes genannten Voraussetzungen der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners erfüllt seien, auch wenn dann Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 des Insolvenzgesetzes unbeachtet bleibe. Wenn also der Schuldner seinen fälligen Verbindlichkeiten nicht nachkomme, müsse er immer diesen Antrag stellen. Die Verpflichtung, einen Insolvenzantrag zu stellen, bedeute nicht, dass dieser Antrag erfolgreich sein müsse und die entsprechende Insolvenz tatsächlich vom Insolvenzgericht eröffnet werde. Der Schuldner müsse lediglich prüfen, ob er seinen fälligen Verbindlichkeiten nachkomme, wohingegen die Beurteilung, ob tatsächlich die Voraussetzungen der Insolvenzeröffnung erfüllt worden seien, ausschließlich das für Insolvenzsachen zuständige Gericht vorzunehmen habe. Die Nichterfüllung der fälligen Verbindlichkeiten gegenüber nur einem Gläubiger befreie das Geschäftsführungsmitglied folglich nicht von der Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags. Dies ergebe sich aus dem Garantiecharakter und der subsidiären Natur der Haftung des Dritten.
- 20 Die obige Darstellung soll einen Eindruck von der Lage vermitteln, in der sich das Geschäftsführungsmitglied befindet. Vom Geschäftsführungsmitglied als Vertreter einer Gesellschaft des Handelsrechts wird verlangt, ihre Geschäfte unter

Einhaltung der erforderlichen Sorgfalt zu betreiben, was auch die Kenntnis des allgemein geltenden Rechts und die Unterlassung von Handlungen umfasst, die z. B. unnötige Ausgaben verursachen. Dies ergibt sich ausdrücklich aus Art. 209¹ § 1 des Gesetzbuchs über die Handelsgesellschaften, wonach ein Geschäftsführungsmitglied bei der Wahrnehmung seiner Aufgaben die Sorgfalt eines gewissenhaften Kaufmanns walten lassen und gegenüber der Gesellschaft loyal sein muss. Was die Mehrwertsteuer angeht, so ist das Handeln des Mehrwertsteuerpflichtigen in gutem Glauben ein Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, d. h., einem Geschäftsführungsmitglied, das einen Mehrwertsteuerpflichtigen vertritt, sind diese Verhaltensstandards bekannt (oder müssten es zumindest sein).

- 21 Die Stellung eines Insolvenzantrags, wenn es nur einen Gläubiger – den Fiskus – gibt, bleibt im Hinblick auf dieses Verfahren wirkungslos (ein Gläubiger ist keine Vielzahl von Gläubigern, und das Insolvenzverfahren hat universellen und nicht singulären Charakter, wie es bei der Verwaltungsvollstreckung der Fall ist). Es ist allgemein bekannt, dass die Insolvenzgerichte einen solchen Antrag zurückweisen – mit der Folge, dass die Handlung von Anfang an keine Wirkungen entfaltet (Art. 130 § 2 der Zivilprozessordnung). Daraus folgt, dass die Stellung dieses Antrags kraft Gesetzes unwirksam ist („entfaltet keine Wirkungen, die das Gesetz daran anknüpft“). Es sei am Rande darauf hingewiesen, dass zur Vorbereitung eines solchen Antrags die Durchführung einer Finanzanalyse, die Erstellung eines Finanzberichts, oftmals die Beauftragung eines professionellen Bevollmächtigten und die Verauslagung erheblicher Kosten in Gestalt der Gerichtsgebühr und der Vorschüsse auf die Kosten des Gerichtsverfahrens erforderlich ist.
- 22 Ein Geschäftsführungsmitglied kann von der Staatsverwaltung erwarten, dass sie die Bestimmungen des Insolvenzgesetzes und die Rechtsprechung der Insolvenzgerichte bei der Prüfung des Enthaftungstatbestands im Ganzen berücksichtigt, da sich dieser unmittelbar auf das System des innerstaatlichen Insolvenzrechts bezieht.
- 23 Die ausschließlich auf Art. 116 der Abgabenordnung gestützte Forderung, einen Antrag zu stellen, läuft dem im Bereich der Mehrwertsteuer allgemein bekannten Grundsatz des Vorrangs des Inhalts gegenüber der Form (engl. *substance over form*) zuwider. Das Wesentliche eines Antrags ist nicht die Antragstellung als solche, sondern die wirksame Einleitung des entsprechenden Verfahrens (hier eines Insolvenzverfahrens). Es sei erneut darauf hingewiesen, dass ein solcher Antrag gemäß Art. 130 § 2 der Zivilprozessordnung zurückzuweisen ist, was zur Folge hat, dass die Antragstellung als solche keine Wirkungen entfaltet. Ein Geschäftsführungsmitglied sollte den Insolvenzantrag dann stellen, wenn die tatsächlichen Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Andernfalls hätte die Handlung keine Wirkungen, wäre sinnlos und würde unnötige Kosten verursachen. Hinzuzufügen ist, dass diese Kosten das Vermögen der Gesellschaft belasten und dadurch die Befriedigung eines etwaigen Gläubigers erschweren. Darüber hinaus können sie den Vorwurf eines Handelns zum Schaden der Gesellschaft gegen das Geschäftsführungsmitglied begründen. Am Rande sei erwähnt, dass die Einleitung

eines jeden Insolvenzverfahrens die Rechte der Gläubiger einschränkt und die Vollstreckung in das Vermögen des Schuldners erschwert.

- 24 Wenn der nationale Gesetzgeber eine gesamtschuldnerische Haftung eingeführt hat, die ihrem Wesen nach nicht parallel, sondern subsidiär gegenüber der Haftung des Mehrwertsteuerpflichtigen ist, und einen Enthafnungstatbestand für das Geschäftsführungsmitglied geschaffen hat, dann muss es möglich sein, diesen Tatbestand zu erfüllen. Dies erfordert nicht nur der Grundsatz der Rechtssicherheit, sondern auch der Grundsatz des Vertrauensschutzes und der Wert, der der Rechtsstaatlichkeit und der Wahrung der Menschenrechte zukommt.
- 25 Im Ergebnis hat das Gericht begründete Zweifel, ob die innerstaatliche Praxis, wie sie vorstehend beschrieben wurde, nicht die Grenzen des freien Ermessens überschreitet und über das Ziel von Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 325 AEUV sowie mit Art. 193 und Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie hinausgeht, wodurch sie den Grundsatz der Rechtssicherheit, den Grundsatz des Vertrauensschutzes sowie den Grundsatz der guten Verwaltung – und als Folge davon auch Art. 47 der Charta und Art. 17 der Charta in Verbindung mit Art. 2 EUV – verletzt.

Begründung der dritten Vorlagefrage

- 26 Die Reichweite des freien Ermessens sowie die angeführte Ausgestaltung einer der Voraussetzungen für die Freistellung der Mitglieder der Geschäftsführung von der gesamtschuldnerischen Haftung wecken Zweifel des Gerichts an ihrer Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz (insbesondere mit dem Grundsatz der Nichtdiskriminierung nach Art. 20 und Art. 21 der Charta) und als Folge davon mit dem Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf nach Art. 47 der Charta.
- 27 Nach den Vorgaben des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte und des Gerichtshofs der Europäischen Union ist in erster Linie zu prüfen, ob die Sachverhalte vergleichbar sind. Das Ziel der in Rede stehenden nationalen Maßnahme besteht darin, die gesamtschuldnerische Steuerhaftung eines anderen Wirtschaftsteilnehmers als des Mehrwertsteuerpflichtigen (Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie) bzw. einer anderen Person als des Mehrwertsteuerpflichtigen (Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie) – d. h. eines Mitglieds der Geschäftsführung – zu begründen. Die Bekleidung des Amtes eines Mitglieds der Geschäftsführung einer juristischen Person ist das gemeinsame Merkmal, das die Gleichbehandlung dieser Wirtschaftsteilnehmer begründet.
- 28 Einer der Enthafnungstatbestände enthält ein Unterscheidungsmerkmal, und zwar die Anzahl der Gläubiger. Ein Geschäftsführungsmitglied einer juristischen Person, die mehr als einen Gläubiger hat, kann sich von der Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft durch die Stellung eines Insolvenzantrags befreien, wohingegen ein Mitglied der Geschäftsführung einer juristischen Person, die nur einen Gläubiger hat, einen solchen Antrag nicht wirksam stellen kann. Mit

anderen Worten, die erste Gruppe der Geschäftsführungsmitglieder kann sich vor den Gläubigern durch die Einleitung eines Insolvenzverfahrens schützen, der zweiten Gruppe steht wegen der Eigenart des Insolvenzverfahrens kein solcher Schutz zu. Es handelt sich folglich um einen Sachverhalt, bei dem der nationale Gesetzgeber die Geschäftsführungsmitglieder unterschiedlich behandelt hat, d. h. vom Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz abgewichen ist.

- 29 Dies bestätigt die Rechtsprechungspraxis, in der darauf hingewiesen wird, dass die Geschäftsführungsmitglieder (Dritte) offenkundig ungleich behandelt würden, je nachdem, wie viele Gläubiger die von ihnen verwalteten Gesellschaften hätten. Des Weiteren führe die Ungleichbehandlung zu einer Schwächung der Garantiefunktion der Haftung Dritter. Diese Argumentation setzt voraus, dass die Einstufung dieser Haftung als Gefährdungshaftung gebilligt wird.
- 30 Im Übrigen versucht die Rechtsprechung, die festgestellte Ungleichbehandlung durch die Schaffung einer neuen Tatbestandsvoraussetzung von Art. 116 der Abgabenordnung (die nämlich aus dieser Bestimmung nicht hervorgeht) zu nivellieren, indem einem Mitglied der Geschäftsführung einer Gesellschaft, die nur einen Gläubiger hat, die Verpflichtung auferlegt wird, einen Insolvenzantrag zu stellen, obwohl ein solcher Antrag offenkundig unbegründet ist und diese Verpflichtung auf einer Auslegung *contra legem* beruht.
- 31 Ein Mitglied der Geschäftsführung einer juristischen Person, die mehrere Gläubiger hat, kann sich vor der gesamtschuldnerischen Haftung durch die Stellung eines Insolvenzantrags beim Eintritt der Zahlungsunfähigkeit schützen. Durch sorgfaltsgemäßes Handeln und die Einleitung eines Verfahrens, das es vor den Gläubigern schützt, kann es sich von der gesamtschuldnerischen Haftung befreien, da der Fiskus als Gläubiger keinen Vorrang genießt. In einer entschieden schlechteren Lage befindet sich ein Mitglied der Geschäftsführung einer juristischen Person, die nur einen Gläubiger hat, da es sich trotz sorgfaltsgemäßen Handelns nicht von dieser Haftung befreien kann, weil das Insolvenzrecht dafür keine Rechtsgrundlage bietet. Seine rechtliche Lage wird auch nicht durch die Rechtsprechungspraxis geändert, die das Geschäftsführungsmitglied gemäß Art. 116 der Abgabenordnung dazu verpflichtet, einen Insolvenzantrag zu stellen. Dies verdeutlicht vielmehr die vom Gesetzgeber geschaffene Ungleichheit und veranschaulicht, wie dieser Enthaftungstatbestand gesehen wird, d. h. als bloße Fassade, obwohl er seinem Wesen nach stark im Insolvenzrecht verwurzelt ist.
- 32 Im Ergebnis hat das Gericht begründete Zweifel, ob die dargelegte Gestaltung der innerstaatlichen Regelung, die die Haftung eines Geschäftsführungsmitglieds für die Verpflichtungen des Mehrwertsteuerpflichtigen vorsieht, indem sie die o. g. Enthaftungsvoraussetzungen vorgibt, nicht die Grenzen des freien Ermessens überschreitet und über das Ziel von Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 325 AEUV sowie mit Art. 193 und Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie hinausgeht, wodurch sie nicht nur den Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz (Art. 20 und Art. 21 der Charta), sondern auch das

Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf (Art. 47 der Charta) verletzt, wenn der Kläger über kein geeignetes Mittel verfügt, um sein Eigentumsrecht zu schützen.

ARBEITSDOKUMENT