

Rechtssache C-277/24 [Adjak]ⁱ

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

Eingangsdatum:

22. April 2024

Vorlegendes Gericht:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu

Datum der Vorlageentscheidung:

25. Januar 2024

Klägerin:

M. B.

Beklagter:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

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

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Antrag auf Teilnahme eines ehemaligen Mitglieds der Geschäftsführung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung am Verfahren zur Feststellung der Mehrwertsteuerverbindlichkeit dieser Gesellschaft

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Auslegung des Unionsrechts, Mehrwertsteuerrichtlinie; Art. 267 AEUV

Vorlagefrage

Sind die Art. 205 und 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, mit Änderungen) in Verbindung mit Art. 2 des Vertrags über die Europäische Union (ABl. 2016, C 202, S. 13; Rechtsstaatlichkeit, Achtung der Menschenrechte) sowie Art. 17 (Eigentumsrecht), Art. 41 (Recht auf eine gute Verwaltung) und Art. 47 (Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf und Recht auf ein Gericht) der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (ABl. 2016, C 202, S. 389) sowie folgende vom Unionsrecht gewährleistete Grundsätze: der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, das Recht auf ein faires Verfahren und die Verteidigungsrechte dahin auszulegen, dass sie einer innerstaatlichen Regelung und einer darauf beruhenden innerstaatlichen Praxis entgegenstehen, wonach einer natürlichen Person (einem Mitglied der Geschäftsführung einer juristischen Person), die für die Mehrwertsteuerschuld einer juristischen Person mit ihrem gesamten Privatvermögen gesamtschuldnerisch haftbar gemacht werden kann, das Recht verwehrt wird, sich aktiv an dem Verfahren zur Festsetzung der o. g. Steuerschuld gegenüber der juristischen Person in Form einer endgültigen Entscheidung der Steuerbehörde zu beteiligen, und dieser natürlichen Person zugleich in einem gesonderten Verfahren zur Festsetzung ihrer gesamtschuldnerischen Haftung für die Mehrwertsteuerschuld der juristischen Person ein angemessenes Mittel vorenthalten wird, um die zuvor getroffenen Feststellungen und Bewertungen in Frage zu stellen, die in Bezug auf das Bestehen bzw. die Höhe der Steuerschuld der juristischen Person in einer zuvor ohne Beteiligung dieser natürlichen Person erlassenen endgültigen Entscheidung der Steuerbehörde, die daher – gemäß einer durch eine innerstaatliche Praxis bestätigten innerstaatlichen Vorschrift – eine Vorentscheidung in diesem Verfahren darstellt, vorgenommen wurden?

Angeführte Vorschriften des Unionsrechts

Vertrag über die Europäische Union (im Folgenden: EUV): Art. 2

Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta): Art. 17 Abs. 1, Art. 41 Abs. 1, Art. 47

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie): Art. 205, Art. 273

Angeführte nationale Vorschriften

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Verfassung der Republik Polen) vom 2. April 1997

Ordynacja podatkowa (Abgabenordnung) vom 29. August 1997

Art. 107 – bestimmt die Voraussetzungen für die gesamtschuldnerische Haftung Dritter mit ihrem gesamten Vermögen für Steuerrückstände des Steuerpflichtigen

Art. 116 – bestimmt die Voraussetzungen für die gesamtschuldnerische Haftung u. a. der Mitglieder der Geschäftsführung für Steuerrückstände der Gesellschaft

Art. 133 – regelt, wer Beteiligter eines Steuerverfahrens sein kann

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

Die Klägerin M. B. wandte sich mit Antrag vom 22. August 2022 an den Vorsteher des Finanzamts (im Folgenden: Behörde erster Instanz) auf Zulassung als Beteiligte in dem gegen B. sp. z o.o. (im Folgenden: Gesellschaft) anhängigen Steuerverfahren in Bezug auf die Prüfung der Mehrwertsteuerabrechnung der Gesellschaft für den Zeitraum Juni bis Oktober 2016 sowie auf Akteneinsicht in diesem Verfahren und begründete dies damit, dass sie in den Jahren 2014 bis 2018 Vorsitzende der Geschäftsführung der Gesellschaft gewesen sei und über das größte Wissen über die Tätigkeit der Gesellschaft im geprüften Zeitraum verfüge.

Die erstinstanzliche Behörde lehnte den Antrag der Klägerin mit einem Beschluss unter Hinweis darauf ab, aus den Bestimmungen der Abgabenordnung ergebe sich, dass nur ein Pfleger einen Beteiligten in der „Führung seiner Angelegenheiten“ vertreten könne, wenn er in Ermangelung von Organen handlungsunfähig sei (was im vorliegenden Fall der Fall war), und dass nur ein Beteiligter das Recht auf Akteneinsicht habe.

Die Klägerin legte gegen diesen Beschluss Beschwerde ein, woraufhin der Direktor der Finanzverwaltungskammer (im Folgenden: Behörde zweiter Instanz) diesen in vollem Umfang aufhob und das Verfahren einstellte. Die Behörde

zweiter Instanz wies darauf hin, dass die Zuerkennung der Beteiligteigenschaft in einem Steuerverfahren von der Steuerbehörde bestimmt werde, die berechtigt sei, eine eigene objektive Beurteilung der tatsächlichen Verfahrenslegitimation des Antragstellers vorzunehmen. Nach Auffassung der Behörde zweiter Instanz fällt die Klägerin in keine der in Art. 133 der Abgabenordnung genannten Kategorien von Personen. Die Behörde zweiter Instanz vertrat daher die Auffassung, dass es keine Rechtsgrundlage gebe, auf der die Behörde erster Instanz den angefochtenen Beschluss hätte erlassen können.

Die Klägerin erhob Klage beim Wojewódzki Sąd Administracyjny (Woiwodschaftsverwaltungsgericht), dem vorlegenden Gericht, mit der Begründung, dass sie in dem Zeitraum, für den das Verfahren anhängig ist, das einzige Mitglied der Geschäftsführung der Gesellschaft gewesen sei. Gerade deshalb verfüge sie über die größte Kenntnis vom Gegenstand der Tätigkeit der Gesellschaft, was für das laufende Verfahren entscheidend sei. Die Behörde erster Instanz erklärte, es sei ausreichend, dass sie die Klägerin als Zeugin vernommen habe. Diese Anhörung fand indessen nur einmal statt und liegt zwei bis drei Jahre zurück, und das Verfahren und die Beweiserhebung sind immer noch im Gange, so dass eine einmalige Anhörung nicht ausreicht. Außerdem werden nach der Abgabenordnung etwaige nicht beglichene Forderungen die Klägerin als natürliche Person betreffen, was gerade ihren Antrag rechtfertigt.

Kurze Begründung der Vorlage

- 1 Die bisherige innerstaatliche Praxis auf der Grundlage der Abgabenordnung führt dazu, dass in einem Mehrwertsteuerverfahren, an dem eine juristische Person wie z. B. eine (mehrwertsteuerpflichtige) Gesellschaft beteiligt ist, diese der einzige Beteiligte des Verfahrens ist. Personen wie die Klägerin (ein ehemaliges Mitglied der Geschäftsführung der Gesellschaft) haben, obwohl sie gesamtschuldnerisch für die Steuerschulden der Gesellschaft, einschließlich der Mehrwertsteuer (Art. 116 der Abgabenordnung), haften, nicht die Beteiligtenstellung im Verfahren, was eine Reihe von Verfahrensgarantien der aktiven Beteiligung am Verfahren mit sich bringen würde, einschließlich des Rechts, Rechtsbehelfe gegen Entscheidungen der Steuerbehörden einzulegen.
- 2 Nach der innerstaatlichen Praxis wird in zwei Arten von Verfahren über die gesamtschuldnerische Haftung eines Mitglieds der Geschäftsführung entschieden: 1) Veranlagungsverfahren – Festsetzung der Steuerschuld der Gesellschaft, wobei nur die Gesellschaft (der Mehrwertsteuerpflichtige) Beteiligter des Verfahrens ist; 2) Verfahren über die Steuerhaftung Dritter (einschließlich eines ehemaligen Mitglieds der Geschäftsführung), wenn die (steuerpflichtige) Gesellschaft ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommt. Im zweiten Verfahren ist das ehemalige Mitglied der Geschäftsführung der Gesellschaft Beteiligter des Verfahrens. Gegenstand dieses zweiten Verfahrens ist jedoch nicht mehr die Mehrwertsteueranlagung selbst. Ein Verfahren, das die gesamtschuldnerische Haftung eines ehemaligen Mitglieds der Geschäftsführung einer Gesellschaft für

die Mehrwertsteuerschulden der Gesellschaft betrifft, wird somit auf der Grundlage eines Steuerbescheids geführt, der zuvor in einem Veranlagungsverfahren erlassen wurde, an dem nur die Gesellschaft beteiligt war. Eine solche Entscheidung kann daher als Vorentscheidung in dem ein ehemaliges Mitglied der Geschäftsführung der Gesellschaft betreffenden Verfahren angesehen werden. Die Bestimmungen der Abgabenordnung und die innerstaatliche Praxis sehen nämlich keine Möglichkeit für ein ehemaliges Mitglied der Geschäftsführung vor, die Höhe der Steuerschuld einer steuerpflichtigen Gesellschaft im Rahmen eines gesonderten (nachträglichen) Verfahrens über die Haftung eines Dritten in Frage zu stellen. Im Rahmen eines Verfahrens über die gesamtschuldnerische Steuerhaftung eines Mitglieds der Geschäftsführung wird lediglich festgestellt, ob die Voraussetzungen für eine solche Haftung vorliegen, die die Übertragung der zuvor durch einen Bescheid der Finanzbehörde festgestellten Steuerrückstände rechtfertigen. Die Auffassung, dass ein ehemaliges Mitglied der Geschäftsführung einer Gesellschaft keine Beteiligtenstellung in einem gegen die Gesellschaft geführten Steuerfestsetzungsverfahren hat, nimmt dieser Person auch das Recht, außerordentliche Verfahren (Wiederaufnahme des Verfahrens, Ungültigkeitserklärung einer Entscheidung) wirksam anzustrengen.

- 3 Von erheblicher Relevanz für die innerstaatliche Praxis hinsichtlich der Anwendung von Art. 133 § 1 der Abgabenordnung waren das Urteil des Trybunał Konstytucyjny (Verfassungsgerichtshof), wonach diese Vorschrift nicht gegen die Verfassung verstößt, sowie die – im Übrigen bereits vor diesem Urteil existierende – mit ihm übereinstimmende Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte (beispielsweise Urteile, in denen der Standpunkt vertreten wird, dass ein Mitglied der Geschäftsführung einer GmbH nicht Beteiligter in einem Verfahren ist, das die Steuerverbindlichkeiten der Gesellschaft, einschließlich der Mehrwertsteuerverbindlichkeiten betrifft).
- 4 Aus Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie geht hervor, dass die Mitgliedstaaten weitere Pflichten vorsehen können, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen. Eine solche Regelung ist nach polnischem Recht die Haftung Dritter für die Steuerschulden der Gesellschaft, die auf die Mehrwertsteuer Anwendung findet.
- 5 Der Mechanismus der gesamtschuldnerischen Haftung eines ehemaligen Mitglieds der Geschäftsführung einer Gesellschaft für die steuerlichen Verpflichtungen der betreffenden Gesellschaft trägt dazu bei, im Sinne von Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie und entsprechend der in Art. 325 Abs. 1 AEUV aufgestellten Verpflichtung eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu vermeiden. Diese Feststellung kann nicht dadurch in Frage gestellt werden, dass die Personen, die nach diesem Mechanismus gesamtschuldnerisch haftbar gemacht werden, selbst nicht mehrwertsteuerpflichtig sind. Der Kern des Rechtsstreits betrifft jedoch die Verfahrensgarantien, die diesen Personen in Bezug auf ihre etwaige Verpflichtung, die Mehrwertsteuerschuld der Gesellschaft aus ihrem Privatvermögen zu begleichen, zu gewähren sind. Dabei sind die Mitgliedstaaten

nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie bei der Wahl der Mittel frei, die sie anwenden können, um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern.

- 6 Ferner können die Mitgliedstaaten nach Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie in den in Art. 193 bis 200 sowie 202, 203 und 204 dieser Richtlinie genannten Fällen bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat. Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie stellt zwar den fundamentalen Grundsatz auf, dass die Mehrwertsteuer von dem Steuerpflichtigen geschuldet wird, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, doch bestimmt der Wortlaut dieses Artikels, dass in den in den Art. 194 bis 199b sowie 202 genannten Fällen andere Personen Schuldner dieser Steuer sein können oder müssen. Aus dem Kontext, den die Art. 193 bis 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie bilden, ergibt sich, dass Art. 205 dieser Richtlinie Teil eines Regelwerks ist, dessen Ziel es ist, den Mehrwertsteuerschuldner nach Maßgabe der verschiedenen Situationen zu bestimmen. Mit diesen Bestimmungen soll also sichergestellt werden, dass der Fiskus die Mehrwertsteuer tatsächlich bei der Person wirksam erheben kann, die in der gegebenen Situation am besten dafür geeignet ist.
- 7 Im Urteil des Gerichtshofs vom 13. Oktober 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ (C-1/21, EU:C:2022:788), hat der Gerichtshof angenommen, dass Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die eine automatische gesamtschuldnerische Haftung für die Mehrwertsteuerschulden einer juristischen Person u. a. unter folgenden Umständen vorsieht:
 - die gesamtschuldnerisch haftbar gemachte Person ist Geschäftsführer der juristischen Person oder Mitglied eines ihrer Leitungsorgane;
 - diese gesamtschuldnerische Haftung wird nur hilfsweise ausgelöst, wenn es sich als unmöglich erweist, die von der juristischen Person geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge beizutreiben.
- 8 In demselben Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die eine automatische gesamtschuldnerische Haftung vorsieht, die sich auf die Verzugszinsen erstreckt, die von der juristischen Person geschuldet werden, weil die Mehrwertsteuer aufgrund der unredlichen Handlungen der zum Gesamtschuldner bestimmten Person nicht innerhalb der durch die Bestimmungen dieser Richtlinie festgelegten zwingenden Fristen abgeführt wurde.
- 9 Wendet man diese Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie auf den Sachverhalt des vorliegenden Falls an, ist festzustellen, dass, wenn die Steuerverwaltung im Rahmen eines Mehrwertsteuerveranlagungsverfahrens gegenüber einer

Gesellschaft Umstände wie das Bestehen und die Höhe der betreffenden Steuerschuld festzustellen hat, dem Mitglied (oder ehemaligen Mitglied) der Geschäftsführung bereits im Stadium dieser Feststellungen die Stellung eines Verfahrensbeteiligten zuerkannt werden sollte. Andernfalls kann dies dazu führen, dass die Steuerbehörde willkürliche Feststellungen trifft, denen im weiteren Verfahrensabschnitt nicht mehr entgegengetreten werden kann.

- 10 Im Unionsrecht wird das Eigentumsrecht insbesondere durch Art. 17 der Charta geschützt. Ein Eingriff in das Eigentumsrecht (Eingriff in das „Eigentum“) durch öffentliche Abgaben und Steuern kann nur unter den gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen erfolgen. Angesichts des Schutzzumfangs des Rechts auf Eigentum im Unions- und im internationalen Recht ist diese Rechtsfrage im Hinblick auf die Schutzmaßnahmen nach Art. 13 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (im Folgenden: EMRK) zu betrachten, wonach jede Person, die in ihren in dieser Konvention anerkannten Rechten oder Freiheiten verletzt worden ist, das Recht hat, bei einer innerstaatlichen Instanz eine wirksame Beschwerde zu erheben, auch wenn die Verletzung von Personen begangen worden ist, die in amtlicher Eigenschaft gehandelt haben.
- 11 In Art. 41 der Charta ist ferner das Recht auf eine gute Verwaltung niedergelegt, das einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts widerspiegelt (Urteil des Gerichtshofs vom 8. Mai 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, Rn. 49). Die Durchsetzung dieses Rechts umfasst insbesondere den Anspruch darauf, gehört zu werden, was nicht nur formal betrachtet werden darf, sondern sicherstellen soll, dass die Steuerbehörden den Angehörten unter Wahrung seiner Interessen behandeln.
- 12 Sodann ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz des effektiven gerichtlichen Rechtsschutzes ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts ist, der sich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten ergibt, in den Art. 6 und 13 EMRK verankert und auch von Art. 47 der Charta bekräftigt worden ist (Urteil des Gerichtshofs vom 13. März 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163). Der Begriff des effektiven Rechtsschutzes ist weiter gefasst als der des wirksamen gerichtlichen Rechtsschutzes, da ersterer auch den Schutz im Verwaltungsverfahren umfasst, während der zweite den von den Gerichten gewährten Schutz umfasst. Art. 47 der Charta gewährt u. a. das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf, einschließlich des Rechts, ein unabhängiges und unparteiisches, zuvor durch Gesetz errichtetes Gericht anzurufen. Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte hat wiederholt darauf hingewiesen, dass Art. 13 EMRK verlangt, dass die nationalen Rechtsordnungen wirksame Rechtsbehelfe (Rechtsmittel) gewährleisten. Eine innerstaatliche Maßnahme, die unter die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten fällt, darf die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Urteile des Gerichtshofs vom 15. April 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, Rn. 17, und vom 17. November 1998, Aprile, C-228/96, EU:C:1998:544, Rn. 18).

- 13 Das Recht auf Verteidigung ist als allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts anerkannt, der die Möglichkeit gewährleistet, vor dem Erlass einer Entscheidung, die die Interessen des Betroffenen beeinträchtigen könnte, seinen Standpunkt in wirksamer Weise vorzutragen. Dabei haben die Gerichte der Mitgliedstaaten gemäß dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit nach Art. 4 Abs. 3 EUV den gerichtlichen Schutz der Rechte zu gewährleisten, die den Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsen. Mit Art. 19 Abs. 1 EUV wird den Mitgliedstaaten im Übrigen aufgegeben, die erforderlichen Rechtsbehelfe zu schaffen, damit ein wirksamer Rechtsschutz in den vom Unionsrecht erfassten Bereichen gewährleistet ist (vgl. Urteile des Gerichtshofs vom 8. November 2016, *Lesoochránárske zoskupenie VLK*, C-243/15, EU:C:2016:838, Rn. 50, sowie vom 9. Februar 2017, *M*, C-560/14, EU:C:2017:101, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Grundsatz des effektiven gerichtlichen Rechtsschutzes der dem Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte umfasst mehrere Elemente, zu denen u. a. die Verteidigungsrechte, der Grundsatz der Waffengleichheit, das Recht auf Zugang zu den Gerichten sowie das Recht, sich beraten, verteidigen und vertreten zu lassen, gehören (Urteil des Gerichtshofs vom 6. November 2012, *Otis u. a.*, C-199/11, EU:C:2012:684, Rn. 48). Der Anspruch auf rechtliches Gehör in jedem Verfahren ist integraler Bestandteil der Wahrung der Verteidigungsrechte und garantiert jeder Person die Möglichkeit, im Verwaltungsverfahren sachdienlich und wirksam ihren Standpunkt vorzutragen, bevor ihr gegenüber eine für ihre Interessen möglicherweise nachteilige Entscheidung getroffen wird (Urteile des Gerichtshofs vom 11. Dezember 2014, *Boudjlida*, C-249/13, EU:C:2014:2431, Rn. 34, 36, und vom 9. Februar 2017, *M*, C-560/14, EU:C:2017:101, Rn. 25, 31). Grundrechte wie das Recht auf Beachtung der Verteidigungsrechte – einschließlich des Anspruchs auf rechtliches Gehör – sind nicht schrankenlos gewährleistet, sondern können Beschränkungen unterworfen werden, sofern diese tatsächlich dem Gemeinwohl dienenden Zielen entsprechen, die mit der fraglichen Maßnahme verfolgt werden, und keinen im Hinblick auf den verfolgten Zweck unverhältnismäßigen und untragbaren Eingriff darstellen, der die gewährleisteten Rechte in ihrem Wesensgehalt antastet (vgl. in diesem Sinne Urteile des Gerichtshofs vom 10. September 2013, *G. und R.*, C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, Rn. 33, vom 11. Dezember 2014, *Boudjlida*, C-249/13, EU:C:2014:2431, Rn. 43, sowie vom 7. Juli 2016, *Lebek*, C-70/15, EU:C:2016:524, Rn. 37). Ob eine Verletzung der Verteidigungsrechte und des Rechts auf effektiven gerichtlichen Rechtsschutz vorliegt, ist indessen anhand der besonderen Umstände jedes Einzelfalls zu prüfen, insbesondere des Inhalts des betreffenden Rechtsakts, des Kontexts seines Erlasses sowie der Rechtsvorschriften auf dem betreffenden Gebiet (vgl. Urteile des Gerichtshofs vom 18. Juli 2013, *Kommission u. a./Kadi*, C-584/10 P, C-593/10 P und C-595/10 P, EU:C:2013:518, Rn. 102, und vom 9. Februar 2017, *M*, C-560/14, EU:C:2017:101, Rn. 33).
- 14 Das Recht auf Einsichtnahme in Beweismittel umfasst sowohl die von der Verwaltungsbehörde im Laufe des Verfahrens erfassten Beweismittel als auch Beweismittel, die in konnexen Verfahren, z. B. in Straf- oder Verwaltungsverfahren, verwendet werden, wenn die Behörde ihre Entscheidung

auf die im Rahmen dieser Verfahren erlangten Beweismittel stützen will. Der Adressat der Entscheidung muss die Möglichkeit haben, sich zu diesen Beweisen zu äußern, bevor die Entscheidung erlassen wird. Die Gewährleistung der Einsichtnahme in Beweismittel nach Erlass einer Entscheidung, im Stadium des gerichtlichen Verfahrens, kann die Verletzung der Verteidigungsrechte nicht heilen (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 52 und 57). Das Recht auf vollständige Kenntnis der Beweismittel ist in der Rechtsprechung des Gerichtshofs mit dem Grundsatz der „Waffengleichheit“ verbunden. Als integraler Bestandteil des Grundsatzes des effektiven gerichtlichen Rechtsschutzes ergibt sich dieser Grundsatz aus dem Recht auf ein faires Verfahren und garantiert den Parteien die Gleichbehandlung vor Gericht. Dagegen kann die Beschränkung des Rechts einer Partei, Kenntnis des gesamten Beweismaterials zu erlangen, dadurch gerechtfertigt sein, dass das Rechtsschutzinteresse der anderen Verfahrensbeteiligten oder vertrauliche Informationen geschützt werden müssen. In einem solchen Fall muss das Gericht jedoch, um die Wirksamkeit des Rechtsbehelfs zu gewährleisten, über die erforderlichen Informationen, einschließlich vertraulicher Informationen und Geschäftsgeheimnisse, verfügen können, um in der Lage zu sein, in voller Kenntnis der Umstände zu entscheiden, ob diese Informationen übermittelt werden können, wobei es alle relevanten tatsächlichen und rechtlichen Aspekte prüfen muss (Urteil des Gerichtshofs vom 7. September 2021, Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras, C-927/19, EU:C:2021:700, Rn. 129 und 135).

- 15 Ebenso gilt für die verfahrensrechtliche Situation eines Einzelnen der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der verlangt, dass die von einer Unionsbestimmung eingesetzten Mittel zur Erreichung der mit der betreffenden Regelung verfolgten Ziele geeignet sind und nicht über das dazu Erforderliche hinausgehen (Urteil des Gerichtshofs vom 8. Juni 2010, Vodafone u. a., C-58/08, EU:C:2010:321, Rn. 51). Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verlangt, ein Gleichgewicht zwischen den konkurrierenden Interessen und ein angemessenes Gleichgewicht zwischen den Erfordernissen des Allgemeininteresses der Gesellschaft einerseits und den Erfordernissen des Schutzes der Grundrechte des Einzelnen andererseits zu finden (vgl. Urteil des EGMR vom 26. April 1991, Ezelin/Frankreich, 11800/85, § 52). Gemäß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit müssen die Mitgliedstaaten solche Mittel einsetzen, die es zwar erlauben, das verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Unionsrechts möglichst wenig beeinträchtigen (vgl. Urteile des Gerichtshofs vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, EU:C:1997:623, Rn. 46, und vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 52). Somit ist es zwar legitim, dass die Maßnahmen der Mitgliedstaaten darauf abzielen, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam schützen zu wollen, sie dürfen aber nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. o. g. Urteil Molenheide u. a., Rn. 47, sowie Urteile des Gerichtshofs vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a., C-384/04, EU:C:2006:309, Rn. 30, sowie vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 18 und 19). Nach dem Grundsatz der

Verhältnismäßigkeit ist, wenn mehrere geeignete Maßnahmen zur Auswahl stehen, die am wenigsten belastende zu wählen, ferner müssen die verursachten Nachteile in angemessenem Verhältnis zu den angestrebten Zielen – wie z. B. der Gewährleistung der ordnungsgemäßen Erhebung der Mehrwertsteuer – stehen (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 12. Juli 2001, Jippes u. a., C-189/01, EU:C:2001:420, Rn. 81).

- 16 Daraus ist zu schließen, dass der sich aus einer innerstaatlichen Regelung und Praxis ergebende Entzug des Rechts der Klägerin, sich aktiv am Steuerverfahren zu beteiligen, das zur Festsetzung der Mehrwertsteuerschuld der (mehrwertsteuerpflichtigen) Gesellschaft führt, für die die Klägerin gesamtschuldnerisch mit ihrem eigenen Privatvermögen haftbar gemacht werden kann, berechtigte Zweifel aufkommen lässt. Diese Zweifel ergeben sich vor allem unter dem Gesichtspunkt der Nichteinhaltung der sich aus Art. 2 EUV ergebenden Standards, insbesondere unter dem Aspekt der Rechtsstaatlichkeit sowie der Achtung der Menschenrechte (Art. 17 der Charta). Einer Person, der das Recht auf Teilnahme an einem Verfahren, das letztlich ihr Vermögen betrifft, vorenthalten wird, wird *de facto* das Recht auf Selbstbestimmung in dieser Hinsicht entzogen, und die Sphäre ihres Vermögens wird von der zuständigen Steuerbehörde bestimmt. Weitere Zweifel ergeben sich daraus, dass dem ehemaligen Mitglied der Geschäftsführung der (mehrwertsteuerpflichtigen) Gesellschaft (aufgrund der fehlenden Beteiligtenstellung im Verfahren über das Bestehen und die Höhe der Schuld) kein wirksamer und angemessener Rechtsbehelf gewährleistet wurde, um das Bestehen und die Höhe der Mehrwertsteuerschuld in Frage zu stellen. Damit wird dem Beteiligten das Recht auf ein faires Verfahren in eigener individueller Sache genommen, weil die Höhe und die Bemessungsgrundlage der Steuerschuld der Gesellschaft durch einen endgültigen ohne Beteiligung Dritter erlassenen Bescheid anschließend zur Verpflichtung dieses Dritten werden, ohne dass dieser jedoch über einen angemessenen und wirksamen Rechtsbehelf verfügt, um die Feststellungen der Steuerbehörden, die über das Bestehen und die Höhe der Mehrwertsteuer gegenüber der Gesellschaft entschieden haben, anzufechten. Die in Art. 116 der Abgabenordnung vorgesehenen entlastenden Umstände bieten zwar einige Möglichkeiten, sich der gesamtschuldnerischen Haftung für die Schulden der Gesellschaft zu entziehen, erlauben es aber nicht, das Bestehen oder die Höhe der Steuerschuld der Gesellschaft in Frage zu stellen. Folglich geben sie dem Einzelnen nicht wirklich das Recht, seine Rechte zu verteidigen. Ferner bestehen Zweifel insoweit, als dem ehemaligen Mitglied der Geschäftsführung einer (mehrwertsteuerpflichtigen) Gesellschaft das Recht auf Schutz seines Eigentums nicht gewährt wird. Das ohne die Beteiligung dieser Person durchgeführte Veranlagungsverfahren berührt unmittelbar und direkt die Sphäre ihrer Rechte, einschließlich ihres Vermögens. Außerdem bestehen Zweifel insoweit, als dem ehemaligen Mitglied der Geschäftsführung einer (mehrwertsteuerpflichtigen) Gesellschaft das Recht auf ordnungsgemäße Verwaltung nicht gewährt wird, was das Recht der Klägerin auf Einleitung eines Gerichtsverfahrens über die Begründetheit der Steuersache einschließt. Die fehlende Beteiligtenstellung im Steuerverfahren schließt die Möglichkeit aus, anschließend bei einem Verwaltungsgericht die Klage gegen den Bescheid

gegenüber der Gesellschaft über die Festsetzung der Mehrwertsteuer zu erheben. Damit sind Zweifel daran verbunden, ob die Verteidigungsrechte der Klägerin gewährleistet sind. Die Verteidigung ist hier als das Recht zu verstehen, die gegen die Klägerin geltend gemachte Verpflichtung dem Bestehen und der Höhe nach anzufechten. Darüber hinaus hat die Klägerin keine Möglichkeit, sich laufend mit den von der Steuerbehörde erhobenen Beweisen vertraut zu machen. In diesem Stadium wird ihr auch die Initiative zur Beweisvorlage und das Recht, beispielsweise an der Vernehmung von Zeugen teilzunehmen, vorenthalten. Es ist daher fraglich, ob bei einem solchen Sachverhalt von einer „Waffengleichheit“ zwischen der Klägerin und den Finanzbehörden gesprochen werden kann. Dies lässt Zweifel an der Einhaltung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit aufkommen, da im vorliegenden Fall eine Abwägung zwischen dem öffentlichen Interesse – das bei einem Verfahren zur Feststellung der Mehrwertsteuerschuld einer Gesellschaft zweifellos besteht – und dem Interesse des Einzelnen, der letztlich mit seinem Privatvermögen für diese Schuld der Gesellschaft haftbar gemacht werden kann, erforderlich ist. Das vorlegende Gericht bezweifelt daher, dass es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist, die verfahrensrechtliche Stellung eines Dritten, der für die Mehrwertsteuerschulden des Unternehmens haftbar gemacht werden kann, so zu gestalten, dass dieser keine Möglichkeit hat, die Höhe der Steuerschuld, für die er gesamtschuldnerisch mit der Gesellschaft haften soll, wirksam anzufechten. Daher sind auch Zweifel daran relevant, dass einem ehemaligen Mitglied der Geschäftsführung der (mehrwertsteuerpflichtigen) Gesellschaft das Recht auf Anhörung vorenthalten wird, da seine Argumente nicht geprüft werden.

- 17 In diesem Zusammenhang ist auch auf die Auffassung des Gerichtshofs im o. g. Urteil vom 16. Oktober 2019 in der Rechtssache C-189/18 hinzuweisen, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie, der Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte und Art. 47 der Charta dahin auszulegen sind, dass sie einer mitgliedstaatlichen Regelung oder Praxis, wonach die Steuerverwaltung bei der Überprüfung des von einem Steuerpflichtigen ausgeübten Rechts auf Vorsteuerabzug an die Tatsachenfeststellungen und die rechtlichen Wertungen gebunden ist, die sie bereits im Rahmen konnexer Verwaltungsverfahren gegen Lieferanten des betreffenden Steuerpflichtigen vorgenommen hat und auf die bestandskräftige Entscheidungen gestützt sind, in denen das Vorliegen eines Mehrwertsteuerbetrugs durch diese Lieferanten festgestellt wird, grundsätzlich nicht entgegenstehen; dies gilt unter dem Vorbehalt, dass erstens die Steuerverwaltung durch diese Regelung oder Praxis nicht davon freigestellt wird, dem Steuerpflichtigen die Beweise einschließlich der aus diesen konnexen Verwaltungsverfahren stammenden Beweise zur Kenntnis zu bringen, auf deren Grundlage sie den Erlass einer Entscheidung beabsichtigt, und dem Steuerpflichtigen somit nicht das Recht genommen wird, diese Tatsachenfeststellungen und rechtlichen Wertungen in dem ihn betreffenden Verfahren wirksam in Frage zu stellen, zweitens der betreffende Steuerpflichtige während dieses Verfahrens zu allen in diesen konnexen Verfahren zusammengetragenen Beweisen, auf die die Steuerverwaltung ihre Entscheidung zu stützen beabsichtigt oder die für die Ausübung der Verteidigungsrechte

nützlich sein können, Zugang erhalten kann, es sei denn, eine Beschränkung dieses Zugangs ist durch dem Gemeinwohl dienende Ziele gerechtfertigt, und drittens das mit einer Klage gegen die betreffende Entscheidung befasste Gericht die Rechtmäßigkeit der Erlangung und Verwendung dieser Beweise sowie die Feststellungen, die in den gegenüber den Lieferanten des Steuerpflichtigen ergangenen Verwaltungsentscheidungen getroffen wurden, überprüfen kann, wenn sie für den Erfolg der Klage ausschlaggebend sind.

- 18 Da es unter den im o. g. Urteil des Gerichtshofs beschriebenen Umständen erforderlich ist, dass der Einzelne Kenntnis von den in anderen Verfahren zusammengetragenen Material erlangt, ist davon auszugehen, dass die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie, der Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte sowie Art. 47 der Charta dem nicht entgegenstehen, dass ein Dritter, der gesamtschuldnerisch für die Schulden einer Gesellschaft haftbar gemacht werden kann, Beteiligtenstellung in dem gegen die Gesellschaft (für den Zeitraum, in dem er Mitglied der Geschäftsführung war, das die Gesellschaft nach außen vertrat) geführten Veranlagungsverfahren innehat, was bedeutet, dass er das Recht hat, von den Beweismitteln Kenntnis zu nehmen, auf deren Grundlage die Steuerverwaltung den Betrag der Steuer festzusetzen hat, die letztlich diesem Dritten auferlegt werden kann.
- 19 Das vorliegende Gericht verweist ergänzend auf die von ihm in der Rechtssache C-278/24 zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen, die die Klägerin in der vorliegenden Rechtssache zwar nicht betreffen, deren Problematik aber mit ihr in Zusammenhang steht.