

Rechtssache C-613/23 [Herdijk]ⁱ

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

Eingangsdatum:

6. Oktober 2023

Vorlegendes Gericht:

Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande)

Datum der Vorlageentscheidung:

6. Oktober 2023

Kassationsbeschwerdeführer:

KL

Kassationsbeschwerdegegner:

Staatssecretaris van Financiën

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Das Ausgangsverfahren betrifft einen Rechtsstreit zwischen KL in seiner Eigenschaft als ehemaliger Geschäftsführer einer Gesellschaft und dem Staatssecretaris van Financiën (Staatssekretär für Finanzen, Niederlande, im Folgenden: Staatssecretaris). Der Staatssecretaris nimmt KL wegen nicht gezahlter Nacherhebungen von Lohn- und Umsatzsteuer in Anspruch, die gegen diese Gesellschaft für die Zeiträume festgesetzt worden sind, in denen KL Geschäftsführer der Gesellschaft war.

Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens

Dieses Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AEUV betrifft die Frage, ob die niederländische Regelung über die Haftung von Geschäftsführern juristischer Personen für die Steuerschulden dieser juristischen Personen (Art. 36 der

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

Invorderingswet 1990 [Beitreibungsgesetz 1990], im Folgenden: IW 1990) mit dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vereinbar ist.

Vorlagefragen

1. Steht der unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz einer Regelung wie der in Art. 36 Abs. 4 IW 1990 entgegen, die es einem Geschäftsführer einer juristischen Person, die ihrer Verpflichtung zur Meldung der Zahlungsunfähigkeit an den Steuereinnahmer nicht oder nicht richtig nachgekommen ist, praktisch übermäßig erschwert, sich der Haftung für Steuerschulden, einschließlich Umsatzsteuerschulden, der juristischen Person zu entziehen?
2. Ist es für die Antwort auf Frage 1 von Bedeutung, ob der Geschäftsführer gutgläubig gehandelt hat, indem er die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers beachtet hat, er alle ihm zu Gebote stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und seine Beteiligung an einem Missbrauch oder einem Betrug ausgeschlossen ist?

Angeführte nationale Rechtsvorschriften

Art. 36 IW 1990

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens

- 1 KL war bis zum 29. März 2019 Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter einer Gesellschaft. Gegen diese Gesellschaft wurden für bestimmte Zeiträume Nacherhebungen von Lohn- und Umsatzsteuer vorgenommen. Die Nacherhebungsbeträge blieben unbezahlt. Mit Bescheid vom 5. Juli 2019 nahm der Belastingdienst (Steuerbehörde) KL nach Art. 36 IW 1990 wegen der nicht gezahlten Nacherhebungsbeträge zuzüglich Steuerzinsen und berechneter Kosten in Anspruch. Insgesamt ging es um einen Betrag von 142 852 Euro.
- 2 Nach Art. 36 Abs. 1 IW 1990 haftet der Geschäftsführer einer juristischen Person für bestimmte von der juristischen Person geschuldeten Steuern grundsätzlich gesamtschuldnerisch. Ist die juristische Person nicht in der Lage, die von ihr geschuldeten Steuern zu zahlen, muss sie diese Zahlungsunfähigkeit gemäß Art. 36 Abs. 2 IW 1990 dem Belastingdienst melden. Diese Meldung muss innerhalb von zwei Wochen nach dem Zeitpunkt erfolgen, an dem die Steuer spätestens hätte entrichtet sein müssen. Ist die Meldung richtig erfolgt, haftet der Geschäftsführer nur, wenn der Belastingdienst beweist, dass die Nichtzahlung der Steuer die Folge einer dem Geschäftsführer zuzurechnenden offensichtlichen Verfehlung in der Geschäftsführung ist, die in den letzten drei Jahren vor dem Zeitpunkt der Meldung stattgefunden hat. Eine Verfehlung in der Geschäftsführung liegt nur dann vor, wenn kein verständiger Geschäftsführer wie der haftbar gemachte Geschäftsführer gehandelt hätte. Ist die Meldung nicht oder

nicht richtig (beispielsweise nicht rechtzeitig) erfolgt, wird nach Art. 36 Abs. 4 Satz 1 IW 1990 vermutet, dass die Nichtzahlung der Steuer die Folge der Verfehlung des Geschäftsführers in der Geschäftsführung ist. Dem Geschäftsführer wird die Widerlegung dieser Vermutung nur gestattet, wenn er beweist, dass es ihm nicht zuzurechnen ist, dass die juristische Person ihrer Meldepflicht nicht oder nicht richtig nachgekommen ist. Demgegenüber wird dem ehemaligen Geschäftsführer, d. h. demjenigen, der zu dem Zeitpunkt, zu dem die juristische Person ihre Meldepflicht spätestens hätte erfüllen müssen, kein Geschäftsführer mehr war, die Widerlegung dieser Vermutung immer gestattet.

- 3 Das zweitinstanzliche Gericht, der Gerechtshof den Haag (Berufungsgericht Den Haag, Niederlande), hat zunächst festgestellt, dass vorliegend die betreffende Gesellschaft die oben genannte Meldepflicht nicht erfüllt habe. Weil KL bereits vor Ablauf der Zahlungsfrist für einen Teil der Steuerschulden als Geschäftsführer ausgeschieden war, wurde ihm gestattet, nachzuweisen, dass die Nichtzahlung dieser Schulden ihm nicht zuzurechnen ist. Nach Auffassung des Gerechtshof hat er dies in rechtlicher Hinsicht hinreichend bewiesen und der Belastingdienst ihn folglich für diesen Teil der Schulden zu Unrecht in Anspruch genommen. Für den Zeitraum, in dem KL aktiver Geschäftsführer war, galt jedoch die Vermutung, dass die Nichtzahlung der Steuerschulden auf seiner offensichtlichen Verfehlung in der Geschäftsführung beruhte. Auf der Grundlage der niederländischen Gesetzesregelung kann KL diese Vermutung, wie in Rn. 2 beschrieben, nicht widerlegen, wenn er nicht zuerst beweist, dass ihm im Zusammenhang mit der Unterlassung der Meldung der Zahlungsunfähigkeit nichts vorgeworfen werden kann. Weil KL dazu nicht in der Lage war, entschied der Gerechtshof, dass der Belastingdienst ihn in einer Höhe von 92 394 Euro zu Recht in Anspruch genommen habe.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 4 KL hat vor dem vorlegenden Gericht, dem Hoge Raad der Niederlande (Oberster Gerichtshof der Niederlande, im Folgenden: Hoge Raad), insbesondere geltend gemacht, dass diese niederländische Gesetzesregelung dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zuwiderlaufe, was der Kassationsbeschwerdegegner bestreitet.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 5 In diesem Zusammenhang stellt der Hoge Raad als Erstes fest, dass der Geschäftsführer einer juristischen Person nur im Fall höherer Gewalt oder des gutgläubigen Befolgens des Rates eines Dritten wird plausibel machen können, dass ihm nicht zuzurechnen ist, dass die juristische Person ihre Meldepflicht nicht richtig erfüllt hat. Dabei handelt es sich um solch besondere Umstände, dass ein Geschäftsführer in der weit überwiegenden Zahl der Fälle nicht in der Lage sein wird, den erforderlichen Beweis zu erbringen. Folglich wird es sehr selten vorkommen, dass dem Geschäftsführer gestattet wird, zur Widerlegung der

Vermutung, dass es seiner offensichtlichen Verfehlung in der Geschäftsführung zuzurechnen ist, dass die juristische Person ihre Steuerschulden nicht gezahlt hat, den Gegenbeweis zu erbringen. Der Hoge Raad ist deshalb der Ansicht, dass es für den Geschäftsführer einer juristischen Person, die ihrer Meldepflicht nicht richtig nachgekommen ist, in der Praxis außerordentlich schwierig ist, sich der Haftung für Steuerschulden der Gesellschaft zu entziehen.

- 6 Der Hoge Raad verweist hinsichtlich des unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auf das Urteil des Gerichtshofs vom 13. Oktober 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788 (im Folgenden: Urteil Direktor na Direktsia). In Rn. [73] dieses Urteils führt der Gerichtshof zunächst aus, dass es zwar legitim sei, dass Maßnahmen der Mitgliedstaaten darauf abzielten, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam zu schützen, sie jedoch nicht über das hinausgehen dürften, was hierzu erforderlich sei. Sodann führt er in Rn. 74 aus, dass nationale Maßnahmen, die de facto ein System der verschuldensunabhängigen gesamtschuldnerischen Haftung von Geschäftsführern einführen, über das hinausgingen, was erforderlich sei, um die Ansprüche der Staatskasse zu schützen. Es sei daher als unvereinbar mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit anzusehen, die Haftung für eine Steuerschuld einer anderen Person als dem Steuerschuldner aufzuerlegen, ohne es dieser Person zu ermöglichen, sich der Haftung zu entziehen, indem sie den Beweis erbringe, dass sie mit den Machenschaften des Steuerschuldners nichts zu tun habe. Der Gerichtshof verweist in diesem Zusammenhang in Rn. 76 des Urteils Direktor na Direktsia auf Rn. 36 des Urteils vom 20. Mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass es einem Mitgliedstaat erlaubt sei, eine Person gesamtschuldnerisch auf Zahlung einer unbezahlten Steuerschuld in Anspruch zu nehmen und sich insoweit auf Vermutungen zu stützen, sofern diese nicht so formuliert würden, dass es für den Steuerpflichtigen praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig werde, sie zu widerlegen, und dadurch nicht ein System der unbedingten Haftung eingeführt werde. Darüber hinaus hat der Gerichtshof entschieden, dass die Umstände, (i) dass eine andere Person als der Steuerschuldner gutgläubig gehandelt habe, indem sie die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers beachtet habe, (ii) dass sie alle ihr zu Gebote stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen habe und (iii) dass ihre Beteiligung an einem Missbrauch oder einem Betrug ausgeschlossen sei, Kriterien seien, die im Rahmen der Feststellung zu berücksichtigen seien, ob diese Person als Gesamtschuldner zu der geschuldeten Steuer herangezogen werden könne.
- 7 Aus der vorgenannten Rechtsprechung des Gerichtshofs geht nicht klar hervor, ob sich der Begriff „unbedingte Haftung“ auch auf eine Haftung bezieht, die nur bei einer bestimmten Kategorie von Fällen (de facto) ohne Weiteres angenommen wird, wie bei der Kategorie der Geschäftsführer einer juristischen Person, die ihre Meldepflicht nicht erfüllt hat. Es stellt sich die Frage, ob die Anwendung von Kriterien für die Abgrenzung einer solchen Kategorie (in diesem Fall des Kriteriums, dass die juristische Person ihrer Meldepflicht nicht nachgekommen ist) dazu führt, dass die Haftung dennoch bedingten Charakter hat. Die Erfüllung

dieser Kriterien kann nämlich als Erfüllung einer Voraussetzung angesehen werden.

- 8 Falls hingegen davon auszugehen ist, dass auch dann, wenn die Haftung auf eine bestimmte Personengruppe beschränkt wird, von einer unbedingten Haftung die Rede sein kann, widerspricht dies grundsätzlich dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Aus dem Urteil Direktor na Direktsia ergibt sich, dass eine Unvereinbarkeit mit diesem Grundsatz jedenfalls in Situationen vorliegt, in denen die haftbar gemachte Person „mit den Machenschaften des Steuerschuldners nichts zu tun hat“ und in denen die Steuerschulden durch das Tun eines Dritten verursacht worden sind, auf das die haftbar gemachte Person „keinen Einfluss hat“. Von einem Geschäftsführer einer juristischen Person kann jedoch nicht gesagt werden, dass er keinen Einfluss auf das Tun dieser juristischen Person oder mit deren Machenschaften nichts zu tun hat. Es stellt sich aber die Frage, ob das ausreicht, um schlussfolgern zu können, dass eine praktisch nahezu unbedingte Haftung des Geschäftsführers einer juristischen Person, die ihre Zahlungsunfähigkeit nicht oder nicht richtig gemeldet hat, mit dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vereinbar ist.
- 9 Nach Auffassung des Hoge Raad ist vorliegend auch noch von Bedeutung, dass KL in Bezug auf einen bestimmten Zeitraum, als ehemaliger Geschäftsführer, die Vermutung, dass er für die betreffende Steuerschuld verantwortlich ist, widerlegen durfte und er dies nach Ansicht des Gerichtshof erfolgreich gemacht hat. Das schließt mit ein, dass KL gutgläubig gehandelt hat, indem er die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers beachtet hat, dass er alle ihm zu Gebote stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und dass seine Beteiligung an einem Missbrauch oder einem Betrug ausgeschlossen ist. Dies sind Umstände, die, wie sich aus Rn. 6 ergibt, von Bedeutung sind, um festzustellen, ob unter Beachtung des unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes davon ausgegangen werden kann, dass der Betreffende für die von der juristischen Person geschuldete Steuer gesamtschuldnerisch haftet. Der Hoge Raad fragt sich deshalb, ob diese Umstände bei der Beantwortung der ersten dem Gerichtshof vorgelegten Frage von Bedeutung sind.
- 10 Angesichts vorstehender Ausführungen ist nicht sicher, ob Art. 36 Abs. 4 IW 1990 mit dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vereinbar ist. Aus diesem Grund legt der Hoge Raad dem Gerichtshof die oben formulierten Fragen zur Vorabentscheidung vor.