



Solidarische Haftung bei Steuerschulden

Einleitung : Das Warum der solidarischen Haftung und Begriffserklärung

Bei Schulden ist die Steuer meist erst dann aufgewacht oder aktiv geworden, wenn es zu spät war. Der betreffende Steuerschuldner hat Konkurs angemeldet und letztendlich ist bei ihm nichts mehr zu holen.

Inzwischen hat die Steuerbehörde aber eine Lösung : Andere als den Steuerschuldner haftbar machen.

Diese Lösung setzt sich immer mehr durch:

- Haftung für Steuer bei Bauaufträgen
- Haftung der Verwalter bei Steuerschulden der Gesellschaft
- Andere Haftungsmöglichkeiten

Nachdem der belgische Staat durch den Europäischen Gerichtshof verurteilt wurde, sein System der eingetragten Unternehmen im Bausektor und die damit verbundenen Auflagen zur solidarischen Haftung abzuändern, wurde diese Haftung einfach auf alle Bauunternehmen ausgedehnt.

Solidarische Haftung :Begriffserklärung

(auch als Gesamtverbindlichkeit oder gesamtschuldnerische Verbindlichkeit bezeichnet)

Vielfach treten in Haftungsfällen Probleme auf, dass ein Mithaftender mehr oder weniger vermögend ist, und andere nicht.

Der Begriff stammt aus dem Schuldrecht. Das Prinzip der Solidarität besagt, dass mehrere Schuldner sich einem oder mehreren Gläubigern gegenüber zu einer Leistung verpflichten (z.B. Zahlung eines gewissen Geldbetrages). Sollte es nicht zur freiwilligen Zahlung kommen, so kann der Gläubiger gegen gleich welchen der Schuldner die **gesamte** geschuldete Summe einfordern.

Der Gläubiger hat die Wahl, bei welchem der Schuldner er die Summe einfordert. Natürlich wird er dies beim Zahlungskräftigsten tun, z.B. bei einer Bank oder Versicherung, einem Unternehmen oder einer reichen Privatperson, die sich unter den Schuldnern befindet.

Es obliegt dann dem Schuldner, der gezahlt hat, sich den jeweiligen Anteil der Schuld bei den anderen Schuldnern zurück zu holen.

Dieses System wird auch im Zivilrecht bei der Haftung angewandt. Es ist deshalb immer interessant einen zahlungskräftigen Verantwortlichen oder eine Versicherung mit in den Prozess einzubeziehen, da somit eher die Zahlung der zu erwartenden Schadensumme garantiert ist.

1) Solidarische Haftung der Unternehmen für Steuerschulden von Vertragspartnern bei Bauaufträgen:

Rechtsquelle : Es handelt sich um eine Bestimmung der Einkommensteuer (Art. 400 ff E.St.G.B.). Obwohl man denken könnte, nur die Einkommensteuer sei somit betroffen und z.B. die Mehrwertsteuer ist also nicht betroffen.

Wer haftet?

Der Auftraggeber (Bauherr? Nein, nicht Privatleute oder für private Bauaufträge von Geschäftsleuten; dies laut Mitteilung des Finanzamtes, obwohl der Text nichts derartige Ausnahmen bestimmt) oder der Unternehmer, der einen Subunternehmer mit Bauleistungen beauftragt.

Wenn der Subunternehmer die Schulden hat und nicht der Hauptunternehmer haftet der Auftraggeber nicht.

Bauleistungen ?

Hierunter wird verstanden :

- Das Bauen, Umändern, Ausführen, Einrichten, Reparieren, Unterhalten, Säubern sowie das Abreißen einer Immobilie oder eines Teils davon. Außerdem fallen darunter die Handlungen, die in der Lieferung und der sofortigen Anbringung einer mobilen Sache, so dass sie eine Immobilie von Natur aus wird. Für letzteren Punkt kann als Beispiel das Liefern und Einbauen einer Küche gegeben werden.
- Der Gesetzgeber hat folgende Arbeiten ebenfalls als Immobilienarbeiten im Sinne der Bestimmungen der Art. 400 ff EStGB alle Arbeiten definiert, bei denen sowohl eine Lieferung als auch eine Befestigung von Teilen an der Immobilie stattfinden :
 - o Installation (ganz oder teilweise) einer Zentralheizung oder Klimaanlage, darin einbegriffen die Brenner, Speicher und Regulierungs- und Kontrollapparate, die mit dem Heizungssofen oder den Heizkörpern
 - o Installation (ganz oder teilweise) einer Sanitäranlage eines Gebäudes und allgemein jedes feste Gerät das für den sanitären oder hygienischen Gebrauch benutzt wird und an die Wasserleitung oder den Abfluss angeschlossen ist
 - o Elektroinstallation, ganz oder teilweise, außer die Anbringung von Leuchtmittel und Lampen
 - o Installation, ganz oder teilweise, einer elektrischen Schelle, Gegensprechanlage oder Brand- bzw. Einbruchmeldeanlage
 - o Anbringung von Schränken, Spülbecken, Waschbecken mit eingebautem Schrank, Abzugshaube, Ventilator und Entlüfter für Küchen oder Badezimmer
 - o Fensterläden, Rollläden, Jalousien und Rollos, die außen am Gebäude angebracht werden
- Außerdem fallen die Arbeiten unter die Bestimmung, bei denen Mauerbekleidung oder Bodenbeläge sowohl geliefert als auch angebracht werden.
- Alle Arbeiten die die Anbringung, Reparatur, Unterhalt und Reinigung der Gegenstände, die in den beiden Punkten hiervoor bestimmt wurden.

Die Zurverfügungstellung von Personal zum Zwecke der Ausführung der hiervoor bestimmten Arbeiten fällt auch unter die Bestimmung der solidarischen Haftung.

Wofür? Welche Schulden?

Die Bestimmungen in Art. 400 ff E.St.G.B. sprechen von Steuerschulden! Somit sind alle Schulden gegenüber der Steuerverwaltung gemeint, auch Mehrwertsteuer oder z.B. Einregistrierungssteuer fallen darunter.

Falls ein Abzahlungsplan mit der Verwaltung vereinbart ist, UND DIESER EINGEHALTEN WIRD, gilt die Haftung jedoch nicht.

Der Gesetzgeber hat ausdrücklich vorgesehen, dass folgende Steuern ebenfalls unter die solidarische Haftungsbestimmung fallen:

- Der Einkommensteuer gleichgestellte Steuer : Bsp. Inverkehrbringungs- und Verkehrssteuer
- Rückstände bei Berufssteuervorabzug
- Ausländische Steuer, für die im Rahmen eines internationalen Abkommens die Mithilfe der belgischen Verwaltung bei der Eintreibung angefragt wurde
- Schulden an die Steuerverwaltung, die auf Grund der solidarischen Haftung entstanden sind (Bsp. bei Hauptunternehmern)
- Schulden eines Mitglieds einer zeitweiligen Arbeitsgemeinschaft

Die solidarische Haftung ist nicht anwendbar, wenn bereits die solidarische Haftung in Sachen Sozialgesetzgebung der Arbeitnehmer greift.

Die solidarische Haftung besteht nicht nur für den Hauptbetrag der Steuerschuld, sondern dehnt sich auch aus auf die Erhöhungen, Kosten und Zinsen.

ACHTUNG : Die Nichteinhaltung der Verpflichtung zur Einbehaltung und Überweisung der Beträge wird bestraft. Die Strafe kann bis zum Doppelten der Beträge gehen, die Einbehalten hätte werden müssen. Wer also nicht einbehält muss damit rechnen, dass er sowohl für die Steuer eines Dritten haftet und dazu noch eine saftige Strafe zahlen muss.

Wann müssen die Schulden bestehen?

Die Haftung greift, wenn zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung Steuerschulden bestehen. Wenn die Steuerschuld nach Abschluss der Vereinbarung entstanden ist, so ist der Auftraggeber oder Hauptunternehmer nicht haftbar. Hier wird es sicherlich noch einiges an Diskussionen geben, wenn die Steuerschuld fast zeitgleich mit dem Vertrag entstanden ist.

Außerdem muss die Steuerschuld noch zum Zeitpunkt der Zahlung der Rechnung noch bestehen. Wenn ja, so muss ein Teil des Rechnungsbetrages eingehalten werden. Der

Was bei bestrittenen Steuern?

Das Gesetz sieht in diesem Falle nichts vor. Da die Verwaltung durch die Eintragung der Steuerauf in die Heberolle sich ihren eigenen Rechtstitel geschaffen hat, muss man für diese Art von Steuern davon ausgehen, dass die Steuer eingefordert werden kann. Im Prinzip muss die Verwaltung dann den sofort einforderbaren Teil der Steuer festlegen.

Bei Mehrwertsteuer ist dies anders. Hier besteht der Titel nicht sofort mit der Forderung. Zuerst muss ein Zahlungsbefehl ausgestellt werden, der den Titel darstellt.

Im Prinzip kann sich der Steuerpflichtige auch gegen eine Meldung in der Datenbank wehren, wenn er davon ausgeht, dass die darin aufgeführten Zahlen nicht stimmen oder völlig willkürlich bzw. übertrieben sind.

Umfang der solidarischen Haftung

Die Haftung ist auf 35% des Gesamtvolumens der Arbeiten (ohne MWSt) begrenzt.

Auch wenn das Gesetz dies nicht ausdrücklich vorsieht, so ist davon auszugehen, dass die Strafen nicht unter die Begrenzung fallen.

Wie kann man sich vor der solidarischen Haftung schützen?

Wenn Steuerschulden beim Abschluss der Vereinbarung bestehen, so muss der Auftraggeber oder Hauptunternehmer sich darüber informieren und haftet ggf. bis zu 35 % der Rechnungssumme (ohne M.W.St.). Wenn die Steuerschuld besteht zum Zeitpunkt der Zahlung der Rechnung, ist der Auftraggeber oder der Hauptunternehmer verpflichtet, 15 % der Rechnungssumme ohne M.W.St. abzuhalten und an das Finanzamt zu überweisen.

Wenn die 15% abgehalten wurden, kann der Schuldner nicht mehr für die Steuerschulden des Rechnungsausstellers haftbar gemacht werden.

Wenn der Rechnungsbetrag unter 7.143 € (ohne M.W.St.) liegt muss immer 15% abgehalten werden. Über diesem Betrag muss der Schuldner beim Rechnungsaussteller eine Bescheinigung anfragen, wie hoch die Schuld tatsächlich ist. Die Bescheinigung des Finanzamtes ist 20 Tage gültig. Wenn die darin aufgeführte Steuerschuld unter dem abzuhaltenden Betrag liegt, muss die Summe, die an das Finanzamt abgeführt wird auch auf diesen Betrag begrenzt werden.

Beispiel :

Rechnungsbetrag o. MWSt	geschuldeter Betrag laut Bescheinigung des Finanzamtes	an das Finanzamt zu überweisender Betrag
5.000 €	keine Anwendung	750 €
10.000 €	1.200 €	1.200 €
10.000 €	2.000 €	1.500 e

Die Information darüber, ob der Vertragspartner Steuerschulden hat, ist über die Webseite www.minfin.fgov.be. Mit der Unternehmensnummer kann man dann abfragen, ob dieses Unternehmen Steuerschulden hat.

Wenn nicht genug einbehalten wurde, und somit die solidarische Haftung greift, so kann zumindest der Betrag, der bereits einbehalten und überwiesen wurde, geltend gemacht und vom letztendlich zu zahlenden Betrag abgehalten werden.

2) Besondere Haftung bei Steuer- und Sozialschulden des eigenen Unternehmen

Das Programmgesetz vom 20. Juli 2006

Allein der Name „Programmgesetz“ verspricht nichts Verheißungsvolles : unter dieser Bezeichnung werden meist eine ganze Reihe von unterschiedlichen Bestimmungen aus unterschiedlichen Rechtsbereichen auf den parlamentarischen Weg gebracht. Eine (diplomatisch formuliert) große Herausforderung für die Parlamentarier, bei der oft die Debatte über die Details nicht möglich ist, auf Grund der Kürze der zur Verfügung stehenden Zeit. Es ist nämlich kein Zufall, dass die meisten Programmgesetze kurz vor der parlamentarischen Pause im Sommer oder zu Jahresende durchgewinkt werden. Denn oftmals ist es die letzte Chance für die Minister, ihre Gesetzeswünsche noch rechtzeitig durchzubringen.

Im Programmgesetz vom 20. Juli 2006 wurden auch Bestimmungen bezüglich der Verantwortung der Verwalter von juristischen Personen vorgesehen und zwar in den Bereichen Einkommensteuer, Mehrwertsteuer und LSS-Beiträgen.

a) Art. 442quater Einkommensteuergesetzbuch (EStGB)

Das Prinzip

Die neue Bestimmung sieht vor, dass bei Nichtzahlung des Berufssteuervorabzuges in einer Gesellschaft oder V.o.G. der Verwalter oder Geschäftsführer, der mit der täglichen Geschäftsführung beauftragt ist, solidarisch für diese Nichtzahlung der Steuer verantwortlich sind, wenn die Nichtzahlung auf einen Fehler in der Geschäftsführung zurückgeht.

Diese Verantwortung kann auf andere Personen, die in der Geschäftsführung tätig sind, ausgedehnt werden, wenn deren Fehler mit zum Schaden (der Nichtzahlung der Steuer) beigetragen hat.

Unter „Geschäftsführung“ sind die Personen zu verstehen, die rechtlich oder faktisch die Befugnis zur Leitung der juristischen Person inne haben oder hatten, außer gerichtlich bestellte Mandatäre (wie z.B. Konkursverwalter). Somit ist der einfache Angestellte der Buchhaltung, der die Buchung auf Anweisung nicht vorgenommen hat, nicht von der Regelung betroffen.

Der Anwendungsbereich des Gesetzes ist auf den Berufsteuervorabzug (hiernach auch Steuervorabzug genannt) begrenzt. Andere Steuern, wie z.B. die Unternehmenssteuer oder Immobiliensteuervorabzug etc. fallen nicht unter diese Bestimmung.

Das Gesetz ist anwendbar auf Handelsgesellschaften und andere juristische Personen, womit vor allem die V.o.E.'s gemeint sind.

Voraussetzung für die Haftung, die nicht automatisch eintritt, ist, dass es einen **Fehler, einen Schaden und einen Kausalzusammenhang** zwischen den beiden ersten Elementen geben muss.

Der Fehler muss im Sinne des Art. 1382 ZGB bestehen. Dieser Fehler ist aber keineswegs dadurch bewiesen, dass die Zahlung des Vorabzuges unterlassen wurde. Dabei ist klar, dass die Nichtzahlung für die Gesellschaft auf jeden Fall ein schuldhaftes Verhalten darstellt. Aber diese Schuld ist nicht auf den Geschäftsführer übertragbar. Dieser muss einen eigenen Fehler begangen haben.

Der Fehler kann auch nicht an sich aus dem Fehlen von liquiden Mitteln geschlossen werden. Die Tatsache, dass nicht genügend flüssige Mittel vorhanden sind, kann sehr wohl auf die Konjunktur und andere äußere Umstände zurückzuführen sein. Somit wird die Beweisführung mitunter schwierig zu bewerkstelligen sein.

Beweisvermutung

Der Gesetzgeber hat der Verwaltung die Beweisführung erleichtert, in dem er die den wiederholten Verstoß gegen die Zahlungspflicht als umkehrbaren Beweis des schuldhaften Verhaltens der Geschäftsführer definiert hat. Folgende Verstöße werden dabei als Fehler gewertet :

- im Falle das der Berufssteuervorabzug pro Quartal gezahlt wird : die Nichtzahlung von zwei geschuldeten Beträgen während eines Zeitraumes von einem Jahr;
- im Falle das der Berufssteuervorabzug monatlich gezahlt wird : die Nichtzahlung von drei geschuldeten Beträgen innerhalb eines Jahres.

Die Jahresfrist ist nicht als Ziviljahr, sondern als Zeitraum von zwölf Monaten zu verstehen.

Diese Beweisvermutung greift nicht automatisch, wenn die Zahlungsschwierigkeiten von Problemen herrühren, die dazu geführt haben, dass ein Konkurs, ein Konkordat oder die Zwangsauflösung betrieben wird. Dennoch kann der Fiskus sehr wohl auch im Falle eines Konkurses den Beweis eines Fehlers des oder der Geschäftsführer erbringen und ihn dadurch für die Steuerschulden mitverantwortlich machen.

Selbst wenn der Geschäftsführung ein Fehler nachgewiesen werden sollte, so heißt dies noch nicht, dass es auch eine Verantwortung für die Zahlung der nicht geleisteten Berufssteuervorabzüge gibt : schließlich muss der Schaden und der Kausalzusammenhang auch bewiesen werden.

Außerdem kommt der Geschäftsführer im Falle einer Verantwortung nach Art. 442quater EStGB nur für den Hauptbetrag und die Zinsen auf diesen Betrag auf, nicht jedoch für die Strafen und Erhöhungen.

Der Fiskus muss als erstes einen Fehler in der Geschäftsführung nachweisen, wobei die Nichtzahlung an sich (außer durch die gesetzlich vorgesehene Vermutung, die wiederum widerlegbar ist) kein Beweis eines solchen Fehlers darstellt.

Selbst wenn die Vermutung greift, so ist der Kausalzusammenhang noch nicht bewiesen.

Anwendbarkeit auf nicht erklärte Berufsteuervorabzüge

Der neue Gesetzesartikel unterscheidet nicht zwischen erklärten und nicht erklärten Einkommen. Muss der Geschäftsführer auch damit rechnen für nicht erklärte Einkünfte persönlich haftbar gemacht zu werden?

Nicht erklärte Einkünfte ziehen natürlich auch keinen Steuervorabzug nach sich. Wer wird schon mehr zahlen, als er selbst angegeben hat.

Da es beim Berufssteuervorabzug keine Festsetzung über einen Steuerbescheid gibt, muss jeder für sich selbst entscheiden, welche Vorabzüge er zahlt. Wenn er nicht alles angibt ist er natürlich auch für den Fehlbetrag verantwortlich.

Wenn einem Geschäftsführer ein Fehler nachgewiesen wird, der im Kausalzusammenhang mit dem Schaden (die Mindereinnahmen durch nicht erklärte Einkünfte) steht, so kann er auf Grund der neuen Gesetzesbestimmung für solidarisch verantwortlich erklärt werden.

Weitere Voraussetzung : Frist von einem Monat nach Mahnung seitens der Steuerbehörde

Die Steuerverwaltung ist dazu verpflichtet, die Gesellschaft auf die Schulden hinzuweisen und ihr einen Monat einzuräumen, ehe das Verfahren gegen den oder die Geschäftsführer angestrengt werden kann.

Um jedoch die Staatskasse nicht vor vollendete Tatsachen stehen zu lassen, hat der Gesetzgeber dem Einnehmer ausdrücklich die Möglichkeit eingeräumt, Sicherheitsmaßnahmen vorzusehen, durch die sichergestellt wird, dass die betroffenen Geschäftsführer ihr Vermögen nicht verschwinden lassen.

Die Mitteilung des Steuereinnehmers muss per Einschreiben zugesandt werden und es muss der Gesellschaft einen Monat eingeräumt werden, um die Steuern zu bezahlen.

Dies kann zur Folge haben, dass ein völlig anderer und gefährlicher Effekt entsteht :

Der gewarnte Geschäftsführer wird alles daran setzen, die Steuerschuld zu begleichen und wird vielleicht die letzten liquiden Mittel dazu benutzen. Dies kann das Unternehmen aber in die Insolvenz treiben. Bei einer genaueren Analyse wird dann gegebenenfalls festgestellt werden, dass der Geschäftsführer nur so gehandelt hat, um sich selbst zu schützen. Er hat dadurch einen Gläubiger den anderen vorgezogen. Dies stellt einen Verstoß laut Art. 17 und 18 des Konkursgesetzes dar.

Die Wirksamkeit der neuen Bestimmung ist in Frage gestellt, wenn der Geschäftsführer sich aus dem Unternehmen zurückzieht oder abdankt, ehe die Bedingungen für eine Verantwortung erfüllt sind, oder wenn der Konkurs erklärt wird, ehe die Monatsfrist verstrichen ist.

In letzterem Falle kann der Geschäftsführer nämlich rechtlich keinerlei Zahlungen mehr veranlassen und ist somit auch nicht für die Nichtzahlung nach dem Konkurs verantwortlich zu machen.

Fazit :

Die neue Bestimmung zielt eindeutig darauf ab, die Zahlungsmoral gegenüber dem Staat zu erhöhen. Es bleibt aber abzuwarten, ob diese Regelung auch von der Rechtsprechung akzeptiert wird.

b) Art. 93undecies Mehrwertsteuergesetzbuch (M.W.St.G.B.)

Die gesetzlichen Bestimmungen bezüglich die Haftung von Geschäftsführern in Sachen Mehrwertsteuer ähnelt der in Sachen Einkommensteuer wie ein Zwillingbruder.

Somit gelten alle im ersten Teil gegebenen Erläuterungen auch für die Haftung in Sachen Mehrwertsteuer.

Bei der Mehrwertsteuer gilt, dass ein Fehler vorausgesetzt wird, wenn ein (Mehrwert-) Steuerpflichtiger, der monatlich seine Erklärung hinterlegen muss, mindestens drei Forderungen innerhalb eines Jahres nicht beglichen hat. Für Steuerpflichtige, die der Mehrwertsteuer unterliegen und die ihre Erklärung einmal im Quartal abgeben, gilt der Fehler bereits bei zwei nicht gezahlten Mehrwertsteuerbeträgen innerhalb eines Jahres.

Der Schaden, der dem Staat entstehen kann und der Anlass zur solidarischen Haftung des Geschäftsführers gibt, und für den die gesetzliche Vermutung gilt, ist auf den Betrag der Mehrwertsteuer sowie die Zinsen und die zugehörigen Kosten begrenzt. Die Erhöhungen und Strafen gehören nicht dazu.

Dies führt dazu, dass die Strafen, welche im Falle einer Nicht hinterlegung einer oder mehrere Erklärungen verlangt werden, nicht zu einer Haftung mit gesetzlicher Vermutung führen können. Auch fallen nicht die Erhöhungen für nicht erklärte Umsätze darunter.

Die Mehrwertsteuer wird nicht auf Grund der Eintragung in die Steuerrolle festgesetzt. Deshalb muss zuerst ein Zahlungsbefehl erstellt und zugestellt worden sein, bevor der Geschäftsführer mit der solidarischen Haftung konfrontiert werden kann.

Genau wie beim Steuervorabzug gilt, dass die neuen Regeln betreffend die solidarische Haftung nicht gelten, wenn die Steuerschuld auf Grund eines Einspruchs gegen die Steuer nicht beglichen worden ist. Zumindest muss der Einspruch oder Antrag vor dem Gericht nicht willkürlich und völlig unseriös sein.

In Sachen Mehrwertsteuer hat der Gesetzgeber auch die Gelegenheit genutzt, um den Mechanismus des Mehrwertsteuerkarussells zu bekämpfen : Derjenige, der in einem solchen Karussell mitgewirkt hat, und der wusste oder wissen musste, dass die Zahlung der Mehrwertsteuer im Hinblick auf eine Steuerhinterziehung unterlassen wurde oder werden würde, ist mit den eigentlichen Tätern für die Zahlung der Steuer verantwortlich.

Der belgische Steuergesetzgeber hat diesbezüglich auf ein Urteil des Europäischen Gerichtshof vom 6. Juli 2006 reagiert. Der EuGH hat nämlich geurteilt, dass die Annullierung einer Vereinbarung in zivilrechtlicher Hinsicht nicht die Abzugsfähigkeit der Umsatzsteuer nach sich zieht, es sei denn, dass der Steuerpflichtige wusste oder wissen musste, dass er an einem System der Steuerhinterziehung teilgenommen hat.

Die belgische Gesetzgebung unterscheidet sich aber in dem Punkt von der Rechtsprechung des EuGHs, indem der Steuerpflichtige nicht das Recht auf Abzug verliert, sondern er für solidarisch haftbar erklärt wird.

Es ist in diesem Kontext zu bedauern, dass der Gesetzgeber eine sehr undeutliche Sprache gewählt hat. Das Gesetz spricht von „hätte wissen müssen“. Im Hinblick auf eine Rechtssicherheit, die jedem Bürger und somit auch dem Steuerpflichtigen zusteht, muss dieser Gesetzestext restriktiv ausgelegt werden.

Auch vor dem Hintergrund, dass ein Steuerpflichtiger zu einem Zeitpunkt in der Kette von Geschäften interveniert, zu dem alles legal erscheint, und die sehr lang sein kann, zeigt, zu welchen Absurditäten die gesetzliche Bestimmung führen könnte, wenn sie nicht sehr zurückhaltend angewandt würde. In keinem Falle ist der Gesetzestext dazu geeignet, als gesetzliche Vermutung angesehen zu werden.

Neben der Verantwortung des Geschäftsführers hat der Gesetzgeber auch die Gelegenheit genutzt, um die allgemeinen Regeln in Sachen Mehrwertsteuer abzuändern, um so eventuelle Schlupflöcher zu beseitigen. Auch wenn die Geschäftsführer als solche nicht direkt verantwortlich sind, macht es Sinn im Rahmen des Beitrages auch diese neuen Bestimmungen zu erläutern : :

c) Artikel 1 § 10 M.W.St.G.B.

Nachdem der Artikel 59 §3 M.W.St.G.B., der ein Steuer vermeidendes Verhalten verurteilt, durch das Urteil des EuGH vom 12.01.2006 in Sachen Optigen sozusagen die Grundlage entzogen wurde, musste der belgische Gesetzgeber reagieren. Der EuGH hat nämlich entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der die gezahlte Steuern in Abzug bringt und der eine Dienstleistung oder Lieferung erbringt, die auf Grund einer gesetzlichen Bestimmung von der Mehrwertsteuer befreit ist, nicht am Abzug der Vorsteuer gehindert werden kann. Solange die erbrachten Leistungen mit den objektiven Kriterien der diesbezüglich angeführten Rechtsbegriffe übereinstimmen, darf die Verwaltung nicht umqualifizieren und nach den Zielen und Absichten des Erbringers der Leistung fragen. Es ist dem Fiskus somit untersagt, den Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug zu verwehren, wenn diese ein Steuergebilde entworfen haben, das auf eine Steuervermeidung abzielt.

Der Gesetzgeber hat nunmehr im Art. 1, §10 M.W.St.G.B. den Begriff der rechtsmissbräuchlichen Praktiken (frz. : „pratiques abusives“) geschaffen.

Unter diesem Begriff versteht man die Praktiken, die einen steuerlichen Vorteil zur Folge haben, der dem Ziel des Gesetzgebers entgegensteht und unter der Voraussetzung, dass das wichtigste Ziel der ausgeführten zusammenhängenden Handlungen die Erlangung dieses Vorteils ist.

Es muss in diesem Zusammenhang festgestellt werden, dass das Ziel keine ungesetzliche Tat ist. Jene Praktiken, die ungesetzlich sind und die z.B. auf Täuschungsmanöver und Scheingeschäfte basieren, können sowieso von der Verwaltung bestritten werden.

Es geht dem Gesetzgeber also um Geschäfte, die völlig legal sind, die aber der Zielsetzung der Mehrwertsteuergesetzgebung entgegenstehen.

Es müssen folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sein, damit die Steuer erhoben werden kann :

- zusammenhängende Handlungen (frz. „opérations“) : Darunter versteht man die Gruppierung von einzelnen Taten, die einen Gesamtkomplex ergeben und die untereinander unzertrennbar erscheinen.

Als Beispiel kann eine Verhandlung eines Vertrages gegeben werden, der aus vielen Einzelvereinbarungen besteht.

Es muss von Anfang an klar sein, dass es nicht bei der ersten Handlung bleibt, sondern es müssen weitere folgen, die im Zusammenhang stehen und ein Ganzes bilden.

- das Ergebnis muss ein steuerlicher Vorteil sein : Hier gilt, dass nicht nur die Absicht eines Vorteils da sein muss, sondern das Resultat muss auch erreicht werden. Des Weiteren muss es einen steuerlichen Vorteil geben. Als „Vorteil“ gilt eine Handlung, wenn es zu einer Bereicherung kommt, ohne dass es eine entsprechende Gegenleistung gibt. Abgesehen davon, dass es bei der Steuer nicht um Leistung und Gegenleistung geht, ist der Begriff „steuerlicher Vorteil“ sehr schlecht gewählt. Es könnte sich um jegliche Art von Steuer handeln, obwohl sich alle Kommentatoren des Gesetzes einig sind, dass nur der Vorteil in Mehrwertsteuersachen gemeint ist.

Aber nimmt der Gesetzgeber nur die Abzugsfähigkeit ins Visier oder auch die Tatsache, ob Mehrwertsteuer geschuldet ist oder nicht? Es muss davon ausgegangen werden, dass beide Fälle gemeint sind.

- das vorrangige Ziel muss die Erreichung des Vorteils sein
Der Gesetzgeber hat somit eindeutig die Absichten der Steuerpflichtigen ins Auge gefasst. Dadurch bekommt die gesetzliche Bestimmung eine subjektive Dimension. Und darin liegt auch die Schwierigkeit der Anwendung : Die Steuergesetze verpflichten niemanden dazu eher die eine oder die andere Handlung zu vollziehen. Ob Kauf oder Miete, das bleibt letztlich noch die Entscheidung des Steuerpflichtigen.
Was aber muss unter „vorrangiges Ziel“ verstanden werden? Die Verwaltung wird gezwungen sein, die Ziele, die nicht immer offensichtlich und eindeutig sind, zu interpretieren und gegeneinander aufzuwiegen. Sie muss das vorrangige, also das wichtigste Ziel, das mit den Handlungen erreicht werden sollte, herausstellen und wenn diese so ermittelte, vorrangige Absicht einen (Umsatz-) steuerlichen Hintergrund hat, können die Handlungen als rechtsmissbräuchlich gelten, insofern die anderen Voraussetzungen erfüllt sind.
- der so erreichte Vorteil muss der Zielsetzung des M.W.St.G.B. und seinen Ausführungserlassen entgegenstehen :
Des bedeutet, dass die Verwaltung einerseits beweisen muss, was das Ziel der Gesetzgebung eigentlich ist und andererseits, dass das durch den Steuerpflichtigen verfolgte Ziel der Zielsetzung der gesetzlichen Bestimmung entgegensteht. Dies setzt wiederum voraus, dass das durch den Steuerpflichtigen verfolgte Ziel eindeutig zu beweisen ist.

Wie hiervoor schon einmal angedeutet, muss es sich bei den Handlungen des Steuerpflichtigen nicht um ungesetzliche Handlungen handeln, da diese sowieso schon angefochten werden können.

Und hier liegt die eigentliche Widersprüchlichkeit des ganzen Rechtstextes :

Dies bedeutet also, dass die Verwaltung beweisen muss, dass der Steuerpflichtige zwar die Mehrwertsteuergesetzgebung eingehalten hat, dass er aber nicht die Zielsetzung dieser Gesetzgebung eingehalten hat... Somit erlaubt die gesetzliche Bestimmung ein Verhalten, das sie eigentlich verbieten sollte.

Wenn der Gesetzgeber gut mal wüsste, was er denn will...

Sicherlich strebt die Verwaltung die Maximierung der Steuereinnahmen an. Dies kann aber nicht als Ziel der Gesetzgebung in Mehrwertsteuersachen angesehen werden.

Die neue gesetzliche Bestimmung trifft u.E. eigentlich nur auf Konstrukte zu, die eine Steuervernichtung, ohne jeglichen anderen wirtschaftlichen Hintergrund, zur Folge haben.

Folgen der Anwendung des Art. 1§10 M.W.St.G.B.

- Weigerung der Abzugsfähigkeit : Art. 79 M.W.St.G.B. wurde ebenfalls durch das neue Gesetz abgeändert und sieht nunmehr vor, dass im Falle von rechtsmissbräuchlichen Praktiken die in Abzug gebrachten Steuern an den Staat zurückerstattet werden müssen.
- Achtung : die Folgen betreffen nur die Abzugsfähigkeit. In keinem Falle kann die neue Gesetzgebung dazu benutzt werden, eine Handlung der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn dies nicht vom Gesetz vorgesehen ist, auch wenn dazu rechtsmissbräuchliche Praktiken eingesetzt worden sind. Wie gesagt darf es sich nicht um ungesetzliche Praktiken handeln.
- Strafe in Höhe von 200% : Wer auf unberechtigte oder rechtsmissbräuchliche Weise Steuer in Vorabzug gebracht hat, muss mit einer Strafe in Höhe des doppelten Betrages, der unberechtigt in Abzug gebracht wurde, rechnen.
Diese Strafandrohung scheint aber der Rechtsprechung des EuGH entgegen zu stehen und es ist nicht ausgeschlossen, dass in Kürze der Gerichtshof über die neue gesetzliche Regelung zu urteilen hat. Es muss nochmals darauf hingewiesen werden, dass der Steuerpflichtige sich keiner Gesetzesübertretung schuldig gemacht hat, sondern lediglich die „Zielsetzung“ des Gesetzgebers nicht beachtet hat, was auch immer das heißen mag.
- Des Weiteren stellt die Rechtsprechung des EuGH den belgischen Gesetzgeber vor weitere Probleme : Schließlich hat der Gerichtshof nicht nur entschieden, dass die unrechtmäßig in Abzug gebrachten Beträge zurückerstattet werden müssen, sondern auch, dass die auf Grund der als rechtsmissbräuchlich eingestuften Handlungen gezahlte Mehrwertsteuer, die nur auf Grund des Konstrukts geschuldet waren, abgezogen werden müssen. Diesen Teil der Rechtsprechung hat der belgische Gesetzgeber aber geflissentlich übersehen.
- Ab wann ist die Gesetzesänderung anwendbar? Die Verwaltung ist sich sicher : sofort nach Inkraftsetzung (7. August 2006). Sie sieht die neue Gesetzesbestimmung als interpretierende Bestimmung an und wird sie somit auch auf laufende oder schon abgeschlossene, aber noch nicht verjährte Handlungen anwenden.
Diese Sichtweise kann nur insofern geteilt werden, als dass die „Interpretation“ strikt der Vorgabe der Rechtsprechung des EuGH folgt. Neue gesetzliche Bestimmungen sind von einer rückwirkenden Anwendung ausgeschlossen.
Außerdem ist stark zu bezweifeln, dass die Strafe (200%) auch auf bereits erfolgte Handlungen und Konstrukte anwendbar ist.

Es ist zu bedauern, dass der Gesetzgeber, angetrieben durch die Verwaltung, eine Bestimmung verabschiedet, die ziemlich unausgereift daherkommt.

Sicherlich werden sich die Juristen noch die Köpfe über diese Gesetzesänderung heiß diskutieren, aber letztendlich wird der EuGH das letzte Wort behalten.

d) Haftung für nichtgezahlte Sozialabgaben

Das Programmgesetz vom 20. Juli 2006 sieht auch eine Verantwortung der Verwalter vor, doch gibt es hier ganz besondere Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen. Die Haftung wurde mittels Abänderung des Gesellschaftsgesetzbuches (Ges.GB) eingeführt.

Das neue Gesetz hat die Artikel, die sich mit der Haftung der Verwalter im Falle eines Konkurses beschäftigen, um einen zweiten Paragraphen erweitert. Für die AG ist dies der Artikel 530 §2. Dieser Artikel ist nahezu gleich mit dem Art. 265 §2 Ges. GB, der für die GmbH gilt.

- **Art. 265 §2 Ges.GB** bestimmt:

[§ 2 - Unbeschadet von § 1 können Geschäftsführer, ehemalige Geschäftsführer und alle anderen Personen, die effektiv befugt gewesen sind, die Gesellschaft zu verwalten, vom Landesamt für soziale Sicherheit und vom Konkursverwalter persönlich und gesamtschuldnerisch haftbar gemacht werden für die Gesamtheit oder einen Teil der zum Zeitpunkt der Verkündung des Konkurses geschuldeten Sozialbeiträge, Beitragszuschläge, Verzugszinsen und der Pauschalentschädigung erwähnt in [Artikel 54ter] des Königlichen Erlasses vom 28. November 1969 zur Ausführung des Gesetzes vom 27. Juni 1969 zur Revision des Erlassgesetzes vom 28. Dezember 1944 über die soziale Sicherheit der Arbeitnehmer, wenn erwiesen ist, dass ein von ihnen begangener als schwerwiegend anzusehender Fehler dem Konkurs zugrunde lag, oder wenn sich die Geschäftsführer, ehemaligen Geschäftsführer und Verantwortlichen im Laufe eines Zeitraums von fünf Jahren vor Verkündung des Konkurses in der in Artikel 38 § 3octies Nr. 8 des Gesetzes vom 29. Juni 1981 zur Festlegung der allgemeinen Grundsätze der sozialen Sicherheit für Lohnempfänger beschriebenen Situation befinden haben.

Das Landesamt für soziale Sicherheit oder der Konkursverwalter erheben vor dem Handelsgericht, das über den Konkurs der Gesellschaft erkennt, Klage in Sachen persönliche und gesamtschuldnerische Haftung der in Absatz 1 erwähnten Leiter. Paragraph 1 Absatz 2 ist in Bezug auf vorerwähnte Schulden nicht auf das vorerwähnte Landesamt und den vorerwähnten Konkursverwalter anwendbar.

Als schwerwiegend anzusehender Fehler gilt jede schwere und organisierte Steuerhinterziehung im Sinne von Artikel 3 § 2 des Gesetzes vom 11. Januar 1993 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und die Tatsache, dass die Gesellschaft von einem Geschäftsführer oder Verantwortlichen geleitet wird, der in mindestens zwei Konkursen, Liquidationen oder gleichartigen Verrichtungen verwickelt war, die zu Schulden bei einer Einrichtung zur Einziehung von Sozialbeiträgen geführt haben. Der König kann nach Stellungnahme des geschäftsführenden Ausschusses des Landesamts für soziale Sicherheit Sachverhalte, Angaben oder Umstände bestimmen, die im Hinblick auf die Anwendung des vorliegenden Paragraphen ebenfalls als schwerwiegend anzusehender Fehler betrachtet werden können.]

Die neuen Bestimmungen geben dem Landessozialamt oder dem Konkursverwalter das Recht, die leitenden Personen einer Gesellschaft haftbar erklären zu lassen für geschuldete Soziallasten, wenn ein schwerwiegender Fehler begangen wurde.

Das Gesetz sieht eine ganze Reihe von Voraussetzungen vor :

- **Wer kann haftbar gemacht werden?**
In Frage kommen nicht alle Personen, die in einem Unternehmen tätig sind, sondern nur die Verwalter (VW) oder Geschäftsführer (GF), ehemalige VW/GF und alle Personen, die effektiv befugt waren, die Gesellschaft zu verwalten.
- **Welche Art von Haftung und für welche Schulden?**
Es ist nicht nur eine persönliche Haftung vorgesehen, sondern auch eine gesamtschuldnerische Haftung der verantwortlichen Personen. Es kann also durchaus sein, dass ein Verwalter, der einen Fehler begangen hat und ein betrügerisches System aufgebaut hat, dass später fortgesetzt wurde, für die gesamten geschuldeten Summen haftbar erklärt wird, zusammen mit einer Reihe anderer Manager des Unternehmens.
Die Haftung erstreckt sich auf die zum Zeitpunkt des Konkurses noch offenen Sozialbeiträge welche durch das Unternehmen hätten gezahlt werden müssen. Hinzu kommen die eventuellen Beitragszuschläge, Verzugszinsen und Pauschalentschädigungen, die von der Sozialgesetzgebung vorgesehen werden.
Der Richter kann diese Summen ganz oder teilweise zu Lasten der Verantwortlichen legen. Hier hat der Richter einen sehr großen Spielraum, weil das Gesetz nicht vorschreibt, dass die Verurteilung zu allen Sozialschulden erfolgen muss, die auf den Fehler des Verwalters zurückzuführen ist. Es besteht also nicht unbedingt ein direkter Zusammenhang zwischen Fehler und der Höhe des Schadens, zu dem man verurteilt wird.
- **Bedingung : entweder schwerwiegender Fehler oder vorheriger Konkurs mit Sozialschulden**
schwerwiegender Fehler : Dieser wird durch das Programmgesetz definiert als eine schwere und organisierte Steuerhinterziehung.
Bei der Steuerhinterziehung muss es sich um eine schwere und organisierte Hinterziehung handeln, bei der komplexe Mechanismen in Gang gesetzt werden oder die eine internationale Dimension annimmt.

vorheriger Konkurs mit Sozialschulden : Ein Fehler liegt vor, wenn die Tatsache zutrifft, dass die Gesellschaft von einem Geschäftsführer oder Verantwortlichen geleitet wird, der innerhalb von fünf Jahren vor der Verkündung des Konkurses in mindestens zwei Konkursen, Liquidationen oder gleichartigen Verrichtungen verwickelt war, die zu Schulden bei einer Einrichtung zur Einziehung von Sozialbeiträgen geführt haben.

- **Wie wird die Haftung geltend gemacht?**

Das Recht zur Klage gegen die verantwortlichen Personen obliegt nur dem Konkursverwalter und dem Landesamt für soziale Sicherheit - LSS.

Dafür laden sie den oder die betroffenen Verwalter bzw. Geschäftsführer vor das Handelsgericht, dass mit dem Konkurs befasst ist.