

## Oberverwaltungsgericht NRW, 14 A 1007/16

**Datum:** 27.07.2016  
**Gericht:** Oberverwaltungsgericht NRW  
**Spruchkörper:** 14. Senat  
**Entscheidungsart:** Beschluss  
**Aktenzeichen:** 14 A 1007/16

**Vorinstanz:** Verwaltungsgericht Gelsenkirchen, 2 K 128/15  
**Rechtskraft:** rechtskräftig

**Tenor:** Der Antrag auf Gewährung von Prozesskostenhilfe wird abgelehnt.  
 Der Antrag auf Zulassung der Berufung wird abgelehnt.  
 Der Kläger trägt die Kosten des Antragsverfahrens.  
 Der Streitwert für das Antragsverfahren wird auf 320.092,10 Euro festgesetzt.

### Gründe:

- 1
- 2 Der Senat ist nicht wegen einer Unterbrechung durch Insolvenzverfahren (§ 173 Satz 1 der Verwaltungsgerichtsordnung - VwGO - i.V.m. § 240 der Zivilprozessordnung - ZPO -) an einer Entscheidung gehindert. Das Insolvenzverfahren 70 IN 47/08 beim Amtsgericht Münster über das Vermögen des Klägers ist durch Beschluss vom 22.3.2012 aufgehoben worden.
- 3 Der Antrag auf Gewährung von Prozesskostenhilfe ist mangels hinreichender Aussicht auf Erfolg des Zulassungsantrags (§ 166 VwGO i.V.m. § 114 Abs. 1 Satz 1 ZPO) abzulehnen, wie sich aus den nachfolgenden Ausführungen ergibt.
- 4 Der Antrag auf Zulassung der Berufung hat keinen Erfolg, weil die geltend gemachten Zulassungsgründe nach § 124 Abs. 2 VwGO nicht vorliegen oder bereits nicht hinreichend dargelegt im Sinne des § 124a Abs. 4 Satz 4 VwGO sind.
- 5 Ernstliche Zweifel an der Richtigkeit des Urteils des Verwaltungsgerichts (§ 124 Abs. 2 Nr. 1 VwGO) bestehen aus den in der Antragsbegründung aufgeführten Gründen nicht. Kein tragender Rechtssatz und keine erhebliche Tatsachenfeststellung des angegriffenen Urteils ist mit schlüssigen Gegenargumenten in Frage gestellt worden.
- 6 Solche Zweifel werden nicht an der Annahme des Verwaltungsgerichts geweckt, die steuerschuldende Gesellschaft sei in dem Zeitpunkt, in dem die Steuerforderungen bei ordnungsgemäßigem Verhalten des Klägers fällig geworden wären, zahlungsfähig gewesen. Das Verwaltungsgericht folgert aus der Tatsache, dass die Steuerschuldnerin

unter dem 20.12.2013 am 7.1.2014 als Aufstellerin Steuererklärungen für die in den Spielhallen X. Straße aufgestellten Geldspielgeräte für den Steuerzeitraum 2008 bis zum 3. Quartal 2013 abgegeben hat, dass die Gesellschaft noch bis zu diesem Zeitpunkt aktiv tätig war und Umsätze erzielte. Damit ist die Behauptung widerlegt, die Steuerschuldnerin habe im Jahre 2010 keinerlei Umsätze erzielt. Die Behauptung des Klägers, er habe - nicht näher bezeichnete - Unterlagen vorgelegt, die erhebliche Zweifel an der Zahlungsfähigkeit der Steuerschuldnerin ergäben, genügt nicht den Darlegungserfordernissen des § 124a Abs. 4 Satz 4 VwGO. Es ist auch nicht so, wie der Kläger behauptet, dass die Beklagte im angefochtenen Haftungsbescheid selbst davon ausgegangen sei, dass ausreichende Mittel zur Befriedigung aller Verbindlichkeiten nicht zur Verfügung gestanden hätten. Vielmehr hat die Beklagte ausgeführt, dass mangels ordnungsgemäßer Buchführung und fehlender Angaben des Klägers nicht feststellbar sei, ob und in welcher Höhe für die offenen Verbindlichkeiten Rückstellungen gebildet wurden, und lediglich für den Fall nicht hinreichender Mittel auf die Pflicht zu gleichmäßiger quotaler Bedienung hingewiesen.

Der Einwand, dass zu den bei rechtzeitiger Steuererklärung anzunehmenden Fälligkeitszeitpunkten keine ausreichenden Mittel zur Erfüllung der Forderungen vorhanden gewesen sein sollen, erfordert angesichts der Pflicht zur Mittelvorsorge, 7

vgl. dazu OVG NRW, Beschluss vom 25.11.2015 - 14 A 2279/15 -, NRWE, Rn. 7 f.; 8  
 Beschluss vom 12.5.2015 - 14 B 393/15 -, NRWE, Rn. 8 f.; Beschluss vom 20.2.2015 - 14  
 A 2071/14 -, NRWE, Rn. 8 f.,

der Pflicht zur Bildung bilanzieller Steuerrückstellungen, 9

vgl. dazu OVG NRW, Beschluss vom 25.11.2015 - 14 A 2279/15 -, NRWE, Rn. 4 f.; 10  
 Beschluss vom 12.5.2015 - 14 B 393/15 -, NRWE, Rn. 11 ff.,

sowie der Pflicht gemäß § 15a Abs. 1 der Insolvenzordnung, binnen dreier Wochen nach 11  
 Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung einen Eröffnungsantrag zu stellen,  
 eine substantiierte Darlegung, warum trotz Beachtung dieser Pflichten keine  
 ausreichenden Mittel vorhanden gewesen sein sollen. Daran fehlt es.

An der Steuerpflicht der Gesellschaft und damit an der Haftung des Klägers für die 12  
 Steuerschulden weckt er keine ernstlichen Zweifel mit dem Vortrag, die D. und T.  
 GmbH sei wegen der Veräußerung der Spielhallen an die T1. D1. GmbH bis zum  
 Jahr 2011 nicht mehr steuerpflichtige Aufstellerin gewesen. Es mag sein, dass die D.  
 und T. GmbH ab der Veräußerung nicht mehr Spielhallenbetreiberin im Sinne des § 33i  
 der Gewerbeordnung (GewO) war, obwohl nach den im Urteil auf S. 7 genannten  
 Ermittlungen im Zeitraum zwischen dem 8.12.2011 und dem 9.10.2013 dies doch der Fall  
 war und sie über eine entsprechende Erlaubnis nach § 33i GewO vom 8.6.2011 verfügte.  
 Für die Aufstellereigenschaft (§ 33c GewO) ist die geltend gemachte Veräußerung der  
 Spielhalle und der eventuelle Wechsel der Spielhallenbetreibereigenschaft jedoch  
 irrelevant. Nach den genannten Ermittlungen war ausweislich der an den Geräten  
 angebrachten Aufstellerhinweise die D. und T. GmbH Aufstellerin.

Soweit der Kläger einen Ermessensfehler hinsichtlich des Haftungsbescheids darin 13  
 erblickt, dass die Beklagte sich in einem parallelen Haftungsverfahren gegen einen Herrn  
 I. wegen dessen Vermögenslosigkeit im Rahmen eines Vergleichs am 11.3.2016 zur  
 Rücknahme des Haftungsbescheids bereit erklärt habe und - da der Kläger ebenfalls  
 vermögenslos sei - somit eine Ermessensselbstbindung der Beklagten vorliege,  
 begründet dies keine Zweifel an der Annahme des Verwaltungsgericht, der hier

streitgegenständliche Haftungsbescheid vom 10.12.2014 weise keine Ermessensfehler auf. Durch den genannten Umstand wird allenfalls dargelegt, dass ab dem 11.3.2016 eine Ermessenspraxis besteht, Haftungsbescheide wegen Vermögenslosigkeit aufzuheben, nicht aber, dass im Zeitpunkt des Erlasses des streitgegenständlichen Bescheides eine Ermessenspraxis bestand, Haftungsbescheide wegen Vermögenslosigkeit nicht zu erlassen. Für die vorliegende Anfechtungsklage kommt es aber auf die Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung an.

Die Rechtssache weist nicht die geltend gemachten besonderen tatsächlichen oder rechtlichen Schwierigkeiten im Sinne des § 124 Abs. 2 Nr. 2 VwGO auf, weil die aufgeworfenen Fragen auch ohne Durchführung eines Berufungsverfahrens mit der erforderlichen Sicherheit beantwortet werden können. Insoweit macht der Kläger geltend, § 149 der Abgabenordnung (AO) verpflichte zur Angabe desjenigen, der zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet sei. Eine ausdrückliche Regelung dazu enthielten die Vergnügungssteuersatzungen der Beklagten aber nicht. Das Verwaltungsgericht ist zutreffend der Auffassung, dass sich aus der Zusammenschau mehrerer Vorschriften der jeweiligen Vergnügungssteuersatzung ergebe, dass der Aufsteller und damit der Steuerschuldner erklärungsspflichtig sei. Richtig ist, dass gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG) i.V.m. § 149 Abs. 1 Satz 1 AO die Steuersatzung bestimmt, wer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist. Aus dieser Norm ergibt sich aber nicht, dass eine ausdrückliche Regelung vorliegen müsse. Vielmehr reicht eine Bestimmung des Erklärungsspflichtigen aus, die durch Auslegung der Satzung gewonnen werden kann. Die Vergnügungssteuersatzung vom 19.12.2007 i.d.F. der Änderungssatzung vom 30.6.2009 (VStS 2008) regelt in § 13 Abs. 4 und 6, dass, wann und wie eine Steuererklärung abzugeben ist, ohne allerdings die Person ausdrücklich zu benennen, die erklärungsspflichtig sein soll. § 8 Abs. 4 VStS 2008 legt dem Halter, der als Aufsteller Steuerschuldner gemäß § 3 Abs. 1 VStS 2008 ist, verschiedene Anzeigepflichten auf. Vergleichbare Regelungen finden sich in §§ 3 Abs. 1, 5 Abs. 4 und 8 Abs. 4 und 6 der Vergnügungssteuersatzung vom 17.12.2010 i.d.F. der Änderungssatzung vom 5.4.2011 (VStS 2011). Angesichts dieser Regelungen bestehen keine Zweifel, dass der Steuerschuldner als derjenige, der die Geldspielgeräte nutzt, auch die Steuerklärung abgeben soll. Andere Personen kommen nicht in Betracht, insbesondere nicht die in § 3 Abs. 2 VStS 2011 und VStS 2008 genannten Personen (Spielhallen- und Aufstellerlaubnisinhaber, Raum- und Grundstücksinhaber), die neben dem Halter der Geräte Steuerschuldner sind. Denn diese Personen haben im Regelfall nicht wie der Nutzer der Apparate den Zugriff auf die Zählwerkausdrucke, die den Steuerklärungen beizufügen sind (§ 13 Abs. 6 VStS 2008 und § 8 Abs. 4 VStS 2011). Eine Steuerklärungspflicht der anderen Steuerschuldner neben dem Halter würde auch im Widerspruch stehen zu den Anzeigepflichten hinsichtlich der Geräte (§ 5 Abs. 4 VStS 2011 und § 8 Abs. 4 VStS 2008), die ausschließlich den Halter treffen.

Im Übrigen bestünde die Steuerklärungspflicht hier auch dann, wenn der Satzung die Person des zur Erklärung Verpflichteten nicht zu entnehmen wäre. Eine Steuerklärungspflicht besteht nämlich auch für denjenigen, der von der Gemeinde aufgefordert wird, eine Steuererklärung abzugeben (§ 12 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a KAG i.V.m. § 149 Abs. 1 Satz 2 AO).

Vgl. dazu Cöster in: Koenig, AO. 3. Aufl., § 149, Rn. 20 ff.

Zwar räumt die Vorschrift der Gemeinde kein "Steuerklärungserfindungsrecht" ein,

vgl. Heuermann in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Loseblattsammlung (Stand: Mai 2016), § 149 AO, Rn. 14,

14

15

16

17

18

- aber jedenfalls dann, wenn - wie hier - eine Steuererklärungspflicht begründet ist und lediglich über die erklärungspflichtige Person Zweifel bestehen können, ist die Möglichkeit eröffnet, diese Erklärungspflicht hinsichtlich der Person zu konkretisieren. 19
- Vgl. weitergehend BFH, Urteil vom 28.11.1990 - I R 71/89 -, BFHE 163, 414 (416), für einen Fall, in dem die Begründung der Erklärungspflicht selbst im Gesetz vergessen wurde, aber die Durchführung der Besteuerung der Sache nach Angaben des Steuerpflichtigen voraussetzt. 20
- Hier ist die steuerschuldende Gesellschaft über den Kläger als ihren Geschäftsführer, wie das Verwaltungsgericht auf S. 8 des Urteils ausführt, zur Abgabe von Steuererklärungen aufgefordert worden, und zwar für das Steuerjahr 2009 durch Aufforderungsschreiben vom 15.12.2009 und 11.5.2011, für das Steuerjahr 2010 mit Aufforderungsschreiben vom 20.12.2010 und für das Steuerjahr 2011 mit Aufforderungsschreiben vom 25.3.2011. 21
- Der Rechtssache kommt die geltend gemachte grundsätzliche Bedeutung (§ 124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO) nicht zu. Die insoweit aufgeworfene Frage, 22
- ob unter Anwendung des § 149 AO eine Verpflichtung des Satzungsgebers besteht, den Steuerpflichtigen explizit zu benennen, 23
- ist nicht klärungsbedürftig, da sie auch ohne Durchführung eines Berufungsverfahrens ohne Weiteres im oben genannten Sinne, dass auch eine durch Auslegung zu gewinnende Bezeichnung der erklärungspflichtigen Person ausreicht, beantwortet werden kann. Im Übrigen wäre die Frage auch nicht klärungsfähig, da es wegen der erfolgten Aufforderungen zur Abgabe von Steuererklärungen nicht auf eine bereits gesetzlich bestehende Pflicht ankommt. 24
- Der Zulassungsgrund eines der Beurteilung des Berufungsgerichts unterliegenden Verfahrensmangels, auf dem die Entscheidung beruhen kann, (§ 124 Abs. 2 Nr. 5 VwGO) liegt nicht vor. Insoweit wird der Verfahrensmangel unterbliebener Amtsermittlung (§ 86 Abs. 1 VwGO) geltend gemacht. Soweit es um die angeblich fehlende Leistungsfähigkeit und die Steuerschuldnerschaft der Gesellschaft geht, war nach den oben ausgeführten Pflichten des Geschäftsführers zur Mittelvorsorge, zur Bildung bilanzieller Steuerrückstellungen und zu rechtzeitiger Stellung eines Insolvenzeröffnungsantrags die Sache entscheidungsreif, ohne dass es weiterer Ermittlungen des Verwaltungsgerichts bedurfte. Vielmehr war es Sache des Klägers, substantiiert darzulegen, warum trotz Beachtung dieser Pflichten keine ausreichenden Mittel vorhanden gewesen sein sollen. Auch wenn das Vorliegen der Voraussetzungen für den Erlass eines Haftungsbescheids grundsätzlich die Steuergläubigerin zu belegen hat, ist der potentielle Haftungsschuldner auf Anforderung der Steuergläubigerin verpflichtet, an der Feststellung der Grundlagen für den Erlass eines Haftungsbescheides mitzuwirken bzw. diesbezüglich Auskünfte zu erteilen (§ 12 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a KAG i.V.m. § 90 Abs. 1 AO). Wird diese Mitwirkungspflicht verletzt, kann dies gegen den potentiellen Haftungsschuldner verwertet werden. 25
- Vgl. BFH, Beschluss vom 19.11.2012 - VII B 126/12 -, juris, Rn. 12, 15; vgl. zum Umfang der Mitwirkung Urteil vom 11.7.1989 - VII R 81/87 -, BFHE 157, 315. 26
- Hier hat der Kläger seine Mitwirkungspflicht verletzt, weil er auf die im Rahmen der Anhörung zur beabsichtigten Inanspruchnahme mit Schreiben vom 9.9.2014 gestellten konkreten Fragen zur Liquidität der Gesellschaft mit Anwaltsschreiben vom 10.11.2014 die Beantwortung der Sache nach abgelehnt hat. Dabei entschuldigt den Kläger nicht, dass er nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer nach dem 2.8.2011 keinen Zugriff 27

mehr auf Geschäftsunterlagen der Gesellschaft hatte. Der Haftungsschuldner ist zwar nicht verpflichtet, sich Buchführungsunterlagen, die sich ohne Verstoß gegen Rechtspflichten nicht mehr in seinem Besitz befinden, zu verschaffen.

Vgl. OVG NRW, Beschluss vom 28.10.2013 - 14 B 535/13 -, NRWE, Rn. 14 f. 28

Hier geben aber die Buchführungsunterlagen ohnehin nichts her, da sich nach dem Insolvenzbericht bei den Insolvenzunterlagen keine ordnungsgemäße Buchführung auffinden ließ. Der Kläger als Geschäftsführer der steuerschuldenden Gesellschaft war zur ordnungsgemäßen Buchführung (§ 12 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a KAG i.V.m. § 140 AO und § 41 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) und zur Sicherstellung der Aufbewahrung und Verfügbarkeit der Geschäftsunterlagen verpflichtet. 29

Vgl. dazu BFH, Urteil vom 25.5.2004 - VII R 8/03 -, juris, Rn. 18. 30

Dazu gehört nach § 239 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs die vollständige, richtige, zeitgerechte und geordnete Erfassung aller Geschäftsvorfälle. 31

Vgl. Merkt in: Baumbach, HGB 36. Aufl., § 239, Rn. 2. 32

Auf das Fehlen entsprechender Unterlagen kann der Kläger sich daher nicht berufen. 33

Soweit der Kläger Ausführungen des Verwaltungsgerichts zu seinen Einwänden vermisst, die Beklagte hätte die Steuer im Wege der Steuerschätzung früher festsetzen können oder Vorauszahlungen erheben können, wird nicht klar, welcher Zulassungsgrund damit angesprochen werden soll. Ernstliche Zweifel an der Richtigkeit des Urteils werden durch dieses Vorbringen jedenfalls nicht geweckt. Richtig ist, dass ein Mitverschulden der Gemeinde an der Entstehung des Steuerschadens im Rahmen der Ermessensausübung beim Erlass des Haftungsbescheids nach § 12 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b KAG i.V.m. § 191 Abs. 1 Satz 1 AO von Bedeutung sein kann. 34

Vgl. BFH, Urteil vom 23.4.2014 - VII R 28/13 -, juris, Rn. 17; Urteil vom 11.11.2008 - VII R 19/08 -, BFHE 223, 303 (307) 35

Das kann auch eine pflichtwidrig zu späte Steuerfestsetzung sein. 36

Vgl. BFH, Urteil vom 6.10.1982 - II R 34/81 -, BFHE 137, 88 (90). 37

Ein etwaiges Mitverschulden der Gemeinde kann allerdings nur dann im Rahmen der Ermessensausübung Berücksichtigung finden, wenn es gegenüber dem Verschulden des Haftungsschuldners deutlich überwiegt. Liegt sogar eine vorsätzliche Pflichtverletzung des Haftenden vor, ist ein etwaiges Mitverschulden der Gemeinde von vornherein unbeachtlich. 38

BFH, Beschluss vom 21.9.2009 - VII B 85/09 -, juris, Rn. 5. 39

Abgesehen davon, dass der Kläger mit der Nichtabgabe der Steuererklärungen einen vorsätzlichen Pflichtenverstoß begangen hat, ist auch ein gemeindliches Mitverschulden nicht feststellbar. Die in Rede stehenden Steuerbescheide sind im Wege der Schätzung vor der Abgabe der Steuererklärungen mit Eingang am 7.1.2014 ergangen; der Bescheid vom 28.1.2014 für das Steuerjahr 2009 ist kurz nach Einreichung der Steuererklärung ergangen. Soweit der Kläger meint, die Steuer hätte im Wege der Schätzung schon vorher festgesetzt werden müssen bzw. eine Vorausleistung hätte erhoben werden müssen, liegt ein im Rahmen der Ermessensausübung zu berücksichtigendes Mitverschulden nicht vor. Ein solches Mitverschulden käme überhaupt nur in Betracht, 40

wenn die von der Gemeinde verletzte, das Mitverschulden begründende Pflicht den Zweck verfolgte, den hier in Rede stehenden Steuerschaden in Form eines Insolvenzausfalls zu verhindern.	
Vgl. zur Begrenzung des Mitverschuldens nach dem Schutzzweck der Norm BGH, Urteil vom 14.3.2006 - X ZR 46/04 -, NJW-RR 2006, 965, Rn. 8 f.; Grüneberg in: Palandt, BGB, 75. Aufl., § 254, Rn. 13.	41
Die Möglichkeit der Schätzung nach § 12 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b KAG i.V.m. 162 Abs. 1 AO bezweckt, eine Steuerfestsetzung auch dann zu ermöglichen, wenn die Besteuerungsgrundlagen mit den sonst gegebenen Mitteln der Sachverhaltsaufklärung (hier insbesondere der Steuererklärung) nicht festgestellt werden können.	42
Vgl. Rüsken in: Klein, AO, 12. Aufl., § 162, Rn. 1.	43
Die Schätzungsmöglichkeit bezweckt aber nicht, eine Steuerfestsetzung vor Abgabe einer Steuererklärung zu ermöglichen, um einer eventuellen späteren Insolvenz zuvorzukommen.	44
Auch die Erhebung einer Vorauszahlung nach § 13 Abs. 4 Satz 3 VStS 2008 dient nicht dem Schutz vor Insolvenz. Vielmehr dient die vierteljährliche Vorauszahlung bei der jährlich erhobenen Steuer (§ 4 Abs. 1 Satz 1 VStS 2008) der Sicherung eines stetigen Steueraufkommens,	45
vgl. BFH, Urteil vom 22.3.2011 - VII R 42/10 -, BFHE 233, 10, Rn. 32, zur Einkommensteuervorauszahlung; Güroff in: Güroff/Selder/Wagner, GewStG, 8. Aufl., § 19 Rn. 1. zur Gewerbesteuvorauszahlung,	46
daneben der Vermeidung von Ungleichbehandlungen der Steuerschuldner durch zeitlich unterschiedliche Heranziehung.	47
So zur Vorausleistung bei der Einkommensteuer Gosch in: Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 37, Rn. 1.	48
Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2 VwGO, die Streitwertfestsetzung auf §§ 47 Abs. 1 und 3, 52 Abs. 3 des Gerichtskostengesetzes.	49
Dieser Beschluss ist unanfechtbar.	50