

1. Erweist sich nach einer erfolgreichen Anhörungsrüge, dass die unter Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör ergangene Entscheidung den Rechtsbehelf zwar zu Unrecht als unzulässig verworfen hat, er aber unbegründet ist, so ist die Entscheidung gemäß § 152a Abs. 5 Satz 4 VwGO i. V. m. § 343 Satz 1 ZPO mit der geänderten Begründung aufrecht zu erhalten, nicht aber gemäß § 343 Satz 2 ZPO unter Neuentscheidung aufzuheben.

2. Zur Auslegung einer Spielgerätesteuersatzung, die auf den Besteuerungsmaßstab der Spieleraufwands abstellt.

3. Zur Insolvenzreife wegen zu bilanzierender Steuerrückstellungen.

§ 152a Abs. 5 Satz 4 VwGO

§ 343 ZPO

§ 15 Abs. 1 Satz 1 InsO

§§ 242 Abs. 1, 247 Abs. 1, 249 Abs. 1, 253 Abs. 1 Satz 2 HGB

OVG NRW, Beschluss vom 6.8.2014 - 14 B 528/14 -;  
I. Instanz: VG Aachen - 9 L 189/14 -.

Die Antragstellerin, eine Aufstellerin von Geldspielgeräten, suchte im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes um die Anordnung der aufschiebenden Wirkung einer gegen einen Vergnügungssteuerbescheid gerichteten Klage nach. Gegen die ablehnende Entscheidung des VG erhob sie Beschwerde, die das OVG NRW mit Beschluss vom 30.5.2014 wegen fehlender Begründung verwarf (§ 146 Abs. 4 VwGO). Mit der Anhörungsrüge machte die Antragstellerin zutreffend geltend, sie habe rechtzeitig eine - lediglich nicht zur Akte gelangte - Beschwerdebeurteilung eingereicht. Das Beschwerdegericht beschloss die Fortführung des Verfahrens, hielt aber sodann den Beschluss vom 30.5.2014 mit veränderter Begründung aufrecht.

Aus den Gründen:

Der Beschluss des Senats im vorliegenden Verfahren vom 30.5.2014 ist nach § 152a Abs. 5 Satz 4 VwGO i. V. m. § 343 Satz 1 ZPO aufrecht zu erhalten, weil sich nach erneuter Prüfung erweist, dass die auf Grund des fortgeführten Verfahrens zu treffende Entscheidung mit der Entscheidung vom 30.5.2014 übereinstimmt. Allerdings ist die Beschwerde, wie sich aus den nachfolgenden Ausführungen ergibt, nicht als unzulässig zu verwerfen, sondern als unbegründet zurückzuweisen. Das ändert nichts daran, dass beide Entscheidungen "übereinstimmen" im Sinne des § 343 Satz 1 ZPO.

Die Anordnung der Aufrechterhaltung der vorangegangenen Entscheidung in § 152a Abs. 5 Satz 4 VwGO i. V. m. § 343 Satz 1 ZPO, "insoweit die Entscheidung, die auf Grund der neuen Verhandlung zu erlassen ist, mit der in" dem vorangegangenen Beschluss "enthaltenen Entscheidung übereinstimmt", beruht auf dem Gedanken, dass eine Entscheidung, die zwar verfahrensmäßig unter Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör getroffen wurde, aber im Ergebnis richtig ist, weiterhin in Kraft bleiben soll. Das ergibt sich aus der Verweisung auf § 343 ZPO für den Inhalt der Entscheidung, die nach Fortführung des Verfahrens zu treffen ist. Sie soll der gleichen Regelung wie bei einer Entscheidung nach Einspruch gegen ein Versäumnisurteil folgen.

Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Zivilprozesses, BT-Drs. 14/4722, S. 86 zu Art. 2 Nr. 49 (ursprüngliche Fassung des § 321a ZPO zur Abhilfe bei Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör), Gesetz geworden durch Art. 2 Nr. 49 des Zivilprozessreformgesetzes vom 27.7.2001, BGBl. I S. 1887.

Für die nach Einspruch gegen ein Versäumnisurteil zu treffende Entscheidung ist aber anerkannt, dass das Versäumnisurteil aufrecht zu erhalten ist, selbst wenn die neue Entscheidung aus ganz anderen Erwägungen erfolgt.

Schumann, in: Stein-Jonas, ZPO, Zweiter Band, Teilband 2, 20. Aufl., § 342 Rn. 2.

Das gilt namentlich auch für die Konstellation, dass ein als Prozessurteil ergangenes Versäumnisurteil als sachlich klageabweisendes Urteil aufrechterhalten wird oder umgekehrt.

Vgl. Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, 72. Aufl., § 343 Rn. 4; Herget, in: Zöller, ZPO, 30. Aufl., § 343 Rn. 4; a. A. Czub, in: Prütting/Gehrlein, ZPO, 5. Aufl., § 343 Rn. 6; Wieczorek, ZPO, 2. Band, 2. Aufl., Anm. A II a.

Der vorgenannten abweichenden Meinung schließt sich für das verwaltungsgerichtliche Verfahren Happ,

in: Eyermann, VwGO, 14. Aufl., § 152a Rn. 25,

an, weil die entsprechende Anwendung der für das Versäumnisurteil geltenden Auffassung dem Anliegen des Anhörungsrügeverfahrens (Heilung eines wesentlichen Verfahrensverstößes) nicht gerecht würde. Dem kann nicht gefolgt werden. Der tragende Gesichtspunkt des § 343 ZPO ist der, dass ein ergebnisrichtiges Versäumnisurteil im Einspruchsverfahren aufrecht erhalten werden soll, vor allem weil die ergangene Entscheidung als Vollstreckungstitel (hier allerdings nur für die Kosten) Bestand haben soll.

Darauf stellt vor allem OLG Köln, Urteil vom 18.9.1975 - 1 U 24/75 -, NJW 1976, 113, ab; ebenso Herget, in: Zöller, ZPO, 30. Aufl., § 343 Rn. 3 f., und Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, 72. Aufl., § 343 Rn. 2, und auch der ansonsten die abweichende Auffassung vertretende Czub, in: Prütting/Gehrlein, ZPO, 5. Aufl., § 343 Rn. 1.

Diese Grundsätze sollen auch für die Aufrechterhaltung der Entscheidung nach Fortführung des Verfahrens auf Grund einer Anhörungsrüge gelten. Insofern ähnelt die Situation der revisionsrechtlichen Aufrechterhaltung eines Bundesrecht verletzenden Instanzurteils nach § 144 Abs. 4 VwGO. Danach ist die Revision auch dann zurückzuweisen, wenn die Entscheidungsgründe des angegriffenen Urteils zwar eine Verletzung des bestehenden Rechts ergeben, sich die Entscheidung selbst aber aus anderen Gründen als richtig darstellt. Für diese aus Gründen der Prozessökonomie bestehende Regelung ist anerkannt, dass ein den Rechtsbehelf als unzulässig ab-

weisendes Instanzurteil auch dann als aus anderen Gründen richtig aufrecht erhalten werden muss, wenn der Rechtsbehelf zwar zulässig, aber der Sache nach unbegründet ist. Ebenso ist ein den Rechtsbehelf sachlich abweisendes Instanzurteil als aus anderen Gründen richtig aufrecht zu erhalten, wenn der Rechtsbehelf als unzulässig abzuweisen ist. Das unzulässige Sachurteil wird dann durch die die Revision zurückweisende Entscheidung in ein Prozessurteil umgewandelt.

Vgl. Kopp/Schenke/VwGO, 20. Aufl., § 144 Rn. 4;  
Eichberger, in: Schoch/Schneider/Bier, VwGO, Loseblattsammlung (Stand: März 2014), § 144 Rn. 49 f.;  
Neumann, in: Sodan/Ziekow, VwGO, 4. Aufl., § 144 Rn. 28.

Eine unter Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör ergangene Entscheidung stimmt daher auch dann im Sinne des § 152a Abs. 5 Satz 4 VwGO i. V. m § 343 Satz 1 ZPO überein mit der im fortgeführten Verfahren zu treffenden Entscheidung, wenn sich die erste Entscheidung aus anderen Gründen als richtig im Sinne des § 144 Abs. 4 VwGO erweist.

Im Gegensatz zu der Annahme im Senatsbeschluss vom 30.5.2014 erweist sich die Beschwerde als zulässig. Wie die Antragstellerin zutreffend vorträgt, hat sie die Beschwerde rechtzeitig im Sinne des § 146 Abs. 4 Satz 1 VwGO begründet. Allerdings ist die Beschwerde in der Sache zurückzuweisen, da sie unbegründet ist.

Der Antrag,

die aufschiebende Wirkung der Klage 9 K 496/14 vor dem Verwaltungsgericht Aachen gegen den Vergnügungssteuerbescheid der Antragsgegnerin vom 21.2.2014 anzuordnen,

hat auch im Beschwerdeverfahren keinen Erfolg. Dem Antrag ist nicht wegen der im Beschwerdeverfahren dargelegten, vom Senat alleine zu prüfenden Gründe (§ 146 Abs. 4 Satz 6 VwGO) stattzugeben. Sie begründen nämlich keine die Anordnung der aufschiebenden Wirkung der Klage nach § 80 Abs. 5 Satz 1 VwGO rechtfertigenden ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angegriffenen Bescheides im Sinne des entsprechend anzuwendenden § 80 Abs. 4 Satz 3 VwGO. Es ist nicht überwie-

gend wahrscheinlich, dass der Bescheid aus den dargelegten Gründen rechtswidrig sind.

Zu Unrecht meint die Antragsstellerin, dass die satzungsrechtliche Besteuerungsgrundlage des Spieleraufwands (gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 der Vergnügungssteuersatzung der Antragsgegnerin - VS -: die zur Erlangung des Spielvergnügens aufgewendeten Beträge) das Einspielergebnis (Kasseninhalt) im Besteuerungszeitraum und nicht die Summe der Einsätze im Besteuerungszeitraum im Sinne der Spielverordnung (SpielVO) sei.

Die satzungsrechtliche Umschreibung der Besteuerungsgrundlage gibt keinen Anlass, am Inhalt der Norm zu zweifeln. Abgabebegründende Tatbestände müssen so bestimmt sein, dass der Abgabepflichtige die auf ihn entfallende Abgabe - in gewissem Umfang - vorausberechnen kann. Diesen Anforderungen genügt der hier in Rede stehende Begriff des Spieleraufwands. Ihm ist hinreichend deutlich zu entnehmen, dass das gemeint ist, was § 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. d SpielVO als - notwendig zu dokumentierende - Einsätze bezeichnet. Der Bezug des Besteuerungsmaßstabs zu den durch das Gerät dokumentierten Angaben zu den Spieleinsätzen ergibt sich namentlich aus § 7a VS, der für den Fall, dass der Apparat "die Spieleinsätze" nicht speichert, als Besteuerungsgrundlage das Dreieinhalbfache des Einspielergebnisses regelt. Es ist auch schon dem Begriff des Spieleraufwands zu entnehmen, dass es bei diesem Maßstab auf das Ergebnis des Spiels und damit etwaige Gewinne nicht ankommt.

Vgl. zur Auslegung von Satzungen, die auf den Spieleraufwand als Besteuerungsgrundlage abstellen OVG NRW, Beschluss vom 10.12.2013 - 14 A 2400/13 -, NRWE Rn. 8 ff.

Der Spieleraufwandsmaßstab (Einsatzmaßstab) ist zulässig.

Vgl. OVG NRW, Beschluss vom 4.6.2013 - 14 A 1118/13 -, NRWE Rn. 4 ff.

Dem Antrag ist nicht deshalb stattzugeben, weil die Vollziehung der Bescheide für den Antragsteller eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen

gebotene Härte zur Folge hätte. Die Antragstellerin macht insoweit geltend, sie habe bei dieser Steuerforderung einen Insolvenzantrag stellen müssen, wobei der Antrag aber bei Anordnung der aufschiebenden Wirkung zurückgenommen werden könne.

Das ist jedoch wahrscheinlich nicht der Fall. Der Geschäftsführer der Antragstellerin hat bei Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung ohne schuldhaftes Zögern einen Eröffnungsantrag zu stellen (§ 15a Abs. 1 Satz 1 InsO). Bei Berücksichtigung der Steuerforderung liegt Zahlungsunfähigkeit vor, wie die Antragstellerin mit dem gestellten Insolvenzantrag selbst zu erkennen gibt. Die Antragstellerin ist jedoch unabhängig von der Zahlungsunfähigkeit auch überschuldet, weil ihr Vermögen die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt (§ 19 Abs. 2 Satz 1 InsO). Das ergibt sich aus der Bilanz zum Stichtag 16.4.2014. Sie ist überhaupt nur deswegen ausgeglichen, weil Umsatzsteuerrückstellungen für das laufende Jahr negativ vermerkt sind. Steuerrückstellungen sind aber positiv zu passivieren. Allenfalls kann eine Fehlbuchung vorliegen, wenn es sich um eine erwartete Steuererstattung handeln sollte, die dann aber unter Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände zu aktivieren wäre. Das kann jedoch alles auf sich beruhen, da die hier in Rede stehende Steuerforderung bilanziell nicht erfasst ist. Allein das führt bereits zur Überschuldung.

Festgesetzte Steuern, deren Entstehen und Höhe nicht streitig sind, müssen handelsrechtlich als Verbindlichkeiten passiviert werden (vgl. §§ 242 Abs. 1, 247 Abs. 1 HGB). Selbst wenn noch keine Veranlagung erfolgt ist oder wenn über den Steuerbescheid - wie hier - ein Rechtsstreit geführt wird, sind gemäß § 249 Abs. 1 HGB Rückstellungen zu bilden, und zwar in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Vgl. m. w. N. OVG NRW, Beschluss vom 16.5.2012  
- 14 A 996/12 -, NRWE Rn. 17. f.

Das ist hier angesichts der oben dargestellten Rechtslage der volle Steuerbetrag, wobei für die Aussetzung noch die gesetzlichen Aussetzungszinsen hinzukämen. Somit müsste zur Vermeidung einer Überschuldung den Rückstellungen in der vorgenannten Höhe mindestens ein gleichwertiges Vermögen entgegenstehen.

Zur Einbeziehung von notwendigen Rückstellungen  
in den Überschuldungsbegriff nach deutschem Recht

vgl. Kirchhof, in: Kreft, InsO, 5. Aufl., § 19 Rn. 24;  
Bremen, in: Graf-Schlicker, InsO, 2. Aufl., § 19  
Rn. 30; Schmidt, in: Schmidt, InsO, 18. Aufl., § 19  
Rn. 41.

Das ist nicht erkennbar, so dass sich auch bei der erstrebten Aussetzung nach  
Aktenlage an der Insolvenzreife der Antragstellerin nichts ändert.