

Az.: 5 A 409/13  
6 K 515/11

Ausfertigung



## SÄCHSISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT

### Beschluss

In der Verwaltungsrechtssache

der GmbH

- Klägerin -  
- Antragsgegnerin -

prozessbevollmächtigt:

gegen

die Stadt  
vertreten durch den Oberbürgermeister

- Beklagte -  
- Antragstellerin -

wegen

Gewerbsteuer  
hier: Antrag auf Zulassung der Berufung

hat der 5. Senat des Sächsischen Obergerverwaltungsgerichts durch den Vorsitzenden Richter am Obergerverwaltungsgericht Raden, die Richterin am Obergerverwaltungsgericht Drehwald und den Richter am Obergerverwaltungsgericht Tischer

am 13. April 2015

### **beschlossen:**

Der Antrag der Beklagten, die Berufung gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Leipzig vom 15. März 2013 - 6 K 515/11 - zuzulassen, wird abgelehnt.

Die Beklagte trägt die Kosten des Zulassungsverfahrens.

Der Streitwert wird für das Zulassungsverfahren auf 47.357,00 € festgesetzt.

### **Gründe**

- 1 Der Antrag auf Zulassung der Berufung hat keinen Erfolg. Das Vorbringen der Beklagten, auf dessen Prüfung der Senat beschränkt ist (§ 124a Abs. 4 Satz 4 und Abs. 5 Satz 2 VwGO), begründet weder ernstliche Zweifel an der Richtigkeit des Urteils noch besondere tatsächliche oder rechtliche Schwierigkeiten oder eine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache.
  
- 2 Die Klägerin begehrt die abweichende Festsetzung der Gewerbesteuer für das Jahr 2006 nach § 163 Satz 1 AO auf 0,00 € unter Freistellung von der Gewerbesteuer, die nach der Klagebegründung auf den die vortragsfähigen Gewerbeverluste übersteigenden Teil des im Veranlagungsjahr u. a. durch einen außergerichtlichen Vergleich mit der X.aktiengesellschaft erzielten Sanierungsgewinns entfällt. Das Verwaltungsgericht hat der Klage teilweise stattgegeben und die Beklagte verpflichtet, über den Antrag der Klägerin auf abweichende Festsetzung unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu entscheiden. Die Klägerin habe Anspruch auf eine Billigkeitsentscheidung gemäß § 163 Satz 1 AO, der sich gegen die Beklagte richte, die insoweit nicht nach § 184 Abs. 1 Satz 4, § 182 Abs. 1 Satz 2 AO an den Gewerbesteuermessbescheid gebunden sei. Bei ihrer Entscheidung, ob die Voraussetzungen für eine abweichende Festsetzung der Gewerbesteuer vorliegen, werde die Beklagte zu beachten haben, dass es sich bei der Ausweisung eines Sanierungsgewinns als einem rein bilanziellen Gewinn um keine besteuertwürdige Steigerung der Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebs handle. Zwar sei jede Verminderung von Verbindlichkeiten ein Vermögenszuwachs, der grundsätzlich einer

Ertragsbesteuerung unterworfen werden könne. Anders sei dies aber im Sanierungsfall wie bei der Klägerin, bei dem ein Verzicht von Gläubigern zur Bewirkung der Sanierung und der daraus resultierenden Verminderung von Verbindlichkeiten nie die Höhe des bereits entstandenen Verlusts erreiche. Die Erhebung der Steuer auf einen nach dem Ausschöpfen der ertragssteuerrechtlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten verbleibenden Sanierungsgewinn im Sinne von Rn. 3 bis 5 des sog. Sanierungserlasses des Bundesministeriums der Finanzen vom 27. März 2003 bedeute für den Steuerpflichtigen aus sachlichen Billigkeitsgründen eine erhebliche Härte. Da der das Ermessen der Finanzämter auf Null reduzierende Sanierungserlass jedoch keine Bindungswirkung für die Gemeinden entfalte, habe die Beklagte eine eigene Ermessensentscheidung zu treffen. Dabei werde sie zu berücksichtigen haben, dass mit der Abschaffung des Sanierungsprivilegs durch Streichung des § 3 Nr. 66 EStG der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht habe, dass es auch Sanierungsfälle gebe, bei denen nach Ausschöpfung der Verlustvorträge ein Gewinn verbleibe, der zu besteuern sei.

- 3 1. Hiergegen wendet die Beklagte unter dem Gesichtspunkt der ernstlichen Zweifel an der Richtigkeit des Urteils (§ 124 Abs. 2 Nr. 1 VwGO) ein, dass das Verwaltungsgericht dem Untersuchungsgrundsatz des § 86 Abs. 1 VwGO nicht vollumfänglich entsprochen habe.
- 4 Ernstliche Zweifel an der Richtigkeit der verwaltungsgerichtlichen Entscheidung bestehen dann, wenn der Antragsteller des Zulassungsverfahrens tragende Rechtssätze oder erhebliche Tatsachenfeststellungen des Verwaltungsgerichts mit schlüssigen Gegenargumenten so in Frage stellt, dass der Ausgang des Berufungsverfahrens als ungewiss erscheint (vgl. BVerfG, Kammerbeschl. v. 23.6.2000, NVwZ 2000, 1164). Dabei können die Gründe, aus denen heraus bei einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung ernstliche Zweifel an der Richtigkeit einer Entscheidung bestehen, auch aus einer unzureichenden Ermittlung und Feststellung des entscheidungserheblichen Sachverhalts resultieren (vgl. SächsOVG, Beschl. v. 16. Juni 2010 - 5 A 434/08 -, juris Rn. 4).
- 5 Allerdings können, wenn im Rahmen des Zulassungsgrundes der ernstlichen Zweifel Verfahrensfehler im Sinne des § 124 Abs. 2 Nr. 5 VwGO, insbesondere die

Verletzung der gerichtlichen Aufklärungspflicht sowie des Untersuchungsgrundsatzes gerügt werden, Versäumnisse eines Beteiligten im Verfahren erster Instanz dem Erfolg der Rügen entgegenstehen (vgl. SächsOVG, Beschl. v. 16. Juni 2009 - 1 A 208/08 -, juris Rn. 6; VGH BW, Beschl. v. 17. Februar 2009 - 10 S 3156/08 -, juris Rn. 5; anders nur für den hier nicht gegebenen Ausnahmefall im Zulassungsverfahren neu vorgetragener Tatsachen, die das Verwaltungsgericht mangels entsprechender Anhaltspunkte nicht von Amts wegen zu ermitteln hatte: BVerwG, Beschl. v. 14. Juni 2002 - 7 AV 1.02 -, juris Rn. 8). Die Aufklärungsrüge genügt nämlich nur dann den Darlegungsanforderungen (§ 124a Abs. 4 Satz 4 VwGO), wenn insbesondere vorgetragen wird, dass entweder bereits im erstinstanzlichen Verfahren in der mündlichen Verhandlung auf die vermisste Sachverhaltsaufklärung hingewirkt worden ist oder inwiefern sich die Beweisaufnahme dem Gericht von sich aus hätte aufdrängen müssen. Die Aufklärungsrüge stellt kein Mittel dar, um Versäumnisse eines Betroffenen in der Tatsacheninstanz, insbesondere das Unterlassen von Beweisanträgen, zu kompensieren (st. Rspr., vgl. zum entsprechenden Revisionsgrund: BVerwG, Beschl. v. 15. Januar 2009 - 6 B 78.08 -, juris Rn. 8; SächsOVG, Beschl. v. 20. Mai 2010 - 5 A 110/09 -, juris Rn. 4).

- 6 a) Ausgehend davon dringt die Beklagte mit der Aufklärungsrüge nicht durch. Sie macht im Wesentlichen geltend, das Verwaltungsgericht habe dem Untersuchungsgrundsatz nicht ausreichend entsprochen, indem es aufgrund des Schriftsatzes vom 30. April 2012, mit dem die Klägerin erstmals im Klageverfahren zu Sanierungsbemühungen vorgetragen und ein Sanierungskonzept des Dipl.-Ing. Y. vorgelegt habe, von einem Sanierungsfall als Voraussetzung für eine Billigkeitsentscheidung ausgegangen sei. Dabei bleibt schon unklar, ob und ggf. welche (weiteren) Tatsachen das Verwaltungsgericht nach Meinung der Beklagten zur Erforschung des Sachverhalts hätte ermitteln müssen. Soweit sie darauf hinweist, dass die Klägerin die von ihr bereits im Vorverfahren angeforderten Unterlagen (u. a. einen vollständigen Sanierungsplan, den Nachweis des Forderungsverzichts und einen Nachweis zur Berechnung des Sanierungsgewinns) bis zum Erlass des angegriffenen Bescheids nicht vorgelegt habe, wird nicht deutlich, was die Beklagte noch vermisst, wenn sie zugleich selbst einräumt, dass die Klägerin „einen entsprechend ergänzenden Sachvortrag erst in das verwaltungsgerichtliche Verfahren“ eingeführt habe. Allenfalls soweit sie vorträgt, das vorgelegte Sanierungskonzept „streife“ das Jahr 2006 lediglich, lässt sich

erkennen, dass sie detailliertere Angaben für erforderlich hält. Insoweit muss sie sich indes entgegenhalten lassen, dass sie eine weitere Sachverhaltsaufklärung im erstinstanzlichen Verfahren weder beantragt noch angeregt hat. Zudem begründet sie auch nicht ansatzweise, aus welchem Grund sich dem Verwaltungsgericht weitere Ermittlungen hätten aufdrängen sollen. Der Umstand, dass das Sanierungskonzept in Teil 3 bei der Analyse des Unternehmens der Klägerin u. a. die Ertragsentwicklung, Umsatzschwankungen, das operative Betriebsergebnis und die Vermögenslage lediglich von 2000 bis 2005 darstellt, genügt hierfür nicht, erklärt sich dies doch daraus, dass das Konzept im Laufe des Jahres 2006 (vgl. Bl. 7: Stand 30.06.2006) erstellt und demgemäß das Jahr der Konzepterstellung bei der Planungsrechnung (Ertragsprognose, Kapitaldienstbetrachtung) 2006 bis 2009 berücksichtigt wurde.

7 b) Im Übrigen rügt die Beklagte keine Aufklärungsmängel, sondern materielle Fehler, indem sie vorträgt, dem Urteil fehle es an einer rechtlichen Würdigung des Schriftsatzes der Klägerin vom 30. April 2012, aus denen sie eine zu berücksichtigende Auffassung des Gerichts erkennen könne; insoweit reiche auch nicht der Hinweis auf den sog. Sanierungserlass, der für sie keine Bindungswirkung entfalte. Auch dieser Einwand begründet keine ernstlichen Zweifel an der Richtigkeit des Urteils.

8 Die Beklagte versteht die Entscheidungsgründe des angegriffenen Urteils selbst dahin, dass sich ihnen (noch) hinreichend deutlich entnehmen lässt, dass das Verwaltungsgericht das Bestehen eines Sanierungsfalls als Voraussetzung einer Billigkeitsentscheidung aufgrund des Schriftsatzes der Klägerin vom 30. April 2012 - wenngleich ohne dessen ausdrückliche Erwähnung und ohne nähere Begründung - implizit bejaht hat. Dass das Verwaltungsgericht den Darlegungen der Klägerin in vollem Umfang gefolgt ist, ist daraus zu schließen, dass es in den Entscheidungsgründen in Sanierungsfällen „- wie dem der Klägerin -“ eine im Ermessen der Beklagten stehende Billigkeitsentscheidung nach § 163 Satz 1 AO annimmt und sich die Feststellung eines bei der Klägerin vorliegenden Sanierungsfalls mangels anderweitig ermittelter Tatsachengrundlagen nur auf die Klagebegründung stützen kann, die im Tatbestand dahingehend zusammengefasst wird, dass sowohl die Z.Bank als auch die Kreditanstalt für Wiederaufbau im Jahr 2006 Darlehen mit dem Ziel der Sanierung der Klägerin erlassen hätten, weswegen der Gewerbeertrag für das Jahr

2006 ausschließlich aus einem Sanierungsgewinn rühre. Auch wenn die Darlegungsanforderungen des § 124 Abs. 4 Satz 4 VwGO angesichts der in diesem Zusammenhang geringen Begründungsdichte des verwaltungsgerichtlichen Urteils nicht überspannt werden dürfen, hätte es der Beklagten zur ordnungsgemäßen Darlegung des Zulassungsgrunds der ernstlichen Zweifel oblegen, zumindest ansatzweise aufzuzeigen, welche von der Klägerin in deren Schriftsatz vom 30. April 2012 zu einem bei ihr bestehenden Sanierungsfall vorgetragenen Tatsachen, denen sie im erstinstanzlichen Verfahren in keiner Weise entgegengetreten war, das Verwaltungsgericht zu Unrecht zugrunde gelegt haben soll. Das leistet das Zulassungsvorbringen nicht andeutungsweise.

- 9 Soweit die Beklagte meint, dem angegriffenen Bescheidungsurteil keine von ihr zu beachtende Auffassung des Gerichts entnehmen zu können, missversteht sie den gerichtlichen Hinweis auf den sog. Sanierungserlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 27. März 2003. Das Verwaltungsgericht hat in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Senats angenommen, dass dieser Erlass für die beklagte Gemeinde nicht verbindlich ist (vgl. zuletzt SächsOVG, Beschl. v. 21. Oktober 2013 - 5 A 847/10 -, juris Rn. 6), und lediglich festgestellt, dass seine von der Beklagten bei ihrer neuen Entscheidung zu beachtende Auffassung, wonach die Erhebung der Steuer auf einen nach dem Ausschöpfen der ertragssteuerrechtlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten verbleibenden Sanierungsgewinn für den Steuerpflichtigen aus sachlichen Billigkeitsgründen eine erhebliche Härte bedeute, in Einklang mit der Wertung des sog. Sanierungserlasses stehe. Seine Auffassung hat das Gericht damit begründet, dass es sich bei der Ausweisung eines Sanierungsgewinns als einem rein bilanziellen Gewinn um keine besteuerswürdige Steigerung der Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebs handle und ein Verzicht von Gläubigern zum Zwecke der Sanierung sowie der daraus resultierenden Verminderung von Verbindlichkeiten nie die Höhe des bereits entstandenen Verlusts erreiche. Damit setzt sich die Beklagte ebenso wenig auseinander wie mit der weiteren vom Verwaltungsgericht formulierten Maßgabe, wonach sie bei ihrer Ermessensentscheidung zu berücksichtigen habe, dass der Gesetzgeber mit der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG zum Ausdruck gebracht habe, dass es auch Sanierungsfälle gebe, bei denen nach Ausschöpfen der Verlustvorträge ein zu steuernder Gewinn verbleibe. Auch insoweit genügt das Zulassungs-

vorbringen der Beklagten nicht den Darlegungsanforderungen des § 124a Abs. 4 Satz 4 VwGO.

- 10 2. Die Berufung ist ferner nicht wegen der geltend gemachten besonderen tatsächlichen und rechtlichen Schwierigkeiten zuzulassen (§ 124 Abs. 2 Nr. 2 VwGO). Besondere tatsächliche oder rechtliche Schwierigkeiten weist eine Rechtssache dann auf, wenn sie voraussichtlich in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht größere, d. h. überdurchschnittliche, das normale Maß nicht unerheblich überschreitende Schwierigkeiten verursacht (SächsOVG, Beschl. v. 25. Juli 2007 - 5 B 781/06 -, juris Rn. 20).
- 11 Wie die Ausführungen zu 1 zeigen, gibt das Vorbringen der Beklagten entgegen ihrer Auffassung keinen Anlass zu Zweifeln, deren Klärung die Durchführung eines Berufungsverfahrens erfordern würde. Nichts anderes ergibt sich daraus, dass die Beklagte Ausführungen des Verwaltungsgerichts dazu vermisst, ob ein Steuererlass - gemeint ist eine abweichende Festsetzung nach § 163 Satz 1 AO - geeignet sei, einen Beitrag zur Sanierung des klägerischen Unternehmens zu leisten. Wenn und soweit sie diese Eignung nach entsprechenden Feststellungen verneinen sollte, bleibt es ihr unbenommen, dies im Rahmen der Ausübung ihres Ermessens neben den verwaltungsgerichtlichen Maßgaben zusätzlich zu berücksichtigen.
- 12 3. Soweit die Beklagte die Zulassung der Berufung wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache im Sinne von § 124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO begehrt, sind ihre Darlegungen entgegen § 124a Abs. 4 Satz 4 VwGO nicht ausreichend begründet.
- 13 Grundsätzliche Bedeutung hat eine Rechtssache nur dann, wenn mit ihr eine grundsätzliche, bisher höchstrichterlich oder obergerichtlich nicht beantwortete Rechtsfrage oder eine im Bereich der Tatsachenfeststellung bisher obergerichtlich nicht geklärte Frage von allgemeiner Bedeutung aufgeworfen wird, die sich in dem erstrebten Berufungsverfahren stellen würde und im Interesse der Einheitlichkeit der Rechtsprechung oder der Fortbildung des Rechts berufsgerichtlicher Klärung bedarf. Die Darlegung dieser Voraussetzungen erfordert u. a. die Bezeichnung der konkreten Frage, die für das Berufungsverfahren erheblich sein würde.

- 14 Diese Voraussetzungen erfüllt die von der Beklagten aufgeworfene Frage, „ob, für den Fall der Feststellung einer Billigkeit, ein Billigkeitserlass nicht gegen das europäische Beihilferecht verstieße“, nicht. Zur Begründung bezieht sie sich auf einen Aufsatz von Wehner (NZI 2012, 537), der hier schon deswegen nicht einschlägig ist, weil er sich auf den sog. Sanierungserlass bezieht, der nach dem angegriffenen Urteil für die Beklagte keine Bindungswirkung entfaltet. Auch die weitere Begründung, wonach „der Erlass von Steuern alle Elemente einer Beihilfe im Sinne des Art. 107 AEUV erfüllt“ und jüngere Veröffentlichungen der EU-Kommission das Verhältnis von Steuererlass und Europarecht problematisch erscheinen ließen, vermag die Zulassung der Grundsatzberufung nicht zu rechtfertigen.
- 15 Ob durch eine Entscheidung nach § 163 Satz 1 AO das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV verletzt wird, wäre im vorliegenden Verfahren nicht zu prüfen, da es dem mitgliedstaatlichen Gericht nicht obliegt, darüber zu entscheiden, ob eine staatliche Beihilfe mit dem Binnenmarkt vereinbar ist (vgl. BFH, Urt. v. 27. November 2013 - I R 17/12 -, juris Rn. 48 m. w. N. zur EuGH-Rechtsprechung). Auch das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV könnte nicht zur Zulassung der Grundsatzberufung führen. Gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV darf ein Mitgliedstaat eine Beihilfe nicht einführen oder umgestalten, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat. Dieses Verbot gilt allein für neue Beihilfen; demgegenüber dürfen bestehende Beihilfen, die vor Inkrafttreten des Vertrags eingeführt wurden und auch nach dessen Inkrafttreten noch anwendbar sind (vgl. Art. 1 Buchst. b Unterbuchst. i der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 des EG-Vertrags) regelmäßig durchgeführt werden, solange die Kommission nicht ihre Unionsrechtswidrigkeit festgestellt hat (vgl. BFH a. a. O. Rn. 49 m. w. N.).
- 16 Die Entscheidung über eine abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen war schon vor dem Inkrafttreten des Vertrags über die Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft am 1. Januar 1958 zulässig. § 163 Satz 1 AO wie auch § 227 AO gehen zurück auf die Vorschrift des § 131 Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931 (RGBl. I, S 161). Die Aufspaltung in zwei Regelungen resultiert daraus, dass die Abgabenordnung im Gegensatz zur Reichsabgabenordnung streng zwischen Festsetzung- und Erhebungsverfahren

unterscheidet (vgl. Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2004, § 163 Rn. 6), ändert aber nichts daran, dass entsprechende Billigkeitsentscheidungen auch seinerzeit schon getroffen werden konnten.

- 17 Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2 VwGO.
- 18 Die Streitwertfestsetzung folgt aus § 63 Abs. 2 Satz 1, § 47 Abs. 1 und 3, § 52 Abs. 3 Satz 1 GKG und folgt der Festsetzung der Vorinstanz.
- 19 Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 152 Abs. 1 VwGO, § 68 Abs. 1 Satz 5 i. V. m. § 66 Abs. 3 Satz 3 GKG).

gez.:  
Raden

Drehwald

Tischer

*Ausgefertigt:  
Bautzen, den  
Sächsisches Oberverwaltungsgericht*