

Az.: 5 A 317/13
2 K 865/08

Beglaubigte
Abschrift



SÄCHSISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT

Im Namen des Volkes

Urteil

In der Verwaltungsrechtssache

des Herrn

- Kläger -
- Berufungsbeklagter -

prozessbevollmächtigt:
Rechtsanwälte

gegen

die Große Kreisstadt Pirna
vertreten durch den Oberbürgermeister
Am Markt 1/2, 01796 Pirna

- Beklagte -
- Berufungsklägerin -

wegen

Erlass der Gewerbesteuer 2004/2005
hier: 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 aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 8. September 2015

am 10. September 2015

für Recht erkannt:

Auf die Berufung der Beklagten wird das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 20. April 2010 - 2 K 865/08 - geändert. Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens beider Rechtszüge.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Beklagte wendet sich mit ihrer Berufung gegen ihre Verurteilung zum vollständigen Erlass der Gewerbesteuer für 2004 und 2005 für ein Unternehmen des Klägers.
- 2 Neben Gerüstbauunternehmen in GmbH-Form betrieb der Kläger in den Veranlagungsjahren 2004 und 2005 und danach im Stadtgebiet der Beklagten auch die Einzelfirma „Gerüstbau und Verleih“. Für diese Firma setzte das zuständige Finanzamt gegenüber dem Kläger mit Bescheid vom 15. August 2006 den Gewerbesteuermessbetrag für 2004 auf 9.240 € fest und führte aus, der steuerpflichtige Gewerbeertrag 2004 von 208.800 € enthalte einen Sanierungsgewinn in gleicher Höhe sowie hinzugerechnete Entgelte für Dauerschulden von 74.998 €. Mit Bescheid vom 28. August 2006 i. d. F. des Messbetragsänderungsbescheids vom 17. November 2006 setzte das Finanzamt den Gewerbesteuermessbetrag für 2005 auf 4.085 € fest und führte aus, der steuerpflichtige Gewerbeertrag 2005 von 105.700 € beruhe auf einem Sanierungsgewinn von 124.541,33 € und enthalte hinzugerechnete Entgelte für Dauerschulden von 80.086 €.
- 3 Darauf gestützt setzte die Beklagte gegenüber dem Kläger aufgrund ihres Hebesatzes von 400 % mit Bescheid vom 28. August 2006 für 2004 eine Gewerbesteuer von

36.960 € und mit Zinsbescheid vom selben Tag Nachzahlungszinsen auf diesen Betrag von 0,5 % pro Monat für fünf Monate von abgerundet 923 € sowie mit Bescheid vom 12. September 2006 i. d. F. des Änderungsbescheids vom 27. November 2006 für 2005 eine Gewerbesteuer von 16.340 €, insgesamt für 2004/2005 somit 54.223 € fest.

- 4 Auf die Anträge des Klägers vom 23. August 2006 und 12. September 2006, ihm die für 2004 und 2005 festgesetzte Gewerbesteuer auf Grundlage des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 27. März 2003 (IV A 6-S 2140-8/03) zur ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen, weil die Gewerbeerträge 2004 und 2005 vollständig aufgrund von Sanierungsgewinnen erzielt worden seien, stundete die Beklagte die Gewerbesteuer für 2004 und 2005 zinslos bis 31. März 2007 und zog zunächst Unternehmensunterlagen des Klägers bei. Gestützt darauf erließ die Beklagte dem Kläger sodann mit Bescheid vom 29. Januar 2007 von der Gewerbesteuer 2004 einen Teilbetrag von 21.980 €, von der Gewerbesteuer 2005 einen Teilbetrag von 1.644 € und von den Nachzahlungszinsen 2004 einen Teilbetrag von 550 € (insgesamt 24.174 €). Dabei stützte sie sich auf die - dem Bescheid beigelegte - „Handreichung des Beirats für Kommunalabgaben und Steuern des Deutschen Städtetags zur Handhabung des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 (BStBl. I Seite 240) in den Städten und Gemeinden“ vom 19. Juli 2006 (im Folgenden: Handreichung des Deutschen Städtetags) und errechnete als den für 2004 und 2005 zu erlassenden Betrag jeweils eine fiktive Gewerbesteuer aufgrund eines fiktiven Gewerbesteuermessbetrags, bei dem sie die in den Messbescheiden jeweils hinzugerechneten Dauerschuldentgelte von 74.998 € (2004) bzw. 80.086 € (2005) beim Gewerbeertrag nicht hinzurechnete, um so die auf die Dauerschuldentgelte entfallende Gewerbesteuer jeweils vom Erlass auszunehmen.

- 5 Am 5. Februar 2007 beantragte der Kläger, ihm auch die danach verbliebene Gewerbesteuer für 2004 und 2005 nebst Zinsen zu erlassen. Der tatsächliche Sanierungsgewinn 2004 betrage sogar 304.322 €. Dies wirke sich bei der Berechnung nach der Handreichung des Deutschen Städtetags jedoch nicht aus, weil diese Berechnungsweise auf eine Mindeststeuer hinauslaufe, deren Bemessungsgrundlage die Dauerschuldentgelte seien. Dies sei unzulässig, weil so sein Aufwand für diese Entgelte besteuert werde und nicht sein Gewinn. Der Sanierungsplan für seine Firma

könne nur erfolgreich sein, wenn bis 2008/2009 kein Liquiditätsabfluss für Steuern erfolge. Auf Hinweis der Beklagten übersandte der Kläger am 2. März 2007 ergänzend einen ausgefüllten - noch nicht unterschriebenen - Fragebogen zu seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen nebst Anlagen. Darin gab er an, neben bereits belastetem Grundvermögen über eine unbelastete Eigentumswohnung zu verfügen und als Geschäftsführer einer Gerüstbau-GmbH, deren Gesellschaftsanteile er zu 52 % halte, ein monatliches Bruttoeinkommen von 8.720 € und seine Ehefrau von 1.818 € zu beziehen.

- 6 Darauf gestützt lehnte die Beklagte mit dem am gleichen Tag mit einfacher Post an den Kläger versandten Bescheid vom 2. April 2007 einen weiteren Erlass der Gewerbesteuer für 2004 und 2005 nebst Nachzahlungszinsen ab, weil bereits ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen erfolgt sei und ein Erlass wegen persönlicher Unbilligkeit ausscheide, da der Kläger Eigentümer eines unbelasteten Grundstücks sei, das zur Begleichung der Steuerforderung belastet werden könne.

- 7 Den dagegen am 3. Mai 2007 erhobenen Widerspruch des Klägers, den er damit begründete, dass das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 einen vollständigen Steuererlass wegen sachlicher Unbilligkeit rechtfertige und die vermeintlich unbelastete Eigentumswohnung ebenfalls mit 100.000 € belastet sei, wie der jetzt beigefügte Grundbuchauszug belege, wies das Landratsamt des damaligen Landkreises S..... mit Widerspruchsbescheid vom 28. April 2008 zurück, weil die Beklagte von ihrem Ermessensspielraum zutreffend Gebrauch gemacht habe.

- 8 Während des Widerspruchsverfahrens reichte der Kläger bei der Beklagten im Rahmen einer von ihm beantragten weiteren Stundung der Gewerbesteuerforderungen den bereits am 2. März 2007 übersandten Fragebogen am 3. August 2007 nochmals ein (diesmal unterschrieben) und teilte mit, dass seine Verhältnisse seitdem unverändert seien. Zudem schloss er mit der Beklagten eine Ratenzahlungsvereinbarung über die nach dem Erlass noch verbleibende Forderung der Beklagten von 30.049 € und beglich diesen Betrag in sechs Raten bis zum 12. Dezember 2007.

- 9 Gegen den Bescheid der Beklagten vom 2. April 2007 in Gestalt des Widerspruchsbescheids des Landratsamts des damaligen Landkreises S..... vom 28. April 2008 hat der Kläger am 27. Mai 2008 Klage erhoben, weil das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 zu einer Ermessenreduktion auf Null führe, so dass er Anspruch auf vollständigen Steuererlass wegen sachlicher Unbilligkeit habe.
- 10 Nachdem das Finanzamt nach einer Außenprüfung mit zwei Änderungsbescheiden vom 7. März 2008 die Gewerbesteuermessbeträge für das Unternehmen des Klägers für 2004 auf 9.740 € und für 2005 auf 4.335 € erhöht hatte, weil es - bei unveränderten Dauerschuldentgelten und ohne nochmals einen Sanierungsgewinn zu erwähnen - von einem steuerpflichtigen Gewerbeertrag 2004 von 218.800 € und 2005 von 110.700 € ausging, setzte die Beklagte während des Klageverfahrens mit Bescheid vom 11. Juni 2008 mittels ihres Hebesatzes von 400 % die Gewerbesteuer für 2004 auf 38.960 € (Mehrbetrag 2.000 €) und für 2005 auf 17.340 € (Mehrbetrag 1.000 €) fest. Zudem setzte sie mit zwei Zinsbescheiden vom selben Tag Nachzahlungszinsen auf den Mehrbetrag für 2004 von 0,5 % pro Monat für 26 Monate in Höhe von abgerundet 260 € und für 2005 von 0,5 % pro Monat für 14 Monate in Höhe von abgerundet 70 € fest, so dass sich eine Mehrforderung von insgesamt 3.330 € ergab.
- 11 Der Kläger beantragte deshalb am 23. Juni 2008 bei der Beklagten erneut den Erlass der Gewerbesteuer 2004 und 2005. Die Beklagte erließ daraufhin mit Bescheid vom 4. August 2008 insgesamt weitere 2.862 €, d. h. von der Gewerbesteuer 2004 einen Teilbetrag von 1.960 €, so dass für 2004 ein Mehrbetrag von 40 € verblieb, von der Gewerbesteuer 2005 einen Teilbetrag von 600 €, so dass für 2005 ein Mehrbetrag von 400 € verblieb, von den Nachzahlungszinsen 2004 einen Teilbetrag von 260 €, sodass insoweit kein Mehrbetrag verblieb, und von den Nachzahlungszinsen für 2005 einen Teilbetrag von 42 €, sodass für 2005 Nachzahlungszinsen von 28 € verblieben. Den Erlassbetrag errechnete sie ebenso wie im Erlassbescheid vom 29. Januar 2007 und führte zur Begründung aus, dieser Erlass werde zusätzlich zu dem bereits mit Bescheid vom 29. Januar 2007 gewährten Erlass von 24.174 € gewährt, so dass der Erlassbetrag für 2004 und 2005 insgesamt 27.036 € betrage. Den danach zusätzlich zur bereits gezahlten Gewerbesteuer für 2004 und 2005 noch zu entrichtenden Betrag von insgesamt 468 € zahlte der Kläger bis 2008 an die Beklagte.

- 12 Nach Vorlage des Bescheids vom 4. August 2008 durch die Beklagte in der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht hat der Kläger dort beantragt,

die Beklagte unter Aufhebung ihres Bescheids vom 2. April 2007 in Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 28. April 2008 zu verpflichten, ihm, soweit noch nicht geschehen, die Gewerbesteuer für die Veranlagungsjahre 2004 und 2005 einschließlich Nebenforderungen zu erlassen.

- 13 Die Beklagte hat anschließend vor dem Verwaltungsgericht beantragt,

die Klage abzuweisen.

- 14 Das Verwaltungsgericht hat der Klage mit Urteil vom 20. April 2010 - 2 K 865/08 - stattgegeben und die Beklagte unter Aufhebung des Bescheids vom 2. April 2007 in Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 28. April 2008 verpflichtet, dem Kläger die Gewerbesteuer für 2004 und 2005 einschließlich Nebenforderungen, soweit noch nicht geschehen, zu erlassen, weil über den bisherigen Teilerlass wegen sachlicher Unbilligkeit hinaus auch die übrige Gewerbesteuer für 2004 und 2005 (einschließlich Nebenforderungen) jedenfalls wegen persönlicher Unbilligkeit erlassen werden müsse. Jede andere Entscheidung sei ermessensfehlerhaft (Ermessenreduktion auf Null). Denn der Kläger sei zum maßgeblichen Zeitpunkt des Erlasses des Widerspruchsbescheids erlasswürdig und vor allem erlassbedürftig gewesen. Die Gewerbesteuererhebung sei für ihn im Erlasszeitraum existenzgefährdend bis vernichtend gewesen. Sein Gerüstbauunternehmen habe sich 2004/2005 in einer Konsolidierungsphase befunden und Gewerbeertrag ausschließlich durch Sanierungsgewinne, d. h. durch den Schuldenerlass der Gläubiger, erzielt. Es habe sich an der Grenze zur Insolvenz befunden und keine Gewerbesteuer mehr verkraften können. Spätestens bei Ergehen des Widerspruchsbescheids sei jedoch eine erfolgreiche Sanierung absehbar gewesen. Das bei der letzten Verwaltungsentscheidung vorhandene Grundvermögen sei nicht unbelastet gewesen und habe nicht zur Steuerbegleichung herangezogen werden können. Daraus seien auch keine Einnahmen erzielt worden. Der Billigkeitserlass wäre auch nicht nur den anderen Gläubigern, sondern dem Kläger zugute gekommen. Denn der Erlass diene der Unternehmensfortführung und ermögliche gemeinsam mit dem Forderungsverzicht der übrigen Gläubiger die Unternehmensrettung.

- 15 Der Senat hat mit Beschluss vom 16. April 2013 - 5 A 473/10 - die Berufung der Beklagten wegen ernstlicher Zweifel an der Richtigkeit des Urteils zugelassen, weil aufgrund der von der Beklagten im Zulassungsverfahren nachgeschobenen Erwägung, dass der Kläger ein weder abgetretenes noch gepfändetes Bruttomonatseinkommen von 8.720 € und ein solches seiner mit ihm zusammen veranlagten Ehefrau von 1.818 € angegeben habe, zweifelhaft war, ob die Einziehung der festgesetzten Gewerbesteuer für ihn im maßgeblichen Zeitpunkt des Ergehens des Ausgangsbescheids persönlich unbillig war. Nach entsprechender Fristverlängerung hat die Beklagte ihre Berufung am 1. Juli 2013 beim Sächsischen Oberverwaltungsgericht begründet.
- 16 Sie trägt vor, ein Erlass wegen persönlicher Unbilligkeit scheide aus, weil der Kläger zum Zeitpunkt der letzten Behördenentscheidung über den Erlassantrag ein Bruttomonatseinkommen von 8.720 € und seine Ehefrau von 1.818 € gehabt und er mit Erfüllung der Ratenzahlungsvereinbarung bis Ende 2007 gezeigt habe, dass er zur ratenweisen Tilgung der Steuerschuld in der Lage gewesen sei. Ein Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit komme dagegen nur in Betracht, wenn die Besteuerung eines Sachverhalts, der unter einen gesetzlichen Besteuerungstatbestand falle, im Einzelfall mit Sinn und Zweck des Steuergesetzes nicht vereinbar sei, d. h. wenn der Sachverhalt zwar den Steuertatbestand erfülle, aber die Besteuerung den Wertungen des Gesetzgebers widerspreche. Der Gesetzgeber habe jedoch die bis zum Erhebungszeitraum 1997 vorgesehene Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen aus dem Einkommenssteuergesetz gestrichen und so Sanierungsgewinne der Besteuerung unterworfen. Trotzdem habe sie gemäß der Handreichung des Deutschen Städtetags die auf den Sanierungsgewinn entfallende Gewerbesteuer erlassen, aber dabei die in den Gewerbeertrag einfließende Hinzurechnung von Dauerschuldentgelten gemäß § 8 GewStG berücksichtigt. Die gewinnunabhängige Besteuerung der Dauerschuldentgelte sei als Teil des Realsteuercharakters der Gewerbesteuer durch den Gesetzgeber gewollt, selbst wenn kein Gewinn erzielt werde. Die Besteuerung der Hinzurechnung sei daher nicht sachlich unbillig. Zudem sei in der Rechtsprechung des erkennenden Senats geklärt, dass das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 und die Rechtsprechung der Finanzgerichte dazu nur die Finanzbehörden, nicht aber die Gemeinden binde, denen eine eigene Ermessensentscheidung bei der Gewerbesteuererhebung zustehe. In Ausübung ihres Ermessens dürfe sie auch nur

einen Teilerlass aussprechen. Sie habe sich auch nicht durch eine eigene Verwaltungspraxis in ihrer Ermessensentscheidung selbst gebunden. Denn außer den Bescheiden gegenüber dem Kläger habe es bei ihr keine Entscheidungen über den Erlass von Gewerbesteuern wegen Sanierungsgewinnen gegeben.

17 Die Beklagte beantragt,

das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 20. April 2010 - 2 K 865/08 - zu ändern und die Klage abzuweisen.

18

Der Kläger beantragt,

die Berufung zurückzuweisen.

19 Er trägt vor, keinen Erlass wegen persönlicher Unbilligkeit zu begehren. Da die Beklagte jedoch mit Bescheid vom 29. Januar 2007 in analoger Anwendung des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 und in Ausübung ihres Ermessens dem Grunde nach die Notwendigkeit eines Erlasses wegen sachlicher Unbilligkeit aufgrund der erzielten Sanierungsgewinne anerkannt habe, sei ihr Ermessen hinsichtlich des Umfangs des Erlasses wegen sachlicher Unbilligkeit gemäß dem BMF-Schreibens vom 27. März 2003 auf Null reduziert. Alles andere sei unlogisch und widersprüchlich. Sie müsse ihm deshalb die Gewerbesteuer für 2004 und 2005 vollständig erlassen, wie dies inzwischen das Finanzamt mit seiner Einkommenssteuer für 2004 bis 2007 getan habe. Die Handreichung des Deutschen Städtetags unterlaufe den Zweck des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 und gefährde das Überleben seines Unternehmens. Selbst unter Berücksichtigung des Realsteuercharakters der Gewerbesteuer falle diese wegen des tatsächlichen Sanierungsgewinns für 2004 und 2005 nicht an. Denn da der tatsächliche Sanierungsgewinn 2004 (304.322 €) und 2005 (124.541 €) den erzielten Gewerbeertrag 2004 (204.933 €) und 2005 (52.425 €) jeweils um einen Betrag überschreite, der höher als die hinzuzurechnenden Dauerschuldentgelte sei (2005 jedenfalls unter Berücksichtigung seines Freibetrags von 24.500 €), könne ohne Sanierungsgewinn keine Gewerbesteuer anfallen. Die Handreichung des Deutschen Städtetags besteuere die Dauerschuldentgelte hingegen ungeachtet eines solchen Falls immer, was zu einer Mindeststeuer führe. Eine solche Gewerbesteuererhebung auf Sanierungsgewinne hebe den Sanierungsbeitrag seiner Gläubiger teilweise wieder auf

und gefährde so die Sanierung, was den Wertungen des Gesetzgebers und selbst der Handreichung des Deutschen Städtetags zuwider laufe, die dies ebenfalls vermeiden wolle. Im Übrigen mache die Handreichung des Deutschen Städtetags nur Vorschläge und sei unverbindlich. Nicht nachvollziehbar sei zudem die Splittung der Gewerbesteuer in einen aus sachlichen Gründen zu erlassenden Teil und einen Teil, der nur wegen persönlicher Unbilligkeit erlassen werden könne. Da sich die Gewerbesteuer auf ein Unternehmen beziehe, müsse sich auch die Frage der Unbilligkeit auf das Unternehmen und nicht auf den Unternehmer beziehen. Entscheidend sei deshalb allein, ob das Unternehmen in seiner Existenz gefährdet sei, was hier ohne einen vollständigen Gewerbesteuererlass der Fall sei. Dass die Restforderung von ihm beglichen worden sei, habe allein der Vermeidung einer erheblichen Zinsbelastung gedient. Die auch bei einer Besteuerung nur der Dauerschuldentgelte verbleibende Existenzgefährdung für sein Unternehmen habe die Beklagte bei ihrer Ermessensentscheidung nicht berücksichtigt, jedenfalls entsprechende Erwägungen dazu nicht angestellt, so dass insoweit ein Ermessensausfall vorliege. Das Nachschieben von Ermessenserwägungen, etwa die Berücksichtigung seiner anderen Einkünfte, sei unzulässig.

- 20 In der mündlichen Verhandlung des Senats am 8. September 2015 hat die Beklagte dem Kläger auch den aus dem Bescheid vom 4. August 2008 verbliebenen, noch nicht erlassenen Mehrbetrag der Gewerbesteuer 2004 von 40 € erlassen, weil der diesen 40 € zugrunde liegende, zusätzliche Gewerbeertrag von 120 € gemäß dem in der mündlichen Verhandlung erteilten Hinweis des Senats ebenfalls auf einem Sanierungsgewinn und nicht auf der Hinzurechnung von Dauerschuldentgelten beruhe.
- 21 Dem Senat liegen die Gerichtsakten erster und zweiter Instanz (zwei Bände) sowie die Verwaltungsakten der Beklagten (zwei Heftungen) und die Widerspruchsakte (eine Heftung) vor, auf deren Inhalt wegen der weiteren Einzelheiten verwiesen wird.

Entscheidungsgründe

- 22 Die zulässige Berufung der Beklagten ist begründet.

- 23 1. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist die Verurteilung der Beklagten zum vollständigen Erlass der Gewerbesteuern des Klägers für 2004 und 2005 nebst Nebenforderungen, soweit sie im Zeitpunkt der Entscheidung des Verwaltungsgerichts von der Beklagten nicht bereits aufgrund des Bescheids vom 29. Januar 2007 und des Bescheids vom 4. August 2008 erlassen worden waren.
- 24 Die im Teilerlassbescheid vom 29. Januar 2007 liegende Ablehnung eines weitergehenden Erlasses wegen sachlicher Unbilligkeit ist Gegenstand der erhobenen Verpflichtungsklage. Denn der innerhalb der Widerspruchsfrist eingegangene erneute Erlassantrag des Klägers vom 5. Februar 2007, auf den hin der Bescheid vom 2. April 2007 über die Ablehnung eines weitergehenden Erlasses erging, war inhaltlich auch gegen die teilweise Erlassablehnung wegen sachlicher Unbilligkeit gerichtet. Er ist deshalb angesichts des erkennbar verfolgten Rechtsschutzziels nach Treu und Glauben nicht als neuer Erlassantrag, sondern als Widerspruch gegen den Bescheid vom 29. Januar 2007 auszulegen (vgl. zur Auslegung von Anträgen bei Behörden als Widerspruch: BVerwG, Urt. v. 12. Dezember 2001 - 8 C 17.01 -, juris Rn. 40).
- 25 Nachdem der Kläger in seinem Widerspruch vom 3. Mai 2007 gegen den Bescheid vom 2. April 2007 weiterhin unverändert einen vollständigen Steuererlass wegen sachlicher Unbilligkeit begehrt hat, mithin seinen Widerspruch vom 5. Februar 2007 aufrecht erhalten hat, wurde mit dem auf den Widerspruch vom 3. Mai 2007 hin ergangenen Widerspruchsbescheid vom 28. April 2008 auch über die teilweise Ablehnung eines Erlasses wegen sachlicher Unbilligkeit im Bescheid vom 29. Januar 2007 entschieden und somit auch dagegen Klage erhoben. Der Teilerlassbescheid vom 29. Januar 2007 ist mithin, soweit darin ein weitergehender Erlass abgelehnt wird, nicht bestandskräftig geworden. Ein Fall, in dem die Behörde einen Erlassantrag ohne erneute Sachprüfung ermessensfehlerfrei ablehnen könnte, weil er nur auf Gründe gestützt wird, die bereits zur bestandskräftigen Ablehnung eines Erlasses geführt haben (vgl. dazu BFH, Urt. v. 17. März 1987 - VII R 26/84 -, juris Rn. 8), liegt deshalb bezüglich des hier vom Kläger allein noch geltend gemachten Erlasses wegen sachlicher Unbilligkeit nicht vor. Es ist deshalb unerheblich, dass der auf den erneuten Erlassantrag des Klägers vom 5. Februar 2007 hin ergangene Ablehnungsbescheid vom 2. April 2007 bezüglich der Erlassablehnung

wegen sachlicher Unbilligkeit ohne erneute Sachprüfung nur auf den Bescheid vom 29. Januar 2007 verweist.

26 Der während des Klageverfahrens ergangene Bescheid vom 4. August 2008, der auf dieselben Erwägungen wie der Teilerlassbescheid vom 29. Januar 2007 gestützt ist, hat hingegen den bereits mit Bescheid vom 29. Januar 2007 festgesetzten Erlassbetrag für 2004 und 2005 lediglich an die zwischenzeitlich geänderte Gewerbesteuer- und Nachzahlungszinsfestsetzung für diese beiden Jahre angepasst, d. h. den Erlassbetrag entsprechend erhöht, und so dem Klagebegehren auf vollständigen Steuererlass teilweise abgeholfen. Dieser Bescheid ist deshalb, soweit er einen Erlass ablehnt, als Änderungsbescheid zum Teilerlassbescheid vom 29. Januar 2007 ebenfalls Gegenstand der erhobenen Verpflichtungsklage geworden ist (vgl. W.-R. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO, 21. Aufl. 2015, § 79 Rn. 17), jedenfalls im Wege der Klageänderung gemäß § 91 VwGO, ohne dass es insoweit eines erneuten Widerspruchsverfahrens bedurfte (vgl. W.-R. Schenke a. a. O., § 68 Rn. 23). Denn der Kläger hat nach Vorlage des Bescheids vom 4. August 2008 in der erstinstanzlichen mündlichen Verhandlung seinen Klageantrag dahin formuliert, dass er den Erlass „soweit noch nicht geschehen“ begehre, so dass der Klageantrag bei sachgerechter Auslegung (§ 88 VwGO) auch die infolge des Bescheids vom 4. August 2008 geänderte Erlasssituation einbezieht. Darauf hat sich die Beklagte durch die anschließende vorbehaltlose Stellung ihres Klageabweisungsantrags eingelassen (§ 91 Abs. 2 VwGO). Das Verwaltungsgericht hat sodann über die so geänderte Verpflichtungsklage entschieden, wie die Verurteilung der Beklagten zum Erlass der Gewerbesteuern für 2004 und 2005 nebst Nebenforderungen „soweit noch nicht geschehen“ und die Berücksichtigung des Bescheids vom 4. August 2008 in den Entscheidungsgründen des verwaltungsgerichtlichen Urteils zeigen.

27 2. Die so geänderte Verpflichtungsklage auf Erlass der Gewerbesteuern für 2004 und 2005 nebst Nebenforderungen, soweit dies im Zeitpunkt der Entscheidung des Verwaltungsgerichts noch nicht geschehen war, ist jedoch abzuweisen und das stattgebende Urteil des Verwaltungsgerichts deshalb entsprechend zu ändern.

28 Da die Beklagte dem Kläger in der mündlichen Berufungsverhandlung am 8. September 2015 weitere 40 € erlassen hat, fehlt es insoweit inzwischen an einer Beschwerde

Klägers. Im Übrigen ist die Verpflichtungsklage im Zeitpunkt der Entscheidung des Senats zulässig, aber unbegründet. Die Beklagte hat ermessensfehlerfrei nur einen Teilerlass ausgesprochen. Die Ablehnung eines weitergehenden Erlasses als er durch die Beklagte mit Bescheid vom 29. Januar 2007 i. d. F. des Bescheids vom 2. April 2007 in Gestalt des Widerspruchsbescheids des Landratsamts des damaligen Landkreises S..... vom 28. April 2008 sowie mit Bescheid vom 4. August 2008 und dem in der mündlichen Berufungsverhandlungen ergangenen Bescheid vom 8. September 2015 gewährt wurde, verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten. Der Kläger hat weder Anspruch auf Erlass der nach der Berechnungsweise der Beklagten auf die hinzugerechneten Dauerschuldentgelte entfallenden, bisher nicht erlassenen Gewerbesteuern für 2004 und 2005 nebst der dafür anfallenden Nachzahlungszinsen noch auf eine erneute ermessensfehlerfreie Entscheidung darüber, so dass die Beklagte dazu nicht zu verpflichten ist (vgl. § 113 Abs. 5 VwGO).

29 Gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 5, § 3 Abs. 2 i. V. m. § 227 AO können Gemeinden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis - neben dem Gewerbesteueranspruch auch Ansprüche auf Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO (vgl. § 37 Abs. 1 i. V. m. § 3 Abs. 4 AO) - ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet werden. Die Entscheidung der Gemeinde über einen Erlass aus Billigkeitsgründen ist eine Ermessensentscheidung, wobei Inhalt und Grenzen des pflichtgemäßen Ermessens durch den Maßstab der Billigkeit bestimmt werden (vgl. BVerwG, Urt. v. 23. August 1990 - 8 C 42.88 -, juris Rn. 19; GmS-OGB, Beschl. v. 19. Oktober 1971 - GmS-OGB 3/70 -, juris Rn. 20 ff.).

30 a) Danach kommt ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen nicht in Betracht.

31 Dieser erfordert neben der Erlasswürdigkeit die Erlassbedürftigkeit des Steuerpflichtigen, die vorliegt, wenn die Steuererhebung seine wirtschaftliche oder persönliche Existenz vernichten oder ernstlich gefährden würde, d. h. wenn er ohne Billigkeitsmaßnahmen seinen notwendigen Lebensunterhalt (die für eine bescheidene Lebensführung nötigen Mittel für Nahrung, Kleidung, Wohnung, ärztliche Behandlung, Ausbildung und sonstige erforderliche Gegenstände des täglichen Lebens) vorübergehend oder dauernd nicht bestreiten kann. Dabei sind jedenfalls bei

Zusammenveranlagung auch die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Ehegatten zu berücksichtigen. Maßgebend sind die Verhältnisse, die der Behörde bei ihrer Ermessensentscheidung bekannt waren oder hätten bekannt sein müssen, so dass es auf den Zeitpunkt der Ausgangsentscheidung ankommt, sofern die Widerspruchsbehörde - wie hier bei Ergehen des Widerspruchsbescheids vom 28. April 2008 gemäß § 27 Abs. 1 Satz 2 SächsJG a. F. - nur auf eine Rechtskontrolle beschränkt ist (SächsOVG, Beschl. v. 10. Februar 2010 - 5 D 32/09 -, juris Rn. 10; BVerwG, Urt. v. 23. August 1990 - 8 C 42.88 -, juris Rn. 31, 33/34; BFH, Urt. v. 26. Oktober 2011 - VII R 50/10 -, juris Rn. 27 bis 32).

- 32 Der Kläger hat in seiner Einkommens- und Vermögenserklärung am 2. März 2007 angegeben, über ein weder abgetretenes noch gepfändetes Bruttomonatseinkommen von 8.720,00 € und seine Ehefrau über ein solches von 1.818,00 € zu verfügen. Er hat dies am 3. August 2007 nochmals als unverändert bestätigt und den noch nicht erlassenen Teil der Gewerbesteuern für 2004 und 2005 dementsprechend in sechs Raten bis Ende 2007 weitgehend und den Rest 2008 beglichen. Zudem hat er nunmehr im Berufungsverfahren ausdrücklich erklärt, einen Erlass wegen persönlicher Unbilligkeit nicht zu begehren. Es ist deshalb davon auszugehen, dass der Kläger nicht erlassbedürftig, d. h. infolge der verbliebenen Steuererhebung für 2004 und 2005 nicht in seiner wirtschaftlichen oder persönlichen Existenz gefährdet war, als der den weitergehenden Erlass auch aus persönlichen Billigkeitsgründen ablehnende Bescheid vom 2. April 2007 und die übrigen, den weitergehenden Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit ablehnenden Bescheide ergingen. Denn für das Vorliegen der Erlassvoraussetzungen trägt der Steuerpflichtige die Darlegungs- und objektive Beweislast (Fritsch in: Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 227 Rn. 49; Oellerich in: Beermann/Gosch, AO/FGO, Stand: 1. August 2014, § 163 AO Rn. 177; jeweils mit Verweis auf BFH, Urt. v. 29. April 1987 - X R 22/82 -, juris Rn. 20/21), so dass sich bei dieser Sachlage das Vorliegen der Erlassvoraussetzungen wegen persönlicher Unbilligkeit nicht feststellen lässt. Es kommt deshalb nicht darauf an, ob die Beklagte bei ihren Ablehnungsentscheidungen die richtigen Ermessenserwägungen angestellt hat und die Begründung ihres Bescheids noch um den im Berufungsverfahren nachgeschobenen Umstand des anderweitigen Einkommensbezugs des Klägers und seiner Ehefrau ergänzen durfte.

- 33 b) Dass die Beklagte wegen sachlicher Unbilligkeit lediglich einen Teilerlass gewährt hat, ist ebenfalls nicht zu beanstanden.
- 34 Sie war bei dieser Entscheidung weder an die finanzgerichtliche Rechtsprechung, das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 und das sonstige Verhalten der Finanzverwaltung noch an die Handreichung des Deutschen Städtetags gebunden, sondern hatte eine eigene Ermessensentscheidung zu treffen. Allenfalls eine eigene Verwaltungspraxis bei der Handhabung der Sanierungsgewinne im Gewerbesteuerrecht hätte sie binden können (vgl. SächsOVG, Beschl. v. 12. April 2013 - 5 A 142/10 -, juris Rn. 16; SächsOVG, Beschl. v. 21. April 2010 - 5 B 518/09 -, juris Rn. 8/9; SächsOVG, Beschl. v. 2. September 2010 - 5 B 555/09 -, juris Rn. 12 bis 14).
- 35 Da für eine abweichende Verwaltungspraxis nichts ersichtlich ist, nachdem die Beklagte unbestritten vorgetragen hat, außer gegenüber dem Kläger keine weiteren Entscheidungen über den Erlass von Gewerbesteuern wegen Sanierungsgewinnen getroffen zu haben, stand es ihr frei, sich in Ausübung pflichtgemäßen Ermessens der Handreichung des Deutschen Städtetags anzuschließen. Das hat sie ermessensfehlerfrei getan. Es ist nicht sachlich unbillig, die Gewerbesteuern für 2004 und 2005 nebst den dafür anfallenden Nachzahlungszinsen, soweit sie auf hinzugerechnete Dauerschuldentgelte gemäß § 8 Nr. 1 GewStG in der bis 17. August 2007 geltenden Fassung (a. F.) entfallen, in dem von der Handreichung des Deutschen Städtetags empfohlenen Umfang zu erheben, obwohl das Unternehmen des Klägers in beiden Jahren unstreitig einen Gewerbeertrag ausschließlich mit Sanierungsgewinnen erzielt hat, ohne die auch unter Berücksichtigung der hinzugerechneten Dauerschuldentgelte keine Gewerbesteuer angefallen wäre.
- 36 Eine Steuererhebung ist sachlich unbillig, wenn sie einen Sachverhalt betrifft, der den gesetzlichen Steuertatbestand erfüllt, aber im Einzelfall mit Sinn und Zweck bzw. den Wertungen des Steuergesetzes oder mit dem erklärten bzw. mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers unvereinbar ist. Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Hat der Gesetzgeber die Besteuerung trotz des von ihm erkannten Eintritts von sachlichen Härten angeordnet und damit diese Härten in Kauf genommen, ist grundsätzlich kein Raum für einen

Billigkeitserlass wegen sachlicher Härte, es sei denn, dieses Verhalten des Gesetzgebers wäre verfassungsrechtlich zu beanstanden. Dann kann eine Korrektur durch Billigkeitserlass erfolgen, solange nur einem ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestandes abgeholfen und der Erlass nicht in einem Umfang nötig wird, der die dem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnenden Wertungen des Gesetzgebers generell durchbricht. Dann wäre das Gesetz als solches verfassungswidrig (vgl. BVerfG, Beschl. v. 3. September 2009 - 1 BvR 2539/07 -, juris Rn. 32; BVerwG, Urt. v. 19. Februar 2015 - 9 C 10.14 -, juris Rn. 13; BVerwG, Urt. v. 23. August 1990 - 8 C 42.88 -, juris Rn. 26; SächsOVG, Beschl. v. 10. Februar 2010 - 5 D 32/09 -, juris Rn. 9).

- 37 Ob das dem Billigkeitserlass wegen sachlicher Härte zugrunde liegende Steuergesetz verfassungswidrig ist, kann jedoch nicht im Erlass-, sondern nur im Festsetzungsverfahren geprüft werden (BVerfG, Beschl. v. 5. April 1978 - 1 BvR 117/73 -, juris Rn. 39). Auf die Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnung der Dauerschuldentgelte gemäß § 8 Nr. 1 GewStG a. F. als solches (vgl. die anhängige Vorlage des FG Hamburg, Beschl. v. 29. Februar 2012 - 1 K 138/10 -, juris, zum BVerfG - 1 BvL 8/12 -, die § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG i. d. F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 v. 14. August 2007, gültig ab 18. August 2007, BGBl. I S. 1912, betrifft) kommt es deshalb hier nicht an. Maßgebend ist allein, ob hier die Steuererhebung im verbliebenen Umfang gemäß § 227 AO sachlich unbillig ist. Das ist nicht der Fall.
- 38 Die in Rechtsprechung und Literatur streitige, bisher höchststrichterlich nicht geklärte Frage, ob trotz Streichung der Vorschrift über die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen in § 3 Nr. 66 EStG a. F. ab 1. November 1997 durch das Gesetz vom 29. Oktober 1997 (BGBl. I S. 2590) die Besteuerung solcher Sanierungsgewinne mit Sinn und Zweck und den Wertungen des Gesetzes unvereinbar ist und einen Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit rechtfertigt, kann dabei ebenfalls offen bleiben (zum Meinungsstand: BFH, Vorlagebeschl. v. 25. März 2015 - X R 23/13 -, juris Rn. 19 ff.). Denn die Beklagte hat die auf Sanierungsgewinne entfallenden Gewerbesteuern für 2004 und 2005 nebst den dafür anfallenden Nachzahlungszinsen erlassen und nur die auf die gemäß § 8 Nr. 1 GewStG a. F. hinzugerechneten Dauerschuldentgelte entfallenden Gewerbesteuern nebst den dafür anfallenden Nachzahlungszinsen

erhoben. Zumindest insoweit ist die Besteuerung mit Sinn und Zweck und den Wertungen des Gewerbesteuergesetzes vereinbar und deshalb nicht sachlich unbillig.

39 Sofern danach der Erlass von auf Sanierungsgewinne entfallenden Gewerbesteuern aus sachlichen Billigkeitsgründen seit der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. nicht ohnehin unzulässig ist (so zur Einkommenssteuer: SächsFG, Urt. v. 14. März 2013 - 5 K 1113/12 -, juris Rn. 21 ff.), sondern im Rahmen des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 weiterhin für zulässig erachtet wird (so zur Einkommenssteuer: BFH, Vorlagebeschl. v. 25. März 2015 - X R 23/13 -, juris Rn. 54 ff.), wie hier von der Beklagten, bleibt davon jedenfalls die Erhebung der auf gemäß § 8 Nr. 1 GewStG a. F. hinzugerechnete Dauerschuldentgelte entfallenden Gewerbesteuern in dem von der Handreichung des Deutschen Städtetags empfohlenen Umfang unberührt.

40 Die Handreichung des Deutschen Städtetags empfiehlt in Ziff. IV. 1., Gewerbesteuern grundsätzlich nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 zu erlassen, d. h. insbesondere die ertragssteuerrechtlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten vorrangig auf den Sanierungsgewinn anzuwenden (vgl. Rz. 8 des BMF-Schreibens vom 27. März 2003). Gemäß Ziff. IV. 3. und 4. der Handreichung des Deutschen Städtetags sollen in gleicher Weise die Kürzungen gemäß § 9 GewStG, der Freibetrag gemäß § 11 Abs. 1 GewStG und (bis zu seiner Abschaffung ab 18. August 2007 durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 v. 14. August 2007, BGBl. I S. 1912) auch der Staffeltarif gemäß § 11 Abs. 2 GewStG vorrangig den Sanierungsgewinn mindern. Nur wenn danach noch ein zu versteuernder Sanierungsgewinn verbleibt, soll für ihn ein fiktiver Messbetrag und darauf beruhend die auf ihn entfallende Gewerbesteuer als der zu erlassende Betrag bestimmt werden. Diese Berechnungsweise ist nicht sachlich unbillig, auch wenn sie dazu führt, dass ein Unternehmen, das Gewerbeertrag ausschließlich aufgrund von Sanierungsgewinnen erzielt, ohne die auch unter Berücksichtigung der hinzugerechneten Dauerschuldentgelte keine Gewerbesteuer angefallen wäre, wie hier das Unternehmen des Klägers, trotzdem Gewerbesteuer auf die gemäß § 8 Nr. 1 GewStG a. F. hinzugerechneten Dauerschuldentgelte entrichten muss.

41 Die vorrangige Anwendung der ertragssteuerrechtlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten und der gewerbesteuerrechtlichen Kürzungen und

Freibeträge gemäß den §§ 9 und 11 GewStG auf den Sanierungsgewinn, bevor die dann noch auf ihn entfallende Gewerbesteuer wegen sachlicher Unbilligkeit erlassen wird, ist dabei nicht zu beanstanden (in diese Richtung bereits: SächsOVG, Beschl. v. 12. April 2013 - 5 A 142/10 -, juris Rn. 12 ff.). Dies ist geboten, um dem mit der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. verfolgten gesetzgeberischen Ziel gerecht zu werden.

- 42 Gemäß § 3 Nr. 66 EStG a. F. waren Sanierungsgewinne keine steuerpflichtigen Erträge, so dass sie nicht nur steuerfrei blieben, sondern auch nicht mit Verlusten im Veranlagungszeitraum verrechnet werden konnten. Diese Doppelbegünstigung sollte mit der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. beseitigt werden, weil die Vorschrift ursprünglich zum Ausgleich nicht abzugsfähiger Verluste bestimmt, aber wegen der Einführung des unbegrenzten Verlustvortrags nicht mehr gerechtfertigt war, und einzelnen persönlichen oder sachlichen Härtefällen im Stundungs- oder Erlasswege begegnet werden kann (so die BT-Drs. 13/7480 S. 192 [zu § 3 Nr. 66]). Demgemäß stellt die vorrangige Verlustverrechnung der Sanierungsgewinne vor Erlass der auf den verbleibenden Sanierungsgewinn entfallenden Steuer sicher, dass die Sanierungsgewinne der Steuer unterworfen, auf sie aber keine Steuer zu zahlen ist, weil sie als reiner Buchgewinn zu keinem Liquiditätszufluss führen, aus dem die Steuer beglichen werden kann (vgl. BFH, Vorlagebeschl. v. 25. März 2015 - X R 23/13 -, juris Rn. 60 bis 62).
- 43 Dies gilt gleichermaßen für die vorrangige Anwendung der gewerbesteuerrechtlichen Kürzungen und Freibeträge gemäß den §§ 9 und 11 GewStG auf den Sanierungsgewinn. Denn für einen Erlass der Gewerbesteuer ist nur Raum, wenn deren Erhebung mit Sinn und Zweck bzw. den Wertungen des Steuergesetzes oder mit dem erklärten bzw. mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers unvereinbar ist. Daran fehlt es jedenfalls insoweit, als schon ohne Gewährung des Erlasses auf den angefallenen Sanierungsgewinn keine Gewerbesteuer zu zahlen ist, weil sie bereits aufgrund der auf ihn angewandten Kürzungen und Freibeträge nicht anfällt. Auf diese Weise ist auch bei Erhebung der Gewerbesteuer hinreichend sichergestellt, dass die Besteuerung von Sanierungsgewinnen nicht in einen Zielkonflikt mit der Insolvenzordnung gerät (vgl. insofern zur Ertragssteuer: Rz. 7 des BMF-Schreibens

vom 27. März 2003), weil Gewerbesteuer auf Sanierungsgewinne tatsächlich nicht zu zahlen ist.

- 44 Dass bei dieser Berechnungsweise Gewerbesteuer auf hinzugerechnete Dauerschuldentgelte auch dann zu zahlen ist, wenn Gewerbeertrag ausschließlich aufgrund von Sanierungsgewinnen erzielt wird, steht dazu nicht in Widerspruch.
- 45 Bei den Hinzurechnungen gemäß § 8 GewStG handelt es sich um Abzugsverbote, d. h. es sollen lediglich Abzüge, die bei der Ermittlung des Gewinns nach einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Regeln statthaft sind, für die Ermittlung des Gewerbeertrags wieder rückgängig gemacht werden. Die Abzugsverbote des § 8 GewStG dienen der Verwirklichung des Objektsteuerprinzips. Sie sollen sicherstellen, dass für die Höhe der Gewerbesteuer nicht der auf ein bestimmtes Steuersubjekt bezogene Gewinn maßgebend ist, sondern der Ertrag, den der von dem jeweiligen Rechtsträger losgelöste Gewerbebetrieb an sich abwirft, gleichgültig, wem er zufließt. Es soll der volle Nutzen des in dem Unternehmen arbeitenden Kapitals steuerlich erfasst werden. Es entspricht dem Wesen der Gewerbesteuer als einer Objektsteuer, dass der Betrieb als solcher, losgelöst von den Beziehungen zu einem bestimmten Rechtsträger, von der Steuer erfasst wird. Deshalb hat der Gesetzgeber auf die objektive Wirtschaftskraft, d. h. die wirtschaftliche Ertragsfähigkeit abgestellt, wie sie einerseits durch den aus dem Gewerbebetrieb erzielten Ertrag (den Gewinn) und andererseits durch die Mittel, die zur Erzielung dieses Ertrags eingesetzt werden (das im Gewerbebetrieb arbeitende Kapital), repräsentiert wird. Insbesondere das Abzugsverbot für Dauerschuldentgelte dient dabei dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Denn ein nur mit Eigenkapital arbeitender Unternehmer muss eine angemessene Verzinsung dieses Kapitals erwirtschaften, die in den kalkulatorischen Zinsen ihren Ausdruck findet. Würde ein dem Betrag der Dauerschuldentgelte entsprechender Teil des Betriebsergebnisses nicht der Gewerbesteuer unterworfen, während der der kalkulatorischen Verzinsung entsprechende Teil des Gewinns der Gewerbesteuer unterläge, so würde der Eigenkapital einsetzende Gewerbetreibende gegenüber dem mit Fremdkapital arbeitenden Gewerbetreibenden benachteiligt (so ausdrücklich m. w. N. bereits: BVerfG, Beschl. v. 13. Mai 1969 - 1 BvR 25/65 -, juris Rn. 34 ff.; vgl. auch BVerfG, Beschl. v. 21. Dezember 1966 - 1 BvR 33.64 -, juris Rn. 25).

- 46 Selbst wenn deshalb die Betriebsausgabenabzugsbeschränkungen gemäß § 8 GewStG dazu führen, dass bei einem niedrigen Gewinn oder einem Verlust Gewerbesteuer zu zahlen ist, die den Gewinn aufzehrt oder im Falle des Verlusts sogar die Vermögenssubstanz des Unternehmens angreift, handelt es sich hierbei um eine Belastungsfolge, die im gesetzgeberischen Konzept einer ertragsorientierten Objektsteuer angelegt ist. Die durch die Hinzurechnungen bewirkten Besteuerungsfolgen entsprechen damit im Regelfall den gesetzgeberischen Wertungen und können grundsätzlich keinen Erlass der Gewerbesteuer wegen sachlicher Unbilligkeit rechtfertigen (st. Rspr., vgl. BFH, Urt. v. 4. Juni 2014 - I R 21/13 -, juris Rn. 12/13; BFH, Urt. v. 5. Juli 1973 - IV R 215/71 -, juris Rn. 6; BVerwG, Beschl. v. 30. August 1977 - VII B 40.77 -, juris Rn. 3; BVerwG, Urt. v. 27. Februar 1970 - VII C 118.65 -, juris Rn. 21).
- 47 Nichts anderes gilt, wenn ein Unternehmen, wie das des Klägers, Gewerbeertrag ausschließlich aufgrund von Sanierungsgewinnen erzielt und sein Verlust ohne den Sanierungsgewinn so hoch wäre, dass selbst mit den hinzuzurechnenden Dauerschuldentgelten gemäß § 8 Nr. 1 GewStG a. F. keine Gewerbesteuer anfiel. Ein derartiges fiktives Wegdenken des gesamten Sanierungsgewinns kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil dies der Rechtslage vor Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. entspräche, als der Sanierungsgewinn nicht nur steuerfrei, sondern auch von einer Verlustverrechnung verschont war. Nach Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. kann jedoch aus den bereits dargelegten Gründen in Anlehnung an das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 und die Handreichung des Deutschen Städtetags die Gewerbesteuer nur insoweit wegen sachlicher Härte erlassen werden, als sie auf den nach vorrangiger Anwendung der ertragssteuerrechtlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten und der gewerbesteuerrechtlichen Kürzungen und Freibeträge gemäß den §§ 9 und 11 GewStG verbleibenden Sanierungsgewinn entfällt. Der danach bereits verrechnete Sanierungsgewinn, auf den tatsächlich keine Gewerbesteuer zu zahlen ist, steht deshalb insofern anderen Gewinnen des Unternehmens gleich, so dass ein solches Unternehmen ebenso zu behandeln ist, wie ein Unternehmen ohne Sanierungsgewinne, das nach Anwendung aller Verlustverrechnungsmöglichkeiten, Kürzungen und Freibeträgen nur noch die hinzuzurechnenden Dauerschuldentgelte gemäß § 8 Nr. 1 GewStG a. F. zu versteuern hat. Auch bei einem solchen Unternehmen führt die Besteuerung allein der hinzuzurechnenden

Dauerschuldentgelte zu einer Substanzbesteuerung, weil ein Liquiditätszufluss fehlt, aus dem die Steuer beglichen werden kann. Dies ist jedoch, wie ausgeführt, als eine im gesetzgeberischen Konzept einer ertragsorientierten Objektsteuer angelegte Belastungsfolge grundsätzlich hinzunehmen, weil Besteuerungsgrundlage der Gewerbesteuer nicht nur der Gewinn, sondern auch das im Gewerbebetrieb arbeitende Kapital ist, das sich u. a. nach den hinzuzurechnenden Dauerschuldentgelten bemisst.

- 48 Mit der Besteuerung der hinzuzurechnenden Dauerschuldentgelte wird demgemäß kein Sanierungsgewinn, sondern ein anderer Sachverhalt besteuert. Ein Konflikt mit dem Sanierungsbeitrag von Drittgläubigern, die dem Unternehmen Schulden zwecks Unternehmenssanierung erlassen und so die Sanierungsgewinne herbeiführen, entsteht deshalb grundsätzlich nicht. Dies folgt auch daraus, dass hinzuzurechnende Entgelte für Dauerschulden nicht für zwecks Sanierung erlassene Schulden entstehen können, weil für diese Schulden wegen ihres Erlasses durch die Drittgläubiger keine Entgelte anfallen können. Besteuert werden mithin nur Entgelte für Dauerschulden, die gerade nicht zwecks Sanierung erlassen wurden. Das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 kann für diese Entgelte deshalb schon von seiner Zweckrichtung her keine entsprechende Anwendung finden (vgl. Meier/Olbrück, FR 2013, 367, 369 [unter 4.1]).
- 49 Selbst wenn danach auch bei ausschließlich erzielten Sanierungsgewinnen grundsätzlich kein Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit der auf die hinzugerechneten Dauerschuldentgelte entfallenden Gewerbesteuer in Betracht kommt, kann im Einzelfall gleichwohl ein Steuererlass geboten sein, wenn die Gewerbesteuer bei einer über mehrere Jahre andauernden Verlustperiode nicht aus dem Ertrag des Unternehmens, sondern aus dessen Substanz geleistet werden muss und dies im Zusammenwirken mit anderen Steuerarten zu existenzgefährdenden oder existenzvernichtenden Härten führt. Dies ist allerdings bei einer nur punktuellen Substanzbesteuerung, etwa in nur einem Veranlagungsjahr, nicht der Fall. Andernfalls müsste der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Gewerbesteuer unter faktischem Verzicht auf Hinzurechnungen und andere objektsteuertypische Elemente den ertragsteuerlichen Gewinn zur alleinigen Richtgröße erheben, was er nicht getan hat (vgl. BFH, Urt. v. 4. Juni 2014 - I R 21/13 -, juris Rn. 18; BVerwG, Beschl. v. 30. August 1977 - VII B 40.77 -, juris Rn. 4; BFH, Urt. v. 5. Juli 1973 - IV R 215/71 -,

juris Rn. 9). Die Handreichung des Deutschen Städtetags trägt diesem Gesichtspunkt in Ziff. IV. 3. und 4. Rechnung, indem sie die empfohlene Berechnungsweise unter den Vorbehalt stellt, dass durch sie der Erfolg der Unternehmenssanierung nicht gefährdet wird. Auch danach kommt jedoch ein weitergehender Erlass der Gewerbesteuer vorliegend nicht in Betracht.

50 Zwar mag hier nicht nur von einer punktuellen Substanzbesteuerung in den Jahren 2004 und 2005 auszugehen sein. Trotzdem ist infolge der Erhebung der verbliebenen Gewerbesteuern für 2004 und 2005 nebst den dafür anfallenden Nachzahlungszinsen eine existenzgefährdende oder -vernichtende Härte für das Unternehmen des Klägers und damit eine Gefährdung des Sanierungserfolgs nicht feststellbar. Dabei ist im vorliegenden Fall nicht nur das Unternehmen des Klägers selbst, sondern auch seine persönliche Einkommens- und Vermögenssituation in den Blick zu nehmen. Denn er führte sein Unternehmen persönlich als Einzelunternehmer und haftete deshalb auch persönlich für die Verbindlichkeiten seines Unternehmens. In einer solchen Situation liegt bereits die - als Voraussetzung für einen Sanierungsgewinn - zu prüfende Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens nur vor, soweit der zur Sanierung erforderliche Finanzbedarf im Zeitpunkt des Schuldenerlasses nicht aus dem Privatvermögen des Unternehmers gedeckt werden konnte (st. Rspr., vgl. u. a. BFH, Urt. v. 10. April 2003 - IV R 63/01 -, juris Rn. 16, m. w. N.). Nichts anders kann deshalb für die Frage gelten, ob im Zeitpunkt der - späteren - Erlassentscheidung die Steuererhebung eine existenzgefährdende oder -vernichtende Härte darstellt und deshalb den Erfolg der Sanierung sowie den dafür geleisteten Beitrag der Drittgläubiger in Form des gewährten Schuldenerlasses gefährdet. Denn sofern der persönlich haftende, steuerpflichtige Unternehmer später, im Zeitpunkt der Erlassentscheidung, die dann noch zu erhebende Steuer aus seinem Privatvermögen zumutbar begleichen kann, wird durch deren Entrichtung weder seine Existenz noch die Sanierung seines Unternehmens gefährdet.

51 Dies trifft auch vorliegend zu. Wie bereits ausgeführt, ist die Erhebung der verbliebenen Gewerbesteuern für 2004 und 2005 nebst den dafür anfallenden Nachzahlungszinsen für den Kläger nicht persönlich unbillig, weil davon auszugehen ist, dass er sie aufgrund seines anderweitigen Einkommens als Geschäftsführer einer GmbH im Zeitpunkt der Erlassentscheidung ohne Gefährdung seiner wirtschaftlichen

oder persönlichen Existenz zumindest ratenweise, wie auch geschehen, zahlen konnte und er selbst einen Erlass wegen persönlicher Unbilligkeit nicht mehr begehrt. Mangels existenzgefährdender oder -vernichtender Härte liegen deshalb auch insoweit die Erlassvoraussetzungen nicht vor, so dass es auch hier nicht darauf ankommt, ob die Beklagte die richtigen Ermessenserwägungen angestellt hat und die Begründung ihres Bescheids noch um den im Berufungsverfahren nachgeschobenen Umstand des anderweitigen Einkommensbezugs des Klägers und seiner Ehefrau ergänzen durfte.

- 52 Die Kostenentscheidung folgt für beide Rechtszüge aus § 154 Abs. 1 VwGO. Eine übereinstimmende Teilerledigungserklärung hinsichtlich der in der mündlichen Verhandlung am 8. September 2015 erlassenen weiteren 40 € könnte daran wegen der Geringfügigkeit dieses Betrags nichts ändern (§ 155 Abs. 1 Satz 3 VwGO).
- 53 Die Revision ist gemäß § 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO zuzulassen. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung, weil die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die auf Hinzurechnungen gemäß § 8 GewStG entfallende Gewerbesteuer wegen sachlicher Unbilligkeit von der steuerfestsetzenden Gemeinde erlassen werden kann, wenn der Gewerbebetrieb Ertrag ausschließlich durch Sanierungsgewinne erzielt, bisher ober- und höchstrichterlich ungeklärt ist und auch künftig für eine Vielzahl von Fällen bedeutsam sein kann. Denn das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 hat die den Steuertypus prägenden Hinzurechnungen zwar strukturell vereinheitlicht und ausgebaut, an der deshalb drohenden Substanzbesteuerung, die Einfluss auf die Anwendung der §§ 163, 227 AO hat, jedoch nichts geändert (vgl. BFH, Urt. v. 4. Juni 2014 - I R 21/13 -, juris Rn. 13). Soweit § 184 Abs. 2 Satz 1 AO durch Gesetz vom 22. Dezember 2014 mit Wirkung ab 31. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2417) um die Befugnis der obersten Bundesfinanzbehörde erweitert wurde, durch entsprechende Richtlinien den Finanzbehörden bereits bei der Festsetzung der Realsteuermessbeträge Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Satz 1 AO zu ermöglichen, weil der Bundesfinanzhof (Urt. v. 25. April 2012 - I R 24/11 -, juris Rn. 8 ff.) entschieden hatte, dass das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 mangels Ermächtigung in § 184 Abs. 2 AO nicht die Zuständigkeit des Finanzamts für entsprechende Billigkeitsmaßnahmen bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags begründe (vgl. BT-Drs. 18/3017, S. 34 [zu Nummer 9]), ändert das nichts an der grundsätzlichen Bedeutung der hier aufgeworfenen Rechtsfrage. Ob die Finanzbehörden in dem BMF-

Schreiben vom 27. März 2003 nunmehr eine Grundlage für Billigkeitsmaßnahmen bereits bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags sehen, ist offen (weiterhin ablehnend: OFD Frankfurt am Main, Rundvfg. v. 7. August 2015 - S 2140 A-4-St 213 -, Rn. 14 a. E.; kritisch dazu: Hageböke/Hasbach, DStR 2015, 1713 ff.).

Rechtsmittelbelehrung

Gegen das Urteil steht den Beteiligten die Revision ans Bundesverwaltungsgericht zu.

Die Revision ist beim Sächsischen Obergerverwaltungsgericht, Ortenburg 9, 02625 Bautzen, innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Urteils schriftlich oder in elektronischer Form nach Maßgabe der Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums der Justiz und für Europa über den elektronischen Rechtsverkehr, die elektronische Aktenführung, die elektronischen Register und das maschinelle Grundbuch in Sachsen (Sächsische E-Justizverordnung - SächsEJustizVO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. April 2014 (SächsGVBl. S. 291) in der jeweils geltenden Fassung einzulegen. Die Revisionsfrist ist auch gewahrt, wenn die Revision innerhalb der Frist bei dem Bundesverwaltungsgericht, Simsonplatz 1, 04107 Leipzig, schriftlich oder in elektronischer Form nach Maßgabe der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof (ERVVOBVerwG/BFH) vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) eingelegt wird. Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesverwaltungsgericht, Simsonplatz 1, 04107 Leipzig schriftlich oder in elektronischer Form nach Maßgabe der ERVVOBVerwG/BFH einzureichen.

Die Begründung muss einen bestimmten Antrag enthalten, die verletzte Rechtsnorm und, soweit Verfahrensmängel gerügt werden, die Tatsachen angeben, die den Mangel ergeben.

Für das Revisionsverfahren besteht Vertretungszwang; dies gilt auch für die Einlegung der Revision und für die Begründung. Danach muss sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt oder einen Rechtslehrer an einer staatlichen oder staatlich anerkannten Hochschule eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines anderen Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz, der die Befähigung zum Richteramt besitzt, als Bevollmächtigten vertreten lassen.

In Angelegenheiten, die ein gegenwärtiges oder früheres Beamten-, Richter-, Wehrpflicht-, Wehrdienst- oder Zivildienstverhältnis oder die Entstehung eines solchen Verhältnisses betreffen, in Personalvertretungsangelegenheiten und in Angelegenheiten, die in einem Zusammenhang mit einem gegenwärtigen oder

früheren Arbeitsverhältnis von Arbeitnehmern im Sinne des § 5 des Arbeitsgerichtsgesetzes stehen, einschließlich Prüfungsangelegenheiten, sind auch Gewerkschaften und Vereinigungen von Arbeitgebern sowie Zusammenschlüsse solcher Verbände für ihre Mitglieder oder für andere Verbände oder Zusammenschlüsse mit vergleichbarer Ausrichtung und deren Mitglieder vertretungsbefugt. Vertretungsbefugt sind auch juristische Personen, deren Anteile sämtlich im wirtschaftlichen Eigentum einer dieser Organisationen stehen, wenn die juristische Person ausschließlich die Rechtsberatung und Prozessvertretung dieser Organisation und ihrer Mitglieder oder anderer Verbände oder Zusammenschlüsse mit vergleichbarer Ausrichtung und deren Mitglieder entsprechend deren Satzung durchführt, und wenn die Organisation für die Tätigkeit der Bevollmächtigten haftet. Diese Bevollmächtigten müssen durch Personen mit der Befähigung zum Richteramt handeln.

Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Ein Beteiligter, der zur Vertretung berechtigt ist, kann sich selbst vertreten.

gez.:
Raden

Drehwald

Tischer

Beschluss

- 1 Der Streitwert wird unter Abänderung der erstinstanzlichen Festsetzung gemäß § 63 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1, § 47 Abs. 1 sowie § 52 Abs. 3 Satz 1 GKG für beide Rechtszüge auf

30.517 €

festgesetzt (54.223 € + Mehrbetrag 3.330 € - Erlassbetrag 27.036 € = 30.517 €).

- 2 Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 68 Abs. 1 Satz 5, § 66 Abs. 3 Satz 3 GKG).

gez.:
Raden

Drehwald

Tischer

*Die Übereinstimmung der Abschrift
mit der Urschrift wird beglaubigt.*

Bautzen, den

Sächsisches Obergerverwaltungsgericht

Gentsch

Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle