

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Bei den Neuregelungen in § 8 handelt es sich um Folgeänderungen des ebenfalls neu eingefügten § 3a EStG, wonach Sanierungsgewinne unter bestimmten Umständen nicht besteuert werden. Während sich die Ergänzungen in Abs. 8 auf die Anwendung des § 3a EStG auf die Sanierung zusammengefasster BgA von jPöR beziehen, erstreckt die Einfügung in Abs. 9 die Anwendbarkeit dieser Sanierungsvorschriften auf dauerdefizitär tätige Eigenbetriebe in Gestalt selbständiger KapGes. iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2.
- ▶ Fundstelle: Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (RÜbStG) v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202).

§ 8

Ermittlung des Einkommens

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202).

(1) bis (7) *unverändert*

(8) ¹Werden Betriebe gewerblicher Art zusammengefasst, ist § 10d des Einkommensteuergesetzes auf den Betrieb gewerblicher Art anzuwenden, der sich durch die Zusammenfassung ergibt. ²Nicht ausgeglichene negative Einkünfte der einzelnen Betriebe gewerblicher Art aus der Zeit vor der Zusammenfassung können nicht beim zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art abgezogen werden. ³Ein Rücktrag von Verlusten des zusammengefassten Betriebs gewerblicher Art auf die einzelnen Betriebe gewerblicher Art vor Zusammenfassung ist unzulässig. ⁴Ein bei einem Betrieb gewerblicher Art vor der Zusammenfassung festgestellter Verlustvortrag kann nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, den dieser Betrieb gewerblicher Art nach Beendigung der Zusammenfassung erzielt. ⁵Die Einschränkungen der Sätze 2 bis 4 gelten nicht, wenn gleichartige Betriebe gewerblicher Art zusammengefasst oder getrennt werden. **⁶Kommt es bei einem Betrieb gewerblicher Art, der sich durch eine Zusammenfassung ergeben hat, innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach der Zusammenfassung zur Anwendung des § 3a des Einkommensteuergesetzes, ist § 3a Absatz 3 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes entsprechend auf die in Satz 4 genannten Verlustvorträge anzuwenden.**

KStG § 8

(9) ¹Wenn für Kapitalgesellschaften Absatz 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt, sind die einzelnen Tätigkeiten der Gesellschaft nach folgender Maßgabe Sparten zuzuordnen:

1. Tätigkeiten, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer Tätigkeit sind, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehören, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen;
2. Tätigkeiten, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbar sind oder aus den übrigen, nicht in Nummer 1 bezeichneten Dauerverlustgeschäften stammen, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen, wobei zusammenfassbare Tätigkeiten jeweils eine einheitliche Sparte bilden;
3. alle übrigen Tätigkeiten sind einer einheitlichen Sparte zuzuordnen.

²Für jede sich hiernach ergebende Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte getrennt zu ermitteln. ³Die Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit führt zu einer neuen, gesonderten Sparte; Entsprechendes gilt für die Aufgabe einer solchen Tätigkeit. ⁴Ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte darf nicht mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden. ⁵Er mindert jedoch nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes die positiven Gesamtbeträge der Einkünfte, die sich in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Veranlagungszeiträumen für dieselbe Sparte ergeben. ⁶Liegen die Voraussetzungen des Absatzes 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ab einem Zeitpunkt innerhalb eines Veranlagungszeitraums nicht mehr vor, sind die Sätze 1 bis 5 ab diesem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden; hiernach nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Beträge sowie verbleibende Verlustvorträge aus den Sparten, in denen Dauerverlusttätigkeiten ausgeübt werden, entfallen. ⁷Liegen die Voraussetzungen des Absatzes 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erst ab einem bestimmten Zeitpunkt innerhalb eines Veranlagungszeitraums vor, sind die Sätze 1 bis 5 ab diesem Zeitpunkt anzuwenden; ein bis zum Eintritt der Voraussetzungen entstandener Verlust kann nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden; ein danach verbleibender Verlust ist der Sparte zuzuordnen, in denen keine Dauerverlustgeschäfte ausgeübt werden. ⁸Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende negative Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte ist gesondert festzustellen; § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend. **⁹Die §§ 3a und 3c Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes sind entsprechend anzuwenden; § 3a Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes ist für die Kapitalgesellschaft anzuwenden.**

(10) *unverändert*

Autor: Dr. André **Kruschke**, Rechtsanwalt, Frankfurt am Main
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Bracksiek, Die Neuregelungen des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009, FR 2009, 15; Beutel/Eilers, Das Ende des Sanierungserlasses – Zeitenwende für die deutsche Sanierungspraxis, FR 2017, 266; Commandeur/Brocker, BFH verwirft Sanierungserlass – Konsequenzen für aktuelle und künftige Insolvenz- und Sanierungsverfahren, NZG 2017, 333; Förster/Hechtner, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gem. §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, DB 2017, 1536; Hey, Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne und EU-Beihilfenrecht – Zum Notifizierungsverfahren, FR 2017, 453; Kahlert/Schmidt, Die neue Steuerfreiheit des Sanierungsertrags – Fragen und Antworten, DStR 2017, 1897; Kanzler, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen – Überblick zu den gesetzlichen Neuregelungen in § 3a und § 3c Abs. 4 EStG, NWB 2017, 2260; Neu/Hamacher/Bornemann, Neues zur Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen, GmbHR 2017, R161; Plewka, Die Entwicklung des Steuerrechts im ersten Halbjahr 2017, NJW 2017, 2515; Sonnleitner, Insolvenzsteuerrecht, München 2017; Sonnleitner/Strotkemper, Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen: quid novi?, BB 2017, 668; Uhländer, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen in laufenden Verfahren, DB 2017, 1224.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen: Bei den Neuregelungen der Abs. 8 und 9 handelt es sich um Folgeänderungen der Vorschriften zur StFreiheit von Sanierungsgewinnen nach § 3a EStG. Zweck dieser ebenfalls neuen Vorschrift ist es, Unternehmen in Krisensituationen durch eine Besteuerung des Sanierungsgewinns nicht erneut in finanzielle Schwierigkeiten zu bringen. Hintergrund ist, dass anlässlich der Sanierung eines in die Krise geratenen Unternehmens wesentliche Gläubiger wie Banken oder Anleihegläubiger typischerweise auf nicht unerhebliche Forderungen verzichten. Da dies auf Ebene des zu sanierenden Unternehmens bilanziell zu einem außerordentlichen Ertrag führt, müsste das sich in der Krise befindliche Unternehmen diesen Ertrag als Gewinn stl. berücksichtigen, was den erwünschten Sanierungserfolg gefährden könnte. Da dies rechtspolitisch nicht gewünscht ist, dient die gesetzliche Neuregelung dem Zweck, diesen zwischen dem Besteuerungs- und dem Insolvenzverfahren bestehenden Zielkonflikt aufzulösen (BTDrucks. 18/12128, 31; vgl. hierzu Förster/Hechtner, DB 2017, 1536; Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1897).

► **Abs. 8 Satz 6:** Die Ergänzungen in Abs. 8 erstrecken die Regelung des § 3a EStG auf die Sanierung eines zusammengefassten Betriebs gewerblicher Art (BgA) von jPöR. Entstehen bei einem BgA, der sich durch eine Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 EStG ergeben hat, innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach der Zusammenfassung Sanierungserträge

iSd. § 3a EStG, ist § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG auf die in Abs. 8 Satz 4 genannten Verlustvorträge entsprechend anzuwenden ist. Damit werden „Alt-Verlustverträge“ aus der Zeit vor der Zusammenfassung der BgA eingefroren und werden erst wieder nutzbar, wenn der zusammengefasste BgA in der Zukunft getrennt wird. Ein „alter“ Verlustvertrag geht damit zwar nicht endgültig verloren, ist bei einer Zusammenfassung von BgA aber immer erst nach beendeter Zusammenfassung nutzbar, womit eine nicht gerechtfertigte Doppelbegünstigung vermieden wird.

► **Abs. 9 Satz 9:** Die Einfügung in Abs. 9 regelt die Anwendbarkeit der Sanierungsvorschriften der §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG auf KapGes., für die Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt. Danach bezieht sich die Prüfung, ob eine unternehmensbezogene Sanierung nach § 3a Abs. 2 EStG vorliegt, auf diese KapGes. und nicht auf die von dieser Gesellschaft zu bildenden Sparten. Liegt diese vor, ist die in § 3a Abs. 3 Satz 2 EStG geregelte Reihenfolge des Verlustverbrauchs in entsprechender Anwendung von § 3a und § 3c Abs. 4 EStG dann aber spartenbezogen anzuwenden.

J 17-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Rechtsentwicklung bis 2011** s. § 8 Anm. 2.

► **RÜbStG v. 27.6.2017** (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): Der GrS des BFH (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393) hat entschieden, dass der sog. Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240, ergänzt um BMF v. 22.12.2009 – IV C 6 - S 2140/07/10001 - 01, BStBl. I 2010, 18), wonach Sanierungsgewinne unter bestimmten Umständen nicht besteuert werden, gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Hierauf hat der BRat reagiert und am 10.3.2017 in seiner Stellungnahme den Entwurf einer gesetzlichen Neuregelung zur StFreiheit für Sanierungsgewinne verabschiedet (BRDrucks. 59/17), der die fraglichen Neuregelungen des KStG allerdings noch nicht enthielt. Nachdem die BReg. am 15.3.2017 ihre Zustimmung signalisiert hat (BTDrucks. 18/11531), hat der FinAussch. dem BTag am 26.4.2017 eine um die Neuregelungen in § 8 inhaltlich erweiterte Beschlussempfehlung vorgelegt (BTDrucks. 18/12128), die dieser am 27.4.2017 angenommen hat.

J 17-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Neuregelung findet grds. ab VZ 2017 Anwendung. Aus Gründen der Rechtssicherheit treten die neuen Vorschriften nach Art. 6 RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074) allerdings erst an dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission feststellt, dass die Neuregelung entweder keine staatliche Beihilfe iSd. Art. 107 Abs. 1 AEUV oder eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe darstellt (vgl. hierzu Hey, FR 2017, 453). Eine Entsch. der EU-Kommission liegt noch nicht vor; der Ausgang des Notifizierungsverfahrens ist in hohem Maße ungewiss

und hängt ua. vom EuGH-Verfahren zu § 8c KStG ab. Siehe zu unionsrechtlichen Problemen des Notifizierungsverfahrens § 3a Anm. J 17-3 aE.

Grund der Änderung:

J 17-4

► **Reaktion des Gesetzgebers auf den Beschluss des Großen Senats** (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393): Die Neuregelung erfolgte als Reaktion auf den Beschluss des GrS (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393), in dem dieser entschieden hat, dass der Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240, ergänzt durch BMF v. 22.12.2009 – IV C 6 - S 2140/07/10001 - 01, BStBl. I 2010, 18) gegen den Grundsatz der Verwaltung verstößt. Als Folge sind Sanierungsgewinne grds. als stpfl. zu behandeln, da den Steuervergünstigungen des Sanierungserlasses die Rechtsgrundlage fehlt (s. hierzu insgesamt Beutel/Eilers, FR 2017, 266; Uhländer, DB 2017, 1224; Sonnleitner/Strotkemper, BB 2017, 668; Commandeur/Brocker, NZG 2017, 333; Plewka, NJW 2017, 2515 [2518]). Der Gesetzgeber hat schnell auf den Beschluss des GrS reagiert und mit §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG eine gesetzliche Grundlage für die künftige StFreiheit von Sanierungsgewinnen – in § 3a als „Sanierungserträge“ bezeichnet – geschaffen.

Die gesetzliche Neuregelung stellt eine Abkehr von der bisherigen Verwaltungspraxis dar (Sonnleitner, Insolvenzsteuerrecht, 2017, Kapitel 9 Rz. 39). Auch wenn die neuen gesetzlichen Normen grds. an die bereits im Sanierungserlass verwendeten Tatbestandsvoraussetzungen anknüpfen, zeigen sich in dogmatischer Hinsicht doch deutliche Unterschiede. So hat die Fin-Verw. unter Anwendung des Sanierungserlasses entstandene Sanierungsgewinne etwa im Wege einer typisierenden Billigkeitsmaßnahme von der Besteuerung ausgenommen, indem sie die auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuern nach § 163 AO abweichend festgesetzt, gestundet und anschließend nach § 227 AO erlassen hat. Einen anderen Ansatz verfolgt hingegen die Neuregelung zur Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen, wonach die Sanierungsgewinne nunmehr von vornherein stfrei gestellt werden. Mit der neuen gesetzlichen Normierung gehen ferner umfangreiche Regelungen zum Untergang von Steuerminderungspositionen einher, die der Sanierungserlass so nicht vorsah (zu den Unterschieden zwischen dem Sanierungserlass und der gesetzlichen Neuregelung vgl. auch die tabellarische Gegenüberstellung von Neu/Hamacher/Bornemann, GmbHR 2017, R161; s. zur Rechtsentwicklung ferner Kanzler, NWB 2017, 2260 sowie Commandeur/Brocker, NZG 2017, 333 [334]).

► **Anwendung des § 3a EStG auf die Sanierung eines zusammengefassten Betriebs gewerblicher Art (Abs. 8):** Bei der Neuregelung in Abs. 8 handelt es sich um eine Folgeänderung aus § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG, mit der die dortigen Vorschriften auf die Sanierung eines zusammengefasst-

ten BgA ausgedehnt werden. Wird vor einer Sanierung eines zusammengefassten BgA dessen sanierungsrelevanter Betriebsteil im Wege der Zusammenfassung eines Verlust-BgA mit einem anderen BgA gebildet, geht der bisherige Verlustvortrag des Verlust-BgA nicht unter, sondern wird „eingefroren“. Er wird wieder aktiv, wenn der zusammengefasste BgA künftig getrennt wird, dh. dessen defizitärer Betriebsteil wieder zum ursprünglichen Verlust-BgA wird. Wird beim zusammengefassten BgA eine steuerbegünstigte Sanierung durchgeführt, bestimmt Abs. 8 Satz 6, dass der „eingefrorene“ Verlustvortrag nach den Grundsätzen des § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG entfallen muss.

► **Anwendung des § 3a EStG auf Kapitalgesellschaften, für die Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt (Abs. 9):** Die Ergänzungen in Abs. 9 erstrecken die Anwendung der §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG auf KapGes., für die Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt. Sie beziehen sich damit auf die Verlustverrechnung von dauerdefizitär tätigen Eigenbetrieben in Gestalt selbständiger KapGes. (sog. Eigengesellschaften). Die Neuregelungen legen fest, dass sich die Prüfung, ob eine unternehmensbezogene Sanierung nach § 3a Abs. 2 EStG vorliegt, auf die KapGes. iSd. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG und nicht auf die von dieser Gesellschaft zu bildenden Sparten bezieht. In entsprechender Anwendung von § 3a und § 3c Abs. 4 EStG ist § 3a Abs. 3 Satz 2 EStG dann aber spartenbezogen anzuwenden.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 8 Satz 6 (Anwendung des § 3a EStG auf zusammengefasste Betriebe gewerbliche Art)

J 17-5 **Bestehen eines zusammengefassten Betriebs gewerblicher Art:** Nach der Legaldefinition handelt es sich bei BgA von jPöR um (i) alle Einrichtungen, die (ii) einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen, (iii) außerhalb der LuF tätig sind und (iv) die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben (§ 4 Abs. 1). Damit sollen alle Einrichtungen der öffentlichen Hand, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben, der KSt unterworfen werden (BFH v. 22.9.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793; BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II. 1979, 746).

Grundsätzlich ist für jeden BgA ein von seiner Trägerkörperschaft gesondert zu versteuerndes Einkommen zu ermitteln, dh. ein Verlustausgleich zwischen den jeweiligen Betrieben findet nicht statt (Märtens in Gosch, 3. Aufl.

2015, § 4 Rz. 118). Dessen ungeachtet wurde eine Zusammenfassung mehrerer BgA von Rspr. und Verwaltung (BFH v. 16.1.1967 – GrS 4/66, BStBl. III 1967, 240) unter bestimmten Voraussetzungen seit jeher für zulässig gehalten. Eine solche Zusammenfassung mehrerer BgA kann dabei insbes. vorteilhaft sein, um Gewinne eines Betriebs mit Verlusten eines anderen Betriebs zu verrechnen. Mehrere BgA können namentlich dann zusammengefasst werden, wenn die Betriebe gleichartig sind, einander ergänzen oder wenn zwischen diesen Betrieben nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht. Diese Auffassung wurde mit dem JStG 2009 (v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794) in dem neu geschaffenen § 4 Abs. 6 EStG verankert, wobei eine Zusammenfassung ferner dann möglich ist, wenn Betriebe iSd. § 4 Abs. 3 EStG vorliegen (dh. solche Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen).

Entsprechende Anwendung des § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG auf die in Satz 4 genannten Verlustvorträge bei einer Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren: J 17-6

Entstehen bei einem BgA, der sich durch eine Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 EStG ergeben hat, innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach der Zusammenfassung Sanierungserträge iSd. § 3a EStG, bestimmt der neu eingefügte Abs. 8 Satz 6, dass § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG entsprechend auf die in Satz 4 genannten Verlustvorträge anzuwenden ist.

Der in Bezug genommene Abs. 8 Satz 4 bestimmt zunächst, dass ein bei einem BgA vor der Zusammenfassung festgestellter Verlustvortrag nach Maßgabe des § 10d EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden kann, den dieser BgA nach Beendigung der Zusammenfassung erzielt. Die Regelung dient dem Zweck, die Verlustverrechnung grds. auf den Zeitraum der Zusammenfassung zu beschränken (vgl. Rengiers in Blümich, § 8 Rz. 1131 [5/2015]; Lang/Bott in Ernst & Young, § 8 Rz. 1545 [6/2017]). Insofern sind „Alt-Verlustverträge“ aus der Zeit vor der Zusammenfassung der BgA im Rahmen des nunmehr zusammengefassten (und damit „neuen“) BgA zwar nicht mehr nutzbar. Gleichwohl belässt Abs. 8 Satz 4 den Abzug eines vor der Zusammenfassung festgestellten Verlustvortrags bei demjenigen Betrieb, der diese Verluste erwirtschaftet hat (vgl. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rz. 1044c). Damit geht der dort gem. § 10d EStG entstandene Verlustvortrag also nicht verloren, ist bei einer Zusammenfassung von BgA aber jedenfalls im Prinzip immer erst nach beendeter Zusammenfassung nutzbar.

Entstehen innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach der Zusammenfassung von BgA Sanierungserträge iSd. § 3a EStG, bestimmt der neu ein-

gefügte Abs. 8 Satz 6 als Rechtsfolge, dass auf diese Verlustvorträge die Regelung des § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG anzuwenden ist. Die in Bezug genommene Vorschrift des § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG bestimmt, dass wenn der geminderte Sanierungsertrag (iSd. § 3a Abs. 3 Satz 1 EStG) die mindernden Beträge (nach § 3a Abs. 3 Satz 2 EStG) übersteigt, sich insoweit auch der verteilt abziehbare Aufwand, Verluste, negative Einkünfte, Zinsvorträge oder EBITDA-Vorträge einer dem Stpfl. nahestehenden Person mindern, wenn diese die erlassenen Schulden innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Schuldenerlass auf das zu sanierende Unternehmen übertragen hat und soweit der entsprechende verteilt abziehbare Aufwand, die Verluste, negativen Einkünfte, Zinsvorträge oder EBITDA-Vorträge zum Ablauf des Wj. der Übertragung bereits entstanden waren.

Zweck dieser Regelung ist die Vermeidung einer nicht gerechtfertigten Doppelbegünstigung, denn im Falle einer bloßen StBefreiung von Sanierungsgewinnen würden diese Gewinne nicht mit negativen Einkünften ausgeglichen und insbes. auch nicht um einen etwaig festgestellten Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 EStG gemindert, der im Übrigen zeitlich unbefristet vorgetragen werden könnte. Vor diesem Hintergrund ist in § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG geregelt, dass bis zur Höhe des um die nicht abziehbaren Sanierungskosten iSd. § 3c Abs. 4 EStG geminderten Sanierungsertrags bestehende Verlustverrechnungspotentiale aus den Vorjahren, dem Sanierungsjahr und dem dem Sanierungsjahr folgenden Jahr verbraucht werden.

Die entsprechende Anwendung dieser Regelung hat zur Folge, dass wenn vor einer Sanierung eines zusammengefassten BgA dessen sanierungsrelevanter Betriebsteil im Wege der Zusammenfassung eines Verlust-BgA mit einem anderen BgA gebildet wird, der bisherige Verlustvortrag nicht untergeht, sondern „eingefroren“ wird. Er wird jedoch wieder aktiv, wenn der zusammengefasste BgA künftig getrennt, dh. dessen defizitärer Betriebsteil wieder zum ursprünglichen Verlust-BgA wird (Lang/Bott in Ernst & Young, § 8 Rz. 1548 [6/2017]). Wird bei einem zusammengefassten BgA eine steuerbegünstigte Sanierung durchgeführt, muss der in Übereinstimmung mit der Neuregelung des Abs. 8 Satz 6 „eingefrorene“ Verlustvortrag nach den Grundsätzen des § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG jedoch entfallen (BTDrucks. 18/12128, 34).

■ **Absatz 9 Satz 9 (Entsprechende Anwendung der §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG auf Kapitalgesellschaften, für die Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt)**

Allgemeines: Die Neuregelung in Satz 9 erstreckt die Anwendung der §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG auf KapGes., für die Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt. Dabei stellt der Satz 9 Halbs. 2 („§ 3a Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes ist für die Kapitalgesellschaft anzuwenden“) klar, dass sich die Prüfung, ob eine unternehmensbezogene Sanierung nach § 3a Abs. 2 EStG vorliegt, auf die KapGes. und nicht auf die von dieser Gesellschaft zu bildenden Sparten bezieht. Sind diese Anforderungen erfüllt, ist die in § 3a Abs. 3 Satz 2 EStG geregelte Reihenfolge des Verlustverbrauchs in entsprechender Anwendung von §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG dann aber spartenbezogen anzuwenden. J 17-7

Regelungsinhalt des Abs. 9: Abs. 9 enthält Bestimmungen zur Verlustverrechnung von dauerdefizitär tätigen Eigenbetrieben in Gestalt selbständiger KapGes. iSv. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (sog. Eigengesellschaften) mit mehreren Tätigkeitsbereichen. Die Regelung verfolgt eine mit Abs. 8 übereinstimmende Zielsetzung. Wie in Abs. 8 in Bezug auf zusammengefasste BgA geregelt, sollen auch für Eigengesellschaften die aufgelaufenen Verluste und Verlustvorträge (§ 10d EStG) immer nur jenen dauerdefizitären Bereichen bzw. Tätigkeiten zugeordnet und dort verwertet werden, wo sie entstanden sind. Mit der Regelung in Abs. 9 will der Gesetzgeber einen Gleichklang zwischen dauerdefizitären BgA auf der einen Seite und dauerdefizitären kommunalen KapGes. auf der anderen Seite herstellen (§ 8 Anm. 607; Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rz. 1044d). J 17-8

Kapitalgesellschaften, für die Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt: Adressat der Neuregelung in Satz 9 sind KapGes., für die Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt. Hierbei handelt es sich um KapGes., die ein Dauerverlustgeschäft ausüben und bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf jPöR entfällt und nachweislich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgesellschaften tragen. J 17-9

Abs. 9 findet nur auf solche KapGes. Anwendung, die mehrere Tätigkeiten ausüben. Beschränkt sich der Tätigkeitsbereich der KapGes. auf lediglich ein Betätigungsfeld, stellt sich kein Abgrenzungsbedarf im Sinne einer Spartenrechnung. Die Regelung in Abs. 9 kommt ferner dann nicht zum Tragen, wenn die KapGes. zwar mehrere Tätigkeitsbereiche besitzt, jedoch kein Dauerverlustgeschäft (vgl. sogleich) ausübt (Lang/Bott in Ernst & Young, § 8 Rz. 1565 [6/2017]).

Vorliegen eines Dauerverlustgeschäfts: Der Begriff des „Dauerverlustgeschäfts“ ist in Abs. 7 Satz 2 legaldefiniert. Dies liegt vor, soweit aus ver- J 17-10

kehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder in den Fällen des Satz 1 Nr. 2 (dh. den Eigengesellschaften) das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei jPöR zu einem Hoheitsbetrieb gehört (näher hierzu § 8 Anm. 558ff.; Rengiers in Blümich, § 8 Rz. 1120ff. [5/2015]).

J 17-11 **Spartenbildung:** Wenn für KapGes. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt, sind die einzelnen Tätigkeiten der Gesellschaft nach folgender Maßgabe den Sparten zuzuordnen (vgl. Abs. 9 Satz 1):

1. Tätigkeiten, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer Tätigkeit sind, die bei jPöR zu einem Hoheitsbetrieb gehören, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen;
2. Tätigkeiten, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbar sind oder aus den übrigen, nicht in Nr. 1 bezeichneten Dauerverlustgeschäften stammen, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen, wobei zusammenfassbare Tätigkeiten jeweils eine einheitliche Sparte bilden;
3. alle übrigen Tätigkeiten sind einer einheitlichen Sparte zuzuordnen.

Mit dieser Spartenbildung erreicht der Gesetzgeber eine Segmentierung innerhalb der Einkommensermittlung der KapGes., da für jede einzelne Sparte der Gesamtbetrag der Einkünfte getrennt zu ermitteln ist, wobei unter Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 und 2 jeweils eine Vielzahl von Einzelsparten fallen kann (Krämer in DPM, § 8 Abs. 9 Rz. 16 [4/2016]).

J 17-12 **Vorliegen einer unternehmensbezogenen Sanierung nach § 3a Abs. 2 EStG auf Ebene der Kapitalgesellschaft:** Es muss eine unternehmensbezogene Sanierung iSd. § 3a Abs. 2 EStG vorliegen. Durch den zweiten Satz der Neuregelung in Satz 9 („... ist für die Kapitalgesellschaft anzuwenden“) wird klargestellt, dass diese tatbestandlichen Voraussetzungen auf Ebene der Eigengesellschaft – und nicht auf Ebene der von dieser Gesellschaft zu bildenden Sparten – vorliegen müssen.

Eine unternehmensbezogene Sanierung in diesem Sinne ist gegeben, wenn der Stpfl. für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses die Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweist. Diese Voraussetzungen entsprechen der bisher im Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240, ergänzt durch BMF v. 22.12.2009 – IV C 6 - S 2140/07/10001 - 01, BStBl. I 2010, 18) enthaltenen Verwaltungsauffassung (BTD Drucks. 18/12128, 31).

Spartenbezogene Anwendung der §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG: Sind die Anforderungen an eine unternehmensbezogene Sanierung nach § 3a Abs. 2 EStG auf Ebene der Eigengesellschaft erfüllt, ist §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG spartenbezogen anzuwenden. Damit dehnt der Gesetzgeber den in Abs. 9 angelegten Gedanken einer Spartenrechnung auf die in § 3a EStG geregelte StFreiheit von Sanierungserträgen aus, um auch für diese Fallkonstellation zu verhindern, dass eine unter Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zu fassende KapGes. Verluste aus Dauerverlustgeschäften mit Gewinnen aus sonstigen Tätigkeiten ausgleichen kann. J 17-13

Wenn eine KapGes. Dauerverluste iSd. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 betreibt, sehen Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 bis 3 eine Vielzahl von Sparten vor. So sind zunächst Sparten iSd. Nr. 1 zu bilden, worunter Tätigkeiten gefasst werden, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer Tätigkeit sind, die bei jPöR zu einem Hoheitsbetrieb gehören. Danach werden Tätigkeiten erfasst, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbar sind (Nr. 2 Alt. 1) oder die aus den übrigen, nicht in Nr. 1 genannten – hoheitlichen – Dauerverlustgeschäften stammen (Nr. 2 Alt. 2), wobei diese Tätigkeiten unter Beachtung der Zusammenfassungsgrundsätze jeweils einer gesonderten Sparte zuzuordnen sind. Die danach verbleibenden Tätigkeiten sind nach der Nr. 3 gesondert einer einheitlichen Sparte zuzuordnen (vgl. hierzu insgesamt § 8 Anm. 609 ff.; Rengiers in Blümich, § 8 Rn. 1137 ff. [5/2015]). Die Anzahl der Sparten ist jedoch nicht festgeschrieben. Vielmehr passen sie sich den jeweiligen Tätigkeiten dynamisch an, so dass also laufend neue Sparten hinzukommen bzw. vorhandene Sparten untergehen können (Bracksiek, FR 2009, 15).

Folge dieser in Abs. 9 angelegten Spartenrechnung bei den einschlägigen Eigengesellschaften ist ein für jede Sparte getrennt zu ermittelnder Gesamtbetrag der Einkünfte. Durch die Neuregelung in Satz 9 gilt damit in entsprechender Anwendung des § 3a Abs. 3 EStG für jede Sparte, dass bis zur Höhe des um die nicht abziehbaren Sanierungskosten iSd. § 3c Abs. 4 EStG geminderten Sanierungsertrags bestehende Verlustverrechnungspotentiale aus den Vorjahren, dem Sanierungsjahr und dem dem Sanierungsjahr folgenden Jahr verbraucht werden. Dabei gilt die in § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 13 EStG geregelte Reihenfolge des Verlustverbrauchs. Die Beschlussempfehlungen stellen in diesem Zusammenhang klar, dass dessen Nr. 7 den Verlust des Sanierungsjahres der zu sanierenden Sparte, dessen Nr. 8 die laufenden Verluste der übrigen Sparten und dessen Nr. 9 die nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 Satz 8 festgestellten negativen Beträge erfasst. Letzteres stellt sicher, dass in Fällen, in denen vor einer Sanierung die Eigengesellschaft den sanierungsrelevanten Betriebsteil einer dauerdefizitären Sparte im Wege der Zusammenfassung auf eine andere Sparte überträgt, der bisherige bei der dauerdefizitären Sparte verbleibende Ver-

KStG § 8

Anm. J 17-13

lustvortrag auch vom geminderten Sanierungsertrag gemindert wird (BTDrucks. 18/12128, 34).