

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Ka/Fi
Tel.: +49 30 240087-60
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

17. Juni 2016

**Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen
GZ IV A 2 – S 1910/15/10065-02
DOK 2016/0482450**

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Übersendung des oben bezeichneten Gesetzentwurfs bedanken wir uns und nehmen die Gelegenheit zur Stellungnahme gern wahr.

Mit den Neuregelungen in der Abgabenordnung sollen die Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und die OECD-Empfehlungen zur Stärkung der Transparenz umgesetzt werden. Deutschland kommt insoweit seinen internationalen Verpflichtungen nach. Wir begrüßen in diesem Zusammenhang, dass im Interesse einer einheitlichen Vorgehensweise die Umsetzung in nationales Recht eins zu eins erfolgt und nicht über die Anforderungen der Richtlinie hinausgegangen wird.

Weitere vorgesehene Änderungen sollen nach den Ausführungen zum Gesetzentwurf dazu dienen, steuerliche Vorschriften an aktuelle Entwicklungen anzupassen und deutsche Besteuerungsrechte in grenzüberschreitenden Sachverhalten wirksam wahrnehmen zu können. Bei den aktuellen Entwicklungen handelt es sich um Urteile des Bundesfinanzhofes, die der Verwaltungsauffassung zuwiderlaufen.

Es ist sicherlich Aufgabe des Gesetzgebers, Vorschriften dort klarzustellen, wo sie zu unterschiedlichen Auslegungen und damit zu Rechtsstreiten Anlass geben. Bei solchen Änderungen sollte jedoch der rechtliche Gesamtzusammenhang Beachtung finden. Die vorgesehene Änderung im Gewerbesteuerengesetz zur Behandlung des Hinzurechnungsbetrags mag das aktuelle von der Finanzverwaltung empfundene Problem zwar beseitigen. Die Änderungen führen jedoch dazu, dass in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige bei grenzüberschreitender Tätigkeit höher besteuert werden, als im nationalen Fall. Zielführender wäre u. E. stattdessen eine Überarbeitung des Außensteuerrechts bzw. der Hinzurechnungsbesteuerung, wie sie seit langem von der Bundessteuerberaterkammer gefordert wird. Entsprechende Arbeiten sollten endlich in Angriff genommen werden.

Kritisch zu betrachten ist aus unserer Sicht insbesondere die Änderung des § 1 AStG mit der Ermächtigung zur Bestimmung von Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes durch Rechtsverordnung. Auch wenn das Bundesverfassungsgericht jüngst entschieden hat, dass ein Treaty Override nicht gegen die Verfassung verstößt, so hat es diesen doch der Entscheidung des Gesetzgebers unterworfen. Eine Verlagerung dieser Entscheidungsbefugnis auf die Verordnungsebene begegnet u. E. grundsätzlichen Bedenken.

Mit freundlichen Grüßen

i. V. Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Dr. Carola Fischer
Referentin

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum
Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen
der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen
gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

17. Juni 2016

Artikel 1: Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 1: Mitwirkungspflichten der Beteiligten – § 90 Abs. 3 AO-E

Paragraf 90 Abs. 3 Satz 3 AO-E regelt, dass bei einem Umsatz ab 100 Mio. € eine Stammdokumentation erforderlich ist. In dieser muss über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe sowie über die angewandte Verrechnungspreissystematik informiert werden.

Zwar ist erfreulich, dass durch den Schwellenwert nur eine begrenzte Zahl großer Unternehmen in den Anwendungsbereich der neuen Regelung fallen soll, jedoch greift die neue Verpflichtung unabhängig vom Volumen der grenzüberschreitenden Transaktionen. Die Bundessteuerberaterkammer regt daher an zu prüfen, ob nicht eine Regelung entsprechend § 6 GAufzV umsetzbar wäre. Dieser stellt auf das Volumen der grenzüberschreitenden Transaktionen ab und entbindet den Steuerpflichtigen von der Dokumentationserstellung, wenn die grenzüberschreitenden Warenumsätze mit nahe stehenden Personen weniger als 5 Mio. € für Warenumsätze und/oder weniger als 500.000,00 € für Leistungen beträgt.

Zu Nr. 2: Umsetzung innerstaatlich anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten – § 117c AO-E

Der Satz 2 des § 117c Abs. 4 AO-E regelt, dass bei der Übermittlung der länderbezogenen Berichte durch das Bundeszentralamt für Steuern gem. § 138a Abs. 6 Satz 4 bis 6 AO-E keine Anhörung der Beteiligten stattfindet.

Die Bundessteuerberaterkammer möchte an dieser Stelle darauf hinweisen, dass es sich bei den übermittelten Daten um sensible Daten der jeweiligen Unternehmen handelt. Sofern eine Anhörung nicht vorgenommen werden soll, so ist der Steuerpflichtige zumindest über die übermittelten Daten zu informieren. Hierdurch könnte auch erreicht werden, dass Fehler bei der Übermittlung durch den Steuerpflichtigen selber erkannt, gemeldet und hierdurch korrigiert werden können.

Zu Nr. 3: Mitteilungspflichten multinationaler Unternehmen – § 138a - neu - AO

Die Größenschwellen des § 138a AO-E stellen auf den Konzernumsatz ab, ohne dabei die Höhe der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen den Konzerngesellschaftern zu berücksichtigen. Auch hier regt die Bundessteuerberaterkammer eine Regelung an, die sich an § 6 GAufzV orientiert.

Weiterhin orientieren sich die Größenschwellen des § 90 Abs. 3 AO-E richtigerweise an den Vorjahreswerten. Hierdurch ist der Steuerpflichtige frühzeitig über seine Dokumentationspflichten informiert. Die Größenschwelle des § 138a AO-E stellt hingegen auf den aktuellen Konzernumsatz ab. Die Bundessteuerberaterkammer regt an, sich auch hier auf den Vorjah-

resumsatz zu beziehen. Andernfalls bestehen erheblich Rechtsunsicherheiten bei der Beurteilung, ob die Größenschwellen überschritten sind.

Die in § 138a Abs. 3 bis 6 AO-E bestimmen ausführlich die für die Übermittlung der länderbezogenen Berichte Verpflichteten. Grundsätzlich muss das Country-by-Country-Reporting nur von der Konzernmuttergesellschaft eingereicht werden. Allerdings sind zahlreiche Regelungen vorgesehen, sofern diese den Mitteilungspflichten nicht nachkommen.

So ist z. B. die deutsche Tochtergesellschaft in diesen Fällen verpflichtet, die ihr zur Verfügung stehenden Daten an die Finanzbehörden zu liefern. Allerdings geht schon der Referentenentwurf in seiner Begründung davon aus, dass die Tochtergesellschaft nicht über die umfassenden Daten verfügt und daher in einem solchen Fall keine Datenweitergabe an anderen Finanzbehörden erfolgen kann (Seite 41). Weshalb in diesem Fall das Tochterunternehmen dennoch mit erheblichem bürokratischem Aufwand belastet wird, erscheint fraglich. Die Bundessteuerberaterkammer regt an nochmals genauestens zu prüfen, in welchen Fällen Übermittlungspflichten zur Erfüllung der internationalen Vereinbarungen notwendig sind und nur diese von den Steuerpflichtigen zu fordern.

Weiterhin ist vorgesehen, dass sofern die Tochtergesellschaft davon ausgeht, dass die Konzernobergesellschaft das Country-by-Country-Reporting einreicht, sie dies nur in der Steuererklärung vermerken, sonst aber nichts Weiteres unternehmen muss. Stellt sich später heraus, dass die Konzernobergesellschaft ihre Pflichten nicht erfüllt hat, muss die Tochtergesellschaft ersatzweise liefern. Hierfür steht ihr eine Frist von einem Monat zur Verfügung. Dies erscheint angesichts der erforderlichen Rücksprachen mit der Konzernmutter und oder anderen national ansässigen Tochtergesellschaften als sehr knapp bemessen. Die Bundessteuerberaterkammer regt daher an, die Frist auf mindestens zwei Monate zu verlängern. Die zuständige Behörde hat dann immer noch einen Monat für die Übermittlung im automatischen Informationsaustausch zwischen den betroffenen Staaten zur Verfügung, und diese bloße Übermittlung dürfte weniger zeitaufwändig sein, als die auf Ebene der Unternehmen notwendigen Abstimmungen.

Darüber hinaus hat die Tochtergesellschaft in der Steuererklärung den Namen der zuständigen ausländischen Finanzbehörde der Konzernobergesellschaft anzugeben. Liegen der Tochtergesellschaft die Daten nicht oder nicht umfassend vor, so ist sie selbst zur Abgabe des Country-by-Country-Reportings verpflichtet (§ 138a Abs. 5 Satz 2 AO-E). Durch diese Regelung wird ebenfalls erheblicher bürokratischer Aufwand und Rechtsunsicherheit verursacht. Es sollte ausreichend sein, wenn die Tochtergesellschaft den Namen und die Anschrift der Konzernobergesellschaft angibt. Die steuerlichen Rahmendaten liegen den Finanzverwaltungen vor oder können im Rahmen der Amtshilfe abgefragt werden.

Zu Nr. 4: Schätzung von Besteuerungsgrundlagen – § 162 AO-E

Bei § 162 Abs. 3 und 4 AO-E sollen ausweislich der Gesetzesbegründung redaktionelle Änderungen vorgenommen werden, um diesen an den neuen § 90 Abs. 3 AO-E anzupassen. Wei-

terhin soll hierdurch klargestellt werden, dass sich die Verletzung der Mitwirkungspflichten auf die Aufzeichnungen für einzelne Geschäftsvorfälle bezieht.

Die Bundessteuerberaterkammer hält diese Klarstellung für missverständlich. Es geht nicht eindeutig aus dem Gesetzestext hervor, ob der Strafzuschlag i. H. v. 5.000,00 € pro tatsächlichem, konkretem Geschäftsvorfall oder pro Geschäftsvorfall im abstrakten Sinne erhoben werden soll. Ersteres hätte die Konsequenz, dass bei einem Unternehmen, das 1.000 gleiche Geschäftsvorfälle im Wert von jeweils 1,00 € tätigt und hierbei die Aufzeichnungspflichten verletzt, ein Strafzuschlag von 5.000.000,00 € erhoben würde. Darüber hinaus ist unklar, was von einem Geschäftsvorfall umfasst ist und wann eine Aufzeichnung „im Wesentlichen“ unverwertbar ist.

Darüber hinaus möchte die Bundessteuerberaterkammer an dieser Stelle auf die in der Literatur schon lange vertretene grundsätzliche Kritik an dem Steuerzuschlag des § 162 Abs. 4 AO hinweisen (vgl. beispielsweise Seer in Tipke/Kruse, § 162 AO Rdnr. 73 m. w. N.). Bei dem Steuerzuschlag handelt es sich um einen „Fremdkörper“ im deutschen Steuerrecht der zu erheblichen Wertungswidersprüchen führt. Es findet eine Schlechterstellung des international agierenden Steuerpflichtigen statt. Ein Steuerpflichtiger der keine Steuererklärung abgibt, muss einen Verspätungszuschlag von (derzeit) max. 10 % der Steuer, höchstens 25.000,00 € zahlen, wohingegen ein Steuerpflichtiger, der seine Buchführungs- und Steuerklärungspflichten ordnungsgemäß erfüllt aber den Verrechnungspreisansatz nicht ordnungsgemäß dokumentiert, mit mindestens 5 % seiner **Einkünfte** bei einer Untergrenze von 5.000,00 Euro sanktioniert wird.

Artikel 7: Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 2: Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen – § 50d Abs. 9 EStG-E

Paragraf § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG-E macht die Freistellung der Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem DBA von der Besteuerung der Einkünfte im anderen Vertragsstaat abhängig. Die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 12. November 2008) vertritt hierzu die Auffassung, dass die Vorschrift auch dann Anwendung findet, wenn die Einkünfte im anderen Staat nur teilweise nicht oder niedrig besteuert sind. Demgegenüber hat der BFH mit Urteilen vom 20. Mai 2015, Az. I R 68/14, I R 69/14, und vom 21. Januar 2016, Az. I R 49/14, entschieden, dass ein Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode nicht zu erfolgen hat, wenn der andere Vertragsstaat das Besteuerungsrecht nur für einen Teil der Einkünfte wahrnimmt.

Durch die Änderung des § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG soll sichergestellt werden, dass eine Besteuerung im Inland für Einkunftsteile möglich ist, die im anderen Vertragsstaat aus den in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG genannten Gründen nicht besteuert werden.

Daneben enthalten DBA teilweise Regelungen, die eine Besteuerung ermöglichen, wenn der andere Vertragsstaat die Einkünfte nicht besteuert, weil er eine andere Abkommensbestimmung anwendet oder das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht nicht in Anspruch nimmt. Auch hierzu hat der BFH bereits mit Urteil vom 27. August 1997, Az. I R 127/95, zum DBA Kanada entschieden, dass es für die Gewährung der Freistellung von Einkünften aus den Einkunftsarten des Abkommens unerheblich ist, ob im anderen Vertragsstaat alle Einkunftsteile zu einer Steuerzahlungspflicht führen. Im Gegensatz zur deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA vom 22. August 2013 enthalten derzeit nur die DBA mit Liechtenstein und die noch nicht in Kraft getretenen DBA mit Japan und Australien eine Regelung, die eine Freistellung bereits dann einschränken, wenn nur Teile der Einkünfte unbesteuert bleiben.

Die Einfügung des § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG-E soll im Rahmen der Anwendung der DBA die der Rechtsprechung entgegen stehende Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 20. Juni 2013) gesetzlich fixieren. Die Vorschrift stellt einen Treaty Override gegenüber nahezu allen bestehenden DBA dar, auch den in jüngster Zeit abgeschlossenen oder revidierten DBA, in denen im Rahmen der Vertragsverhandlungen eine der deutschen Verhandlungsgrundlage entsprechende Klausel nicht durchgesetzt werden konnte.

Die Neuregelungen hätten zur Folge, dass künftig für sämtliche grundsätzlich freigestellte Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat geprüft werden muss, ob für einzelne Einkunftsteile eine Besteuerung aufgrund abweichender Anwendung des Abkommens unterblieben ist, mit einem beschränkten Steuersatz erfolgte oder ob aufgrund der beschränkten Steuerpflicht eine Besteuerung im anderen Staat unterblieben ist. Durch das Erfordernis einer solchen Prüfung würde ein wesentlicher administrativer Vorteil des Freistellungsverfahrens zunichte gemacht.

Unklar ist nach dem Wortlaut des Entwurfs zu § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG zudem, was Teile von Einkünften sind. Genannt werden nur beispielhaft „bestimmte Quellen oder Transaktio-

nen“. Ob darüber hinaus weitere Einkünfte der Vorschrift unterliegen sollen, lässt sich dem Entwurfstext nicht entnehmen.

Schließlich kann der Wechsel von der Freistellung zur Anrechnung für Teile von Einkünften zu einer nicht gerechtfertigten Erhöhung der Steuerbelastung führen. Die Ertragsteuerbelastung kann dabei die Belastung bei Anwendung der Anrechnungsmethode für sämtliche Einkünfte übersteigen.

Beispiel 1:

Die D-GmbH unterhält eine Produktionsstätte im DBA-Staat mit Freistellung der Betriebsstätteneinkünfte. Der Gewinn der Betriebsstätte wird im Ausland mit 40 % besteuert. Der nach ausländischen Grundsätzen ermittelte Gewinn beträgt 1 Mio. €, die darauf zu entrichtende Steuer 400.000,00 €. Nicht in die Bemessungsgrundlage eingeflossen ist ein Investitionszuschuss vom 250.000,00 €. Die Steuerfreistellung des Investitionszuschusses wird beschränkt Steuerpflichtigen zum Zwecke der Investitionsförderung gewährt.

Die nach deutschen Vorschriften ermittelten Einkünfte von 1,25 Mio. € unterliegen einer Ertragsteuerbelastung im Ausland von 32 %. Würde die Anrechnungsmethode insgesamt zur Anwendung kommen, entstünde durch die Möglichkeit der Anrechnung der ausländischen Steuer keine weitere Steuerbelastung im Inland.

Aufgrund der Versagung der Freistellung für die im Ausland nicht besteuerten Einkunftsteile unterliegen diese mangels anrechenbarer ausländischer Steuer einer zusätzlichen Belastung in Höhe der inländischen Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag. Im Ergebnis führt die Anwendung der Freistellungsmethode unter Versagung der Freistellung für nicht besteuerte Einkunftsteile in solchen Fällen zu einer höheren Steuerbelastung als die Anwendung der Anrechnungsmethode. Zudem würde die Investitionsförderung des anderen Vertragsstaates durch eine Besteuerung dieser Einkünfte im Inland teilweise zunichte gemacht.

Beispiel 2:

Der im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtige D ist im Rahmen seiner nichtselbstständigen Arbeit in einem DBA-Staat tätig. Die Einkünfte unterliegen in diesem Staat einer Steuerbelastung von 35 %. Die im anderen Staat erzielten Einkünfte sind grundsätzlich unter Progressionsvorbehalt freizustellen. Das Abkommen sieht aber vor, dass Deutschland Einkünfte dennoch besteuern kann, wenn der Vertragsstaat Einkünfte tatsächlich nicht besteuert, obwohl er die Einkünfte nach dem Abkommen besteuern kann. Aufgrund der im anderen Vertragsstaat anzuwendenden gesetzlichen Regelungen bleiben bestimmte Zuschläge zum Arbeitslohn vergleichbar § 3b EStG i. H. v. 3.000,00 € steuerfrei. Die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach § 3b EStG sind allerdings nicht erfüllt. Die Steuerbelastung des D im Inland beträgt 30 %. Sowohl bei Anrechnung als auch bei Freistellung würde keine Einkommensteuer im Inland anfallen.

Durch die Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG-E würde sich eine zusätzliche Steuerbelastung auf die im Ausland steuerfrei vereinnahmten Zuschläge zum Arbeitslohn i. H. v. 900,00 € ergeben. Bei Anwendung der Anrechnungsmethode

insgesamt verbliebe es hingegen aufgrund des höheren Steuersatzes im Ausland bei der ausländischen Einkommensteuer; eine zusätzliche Steuerbelastung im Inland würde nicht entstehen.

Selbst wenn sich die geplanten Änderungen mit dem Bestreben begründen lassen, eine Nichtbesteuerung von Einkommensteilen und damit das Entstehen von sog. „weißen“ Einkünften zu verhindern, sollte kritisch geprüft werden, ob die Maßnahme in dieser Art wirklich erforderlich ist. Bei einer umfassenden Anwendung entsprechender Grundsätze auch internationale würde letztlich auch kaum noch eine Beeinflussung der nationalen Wirtschaft durch Steuersubventionen bzw. steuerliche Lenkungsnormen greifen. Damit würden wirtschaftspolitische Spielräume verloren gehen.

Sofern an der Idee der „Atomisierung“ von Einkünften festgehalten wird, sollten deren oben dargestellten unsystematischen Folgen zumindest durch geeignete Ergänzung der vorgesehenen Regelungen vermieden werden. Vorzugswürdig wäre es jedoch, die Einführung der Regelungen auch vor dem Hintergrund der in der „Atomisierung“ liegenden Komplizierung insgesamt noch einmal zu überdenken.

Artikel 9: Änderung des Außensteuergesetzes

Zu Nr. 1: Berichtigung von Einkünften – § 1 Abs. 1 Satz 5 - neu - AStG

Der BFH hat mit Urteilen vom 17. Dezember 2014, Az. I R 23/13, und vom 24. Juni 2015, Az. I R 29/14, entschieden, dass ein Art. 9 OECD-MA vergleichbare Regelung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine Sperrwirkung gegenüber § 1 Abs. 1 AStG auslöst. Nur soweit die Abkommen eine Korrektur der Einkünfte zulassen, sei eine solche nach § 1 Abs. 1 AStG auch möglich. Nach dem BMF-Schreiben vom 30. März 2016 sind diese Urteile über den Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.

Durch die Neuregelungen, die entgegen der Gesetzesbegründung, wie die genannten Urteile gerade belegen, nicht klarstellend sind, soll sichergestellt werden, dass Deutschland auch dann eine Korrektur der Verrechnungspreise vornehmen kann, wenn das anzuwendende DBA eine solche Korrektur nicht erlauben würde. Zu diesem Zweck soll sich der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes ausschließlich nach den Regelungen des AStG bestimmen (§ 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E). Die vorgeschlagene Gesetzesänderung stellt damit, soweit sie vom Fremdvergleichsgrundsatz des anzuwendenden DBA abweicht, ein Treaty Override dar und entspricht nicht dem mutmaßlichen Willen des Vertragspartners des DBA. Sie führt entgegen der Gesetzesbegründung gerade zu Besteuerungskonflikten, da der andere Vertragsstaat eine Einkünftekorrektur bzw. eine entsprechende Gegenberichtigung in Übereinstimmung mit den Regelungen des DBA vornehmen wird. Die Folge wird eine Zunahme von Verständigungs- und Schiedsverfahren sein, die auf Seiten der Verwaltung und der Steuerpflichtigen erhebliche Ressourcen binden.

Vor dem Hintergrund, dass eben eine vom OECD-MA abweichende Interpretation des Art. 9 DBA-Brasilien vom 27. Juni 1975 durch Brasilien einer der Gründe für die Kündigung des DBA durch die Bundesregierung am 7. April 2005 war, ist der hier vorgesehene Treaty Override u. E. problematisch. Es wäre nur verständlich, wenn (potenzielle) Vertragsstaaten das Vertrauen in eine verlässliche deutsche Abkommenspolitik infolge der Neuregelungen ebenso als erschüttert ansehen würden.

Zu Nr. 2: Ermächtigung für eine Rechtsverordnung – § 1 Abs. 6 AStG-E

Mit § 1 Abs. 6 AStG-E soll das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ermächtigt werden, Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes (nun auch i. S. d. der DBA) mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung festzulegen. Diese Technik wirft zahlreiche verfassungsrechtliche Fragen auf, mit denen sich das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 15. Dezember 2015 zur Zulässigkeit von Treaty Overrides, Az. 2 BvL 1/12, jedenfalls noch nicht zu beschäftigen hatte.

So ist schon der Treaty Override in § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG ungewöhnlich pauschal und unbestimmt formuliert, wenn sich der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes allgemein nach den Regelungen des AStG (auch eines künftig geänderten AStG?) bestimmen soll. Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes (nun auch i. S. d. der DBA) sollen mit Zustimmung des Bun-

desrates durch Rechtsverordnung festgelegt werden. In diesem Zusammenhang stellt sich zum einen vor dem Hintergrund der Unbestimmtheit des § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E und des Fehlens anderweitiger Spezifikationen die Frage nach einer hinreichenden Bestimmung von Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung (Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG). Nach unserer Auffassung ist eine solche notwendige Vorgabe in dem derzeit vorgeschlagenen Wortlaut des § 1 Abs. 6 AStG-E nicht einmal im Ansatz zu erkennen. Dies gilt insbesondere auch deshalb, weil sich die gesamte Neuregelung gerade gegen das internationale Verständnis des Inhalts des Fremdvergleichsgrundsatzes richtet („bestimmt sich nur nach den Regelungen dieses Gesetzes“), ohne aber für die damit offenkundig intendierte oder zumindest in Kauf genommene Abweichung irgendeine inhaltliche Vorgabe zu machen. Dies ist keine hinreichende Präzisierung einer Ermächtigung i. S. d. Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG.

Zum anderen ist daran zu erinnern, dass das Bundesverfassungsgerichts in seiner Entscheidung zum Treaty Override die Geltung des lex posterior-Grundsatzes auch für völkerrechtliche Verträge aus dem Demokratieprinzip und dem Grundsatz der parlamentarischen Diskontinuität abgeleitet hat. Der spätere Gesetzgeber – entsprechend dem durch die Wahl zum Ausdruck gebrachten Willen des Volkes – müsse innerhalb der vom Grundgesetz vorgegebenen Grenzen Rechtsetzungsakte früherer Gesetzgeber (hier: Zustimmungsgesetz zum DBA) revidieren können. Inwieweit diese Erwägungen auch dann greifen, wenn sich die konkrete Überschreibung des früheren Gesetzes erst aus einer Rechtsverordnung des BMF ergibt, zu der der gewählte Gesetzgeber zwar ermächtigt hat, an deren Ausgestaltung er aber nicht mehr beteiligt ist, könnte Gegenstand von Diskussionen werden. Dies alles könnte erst recht problematisch sein, wenn zwar eine solche Rechtsverordnung später als ein künftig abgeschlossenes DBA ergeht, die (parlamentarisch beschlossene) Ermächtigung durch den Gesetzgeber jedoch vor dem Zustimmungsgesetz zu jenem DBA erfolgt ist.

Aus diesen Gründen lehnt die Bundessteuerberaterkammer einen „Treaty Override per Rechtsverordnung“ nachdrücklich ab. Zum jetzigen Zeitpunkt, in dem im Zusammenhang mit dem BEPS-Projekt versucht wird, international einheitlich zu agieren, sollte weder eine gesetzliche noch eine untergesetzliche Regelung zur einseitigen Bestimmung des Fremdvergleichsgrundsatzes der DBA eingeführt werden.

Artikel 11: Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Zu Nr. 2: Ermittlung des Gewerbeertrags – § 7 Sätze 7 und 8 - neu - GewStG

Die vorgesehenen Änderungen stellen eine Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH in der Frage der Berücksichtigung des Hinzurechnungsbetrags i. S. d. § 10 AStG in der Gewerbesteuer dar. Diese aus Sicht des Gesetzgebers nachvollziehbare Maßnahme bedarf aber dringend weiterer flankierender Änderungen der Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung. Das betrifft zum einen die Absenkung des Steuersatzes der Niedrigbesteuerung in § 8 Abs. 3 Satz 1 AStG, aber auch die Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die Gewerbesteuer. Aufgrund der im Folgenden dargestellten systematischen Verwerfungen sollte die geplante punktuelle Änderung unterbleiben und im Kontext einer Überarbeitung der gesamten Hinzurechnungsbesteuerung geprüft werden.

- Zu § 7 Satz 7 GewStG-E

Mit der Einfügung des § 7 Satz 7 GewStG-E soll als Reaktion auf die gegenteilige Rechtsprechung des BFH vom 11. März 2015, Az. I R 10/14, die Einbeziehung des Hinzurechnungsbetrags i. S. d. § 10 AStG in die Gewerbesteuer sichergestellt werden. Die Regelung bestimmt daher, dass die Hinzurechnungsbeträge Einkünfte sind, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen.

Nach derzeitiger Rechtslage kann die Anwendung des AStG zu einer höheren Steuerbelastung führen, als die Erzielung der Einkünfte im Inland.

Beispiel:

Die D-GmbH ist zu 100 % an der E-Ltd. mit Sitz in einem EU-Staat beteiligt. Die passiven Einkünfte der E-Ltd. unterliegen einer Besteuerung von 24 %. Der Nachweis nach § 8 Abs. 2 Satz 1 AStG kann nicht geführt werden.

Die Hinzurechnungsbesteuerung führt zur Einbeziehung der Einkünfte in die Bemessungsgrundlage der D-GmbH. Die ausländische Steuer ist nach § 12 AStG anzurechnen, so dass keine Belastung mit Körperschaftsteuer im Inland entsteht. Der übersteigende Betrag der ausländischen Steuer von 9 % bleibt unberücksichtigt.

Nach der geplanten Änderung unterläge der Hinzurechnungsbetrag nun zusätzlich der Gewerbesteuer i. H. v. ca. 15 %. Die Einkünfte unterlägen damit einer Gesamtsteuerbelastung von ca. 39 %. Bei Einkünfteerzielung unmittelbar durch die D-GmbH im Inland würde sich die Steuer (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer) hingegen nur auf ca. 31 % belaufen.

Die vorgesehene punktuelle Änderung führt zu einer deutlichen steigenden Belastung für international tätige Unternehmen. Dies kann die Beteiligung deutscher Unternehmen an der auch im Gesetzentwurf angesprochenen Globalisierung der Wirtschaftsbeziehungen behindern und so im Ergebnis auch nicht im Interesse des Staates als des Steuergläubigers sein.

- Zu § 7 Satz 8, 9; § 9 Nr. 2, 3 GewStG-E

Paragraf 7 Satz 8 GewStG-E hat zum Ziel, niedrig besteuerte passive Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG in die Gewerbesteuer einzubeziehen. Nach derzeitiger Rechtslage unterfallen diese Einkünfte nicht der Gewerbesteuer, da sie in einer ausländischen Betriebsstätte erzielt werden. Nunmehr soll fingiert werden, dass die Einkünfte in einer inländischen Betriebsstätte anfallen.

Nach der Begründung zum Gesetzentwurf sollen mit § 7 Satz 8 GewStG-E Fälle erfasst werden, in denen der Steuerpflichtige Zwischeneinkünfte nicht über eine ausländische Zwischengesellschaft, sondern unmittelbar über eine ausländische Betriebsstätte erzielt, und die Zwischeneinkünfte im Inland einer Besteuerung unterliegen würden, wenn sie über eine Zwischengesellschaft erzielt würden. Damit liegt der Regelung offenbar die Vorstellung zugrunde, dass die Einbeziehung des Hinzurechnungsbetrags i. S. d. § 10 Abs. 1 AStG in die Gewerbesteuer auch die Einbeziehung der Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG in die Gewerbesteuer erforderlich macht bzw. diese rechtfertigt und § 7 Satz 8 GewStG die „Umgehung“ der Rechtsfolgen des § 7 Satz 7 GewStG-E durch § 7 Satz 8 GewStG-E verhindern soll.

Eine derartige Begründung würde allerdings nicht tragen; da die Regelung gegen fundamentale Prinzipien der Gewerbesteuer verstößt:

Territorialitätsprinzip

Mit Blick auf das aus dem Besteuerungsgegenstand der Gewerbesteuer, dem stehenden Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG), resultierende Territorialitätsprinzip, bis dato tragendes Grundprinzip der Gewerbesteuer, ist es nämlich etwas gänzlich anderes, ob der Gesetzgeber dem vom BFH eingeschlagenen Weg nicht folgen will, den Hinzurechnungsbetrag i. S. d. § 10 Abs. 1 AStG wie ausländische Betriebsstätten-einkünfte zu behandeln, weil dieser letztlich auf von einem anderen Steuerpflichtigen (Zwischengesellschaft) in einer ausländischen Betriebsstätte erzielte Einkünfte zurückgeht (§ 7 Satz 7 GewStG-E), oder ob der Gesetzgeber – wie in § 7 Satz 8 GewStG-E – vom Gewerbetreibenden selbst und tatsächlich in einer ausländischen Betriebsstätte erzielte Einkünfte als in einer inländischen Betriebsstätte des Gewerbetreibenden erzielt fingiert.

Objektsteuercharakter

Darüber hinaus ist die Regelung des § 7 Satz 8 GewStG-E mit dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer nicht vereinbar. Die Höhe der Gewerbesteuer eines im Inland betriebenen Gewerbebetriebs hinge von der beschränkten oder unbeschränkten Körperschaft-/Einkommensteuerpflicht des Gewerbetreibenden ab.

Beispiel 1:

Der im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtige D – alternativ der beschränkt einkommensteuerpflichtige A – betreibt im Inland einen Gewerbebetrieb (Einzelunternehmen). Zu diesem Gewerbebetrieb gehört eine Betriebsstätte im Ausland, über die niedrig besteuerte passive Einkünfte erzielt werden.

Ob die niedrig besteuerten passiven Einkünfte der Besteuerung mit Gewerbesteuer im Inland unterliegen, hängt davon ab, ob der Einzelunternehmer im In-

land beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist. Nur im Fall des D liegen Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG vor; die niedrig besteuerten passiven Einkünfte des A unterfallen mangels unbeschränkter Steuerpflicht nicht § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG. Im Ergebnis hängt die Gewerbesteuerbelastung damit von den subjektiven Verhältnissen des Betreibers des Unternehmens ab. Dies würde dem Charakter der Gewerbesteuer als Real- oder Objektsteuer widersprechen. Außerdem ist ein solches Ergebnis mit Art. 3 GG nicht vereinbar.

Die Unvereinbarkeit mit dem Objektsteuercharakter könnte auch nicht etwa dadurch beseitigt werden, dass § 7 Satz 8 GewStG-E auf beschränkt Steuerpflichtige ausgeweitet wird. Denn bei beschränkt Steuerpflichtigen kann zum einen die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG nicht umgangen werden, weil sie dieser schon nicht unterliegen. Zum anderen ist es wegen der von der Rechtsprechung stets verneinten Existenz von Unterbetriebsstätten nicht denkbar, (passive) Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen.

Die Regelung des § 7 Satz 8 2. Halbsatz GewStG-E hat überdies zur Folge, dass eine Einbeziehung in die Gewerbesteuer nicht nur in den von § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG erfassten Fällen einer Steuerbefreiung nach DBA erfolgt, sondern in allen Fällen der Erzielung niedrig besteuerten passiver Einkünfte. Daher bedarf es bei Formulierung der gesetzlichen Regelung im § 7 Satz 8 GewStG-E keinerlei Verweises auf § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG.

Bei Ersetzung des darin enthaltenen Verweises auf § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG durch eine ausformulierte Übernahme der Tatbestandsvoraussetzungen dieser Vorschrift würde § 7 Satz 8 GewStG-E ungefähr wie folgt lauten:

„Erträge, die in einer im Ausland belegenen Betriebsstätte anfallen und nicht aktiv im Sinne des § 8 Abs. 1 AStG sind und die einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 % unterliegen, ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften mit anderen Quellen beruht, gelten als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt; dies gilt nur für unbeschränkt Steuerpflichtige.“

Bei dieser Regelungstechnik würde Regelungsinhalt und -ziel deutlicher werden. Zugleich würden aber auch die vorstehend bereits erörterten Unvereinbarkeiten mit dem Objektsteuercharakter (infolge der Beschränkung auf unbeschränkt einkommen-/körperschaftsteuerpflichtige Gewerbetreibende) und dem Territorialitätsprinzip der Gewerbesteuer noch deutlicher zu Tage treten.

So würde noch offensichtlicher, dass die Anknüpfung der Gewerbesteuerpflicht für ausländische Einkünfte an die ausländische Ertragsteuerbelastung von weniger als 25 % im Rahmen der Systematik der vom Territorialitätsprinzip bestimmten Gewerbesteuer völlig verfehlt ist. Es ist keinerlei Grund dafür erkennbar, dass die Höhe der Ertragsteuerbelastung im Ausland irgendeinen Einfluss auf das Bestehen oder Nichtbestehen inländischer Gewerbesteuerpflicht haben könnte.

Darüber hinaus würde die vorgeschlagene neue Regelung, und zwar unabhängig davon, wie sie formuliert wird, zu Mehrbelastungen führen, die durch nichts zu rechtfertigen sind. Letztlich ist das darauf zurückzuführen, dass die ausländische Steuer zwar auf die inländische Einkommen- und Körperschaftsteuer angerechnet wird, jedoch nicht auf die Gewerbesteuer.

Beispiel 2:

Die D-GmbH erzielt passive Einkünfte in einer ausländischen Betriebsstätte. Diese Einkünfte unterliegen im Ausland einer Besteuerung mit Körperschaftsteuer von 26 % – alternativ 24 %.

Bei einer Besteuerung von 26 % fallen – unabhängig von der Anwendung der Anrechnungs- oder der Freistellungsmethode – im Inland weder Körperschaftsteuer noch Gewerbesteuer an; die Gesamtsteuerbelastung beträgt 26 %. Unterliegen die Einkünfte hingegen im Ausland einer Besteuerung von 24 %, fällt ebenso keine Körperschaftsteuer im Inland an. Allerdings beträgt durch die Einbeziehung der ausländischen Einkünfte in die Gewerbesteuer die Gesamtsteuerbelastung mit ausländischer Körperschaftsteuer und mit Gewerbesteuer insgesamt ca. 39 %. Die Steuerbelastung übersteigt damit diejenige, welche bei Erzielung der Einkünfte in einer inländischen Betriebsstätte der D-GmbH entstehen würde.

Zu Nr. 3: Ermittlung des Gewerbeertrags einer Organgesellschaft – § 7a - neu - GewStG

Mit § 7a GewStG-E soll folgende, durch das BFH-Urteil, Az. I R 39/14, bestätigte Regelungslücke geschlossen werden: Mangels hinreichender Umsetzung bzw. Ergänzung der sog. Bruttomethode i. S. d § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG unterbleibt für Zwecke der Gewerbesteuer bei einer von einer Organgesellschaft einer Organträger-Körperschaft bezogene Schachteldividende die Anwendung der sog. Schachtelstrafe des § 8b Abs. 5 KStG. Im Ergebnis können Schachteldividenden vollständig gewerbesteuerfrei vereinnahmt werden, während die betreffenden Dividenden im Nichtorganschaftsfall bei wirtschaftlicher Betrachtung nur zu 95 % von der Gewerbesteuer befreit wären. Während das mit § 7a GewStG-E grundsätzlich verfolgte gesetzgeberische Anliegen nachvollziehbar ist, wirft die in § 7a GewStG-E vorgesehene konkrete Umsetzung dieses Anliegens verschiedene Fragen auf.

- § 7a Abs. 1 Satz 1 GewStG-E

Nach Satz 1 der Vorschrift sind die Kürzungsvorschriften des § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Satz 1 ergänzt damit die nach der BFH-Rechtsprechung über § 7 Satz 1 GewStG auf den Gewerbeertrag der Organgesellschaft durchschlagende (BFH, Az. I R 39/14, Rdnr. 12) Vorschrift des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG um die rein gewerbesteuerlichen Befreiungsvorschriften. Insoweit steht § 7a GewStG-E im Einklang mit der Systematik der sog. Bruttomethode des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG. Die Situation des Urteilssachverhalts, in der die Anwendung des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ff. KStG und damit des § 8b Abs. 1, 5 KStG bei der Gewerbeertragsermittlung des Or-

ganträgers ausscheiden musste, weil die Dividende im Gewerbeertrag der Organgesellschaft nicht mehr enthalten ist, wird damit künftig ausgeschlossen.

- § 7a Abs. 1 Satz 2 GewStG-E

Satz 2 der Vorschrift greift den Fall des Vorliegens unmittelbar im Zusammenhang mit gewerbesteuerlichen Schachteldividenden stehender Aufwendungen auf. Auf diese soll bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft § 8 Nr. 1 GewStG nicht anzuwenden sein. Mit diesem Regelungskonzept sollen offenbar, zumindest im Grundsatz, die später im Rahmen des § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E – eintretenden Rechtsfolgen des § 9 Nr. 2a Satz 3 Halbsatz 2, Nr. 7 Satz 2, Nr. 8 Satz 2 GewStG auf Ebene der Organgesellschaft bereits antizipiert werden, obwohl die diese Rechtsfolgen auslösenden Kürzungen des Gewerbeertrags nach Satz 1 der Vorschrift bei ihr nicht zur Anwendung kommen. Etwaige noch erforderliche Hinzurechnungen sollen dann wohl erst im Rahmen der zweiten Stufe erfolgen (§ 7a Abs. 2 Satz 2 GewStG-E). Erforderlich sind diese, soweit die Aufwendungen Dividenden betreffen, die im Rahmen der zweiten Stufe (§ 7a Abs. 1 Satz 1 GewStG-E) für Gewerbesteuerzwecke § 8b Abs. 1, 5 KStG unterliegen oder soweit die einem nach § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 GewStG (nach Anwendung von §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG) noch zu kürzenden Dividendenteilbetrag zuzuordnenden Aufwendungen den Kürzungsbetrag übersteigen.

Wir regen an, das **Regelungskonzept** durch ersatzlose Streichung des § 7a Abs. 1 Satz 2 GewStG-E in der Weise **umzustellen**, dass Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG ungeachtet der späteren Anwendung von § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG vorzunehmen sind. Die Anpassung auf der zweiten Stufe (bisher § 7a Abs. 2 Satz 2 GewStG-E) müsste dann nicht in einer erstmaligen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG (Erhöhung des Gewerbeertrags), sondern in einer Rückgängigmachung nach § 8 Nr. 1 GewStG vorgenommener Hinzurechnungen (Minderung des Gewerbeertrags) bestehen. Eine solche Regelungssystematik erscheint uns nicht nur systematischer (keine Antizipation der Rechtsfolgen nicht anzuwendender Vorschriften), sie erscheint auch allein geeignet, eine sachgerechte Ausnutzung der Freibeträge im Rahmen des § 8 Nr. 1 GewStG von Organgesellschaften und Organträger zu gewährleisten. Es stellt sich nämlich die Frage, wie nach der bislang vorgesehenen Regelungssystematik sichergestellt werden sollte, dass die Nachholung einer im Rahmen des § 7a Abs. 2 Satz 2 GewStG-E noch nicht erfolgten Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG wiederum unterbleibt, soweit die Organgesellschaft ihren Freibetrag im Rahmen des § 8 Nr. 1 GewStG noch nicht ausgeschöpft hat. Ein solcher muss aber Berücksichtigung finden, da anderenfalls die Organgesellschaft schlechter gestellt würde als die nicht organschaftlich verbundene Kapitalgesellschaft.

- § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E

Tatbestandsvoraussetzungen

Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E setzt dessen Anwendung voraus, dass neben Gewinnen aus Anteilen i. S. d. § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 GewStG zugleich auch in unmittelbarem Zusammenhang mit diesen Aufwendungen stehende Ausgaben vorlie-

gen. Fehlt es an solchen Aufwendungen, ist die Regelung insgesamt nicht anwendbar (Kumulation von Tatbestandsvoraussetzungen). Im Falle natürlicher Personen als Organträger bzw. soweit an einer Organträger-Personengesellschaft §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG unterliegende Gesellschafter beteiligt sind, käme es nicht zu einer vollständigen gewerbsteuerlichen Befreiung von Schachteldividenden. Dies wäre in keiner Weise zu rechtfertigen und ist vermutlich auch nicht gewollt. Die in der Begründung zum Gesetzentwurf enthaltenen Beispiele machen zudem deutlich, dass auch solche Fälle erfasst werden sollen, bei denen keine Aufwendungen vorliegen.

Regelungssystematik

Hinsichtlich der gewählten Systematik wirft der Wortlaut des § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E Fragen auf: Während die in § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG genannten Vorschriften in ihrem originär körperschaftsteuerlichen Anwendungsbereich unzweifelhaft erst auf Ebene des Organträgers (nach Zurechnung des Organeinkommens) zur Anwendung kommen und nach der BFH-Rechtsprechung § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ff. KStG über § 7 Satz 1 GewStG auf die Gewerbeertragsermittlung des Organträgers durchschlägt (BFH, Az. I R 39/14, Rdnr. 17), sieht § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E nach seinem eindeutigen Wortlaut eine Anwendung des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ff. KStG und der gewerbsteuerlichen Kürzungs- und Hinzurechnungsvorschriften bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft, also noch auf Ebene der Organgesellschaft vor. Gestützt wird dieses Verständnis noch von der vorgesehenen Überschrift des § 7a GewStG-E, nach der dieser insgesamt (allein) die Gewerbeertragsermittlung der Organgesellschaft betreffen soll. Im Ergebnis müsste die Organgesellschaft ihren Gewerbeertrag dann zweimal ermitteln. Andererseits lassen schon § 7a Abs. 2 Satz 2 GewStG-E, der eine Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft (wohl jene nach § 7a Abs. 1 GewStG-E) voraussetzt, die Inbezugnahme in § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E auch des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG wie auch Teile der Gesetzesbegründung Zweifel aufkommen, ob eine solche Systematik wirklich gewollt ist.

Um einen Bruch mit der Systematik des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG im körperschaftsteuerlichen wie auch im gewerbsteuerlichen Bereich (siehe oben) und auch mit der gebrochenen Einheitstheorie (organschaftsbedingte Anpassungen nach Zusammenrechnung der getrennt ermittelten Gewerbeerträge) zu vermeiden, **muss bzw. darf u. E. § 7a Abs. 2 GewStG-E erst auf Ebene des Organträgers zur Anwendung kommen**. Dazu müssten u. E. in § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E die Worte „Sind im Gewinn der Organgesellschaft“ durch die Worte „Sind im Gewerbeertrag der Organgesellschaft“ sowie ferner die Worte „bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft“ durch die Worte „bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Organträgers“ ersetzt werden. Ferner regen wir an, die Überschrift zu § 7a GewStG-E weiter zu fassen (z. B. „Sonderregelung zur Ermittlung des Gewerbeertrags bei Organschaft“).

Sofern dem Vorschlag zu § 7a Abs. 1 Satz 2 GewStG-E gefolgt wird, wäre die entsprechende Anordnung des § 8 Nr. 1 GewStG in § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E zu streichen.

- § 7a Abs. 2 Satz 1 (Bezugnahme auf § 8 Nr. 1 GewStG) und Satz 2 GewStG-E

Innerhalb des bislang in § 7a GewStG-E vorgesehenen Regelungskonzepts, nach dem für im unmittelbaren Zusammenhang mit gewerbsteuerlichen Schachteldividenden stehende Ausgaben eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG im Rahmen der Gewerbeertragsermittlung der Organgesellschaft unterbleiben (§ 7a Abs. 1 Satz 2 GewStG-E) und erst bei der Gewerbeertragsermittlung (der Organgesellschaft) auf einer zweiten Stufe erfolgen soll (§ 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E), bleibt unklar, welches die in § 7a Abs. 2 Satz 2 GewStG-E angesprochenen „Korrekturbeträge i. S. d. Absatz 1“ sein sollen. Davon abgesehen ist der Regelungsinhalt des Satzes 2 insgesamt kaum verständlich.

Wir regen daher nochmals an, die im Kontext des § 7a Abs. 1 Satz 2 GewStG-E bereits vortragene Umstellung im Regelungskonzept vorzunehmen.

Die in § 7a GewStG-E vorgeschlagenen Regelungen sollten unter Berücksichtigung der obigen Anregungen insgesamt überarbeitet werden, um die dargestellten Verwerfungen zu vermeiden.