

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Frau
Ingrid Arndt-Brauer, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

**E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de
Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de**



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

14. Oktober 2016

Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ (BT-Drs. 18/9536)

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

für die Einladung zu der öffentlichen Anhörung und die Möglichkeit zur Stellungnahme bedanken wir uns.

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.

Es besteht u. E. auch keine Veranlassung dafür, kurzfristig weitergehende einseitige Regelungen zu treffen, ohne die internationale Abstimmung weiterer Schritte abzuwarten. Vor diesem Hintergrund halten wir die vom Bundesrat vorgeschlagene Einführung eines neuen § 4i EStG zum Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug zum gegenwärtigen Zeitpunkt (noch) nicht für geboten. Umgekehrt unterstützen wir nachdrücklich die Bestrebungen einer gesetzlichen Klarstellung zu § 50i Abs. 2 EStG zur Beseitigung der bestehenden überschießenden Wirkungen und würden es sehr begrüßen, wenn diese im Rahmen dieses laufenden Gesetzgebungsverfahrens umgesetzt würden.

Weitere im Entwurf vorgesehene Änderungen sollen dazu dienen, steuerliche Vorschriften an aktuelle Entwicklungen anzupassen und deutsche Besteuerungsrechte in grenzüberschreitenden Sachverhalten wirksam wahrnehmen zu können. Zu diesem Zweck wird immer wieder von Treaty Overrides Gebrauch gemacht. Zwar ist zwischenzeitlich vom Bundesverfassungsgericht entschieden worden, dass ein Treaty Override rechtlich zulässig ist. Dennoch sollte dieses Mittel u. E. nur möglichst sparsam angewendet werden. Eine häufige Überschreitung von international ausgehandelten Abkommen könnte sonst im Ausland Zweifel entstehen lassen, ob Deutschland noch als verlässlicher Vertragspartner anzusehen ist. Mit gleichartigen Maßnahmen anderer Staaten müsste Deutschland sich dann ebenfalls abfinden.

Bei den Bestrebungen, grenzüberschreitende Vorgänge zutreffend zu besteuern, sollte überdies jeweils der rechtliche Gesamtzusammenhang Beachtung finden. Die vorgesehene Änderung im Gewerbesteuergesetz 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.

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
(BT-Drs. 18/9536)

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

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

14. Oktober 2016

Artikel 1: Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 2: 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 der über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe sowie über die angewandte Verrechnungssystematik informiert werden muss.

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 betragen.

Zu Nr. 3: 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.

Wir weisen darauf hin, dass es sich bei den übermittelten Daten um sensible Daten der jeweiligen Unternehmen handelt. Wenn eine Anhörung unterbleibt, ist der Steuerpflichtige u. E. 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. 4: 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.

Paragraf § 138a Abs. 3 bis 5 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. Ergänzende Bestimmungen sollen sicherstellen, dass andere Gesellschaften die Mitteilungspflichten erfüllen, wenn die Konzernobergesellschaft dies nicht tut.

Wir begrüßen hier die Klarstellung in Abs. 4 Satz 2, dass die Erfüllung der Verpflichtung durch eine einbezogene Gesellschaft ausreichend ist und weitere einbezogene Gesellschaften von der Mitteilungspflicht entbindet.

Eine einbezogene inländische Konzerngesellschaft hat nach Abs. 5 Satz 2 auch anzugeben, bei welcher Finanzbehörde und von welchem Unternehmen der länderbezogene Bericht des Konzerns abgegeben wird. Fehlt diese Angabe, soll die Gesellschaft selbst zur fristgerechten Übermittlung des länderbezogenen Berichts verpflichtet sein. Wie in Abs. 4 Satz 3 sollte auch hier geregelt werden, dass es ausreicht, wenn die Gesellschaft dann alle Angaben macht, über die sie verfügt, oder die sie beschaffen kann, da auch in diesem Fall denkbar ist, dass die inländische Gesellschaft den länderbezogenen Bericht weder beschaffen noch selbst erstellen kann.

Zu Nr. 5: 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. Weiterhin soll hierdurch klargestellt werden, dass sich die Verletzung der Mitwirkungspflichten auf die Aufzeichnungen für einzelne Geschäftsvorfälle bezieht.

Die Klarstellung ist an dieser Stelle jedoch nicht ausreichend. 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 Mio. € erhoben würde. Darüber hinaus ist unklar, was von einem Geschäftsvorfall umfasst ist und wann eine Aufzeichnung „im Wesentlichen“ unverwertbar ist.

Wir weisen ergänzend auf die in der Literatur schon lange vertretene grundsätzliche Kritik an dem Steuerzuschlag des § 162 Abs. 4 AO hin (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 € 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 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.

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. Im Gegensatz zur deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA vom 22. August 2013 enthalten derzeit nur das DBA mit Liechtenstein, das ab 1. Januar 2017 anwendbare neue DBA mit Japan und das noch nicht in Kraft getretenen DBA mit Australien eine Regelung, die eine Freistellung bereits dann einschränken, wenn nur Teile der Einkünfte unbesteuert bleiben.

Die Neuregelungen im Rahmen des § 50d Abs. 9 EStG hätten zur Folge, dass künftig für sämtliche grundsätzlich freigestellte Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat geprüft werden müsste, 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.

Der Wechsel von der Freistellung zur Anrechnung für Teile von Einkünften kann 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 von 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 nicht-selbstständigen 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, ist kritisch zu prüfen, ob die Maßnahme in dieser Art wirklich erforderlich ist. Eine umfassende Anwendung entsprechender Grundsätze auch international würde dazu führen, dass wirtschaftspolitische Maßnahmen im Ergebnis weitgehend leerlaufen. Eine Förderung von Investitionen durch steuerfreie Investitionszuschüsse (vgl. Beispiel 1) würde ebenso konterkariert wie eine sozialpolitisch motivierte Freistellung bestimmter Einkunftsbestandteile im Bereich der nichtselbstständigen Einkünfte (vgl. Beispiel 2).

Auch wenn ein Treaty Override nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts rechtlich zulässig ist, Entscheidung vom 15. Dezember 2015, Az. 2 BvL 1/12, sollte diese Maßnahme nur in Fällen Anwendung finden, in denen deutsche Interessen massiv betroffen sind.

Eine Steigerung des deutschen Steueraufkommens auf Kosten der wirtschaftspolitischen Ziele anderer Staaten könnte sonst Anlass zu Zweifeln an der Vertragsteue Deutschlands und zu Gegenmaßnahmen des Auslands bieten. Vor diesem Hintergrund regen wir an, die Änderung des § 50d Abs.9 EStG noch einmal kritisch zu überdenken.

Zu Vorschlag Nr. 2 des Bundesrates (Drs. 406/16 (Beschluss) vom 23. September 2016, S. 3): Einführung eines § 4i EStG zum Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt grundsätzlich das Bestreben des Bundesrates, die Erzielung ungerechtfertigter Steuervorteile zu bekämpfen und damit Steuersubstrat der Bundesrepublik Deutschland gegenüber anderen Staaten zu schützen.

Die isolierte Einführung eines § 4i EStG erscheint aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer jedoch verfrüht. Die Umsetzung der Vorgaben aus dem BEPS-Projekt der OECD sollte einheitlich und abgestimmt erfolgen. Dies gilt insbesondere für die komplexen Fragen des Aktionspunktes 2 – Hybride Gestaltungen. Da die Einführung einer ähnlichen, wenn auch umfassenderen Vorschrift (§ 4 Abs. 5a EStG-E) in der Vergangenheit mit dem Zollkodexanpassungsgesetz bereits diskutiert wurde, ist davon auszugehen, dass die vom Bundesrat angesprochene Problematik bei der Anti-BEPS-Gesetzgebung nicht übersehen wird.

Auch auf Ebene der EU wird die Umsetzung des BEPS-Aktionspunktes 2 derzeit diskutiert. Gerade bei grenzüberschreitenden Sachverhalten sollten vorschnelle Alleingänge vermieden und ein international abgestimmtes Vorgehen angestrebt werden. Damit könnten sowohl eine einseitige Belastung deutscher Unternehmen durch ein vorzeitiges Einführen unabgestimmter Regelungen wie auch ein kurzfristiger Korrekturbedarf nach beendeter Abstimmung vermieden werden.

Zu Vorschlag Nr. 3 des Bundesrates (Drs. 406/16 (Beschluss) vom 23. September 2016, S. 6): Rückführung der überschießenden Wirkungen des § 50i Abs. 2 EStG

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt vollumfänglich den Vorschlag des Bundesrates, die zwischenzeitlich erkannten überschießenden Wirkungen und Unklarheiten in § 50i EStG durch eine *gesetzliche* Änderung zu beseitigen.

Die Rechtsnorm des § 50i EStG, insbesondere § 50i Abs. 2 EStG, schränkt in ihrer aktuellen Fassung mittelständische Unternehmen in ihrer unternehmerischen Bewegungsfreiheit bei Umstrukturierungsmaßnahmen und Unternehmensübergaben ein. Zwar hat das BMF versucht, mit dem nachträglich ergangenen Schreiben vom 21. Dezember 2015 die Anwendung des § 50i Abs. 2 EStG auf ein solches Maß zu begrenzen, dass die Vorschrift nicht länger sämtliche Umstrukturierungsmaßnahmen entgegensteht. Dennoch ist aus unserer Sicht eine gesetzliche Änderung unerlässlich.

Zwar kann das BMF durch Verwaltungsanweisungen, z. B. in Form von BMF-Schreiben, die einheitliche Anwendung von Gesetzesvorschriften und Billigkeitsmaßnahmen durch die Finanzbehörden sicherstellen. Jedoch binden diese Anweisungen grundsätzlich lediglich die Finanzverwaltung, nicht jedoch die Steuerpflichtigen und ihre Berater oder die Gerichte. Zwar kann man dem entgegenhalten, dass mit dem o. g. BMF-Schreiben lediglich eine den Steuerpflichtigen begünstigende Gesetzesanwendung geregelt werden soll. Dennoch ist zu beachten, dass es sich bei steuerrechtlichen Vorschriften um klassisches Eingriffsrecht handelt. Verfassungsrechtlich setzt dies daher die Einhaltung der Gewaltenteilung voraus. Bei nachträglich erkanntem Korrekturbedarf einer gesetzlichen Vorschrift muss zwingend der Gesetzgeber bestimmen, welche Sachverhalte steuerbar sind. Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt daher die Bestrebungen des Bundesrates, Rechtssicherheit durch eine Gesetzesänderung herbeizuführen.

Die vorgeschlagenen Änderungen greifen einen Hauptkritikpunkt des § 50i EStG in seiner aktuellen Fassung auf, nämlich die Erstreckung auf reine Inlandsfälle, und entschärfen diese. Wie eingangs bereits gesagt, begrüßt die Bundessteuerberaterkammer diese Maßnahme nachdrücklich.

Wir weisen an dieser Stelle ergänzend darauf hin, dass in § 50i Abs. 1 EStG verschiedene Unklarheiten bestehen, die ebenfalls dringend beseitigt werden sollten. Im Hinblick auf § 50i Abs. 1 EStG ist es aus unserer Sicht u. a. weiterhin problematisch, dass

- die inländische Besteuerung nach § 50i EStG auch stille Reserven/Wertzuwächse umfasst, die nach dem Wegzug entstehen. Diese unterliegen üblicherweise auch im Zuzugsstaat der Besteuerung, so dass Doppelbesteuerung droht.
- die inländische Besteuerung – entgegen der Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen – auch die laufenden Einkünfte aus der Beteiligung umfasst (§ 50i Abs. 1 S. 3 EStG). Diese unterliegen üblicherweise auch im Zuzugsstaat der Besteuerung, so dass Doppelbesteuerung droht.
- unklar ist, wie ein möglicher Veräußerungsgewinn nach § 50i Abs. 1 EStG zu ermitteln ist.
- § 50i EStG auch dann anwendbar bleibt, wenn der Steuerpflichtige vor dem Verkauf der Anteile zurück ins Inland zieht. Da das Besteuerungsrecht wieder originär bei Deutschland liegt, besteht kein Grund die Anteile im Anwendungsbereich des § 50i EStG zu lassen.

Die Bundessteuerberaterkammer regt daher an, diese Fragen ebenfalls im Rahmen des laufenden Gesetzgebungsverfahrens aufzugreifen und die Vorschrift umfassend zu überarbeiten.

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung des § 6 Abs. 3 EStG ist aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer folgerichtig.

Artikel 9: Änderung des Außensteuergesetzes

Fremdvergleichsgrundsatz – § 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.

Positiv zu vermerken ist an dieser Stelle lediglich, dass das im Referentenentwurf enthaltene Vorhaben aufgegeben wurde, Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung festzulegen. Ein „Treaty Override per Rechtsverordnung“ ist, unabhängig von der Frage nach einer hinreichenden Bestimmung von Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung (Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG), grundsätzlich abzulehnen.

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.

Die aus Sicht des Gesetzgebers nachvollziehbare Maßnahme bedarf 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.

- 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 und eine Verschlechterung der Standortbedingungen für die stark international verflochtene deutsche Wirtschaft.

- 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.

Die Regelung verstößt allerdings gegen fundamentale Prinzipien der Gewerbesteuer:

Territorialitätsprinzip

Besteuerungsgegenstand der Gewerbesteuer ist der stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Nach diesem Grundprinzip der Gewerbesteuer ist es etwas gänzlich anderes,

- a) ob der Gesetzgeber dem vom BFH eingeschlagenen Weg nicht folgen will, den Hinzurechnungsbetrag i. S. d. § 10 Abs. 1 AStG wie ausländische Betriebsstätteneinkünfte zu behandeln, weil dieser letztlich auf von einem anderen Steuerpflichtigen (Zwischengesellschaft) in einer ausländischen Betriebsstätte erzielte Einkünfte zurückgeht (§ 7 Satz 7 GewStG-E), oder
- b) 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 Inland 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 i. S. d. § 8 Abs. 1 AStG sind und die einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 % unterliegen, ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus 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 Unvereinbarkeiten mit dem Objektsteuercharakter (infolge der Beschränkung auf unbeschränkt einkommen-/körperschaftsteuerpflichtige Gewerbetreibende) und dem Territorialitätsprinzip der Gewerbesteuer noch deutlicher zu Tage treten. Die Anknüpfung der Gewerbesteuerpflicht für ausländische Einkünfte an die ausländische Ertragsteuerbelastung von weniger als 25 % ist im Rahmen der Systematik der vom Territorialitätsprinzip bestimmten Gewerbesteuer völlig verfehlt. 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 zu Mehrbelastungen führen, da 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.

Da die geplanten Änderungen zu den dargestellten systematischen Verwerfungen führen, sind die punktuellen Änderungen abzulehnen. Eine Neuregelung sollte vielmehr im Kontext einer Überarbeitung der gesamten Hinzurechnungsbesteuerung erfolgen.

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 der 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 verfolgte gesetzgeberische Anliegen nachvollziehbar ist, wirft die in § 7a GewStG-E vorgesehene konkrete Umsetzung jedoch verschiedene Fragen auf. Wir unterstützen daher an dieser Stelle ausdrücklich die Bitte des Bundesrates (Drs. 406/16 (Beschluss), Nr. 17, S.35), die Vorschrift einfacher und damit praxisgerechter zu fassen.

- § 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-Urteil, Az. I R 39/14, Rdnr. 12) Vorschrift des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG um die rein gewerbsteuerlichen 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 Organträgers ausscheiden musste, weil die Dividende im Gewerbeertrag der Organgesellschaft nicht mehr enthalten ist, wird damit künftig ausgeschlossen.

- § 7a Abs. 1 Satz 2 GewStG-E

Nach Satz 2 der Vorschrift soll auf unmittelbar im Zusammenhang mit gewerbsteuerlichen Schachteldividenden stehende Aufwendungen die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft 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).

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 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

Hinsichtlich der gewählten Systematik wirft der Wortlaut des § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E Fragen auf. Die in § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG genannten Vorschriften kommen in ihrem originär körperschaftsteuerlichen Anwendungsbereich unzweifelhaft erst auf Ebene des Organträgers (nach Zurechnung des Organeinkommens) zur Anwendung. Nach der BFH-Rechtsprechung schlägt § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ff. KStG über § 7 Satz 1 GewStG auf die Gewerbeertragsermittlung des Organträgers durch (BFH-Urteil, Az. I R 39/14, Rdnr. 17).

Paragraf 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E sieht 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 lässt 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 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.

Vor diesem Hintergrund ist es zwar zu begrüßen, dass in die Begründung zum Gesetzentwurf ein Berechnungsbeispiel aufgenommen wurde, dass die Wirkungsweise des § 7a GewStG veranschaulichen soll. Ziel muss es jedoch sein, den Gesetzestext so eindeutig zu formulieren, dass er auch aus sich selbst heraus verständlich ist.