

Der harte Brexit steht bevor – was nun?

- Ertragsteuern -

Prof. Dr. Gerrit Frotscher

Übersicht

- Fortgeltung des EU-Rechts?
- Anpassung des deutschen Rechts
- Wichtige Problemfälle
- Sonstige Fallgruppen – Unternehmensbesteuerung
- Sonstige Fallgruppen - Privatpersonen

Fortgeltung des EU-Rechts?

- Grundfreiheiten des AEUV gelten nicht mehr
 - Aber gewisser Schutz durch DBA-Diskriminierungsverbot
- Mutter-Tochter-Richtlinie (§ 43b EStG), Zins- und Lizenzrichtlinie (§§ 50g, 50h EStG), Fusionsrichtlinie (UmwStG) gelten nicht mehr
- EU-Amtshilferichtlinie und EU-Amtshilfegesetz gelten nicht mehr
 - Kein Auskunftsverkehr nach dem EU-Amtshilfegesetz
 - koordinierte Außenprüfungen bleiben möglich
 - Joint Audits nur mit Zustimmung des Stpfl.; Verweigerung hat keine negativen Konsequenzen
 - DBA Deutschland-UK enthält insoweit keine Rechtsgrundlagen
- Schiedskonvention gilt wohl weiter
 - Zugehörigkeit zur EU war nur bei Abschluss erforderlich
 - Keine Regelung zum automatischen Austritt; Kündigung bisher nicht im Gespräch
- Dem Vernehmen nach plant UK, EU-Recht weiter bis zu nationalen Neuregelungen anzuwenden

Fortgeltung des EU-Rechts?

- Wirkung der EuGH-Entscheidungen
 - Für Deutschland/andere EU-Staaten weiterhin bindend
 - Ab Wirksamkeit des Brexits keine Bindung für UK, und zwar weder bei abgeschlossenen noch bei laufenden Verfahren
 - Vorabentscheidungsersuchen von UK-Gerichten sind zurückzunehmen bzw. das Verfahren vor dem EuGH einzustellen → Einzelheiten offensichtlich unklar
 - Ob UK EuGH-Rechtsprechung weiter anwendet liegt in der freien Entscheidung der britischen Gerichte
 - ❖ Bis zu einer Neuregelung durch nationales britisches Recht dürfte die Anwendung von EU-Recht davon abhängen, ob es in Übereinstimmung mit nationalem britisches Recht ist
 - ❖ Da britisches Recht weitgehend ungeschrieben ist, haben Britische Gerichte und Behörden insoweit große Flexibilität

Anpassung des deutschen Rechts

- Brexit-Übergangsgesetz (BT-Drs. 19/5313)
 - Gilt nur, wenn es zu der Übergangsregelung kommt
 - Während der Übergangszeit gilt UK für die Anwendung des deutschen Rechts weiterhin als Mitgliedsstaat der EU
 - Gesetz gilt ab dem Tag, an dem die Übergangsregelung in Kraft tritt
- Brexit-Steuerbegleitgesetz (BT-Drs. 19/7377):
 - § 4g EStG: Brexit führt nicht zur Auflösung des Ausgleichspostens
 - § 6b Abs. 2a EStG: Ist der Antrag auf Stundung vor dem Zeitpunkt des Brexits gestellt, ist die Stundung auf 5 Jahre zu gewähren bzw. nicht zu widerrufen
 - § 92a EStG: Für die Altersvorsorgezulage ist eine in UK belegene selbst genutzte Wohnung begünstigt, wenn die Zulageberechtigung bereits vor dem Brexit bestand
 - § 93 Abs. 1 S. 4 Buchst. c EStG: Bei Tod eines Ehegatten ist eine unschädliche Übertragung des Kapitals auf den anderen Ehegatten möglich, wenn der Vertrag vor dem 23.6.2016 (Tag des Brexit-Referendums) abgeschlossen wurde und die Ehegatten vor dem Brexit Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in UK hatten
 - § 95 Abs. 1 EStG: Keine Rückzahlung der Altersvorsorgezulage bei Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in UK vor dem Brexit und Abschluss des Vertrags vor dem 23.6.2016 (Tag des Brexit-Referendums)

Anpassung des deutschen Rechts

- Brexit-Steuerbegleitgesetz (BT-Drs. 19/7377):
 - § 22 Abs. 8 UmwStG: Keine Besteuerung des Einbringungsgewinns I und II bei Einbringungen, wenn bei Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss, bei anderen Fällen der Vertragsschluss vor dem Zeitpunkt des Brexits liegt
 - § 6 Abs. 5 S. 4 AStG: Ausdehnung des Widerrufs der Stundung, wenn deren Voraussetzungen nicht mehr vorliegen
 - § 6 Abs. 8 AStG:
 - ❖ Kein Widerruf der Stundung, wenn die Stundungsvoraussetzungen allein wegen des Brexits nicht mehr vorliegen;
 - ❖ aber Widerruf der Stundung bei Entnahme aus UK-Betriebsstätte, wenn keine Zuordnung der Beteiligung zu EU/EWR-Betriebsstätte, und
 - ❖ wenn Anteilsinhaber aus unbeschränkter Steuerpflicht in UK ausscheidet, ohne dass unbeschränkte Steuerpflicht in EU/EWR-Staat besteht.

Anpassung des deutschen Rechts

- Viertes Gesetz zur Änderung des UmwG v. 19.12.2018 (BGBl. I 2018, 2694):
 - Problem: Ltd. mit Geschäftsleitung in Deutschland (geschätzt 8.000 – 10.000) verlieren mit dem Brexit den Schutz der Niederlassungsfreiheit und damit die Anerkennung als Kapitalgesellschaft in Deutschland. Folge: Werden kraft Gesetzes zu OHG/BGB-Gesellschaft bzw. bei Einmangesellschaft Übergang auf Gesellschafter als Einzelkaufmann/Einzelperson.
 - Folge: Unbeschränkte Haftung für Verbindlichkeiten
 - §§ 122a, 122b UmwG: Regelung über grenzüberschreitende Verschmelzung wird ausgedehnt auf Hereinverschmelzung von Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaft (GmbH & Co. KG)
 - Gilt für in UK ansässige übertragende Gesellschaft, wenn Verschmelzungsplan vor Brexit/Ende der Übergangsfrist beurkundet worden ist und die Verschmelzung unverzüglich, spätestens innerhalb von 2 Jahren nach Brexit/Ende der Übergangsfrist, zum Handelsregister angemeldet worden ist.
 - Steuerliche Folgen richten sich nach §§ 3 ff. UmwStG (Übernahmegewinn/§ 7 UmwStG)
 - Sonst Gewinnrealisierung nach allgemeinen Vorschriften, da §§ 3ff. nicht anwendbar sind
 - Durchführung wegen Einbeziehung des britischen Rechts schwierig, daher 2-Jahres-Frist
 - LLP als Personengesellschaft ist nicht erfasst

Wichtige Problemfälle

DBA-Schachtelprivileg

- Nach Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA-UK beträgt Kapitalertragsteuer bei Schachteldividenden (10 %) 5 %.
 - Bedeutsam für Gewinnausschüttungen deutscher Tochtergesellschaften
 - UK erhebt gegenwärtig keine Kapitalertragsteuer
- Steuerfreistellung in Deutschland:
 - § 8b Abs. 1, 4 KStG und § 3 Nr. 40 EStG sind anwendbar
 - Internationales Schachtelprivileg nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-UK entfällt,
 - ❖ nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-UK, wenn Dividende in UK tatsächlich nicht besteuert wird (keine KESt in UK); Freistellung nach Mutter-Tochter-Richtlinie galt als „tatsächliche Besteuerung (BMF v. 20.6.2013, BStBl I 2013, 980, Tz. 2.3)
 - ❖ nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. c DBA-UK, wenn nicht ausschließlich oder fast ausschließlich aktive Einkünfte der UK-Gesellschaft
 - ❖ Bedeutsam, wenn § 8b Abs. 1, 4 KStG nicht greift, etwa weil Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres nicht mindestens 10 % betrug
- Mutter-Tochter-Richtlinie bzw. § 43b EStG nicht mehr anwendbar

Wichtige Problemfälle

Gewerbsteuerliches Schachtelprivileg

- Nach § 9 Nr. 7 GewStG unterschiedliche Voraussetzungen für inländische, EU- und Drittstaatengesellschaften
- EuGH v. 20.9.2018, C-685/16, DStR 2018, 2016 – EV: Kürzung darf auf Grund der Kapitalverkehrsfreiheit nicht an strengere Voraussetzungen geknüpft werden als bei Dividenden inländischer Gesellschaften
- Koordinierter Ländererlass v. 25.1.2019 (G 1425), nrv
 - Beteiligung von 15% muss zu Beginn des Erhebungszeitraums bestehen
 - Tochtergesellschaft muss keine „aktiven“ Bruttoerträge nach § 8 Abs. 1 AStG erzielen → gilt dies auch für Aktivitätsvorbehalt in Art. 23 Abs. 1 Buchst. c DBA-UK?
 - Die besonderen Voraussetzungen für Gewinne aus Einzelgesellschaften und die Nachweisvorschriften sind nicht anzuwenden
- Verbleibender Unterschied: Ist nach Brexit Beteiligung von 15 % erforderlich?
 - Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) DBA-UK genügen 10 % → § 9 Nr. 8 GewStG
 - Aber Auswirkung der allgemeinen Subject-to-tax-Klausel in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-UK (UK erhebt keine Abzugsteuer)?
 - Bisher unproblematisch, da Freistellung nach Mutter-Tochter-Richtlinie keine „Nichtbesteuerung“ sein sollte

Sonstige Fallgruppen - Unternehmensbesteuerung

- Keine Verteilung des Gewinns nach § 6b Abs. 2a EStG auf 5 Jahre
- Keine degressive Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5 EStG
- Einschränkung der Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG.
 - Lockerung auf Grund EuGH v. 20.12.2017, C-504/16, C-613/16, BFH/NV 2018, 319 – Deister Holding wegen Mutter-Tochter-Richtlinie und Kapitalverkehrsfreiheit
 - BMF v. 4.4.2018, IV B 3 – S 2411/07/10016-14, BStBl I 2018, 589 lässt offen, ob Lockerung auch für Drittstaatengesellschaft
 - M.E. auch auf Drittstaatengesellschaften anwendbar
- Ltd. mit Geschäftsleitung in Deutschland kann keine Organgesellschaft mehr sein
 - Ist keine Kapitalgesellschaft mehr, hat Sitz nicht mehr in EU/EWR-Staat
 - M.E. ist Verstoß gegen Mindestlaufzeit des EAV nicht schädlich
- Zinsschranke: Für Escapeklausel nach § 8a Abs. 3 KStG ist UK-GAAP nicht ausreichend

Sonstige Fallgruppen - Unternehmensbesteuerung

- Sitzverlegung nach UK führt zur Liquidationsbesteuerung, § 12 Abs. 3 KStG
- Grenzüberschreitende Umwandlungen sind nicht steuerneutral
 - Statt dessen: § 12 Abs. 2 KStG
 - Ausnahme: Einbringung nach § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft (§ 1 Abs. 4 S. 2 UmwStG)
 - Ausnahme: Für Einbringungen nach §§ 20ff UmwStG gilt das EU-Erfordernis nur für den übernehmenden Rechtsträger; EU-Erfordernis für den übertragenden Rechtsträger kann dadurch ersetzt werden, dass Deutschland das Besteuerungsrecht an den erhaltenen Anteilen hat, § 2 Abs. 4 S. 1 Buchst. b UmwStG
- Keine Steuerbefreiung als gemeinnützig für UK-Gesellschaften, § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG

Sonstige Fallgruppen - Privatpersonen

- Kein Abzug von Unterhaltszahlungen an geschiedene, in UK lebende Ehefrau bei Zahlung nach Brexit, § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG;
- Kein Splitting, wenn Ehefrau in UK lebt, § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG; für 2019 Splitting noch möglich
- Anwendung des positiven und negativen Progressionsvorbehalts bei nach DBA freigestellten Einkünften, wenn nicht § 2a Abs. 1 EStG anwendbar
- Kein Übungsleiterfreibetrag, § 3 Nr. 26, für Tätigkeit für UK-Auftraggeber
- Kein Abzug von Vorsorgeaufwendungen, die an UK-Versicherer geleistet werden, wenn diese keine Niederlassung im Inland haben, § 10 Abs. 2 Nr. 2 EStG.
- Kein Abzug von Schulgeld für eine UK-Schule, § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG
- Kein Spendenabzug bei UK-Empfängern, § 10b Abs. 1 Nr. 3 EStG
- Keine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen für Haushalt in UK, § 35a Abs. 4 EStG
- Kein Pflegepauschbetrag, § 33b Abs. 6 EStG, bei Wohnung in UK
- Bei Rückkehr eines UK-Staatsangehörigen nach UK Versteuerung der stillen Reserven in Anteilen nach § 6 AStG, § 17 EStG; keine Stundung
- Zurechnung der Einkünfte bei einer britischen Familienstiftung, § 15 Abs. 1 AStG