

Brexit-StBG – Die wichtigsten Änderungen im Ertragsteuerrecht

29.04.2019

Am 29.3.2019 ist das Brexit-Steuerbegleitgesetz (Brexit-StBG), nach Zustimmung von Bundestag und Bundesrat in Kraft getreten.

Am 15.02.2019 hatte der Bundesrat dem sog. Brexit-Übergangsgesetz zugestimmt, welches gegenüber dem Vereinigten Königreich (VK) das Unionsrecht für die Übergangszeit vom 29.03.2019 (ursprünglich geplantes Austrittsdatum) bis zum 31.12.2020 für anwendbar erklärt. Voraussetzung ist allerdings die Verabschiedung eines Austrittsabkommens. Ein solches ist aber, wie uns aus den Medien bekannt ist, bisher nicht zustande gekommen. Folge dessen ist grundsätzlich ein „harter“ Brexit ohne Übergangsphase. Kommt es künftig dazu, sind die nachfolgend dargestellten Neuregelungen des Brexit-StBG unmittelbar anwendbar.

Das Brexit-StBG soll durch den Brexit ausgelöste, aber als unangemessen erachtete Rechtsfolgen vermeiden. Der jetzige status quo soll gewahrt werden (vgl. BT-Drucks. 19/7959, S. 3). Die wichtigsten Regelungen werden in diesem Beitrag kurz erläutert.

I. Änderungen im Einkommensteuergesetz

Wenn Wirtschaftsgüter aus dem Inland in eine ausländische Betriebsstätte überführt werden, kommt es zum Ausschluss oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (Art. 13 II OECD-MA). Deshalb wird in § 4 I 3 EStG für derartige Fälle eine sofortige Steuerentstrickung angeordnet. Um die unionsrechtlichen Vorgaben zu wahren, wird durch § 4g EStG eine sofortige Besteuerung vermieden, indem der Steuerschuldner einen Ausgleichsposten bilden kann, der ratierlich über einen Zeitraum von fünf Jahren aufzulösen ist. Dieser Ausgleichsposten ist jedoch direkt aufzulösen, wenn das Wirtschaftsgut aus der Besteuerungshoheit der EU-Mitgliedsstaaten ausscheidet (§ 4g II 2 Nr. 2 EStG). Zuvor auf eine im VK belegene Betriebsstätte übertragene Wirtschaftsgüter sind nach dem BREXIT nicht mehr der Besteuerungshoheit eines EU-Mitgliedstaates unterworfen, weshalb eine zwingende Auflösung des Ausgleichspostens drohen könnte (*Olligs*, DStR 2018, 2237, 2238; *Kudert/Kahlenberg*, FR 2019, 250). Eine Neuregelung bezweckt nun, dass diese Rechtsfolge nicht allein durch den Brexit ausgelöst wird, obwohl nach diesem keine Besteuerungshoheit eines EU-Mitgliedstaates mehr besteht, § 4g VI EStG (*Richter/Schlücke*, IStR 2019, 51, 52; *Link*, NWB 2018, 177, 179). Zu einer zwingenden Auflösung des Ausgleichspostens kann es dennoch kommen, wenn das betroffene Wirtschaftsgut nach dem Brexit veräußert oder übertragen wird.

Eine weitere Neuregelung (§ 6b IIa 7 EStG) stellt sicher, dass zukünftige Investitionen in Wirtschaftsgüter, die einem Betriebsvermögen im VK zuzuordnen sind, behandelt werden, als würde die Investition in einem EU-Mitgliedstaat getätigt. Voraussetzung dafür ist aber eine Beantragung vor dem Brexit. Andernfalls ist die Verzinsungsregel maßgebend (§ 6b IIa 4 bis 6 EStG).

II. Änderungen im Umwandlungssteuergesetz

Infolge des Brexit droht einer Vielzahl von im VK errichteten Körperschaften mit Verwaltungssitz in Deutschland gesellschaftsrechtlich der Verlust der Rechtsidentität (laut *Kornblum*, GmbHR 2018, 669, 670 existieren derzeit noch ca. 7.400 im VK errichtete Ltd. mit Zweigniederlassung in DE). Zur Erleichterung der Überführung dieser Gesellschaften in eine deutsche Rechtsform, wird durch §§ 122a ff. UmwG eine grenzüberschreitende (Hinein-)Verschmelzung einer Kapital- auf eine Personenhandelsgesellschaft ermöglicht (vgl. BT-Drucks. 19/5463, S. 1

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

f.). Unter bestimmten Voraussetzungen wurde die Möglichkeit geschaffen, dass nicht mehr verschmelzungsfähige Rechtsträger an einer grenzüberschreitenden Verschmelzung teilnehmen können (§ 122m UmwG). Da in diesen Fällen die übertragende Gesellschaft z.T. die persönlichen Voraussetzungen nicht mehr erfüllt, stellte sich die Frage, ob der Vorgang überhaupt unter das UmwStG fällt. Mithilfe des neuen § 1 II 3 UmwStG fällt die übertragende Gesellschaft in den persönlichen Anwendungsbereich des UmwStG. Auch wenn sich der Sitz der Gesellschaft infolge des Brexit nicht mehr innerhalb der EU befindet, wird dies mittels Regelungsfiktion substituiert.

Künftig soll allein der Brexit auch keine Sperrfristverstöße auslösen. Zweck der Sperrfristregelung ist die Abwehr missbräuchlicher Inanspruchnahmen der Privilegien des UmwStG (BT-Drucks. 16/2710, S. 46), indem unter bestimmten Voraussetzungen innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren eine rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung angeordnet wird. Zu einem solchen Verstoß führt auch die Verlagerung des Sitzes und der Geschäftsleitung in einen Staat außerhalb der EU (§§ 22 I 6 Nr. 6, 1 II, IV UmwStG). Daher könnte es für bereits vor dem Brexit verwirklichte Umstrukturierungsmaßnahmen zu einer rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung kommen. Mit § 22 VIII 1 UmwStG wird nun klargestellt, dass der Brexit allein nicht zur Verletzung der Voraussetzungen des § 1 IV UmwStG führt.

III. Änderungen im Körperschaftsgesetz

Verlegt eine EU-Gesellschaft ihren Verwaltungssitz in einen Drittstaat, gilt sie als aufgelöst, was die Liquidationsbesteuerung zur Folge hat, einschließlich der Aufdeckung und Besteuerung sämtlicher über Betriebsstätten in Deutschland steuerverstrickten stillen Reserven, §§ 11, 12 III KStG (vgl. *Linn*, IStR 2016, 557, 569). Nach dem Brexit wären im VK errichtete Körperschaften nicht weiter als EU-Gesellschaften zu betrachten, weshalb fraglich war, ob § 12 III KStG für den Fall des Brexit anwendbar wäre (*Herbst/Gebhardt*, DStR 2016, 1705, 1706 f.; *Holle/Weiss*, IWB 2018, 800, 802 f.). Die Norm wurde um einen Satz 4 erweitert, der regelt, dass bei einer Körperschaft mit unbeschränkter Steuerpflicht im VK nur aufgrund des Brexit kein Austritt aus der unbeschränkten Steuerpflicht oder Ansässigkeit eines EU-Staates anzunehmen ist.

Durch die Ergänzung des § 12 KStG soll zudem die Steuerneutralität von Betriebsvermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft mit statuarischem Sitz im VK gewahrt werden. Diese Regelung knüpft an die Sitztheorie im deutschen Gesellschaftsrecht an, nach der das Recht des Staates auf eine juristische Person anzuwenden ist, in dem sich ihr Verwaltungssitz befindet (BGH NJW 1975, 1433; BGHZ 178, 192). Ein Ausscheiden des VK aus der EU infolge des Brexit hätte aber zur Folge, dass für Gesellschaften mit statuarischem Sitz im VK und Verwaltungssitz in Deutschland der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit nicht eröffnet wäre (*Kudert/Kahlenberg*, FR 2019, 250, 253). Mithin wäre Deutschland auch nicht zur zivilrechtlichen Anerkennung der Gesellschaften verpflichtet. Vor dem Hintergrund, ob der zivilrechtliche Verlust der Rechtspersönlichkeit steuerliche Auswirkungen haben soll, wurde eine Regelung in § 12 IV KStG-E getroffen. Danach ist einer im VK errichteten Körperschaft, die wegen ihres Geschäftsleitungsortes im Inland unbeschränkt steuerpflichtig ist, das Betriebsvermögen ununterbrochen, d.h. wie vor dem Austritt, zuzurechnen.

IV. Änderungen bei der Wegzugsbesteuerung

Im Bereich der Wegzugsbesteuerung war fraglich, ob die günstigen Stundungsmodalitäten des § 6 V AStG (zeitlich unbefristete und zinslose Steuerstundung) auch nach dem Brexit noch anwendbar sind (*Kudert/Hagemann/Kahlenberg*, EuZW 2017, 997; *Häck*, ISR 2018, 265, 267). Wurde der Wegzug vor dem Zeitpunkt des Brexit verwirklicht, könnte die zunächst zu gewährende Steuerstundung mangels EU-Bezug widerrufen werden, wenn man davon ausgeht, dass die Stundungsvoraussetzungen dauerhaft (zeitraumbezogen) und nicht nur im Wegzugszeitpunkt gegeben sein müssen (*Häck*, ISR 2018, 265, 267; *Kudert/Hagemann/Kahlenberg*, EuZW 2017, 997). Der Gesetzgeber lehnt die Steuerstundung ab, „[...]“, § 6 V 4 AStG. Er schließt sich damit wohl der zeitraumbezogenen Betrachtung an. Erst in § 6 VIII 1 AStG wird der Brexit als

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

stundungsunschädliches Ereignis deklariert. Damit wird konstituiert, dass einer der Widerrufstatbestände nicht nur durch den Eintritt des Brexit erfüllt wird (*Schneider/Stoffels*, Ubg 2019, 1, 8).

Der § 6 VIII AStG regelt zudem weitere Tatbestände für den Widerruf der gewährten Stundung. Die in § 6 VII AStG geregelten Mitteilungs- und Mitwirkungspflichten werden auch für Zwecke der erweiterten Widerrufstatbestände des § 6 VIII 2 AStG als maßgebend normiert (§ 6 VIII 3 AStG); der Steuerschuldner hat den jeweiligen Vorgang gegenüber dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen (vgl. *Kudert/Kohlenberg*, EuZW 2019, 250, 255).

V. Fazit

Der deutsche Gesetzgeber greift mit dem Brexit-StBG einem möglichen Austritt des VK aus der EU vor und trifft bereits jetzt zahlreiche Regelungen im Ertragsteuerbereich, die zugunsten der Steuerschuldner ausfallen sollen. Zweifelsohne ist dieser Ansatz begrüßenswert. Dabei verfolgt der Gesetzgeber einen klaren Kurs, wonach allein der Brexit rückwirkend keine schädlichen Steuerwirkungen hervorrufen soll und für künftige Fälle die Verhältnisse zum VK als Drittstaat zu beachten sind. Mit dem Gesetz soll für alle denkbaren Szenarien - insbesondere einem „harten“ Brexit, einem Austrittsabkommen mit Übergangsfrist oder einer Verschiebung des Austritts - Rechtssicherheit geschaffen werden.

« Zur Startseite