

BREXIT

Referentenentwurf: Brexit-Steuerbegleitgesetz soll steuerliche Nachteile abfedern

von Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert, Frankfurt (Oder)

| Am 29.3.17 hat das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland (VK) die Austrittsabsicht aus der EU gemäß Art. 50 Abs. 2 S. 1 EUV mitgeteilt. Aufgrund der bisherigen Verhandlungsergebnisse und der Probleme innerhalb der britischen Regierung ist ein harter Brexit (ohne Abkommen) jedoch zunehmend wahrscheinlich. Davon geht inzwischen wohl auch die deutsche Finanzverwaltung aus. Daher sollen nunmehr zumindest einige negative steuerliche Auswirkungen unilateral durch ein Brexit-Steuerbegleitgesetz (Brexit-StBG) abgefedert werden. Am 8.10.18 wurde ein entsprechender Referentenentwurf an die Ressorts, Länder und Verbände versendet. |

1. Brexit als schädliches Ereignis

Im Vorfeld des EU-Gipfels zum Brexit am 17.10.18 wurde politisch viel Optimismus verbreitet. Bei genauer Betrachtung des Verhandlungsstands und der politischen Rahmenbedingungen in Großbritannien und Nordirland wirkt dieser Optimismus eher wie das Pfeifen im Walde. Die zentralen Diskussionspunkte über ein Austrittsabkommen harren noch immer einer Lösung.

Daher ist es zu begrüßen, dass nunmehr der Referentenentwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union (Brexit-Steuerbegleitgesetz – Brexit-StBG) zur Abmilderung von einigen negativen steuerlichen Effekten durch einen möglichen, harten Brexit vorgelegt wurde. Das Brexit-StBG regelt insbesondere Fälle, bei denen der Steuerpflichtige bzw. Finanzmarktteilnehmer die nachteilige Steuerwirkung nicht durch ein eigenes Handeln verursacht, sondern allein der Brexit die Rechtsfolge auslöst. Der Referentenentwurf spricht hier vom Brexit als schädliches Ereignis und dem Verzicht auf nicht gewollte Steuereinnahmen. Diese betreffen insbesondere Entstrickungsgewinne, bei denen die Stundung der Steuer de lege lata aufgrund des Brexits widerrufen werden müsste.

2. Steuerliche Regelungen

2.1 Änderungen im EStG

Art. 1 Brexit-StBG betrifft Änderungen im EStG.

2.1.1 Keine Entstrickung im Betriebsvermögen

Eine zentrale Regelung betrifft die Steuerentstrickung nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG. Wird im Betriebsvermögen aufgrund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts eine Entstrickungsbesteuerung ausgelöst, gewährt § 4g Abs. 1 EStG eine rätierliche Stundung der Steuer über fünf Jahre.



IHR PLUS IM NETZ
Entwurf unter
www.iww.de/s2029

Steuerliche Nachteile
allein durch den
Brexit sollen
verhindert werden

Ausgleichsposten
zur Stundung der
Entstrickungs-
besteuerung ...

Technisch wird im Entstrickungszeitpunkt ein Ausgleichsposten gebildet, der über die folgenden fünf Jahre aufgelöst werden muss.

Voraussetzung ist jedoch, dass das Wirtschaftsgut im Hoheitsbereich der EU bzw. des EWR verbleibt. Sofern das Wirtschaftsgut nach Bildung des Ausgleichspostens aus der Besteuerungshoheit des EU- bzw. EWR-Mitgliedstaates ausscheidet, ist dieser umgehend erfolgswirksam aufzulösen. Den Steuerpflichtigen trifft dabei nach § 4g Abs. 5 S. 1 EStG eine Anzeigepflicht. Dabei stellt der Wortlaut dieser Regelung nicht auf eine Handlung des Steuerpflichtigen ab (sog. passive Entstrickung). Mit dem Brexit würde das Wirtschaftsgut nicht (aufgrund einer aktiven Verlagerung in einen Drittstaat) die EU verlassen, sondern faktisch die „EU das Wirtschaftsgut“. Damit hätte der Brexit die sofortige Auflösung des Ausgleichspostens und Besteuerung der stillen Reserven zur Folge.

■ Beispiel

Die Gartenzweig GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Berlin unterhält eine Betriebsstätte im VK, in der – wie im deutschen Stammhaus – Gartenzweige hergestellt werden. Zum 1.1.16 wurde ein Patent für regenbeständige Glasuren, das im deutschen Stammhaus nicht mehr benötigt wird, zu Recht der Betriebsstätte im VK zugeordnet, da es seitdem ausschließlich dort genutzt wird.

Nach der Überführung verliert Deutschland nicht nur das Besteuerungsrecht an der laufenden Fruchtziehung aus dem Patent (Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 12 Abs. 3 und Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA D/VK), sondern nach Ansicht des Fiskus auch das Besteuerungsrecht an den bislang gebildeten stillen Reserven (Art. 13 Abs. 3 i. V. m. Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA D/VK). Damit sind die Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 KStG erfüllt. Die GmbH hat jedoch 2016 in Höhe des Entstrickungsgewinns einen Ausgleichsposten i. S. d. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG gebildet und ratierlich aufgelöst. Mit Vollzug des Brexits ist der Restwert des Ausgleichspostens aber sofort aufzulösen (§ 4g Abs. 3 EStG). Diese Rechtsfolge soll nunmehr verhindert werden, indem § 4g EStG um einen Absatz 6 erweitert wird:

■ § 4g Abs. 6 EStG-E

„6) Abs. 2 S. 2 Nr. 2 und Abs. 3 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass allein der Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union nicht dazu führt, dass ein als entnommen geltendes Wirtschaftsgut als aus der Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten der Europäischen Union ausgeschieden gilt.“

Beachten Sie | Die Ergänzung des § 4g EStG um Abs. 6 würde dazu führen, dass eine bereits vor dem Brexit gewährte Stundung (Altfälle) durch diesen nicht widerrufen wird. Bei Neufällen nach dem Brexit wird die ratierliche Stundung jedoch nicht durch die Norm gewährt.

... ist von der sofortigen Auflösung bedroht

Patent wird der Betriebsstätte im VK zugeordnet

Mit Vollzug des Brexits wäre der Ausgleichsposten aufzulösen

Nur in Altfällen soll die Stundung nicht widerrufen werden

2.1.2 Keine Entstrickung im Privatvermögen

Zu einer Entstrickungsbesteuerung im Privatvermögen kann es aufgrund des § 6 AStG bei wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 EStG kommen (sog. Wegzugsbesteuerung). Die Wegzugsbesteuerung regelt die Besteuerung nicht realisierter Wertzuwächse aufgrund des Wegzugs oder aufgrund eines Ersatz- bzw. Ergänzungstatbestands (§ 6 Abs. 1 S. 2 AStG). Im Grundsatz ist § 6 Abs. 1 AStG dem § 4 Abs. 1 S. 3 EStG vergleichbar, da er für Beteiligungen i. S. d. § 17 EStG die Sofortbesteuerung der stillen Reserven auslöst, sofern aufgrund irgendeines Ereignisses das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an den stillen Reserven ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Um unnötige Liquiditätsprobleme zu vermeiden, wird aber nach § 6 Abs. 5 AStG die Besteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinns bis zur tatsächlichen Realisation gestundet, sofern ein doppelter EU- bzw. EWR-Bezug vorliegt. Kumulativ müssen die EU- bzw. EWR-Staatsangehörigkeit und die Steuerpflicht in einem EU- bzw. EWR-Staat vorliegen.

■ Beispiel

X ist britischer Staatsbürger und lebt seit zwölf Jahren in Berlin. Er ist seit vielen Jahren an einer GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Berlin mit 20 % sowie an einer Ltd. mit Sitz und Geschäftsleitung in Liverpool mit 10 % beteiligt. X verzieht 2016 nach Österreich, um dort seinen Ruhestand zu genießen.

Der Wegzug löst die Entstrickungsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 S. 1 AStG aus. Allerdings wird X aufgrund des doppelten EU-Bezugs gemäß § 6 Abs. 5 S. 1 bis 3 AStG eine Stundung gewährt.

Ob eine bereits gewährte Stundung nach § 6 Abs. 5 S. 4 AStG mit dem Brexit widerrufen würde, weil X britischer Staatsbürger ist, ist umstritten, da die Formulierung des § 6 Abs. 5 S. 4 AStG eher ein konkretes Handeln des Steuerpflichtigen impliziert, durch das die Stundungsvoraussetzungen nicht mehr gegeben sind. Damit unterscheidet sich die Norm von § 4g EStG. Das Brexit-StBG enthält zu § 6 Abs. 5 AStG keine Regelung. Jedoch findet sich auf Seite 1 des Referentenentwurfs ein bemerkenswerter Hinweis:

■ Ausschnitt aus Seite 1 des Referentenentwurfs

„Dies betrifft auch einige Sachverhalte, in denen der Steuerpflichtige bzw. Finanzmarktteilnehmer bereits in der Vergangenheit alle relevanten Handlungen vollzogen hat und – anders als z. B. in den Fällen des § 6 Abs. 5 des Außensteuergesetzes (AStG) oder des § 12 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) – allein der Brexit eine nachteilige Rechtsfolge auslösen würde („Brexit als schädliches Ereignis“).

Und auf Seite 6 konkretisiert der Referentenentwurf:

Wegzug kann Sofortbesteuerung der stillen Reserven auslösen

Stundung bei doppeltem EU-/EWR-Bezug

§ 6 Abs. 5 S. 4 AStG beinhaltet ein konkretes Handeln des Steuerpflichtigen

Wird schädliches Ereignis allein durch den Brexit ausgelöst?

■ Ausschnitt aus Seite 6 des Referentenentwurfs

„In den Fällen des § 6 Abs. 5 AStG führt allein der Brexit aufgrund des Gesetzeswortlauts noch nicht zu einem Widerruf der Stundung. Ein „schädliches Ereignis“ kann hier erst durch eine weitere Handlung des Steuerpflichtigen nach dem Brexit ausgelöst werden, z. B. durch die unentgeltliche Übertragung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft auf eine im Vereinigten Königreich ansässige Person (vgl. § 6 Abs. 5 S. 4 Nr. 2 AStG). Entsprechendes gilt für die Liquidationsbesteuerung nach § 12 Abs. 3 KStG in Verbindung mit § 11 KStG bei Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung in einen anderen Drittstaat.“

Beachten Sie | Der Referentenentwurf macht damit deutlich, dass es allein aufgrund des Brexits nicht zum Widerruf der Stundung kommt. Sollte sich diese Formulierung im späteren Gesetzgebungsverfahren auch in der Bundestagsdrucksache finden, würde dieser Bestandsschutz zu Rechtssicherheit und erheblichen Erleichterungen bei einer größeren Anzahl von Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften führen.

Nach dem Brexit wird eine neue Steuerstundung nach § 6 Abs. 5 AStG jedoch nicht mehr gewährt, wenn die Voraussetzung (doppelter EU-/EWR-Bezug) nicht besteht. Dem Steuerpflichtigen stünde lediglich die Stundung über fünf Jahre nach § 6 Abs. 4 AStG unter der Voraussetzung erheblicher Härten zu.

2.1.3 Riesterprodukte

Im Rahmen der Riesterförderung kann der Brexit ebenfalls – ohne Zutun des Begünstigten – zu unbilligen Härten führen. Bei der Anpassung der §§ 92a, 93 und 95 EStG geht es darum, die Folgen einer schädlichen Verwendung nach § 93 Abs. 1 EStG bei sog. Altfällen zu vermeiden.

So regelt § 92a Abs. 1 S. 5 EStG die Voraussetzungen für eine begünstigte Wohnung im Rahmen eines in einem Riestervertrag gebildeten und geförderten Kapitals nach § 92a Abs. 1 S. 1 EStG. Demnach ist eine Wohnung nur begünstigt, wenn diese in einem EU- bzw. EWR-Staat belegen ist. Mit dem Brexit ist diese Voraussetzung nicht mehr erfüllt. Damit würden die Folgen der schädlichen Verwendung nach § 93 Abs. 1 EStG eintreten: Die bislang bezogenen Altersvorsorgezulagen und ggf. Steuerermäßigungen wären zurückzuzahlen. Um diese Rechtsfolge für die Altfälle nicht eintreten zu lassen, sieht der Referentenentwurf die folgende Ergänzung des § 92a Abs. 1 EStG vor:

■ Ergänzung in § 92a Abs. 1 EStG

In § 92a Abs. 1 S. 5 werden nach dem Wort „darstellt“ ein Semikolon und die folgenden Wörter eingefügt:

„dies gilt auch für eine im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland (Vereinigtes Königreich) belegene Wohnung, die vor dem Zeitpunkt, ab dem das Vereinigte Königreich nicht mehr Mitgliedstaat der Europäischen Union ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist, bereits begünstigt war.“

**Bestandsschutz:
Brexit allein führt
nicht zum Widerruf
der Stundung**

**Keine Stundung nach
§ 6 Abs. 5 AStG für
Neufälle nach dem
Brexit**

**Begünstigte
Wohnung muss im
EU-/EWR-Staat
belegen sein**

**Begünstigte
Wohnung bleibt
auch nach Brexit
begünstigt**

§ 93 Abs. 1 S. 4 Buchst. c) EStG regelt, unter welchen Voraussetzungen eine förderunschädliche Kapitalübertragung auf Ehegatten oder Lebenspartner bei Ableben des Zulageberechtigten zulässig ist. Diese ist nur möglich, wenn die Ehegatten oder Lebenspartner im Todeszeitpunkt nicht dauernd getrennt gelebt haben (§ 26 Abs. 1 EStG) sowie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU- bzw. EWR-Staat hatten. Mit dem Brexit ist diese zweite Bedingung nicht mehr erfüllt. Somit würden die Rechtsfolgen der schädlichen Verwendung (Rückzahlung der gewährten Altersvorsorgezulagen und ggf. Steuerermäßigungen) eintreten. Mit der folgenden Ergänzung des § 93 Abs. 1 S. 4 Buchst. c) EStG soll diese unbillige Härte vermieden werden:

■ Ergänzung in § 93 Abs. 1 S. 4 Buchst. c) EStG

In § 93 Abs. 1 S. 4 Buchst. c) werden nach den Wörtern „der Europäischen Union“ ein Komma und die Wörter „oder im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland“ eingefügt.

Durch § 95 Abs. 1 EStG werden die schädliche Verwendung und deren Folgen nach den §§ 93 und 94 EStG für solche Fälle geregelt, in denen sich der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des Zulageberechtigten in Drittstaaten befindet und entweder keine Zulageberechtigung besteht oder sich der Vertrag in der Auszahlungsphase befindet. Auch hier läge mit dem Brexit eine schädliche Verwendung mit den genannten Rechtsfolgen vor. In § 95 Abs. 1 wird folgender Satz angefügt:

■ Ergänzung in § 95 Abs. 1 EStG

„S. 1 gilt nicht, sofern sich der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des Zulageberechtigten bereits vor dem 23.6.16 im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland befand und der Vertrag vor dem 23.6.16 abgeschlossen worden ist.“

Auch diese Regelung bezieht sich ausschließlich auf Altfälle, allerdings auf solche, bei denen der Vertragsabschluss vor dem Brexitreferendum, also dem 23.6.16, lag.

2.2 Änderung im UmwStG

Eine weitere geplante Ergänzung betrifft § 22 Abs. 8 UmwStG. Dabei geht es um die Verhinderung einer rückwirkenden Besteuerung des Einbringungsgewinns in Fällen, in denen Unternehmensteile oder Anteile vor dem Brexit bzw. vor Ablauf einer in einem möglichen Austrittsabkommen vereinbarten Übergangsfrist von einem VK-Steuerpflichtigen oder in eine VK-Körperschaft zu Werten unterhalb des gemeinen Werts eingebracht wurden (§ 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 6 und Abs. 2 S. 6 UmwStG). Beide Normen ordnen die rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns an, wenn die Voraussetzungen nach § 1 Abs. 4 UmwStG (Ansässigkeit innerhalb der EU bzw. des EWR) nicht mehr erfüllt sind. Dies wäre beim Brexit der Fall.

Förderunschädliche Kapitalübertragung nur bei Wohnsitz in der EU/EWR

VK wird nicht wie Drittstaat behandelt

Vertragsabschluss muss vor dem Referendum gelegen haben

Besteuerung des Einbringungsgewinns droht

Der Referentenentwurf formuliert diesbezüglich explizit, dass es angesichts des vom Steuerpflichtigen unverschuldeten Eintritts der Tatbestandsvoraussetzungen sachgerecht erscheint, den Brexit allein nicht als schädliches Ereignis anzusehen. Dem § 22 UmwStG wird daher folgender Abs. 8 angefügt:

■ § 22 Abs. 8 UmwStG-E

„(8) Abs. 1 S. 6 Nr. 6 und Abs. 2 S. 6 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass allein der Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland (Vereinigtes Königreich) aus der Europäischen Union nicht dazu führt, dass die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 nicht mehr erfüllt sind. S. 1 gilt nur für Einbringungen, bei denen in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss vor dem Zeitpunkt, ab dem das Vereinigte Königreich nicht mehr Mitgliedstaat der Europäischen Union ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist, erfolgt oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag vor diesem Zeitpunkt geschlossen worden ist.“

S. 2 soll klarstellen, dass die Begünstigung nach S. 1 nur für Fälle gilt, in denen der Einbringungsverfahren bereits vor dem Brexit erfolgte. Andernfalls, darauf weist der Referentenentwurf explizit hin, besteht kein sachlicher Grund für eine Sonderbehandlung durch eine gesetzliche Regelung.

2.3 Änderung im UStG

Das UStG wird durch Art. 3 Brexit-StBG nur marginal berührt. In § 1 Abs. 2a S. 2 werden die Wörter „; die Insel Man gilt als Gebiet des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland“ gestrichen. Es gibt nach dem Brexit keine Sonderregelung mehr für die Isle of Man bezüglich der Zugehörigkeit zum VK. Zudem fällt das VK nach aktuellem Stand ab den 30.3.19 auch umsatzsteuerlich auf den Status eines Drittstaats zurück.

3. Nichtsteuerliche Regelungen

Darüber hinaus enthält der Referentenentwurf in Art. 4 Übergangsregelungen zu § 49 des Pfandbriefgesetzes sowie in Art. 5 Regelungen zu § 19 des Gesetzes über Bausparkassen.

4. Inkrafttreten

Art. 6 des Referentenentwurfs sieht vor, dass das Brexit-StBG am 29.3.19 in Kraft tritt. Dies gilt unabhängig davon, ob es ein Austrittsabkommen geben wird. Sollte es ein solches Abkommen geben und der steuerliche Status des VK als EU-Mitgliedstaat für eine Übergangsphase erhalten bleiben, könnte Art. 6 ggf. angepasst werden. Eine Notwendigkeit dazu besteht aber nicht.

Brexit allein führt erneut nicht zum schädlichen Ereignis

Einbringung muss vor dem Brexit erfolgt sein

VK wird ab dem 30.3.19 umsatzsteuerlich zum Drittstaat

Inkrafttreten grundsätzlich zum 29.3.19 geplant