



PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Kapelle-Ufer 4, 10117 Berlin

Bettina Stark-Watzinger, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin

PricewaterhouseCoopers GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Kapelle-Ufer 4
10117 Berlin
Postfach 04 05 68
10063 Berlin
www.pwc.de

Tel.: +49 30 2636-5466
Fax: +49 30 2636-5596
arne.schnitger@de.pwc.com

7. Februar 2019
AS/APO

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Brexit-Steuerbegleitgesetzes **Geschäftszeichen: PA 7 – 19/7377**

1. Vorbemerkungen

Es ist zunächst zu begrüßen, dass auf den drohenden Brexit gesetzgeberisch reagiert werden soll, um bestimmte nachteilige steuerliche und finanzmarktrechtliche Folgen zu verhindern.

Hierzu soll zum einem eine mögliche Übergangsfrist eines Austrittsabkommens mittels des Brexit-Übergangsgesetzes¹ umgesetzt werden. Das Vierte Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes² schafft daneben weitere (zivilrechtliche) Möglichkeiten, eine Ltd. (grenzüberschreitend) in eine Personengesellschaft umzuwandeln, um einen drohenden zivilrechtlichen „Zwangswechsel“ der Ltd. zu verhindern und insb. die zivilrechtliche Haftungsabschirmung zu erhalten.

Im Rahmen des hier im Fokus stehenden Brexit-Steuerbegleitgesetzes³ wurde die Grundsatzentscheidung getroffen, nur für einzelne Bereiche einen „Bestandsschutz“ zu normieren, für andere hingegen nicht.⁴

Insbesondere soll im Hinblick auf noch laufende Sperrfristen (§ 22 UmwStG), gebildete Ausgleichsposten (§ 4g EStG) oder bereits erfolgte Wegzüge (§ 6 AStG) sichergestellt werden, dass

¹ Beschluss des Bundestages vom 25.1.2019, BT-Drs. 28/19. Der Gesetzentwurf steht für den 15.2.2019 auf der Tagesordnung des Bundesrates.

² Gesetz vom 19. Dezember 2018, verkündet am 31. Dezember 2018, BGBl. Teil I 2018, Seite 2694.

³ Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 28.1.2019, BT-Drs. 19/7377. Der Gesetzentwurf steht für den 15.2.2019 auf der Tagesordnung des Bundesrates.

⁴ Kritisch DAV, Stellungnahme zum Referentenentwurf vom 26.10.2018, Seite 4.

...

allein der Brexit (oder das Ablaufen eines etwaigen Übergangszeitraums) keine steuerlich nachteiligen Folgen auslöst. Hintergrund für diese Überlegungen ist, dass im Rahmen der genannten Vorschriften eine „veranlagungszeitraumübergreifende“ Betrachtung geboten ist, so dass in der Vergangenheit vorgenommene (oder noch innerhalb eines Übergangszeitraums vorzunehmende) Maßnahmen vor negativen steuerlichen Folgen geschützt werden. Eine darüber hinausgehende Anwendung nationaler, auf die Mitgliedschaft eines Staates in der EU abstellender Regelungen wird hingegen aus politischen Gründen grundsätzlich nicht angestrebt.

Gleichwohl gibt es viele in der Literatur¹ genannte Regelungen, die „veranlagungszeitraumbezogen“ zu prüfen sind und bei denen die Gewährung eines Bestandsschutzes nicht vorgesehen ist. Denn bei der Entwicklung des Gesetzesentwurfs wurde ursprünglich noch von dem Abschluss des Übergangsabkommens und dem Bestehen eines Übergangszeitraums ausgegangen. Es ist aber mittlerweile nicht mehr ausgeschlossen, dass ein solches Übergangsabkommen nicht in Kraft treten wird.

Vor diesem Hintergrund wird angeregt, im Verhältnis zum Vereinigten Königreich als Notfallmechanismus die übergangsweise Anwendung weiterer ausgewählter nationaler Regelungen, die auf die Mitgliedschaft eines Staates in der EU abstellen, für unbeschränkt Steuerpflichtige zu überprüfen. Eine solche zeitweise Anwendung würde deutschen Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Anpassung der wirtschaftlichen Strukturen trotz eines harten Brexit ohne Übergangsabkommen geben.

Zuletzt ist die Empfehlung der Ausschüsse² zu begrüßen. Hierdurch wird sichergestellt, dass es nicht zu erbschaftsteuerlichen „Nachversteuerungen“ allein durch den Brexit kommt.

2. Erforderliche Vervollständigung der Berücksichtigung eines möglichen Übergangsabkommens (zu Art. 1 Nr. 1 Buchst. b), Art. 2, Art. 3, Art. 4 Nr. 2)

Vorbehaltlich einer vom Vereinigten Königreich beantragten und von den verbleibenden Mitgliedstaaten gebilligten Verschiebung wird der Brexit und damit der Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU am 29.3.2019 erfolgen. Der Abschluss eines Übergangsabkommens würde hieran nichts ändern. Für bestimmte Zwecke würde das Vereinigte Königreich während des Übergangszeitraums lediglich wie ein Mitgliedstaat zu behandeln sein.

Der Entwurf des Gesetzes, das am 29.3.2019 in Kraft treten soll, ist erkennbar darauf ausgerichtet, den Steuerpflichtigen zugleich für den Brexit ohne und mit Übergangsabkommen eine Lösung anzubieten. So wird bei der Bestimmung von Zeitpunkten regelmäßig auf den Zeitpunkt abgestellt, „ab dem das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland nicht mehr Mitgliedstaat der Europäischen Union ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist ...“ (vgl. z.B. die bei den in Art. 1 Nr. 2 bis Nr. 4 genannten Vorschriften).

¹ Vgl. jüngst ausführlich Schneider/Stoffels, Ubg 2019, 1 ff. mwN.

² BR-Drs. 4/1/19.

In Regelungen, die ausschließen sollen, dass der Brexit schädliche Folgen für in der Vergangenheit vollzogene Sachverhalte auslöst, ist dieser Ansatz hingegen nicht hinreichend umgesetzt. Dies betrifft die Bestimmung der unschädlichen Ereignisse in

- § 4g Abs. 6 EStG-E (Art. 1 Nr. 1 Buchst. b))
- § 12 Abs. 3 KStG-E (Art. 2)
- § 22 Abs. 8 Satz 1 UmwStG-E (Art. 3)
- § 6 Abs. 8 Satz 1 AStG-E (Art. 4 Nr. 2)

Für unschädlich wird dort jeweils allein der – auf jeden Fall am 29.3.2013 erfolgende – „Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union“ bestimmt. Kommt es zu einem Übergangszeitraum würden die ja eigentlich zu vermeidenden negativen Folgen dann zwar nicht am 29.3.2019, aber am Ende des Übergangszeitraums eintreten.

Es wird daher angeregt, bei der Bestimmung des unschädlichen Ereignisses in Anlehnung an die Regelungssystematik im übrigen Entwurf jeweils auf den „Umstand, dass das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland nicht mehr Mitgliedstaat der Europäischen Union ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist“ abzustellen.

3. Stundung einer Entstrickungssteuer nach § 36 Abs. 5 EStG

Gemäß § 16 Abs. 3a EStG wird die sog. grenzüberschreitende Betriebsverlegung wie eine Betriebsaufgabe behandelt. § 36 Abs. 5 EStG regelt eine antragsgebundene Stundung der hierauf entfallenden „Entstrickungssteuer“. Die Begründung zum Regierungsentwurf des Brexit-Steuerbegleitgesetzes vom 12.12.2018 führt aus, dass es hier keinen Regelungsbedarf gäbe, da § 36 Abs. 5 EStG ein aktives Verlegen fordere, was im Fall des Brexits nicht gegeben sei.

Allerdings wurde in § 6 Abs. 8 AStG-E für ähnlich gelagerte Rechtsfragen jeweils eine Regelung aufgenommen. Bereits zur Vermeidung von Inkonsistenzen sollte eine entsprechende Vorschrift, in § 36 Abs. 5 EStG angedacht werden.

4. Umwandlungen

Steuerliche Rückwirkung

Der räumliche Anwendungsbereich des UmwStG, der weitestgehend auf EU/EWR-Fälle begrenzt ist, erfährt eine Einschränkung; im Rahmen des Brexit-Steuerbegleitgesetzes wird gleichwohl nur punktuell bezogen auf § 22 UmwStG gesetzgeberisch reagiert. Auch wenn diese Einschränkung für zukünftige Sachverhalte nachvollziehbar ist, können sich in bestimmten Sachverhaltskonstellationen fragwürdige Ergebnisse ergeben:

So ist es gem. §§ 2, 20 Abs. 5 UmwStG möglich, den steuerlichen Übertragungstichtag vor den zivilrechtlichen Umwandlungstichtag zu legen. Der hiermit angestrebte Vereinfachungseffekt kann bei Umwandlungen mit Bezug zum Vereinigten Königreich durch den Brexit zu steuerlich nachteiligen Folgen führen. Denn es bestehen Zweifel, ob eine Umwandlung, die erst nach dem Brexit (im Fall eines fehlenden Übergangsabkommens) zivilrechtlich vollendet wird, in den Genuss kommt, noch steuerlich rückwirkend auf ein Datum vor dem Brexit (z.B. den 31.12.2018)

zum steuerlichen Buchwert vollzogen werden kann.¹ Zum Zeitpunkt der zivilrechtlichen Vervollendung der Umwandlung sind die Voraussetzungen des § 1 UmwStG nämlich nicht mehr erfüllt, so dass eine steuerliche rückwirkende Umwandlung zum Buchwert nicht mehr möglich sein könnte.²

Die Finanzverwaltung stellt zwar in anderen Bereichen des Umwandlungssteuerlasses bei der Prüfung der Erfüllung bestimmter steuerlicher Merkmale – wie z.B. das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen – auf den steuerlichen Übertragungstichtag ab.³ Da jedoch unklar ist, inwieweit diese Auslegung auf den Brexit übertragbar ist,⁴ wäre es aus Gründen der Rechtssicherheit zu begrüßen, dieses Problem gesetzlich einer Lösung zuzuführen.

Wie bereits in der Literatur dargestellt⁵, besteht vor dem Hintergrund des § 122m UmwG idF des 4. Gesetzes zur Änderung des UmwG ein weiteres Problem. § 122m UmwG sieht für gewisse vor dem Brexit (oder dem Ablauf einer Übergangsfrist) begonnene Umwandlungsvorgänge einen zivilrechtlichen Bestandsschutz vor. Wird die Umwandlung allerdings erst nach dem Brexit (oder dem Ablauf einer Übergangsfrist) zivilrechtlich vollendet, kann das UmwStG in Folge des Wegfalls der Voraussetzungen in § 1 Abs. 2 i.V.m. 4 UmwStG nicht mehr in Anspruch genommen werden, sodass droht, dass derartige Umwandlung nicht mehr steuerneutral erfolgen können. Will man verhindern, dass § 122m UmwG in Folge negativer steuerlicher Folgen nicht angewendet werden kann, bedarf es in Folge des nun drohenden Scheiterns des Übergangsabkommens einer steuerlichen Begleitregelung, welche die Möglichkeit einer steuerneutralen Umwandlung zum Buchwert nach dieser Vorschrift erlaubt.

5. Ertragsteuerliche Behandlung von Ltds. mit Verwaltungssitz in Deutschland

In der Literatur und in der Praxis wird diskutiert, was aus deutscher steuerlicher Sicht mit im Vereinigten Königreich gegründeten Ltds. passiert, deren Verwaltungssitz in Deutschland belegen ist und die nach dem Brexit nicht einer Umwandlung unterliegen.

Aus zivilrechtlicher Sicht entspricht es jedenfalls der ganz herrschenden Meinung, dass es zu einem „Zwangsformwechsel“ kommt, sodass die Ltd. aus deutscher Sicht entweder eine oHG, eine GbR oder - wenn diese nur einen Gesellschafter hat - ein Einzelkaufmann wird. Diese Sichtweise wird auch in den Materialien zum 4. Gesetz zur Änderung des UmwG geteilt.⁶

¹ Link, IWB 2019, 37, 39 spricht sich dafür aus, dass die Voraussetzungen am steuerlichen Übertragungstichtag zu prüfen sind.

² Zum Problem ausführlich Geyer/Ullmann, FR 2017, 1069, 1073 mit dem Ergebnis, dass auf den Stand am steuerlichen Übertragungstichtag abzustellen sei; A.A. Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich, BB 2016, 1367, 1369 ff. und Cloer/Holle, FR 2016, 921, 925.

³ Tz. 02.14 und 15.03 Umwandlungssteuererlass.

⁴ Tz. 01.52 Umwandlungssteuererlass hilft dem Problem nicht ab, da dort nichts zum Wegfall der Voraussetzungen nach dem steuerlichen Übertragungstichtag geregelt wird.

⁵ Link, NWB 2019, 176, 182.

⁶ BT-Drs. 19/5463, S. 1

Aus steuerlicher Sicht stellt sich jedoch die Frage, wie eine Ltd. mit Verwaltungssitz in Deutschland grundsätzlich für Zwecke der Körperschaftsteuer zu behandeln ist. Hier ist das Meinungsbild in der Literatur uneinheitlich:

So wird die Auffassung vertreten, dass für Zwecke der steuerlichen Einordnung der Ltd. der Typenvergleich mit der Folge anzuwenden ist, dass die Ltd. eine nach § 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft bleibt.¹ Teilweise² wird dieser Schluss auf Fälle beschränkt, in denen die Ltd. mindestens zwei Gesellschafter hat. Inwieweit § 1 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 5 KStG zur Anwendung kommt, ist in der Literatur zudem umstritten.³

Daneben wird in der Literatur aber auch das Risiko einer Zwangsliquidation der Kapitalgesellschaft für steuerliche Zwecke diskutiert.⁴ Diese hätte weitreichende steuerliche Folgen, da sie zu einer Aufdeckung der stillen Reserven aller nach Deutschland zugezogenen Ltd. durch den Brexit führen würde.⁵

Zur Vermeidung von Unsicherheiten sollte eine gesetzgeberische Klarstellung überdacht werden, wonach es auch nach dem Brexit bei einer Körperschaftsteuerpflicht der Ltd. nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG bleibt.

¹ So Link, IWB 2019, 37, 40; Richter/Schlücke, IStR 2019, 51, 56; Schneider/Stoffels, Ubg 2019, 1, 12 f.; Schrade, DStR 2018, 1898; Neumann-Tomm, NWB 2017, 488, 490.

² Link, IWB 2019, 37, 40.

³ Siehe dazu insb. Schneider/Stoffels, Ubg 2019, 1, 12 f. und Neumann-Tomm, NWB 2017, 488, 490. Sollte diese Vorschrift anwendbar sein, würde sich zumindest an der prinzipiellen Körperschaftsteuerpflicht der Ltd. nichts ändern.

⁴ So Seeger, DStR 2016, 1817, 1818; dies befürchtend auch Richter/Schlücke, IStR 2019, 51, 56; Schröder, BB 2018, 2755, 2760; Wachter, GmbHR 2018, R260; Bode/Bron, GmbHR 2016, R129; Bode/Bron/Fleckstein-Weiland/Mick/Reich, BB 2016, 1367, 1368.

⁵ Im hib Nr. 111 v. 30.1.2019 wird deutlich, dass von Seiten der CDU/CSU-Fraktion entsprechender Regelungsbedarf erkannt wurde.