

Mandanteninformation

15 | 4 | 2019

■ Steuerliche Folgen des Brexit für Private Clients und Non-Profit-Organisationen

Am 29. März 2017 unterrichtete das Vereinigte Königreich den Europäischen Rat über sein Vorhaben, die Europäische Union zu verlassen. Damit wurde das Verfahren nach Artikel 50 des Vertrages über die Europäische Union (EUV) eingeleitet mit der Folge, dass die Mitgliedschaft in der Europäischen Union eigentlich zwei Jahre später enden sollte. Nachdem innerhalb einer ersten Fristverlängerung keine Einigung zwischen der EU und dem Vereinigten Königreich gefunden werden konnte, wurde das Austrittsdatum erneut verschoben. Ob sich jedoch die EU und das tief gespaltene Vereinigte Königreich bis zum 31. Oktober 2019 auf ein Austrittsabkommen werden einigen können, ist nach den bereits vielfach gescheiterten Versuchen alles andere als gesichert. Lässt sich kein Einvernehmen über einen geregelten Austritt finden und lehnt die EU eine weitere Verschiebung ab, kommt es zu einem „hard Brexit“.

Der deutsche Gesetzgeber war im Hinblick auf die anstehenden Veränderungen nicht untätig. Für die verschiedenen Szenarien wurden Gesetze verabschiedet, die den auftretenden steuerlichen Problemen Rechnung tragen sollen. Bedeutsam sind insbesondere das „Gesetz über steuerliche Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der EU“ (Brexit-StBG) und das „Brexit-Übergangsgesetz“ (Brexit-ÜG).

Die wesentlichen Aspekte im Überblick:

- Im Falle eines hard Brexit entfallen in Zukunft sämtliche Vergünstigungen der EU-Mitgliedschaft für das Vereinigte Königreich.
- Der Status quo bereits realisierter Sachverhalte bleibt hingegen auch bei einem hard Brexit zugunsten der Steuerpflichtigen erhalten. Der Brexit allein soll keine Steuerpflicht auslösen.
- Bei Zustandekommen eines Abkommens ergeben sich bis zu dessen Ablauf keine relevanten Änderungen. Das Vereinigte Königreich wird dann vorerst wie ein Mitgliedstaat behandelt.

Nachfolgend gehen wir auf die Folgen eines Austritts ohne Abkommen („hard Brexit“) sowie auf die Folgen eines Abkommens („soft Brexit“) ein.

A. Folgen eines Austritts ohne Abkommen

I. Rückfall des Vereinigten Königreichs auf den Status eines Drittstaats

Scheitert der Abschluss eines Abkommens oder die erneute Verschiebung des Austritts, wird das Vereinigte Königreich mit Eintritt des Brexit nach dem 31. Oktober 2019 aus steuerlicher Sicht ein Drittstaat. Die EU-Grundfreiheiten und damit alle an eine Verbindung zur EU oder zum EWR anknüpfenden Steuervergünstigungen entfallen. Die bereits erwähnten Gesetze sehen keine Sonderregelungen zur Abschwächung dieser Folgen vor, sofern Vorgänge betroffen sind, die zeitlich nach dem Brexit auftreten.

1. Folgen für britische Non-Profit-Organisationen, deren Spender und Förderstiftungen

Bereits in der Vergangenheit ist die Erfüllung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im Sinne der §§ 51 ff. der Abgabenordnung für ausländische Non-Profit-Organisationen und deren Spender in den meisten Fällen an den entsprechenden Nachweisen gescheitert. Daher dürften sich die praktischen Konsequenzen der steuerlichen Auswirkungen eines hard Brexit in Grenzen halten.

Der Brexit hat grundsätzlich zur Folge, dass beschränkt körperschaftsteuerpflichtige gemeinnützige Organisationen aus dem Vereinigten Königreich (insbesondere Charities nach englischem Recht) nicht mehr von der deutschen Körperschaftsteuer befreit sind. Gleichzeitig können Spender für Zuwendungen an diese nicht mehr den Spendenabzug in Anspruch nehmen; es besteht überdies ein erhöhtes Risiko, dass Spenden der Schenkungsteuer unterliegen.

Ebenso entfällt das Buchwertprivileg bei der Entnahme eines Wirtschaftsgutes, wenn es einer gemeinnützigen Einrichtung des Vereinigten Königreichs überlassen wird.

Bsp.: Ein deutsches Unternehmen beschließt, seinen aktuellen PC-Bestand auf eine englische Non-Profit-Organisation (NPO) zu übertragen.

Folge: Vor dem Brexit ist die Entnahme der PCs zum Buchwert möglich, sofern der NPO der Nachweis der Steuerbefreiung gelingt. Die stillen Reserven müssen nicht versteuert werden. Zugleich bemisst sich der Spendenwert nach dem Buchwert (zzgl. anfallender Umsatzsteuer). Nach dem Brexit kann die Entnahme nur noch zum Teilwert erfolgen, ein Spendenabzug ist nicht möglich.

Auch der jährliche Übungsleiterfreibetrag i.H.v. 2.400 EUR und die Ehrenamtszuschale i.H.v. 720 EUR im Dienste einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer beschränkt körperschaftspflichtigen gemeinnützigen Einrichtung des Vereinigten Königreichs können nicht mehr geltend gemacht werden.

Für deutsche steuerbegünstigte Körperschaften, welche Empfängerorganisationen im Vereinigten Königreich begünstigen, wird es im Fall eines hard Brexit zur Vermeidung gemeinnützigkeitsrechtlicher Risiken zwingend erforderlich sein, in ihren Satzungen eine Mittelbeschaffungsfunktion im Sinne von § 58 Nr. 1 AO zu verankern. Freilich war und ist dies bei jeder grenzüberschreitenden Förderung ohnehin zu empfehlen.

2. Folgen für bezugsberechtigte Personen von Trusts

Das Außensteuergesetz sieht für ausländische Familienstiftungen vor, dass die Einkünfte der Familienstiftung dem Stifter, ersatzweise den bezugsberechtigten Personen, zuzurechnen sind. Dies gilt entsprechend für ausländische Trusts. Der Stifter oder Settlor bzw. die Bezugsberechtigten müssen diese als ihnen zugerechnete, eigene Einkünfte versteuern.

Ausnahmen von der Zurechnungsbesteuerung sieht das Gesetz vor, wenn die Familienstiftung bzw. der Trust den Sitz in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat hat, der Nachweis erbracht wird, dass das Stiftungs- bzw. Trust-Vermögen der Verfügungsmacht des Stifters oder der bezugs- und anfallberechtigten Personen rechtlich und tatsächlich entzogen ist und Auskünfte nach der Amtshilferichtlinie erteilt werden. Dies war beim Vereinigten Königreich bisher der Fall. Bei einem hard Brexit kann der Entlastungsbeweis für einen dort ansässigen Trust nicht mehr erbracht werden.

Bsp.: A, wohnhaft in Berlin, ist Bezugsberechtigter eines in Großbritannien ansässigen Trust, der Dividendenerträge aus Aktien an britischen Unternehmen erzielt. Der Settlor ist bereits verstorben. Ausschüttungen des Trust hat A bisher nicht erhalten.

Folge: Dem A sind die Einkünfte des Trust nach dem Brexit – neben weiteren Begünstigten ggf. nur anteilig – auf Grundlage des Außensteuergesetzes zuzurechnen, auch wenn keine Ausschüttung erfolgt. Er hat diese Beträge als eigene Dividendenerträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Erhält A später Ausschüttungen aus dem Trust, sind diese bei ihm nicht einkommensteuerpflichtig, sofern er die frühere Zurechnung nachweisen kann.

3. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Befreiung der Übertragung von Unternehmen

Nach einem hard Brexit kann Betriebsvermögen, welches dann nicht mehr einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem EWR-Staat dient, sowie Anteile an einer Kapitalgesellschaft von über 25 %, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung dann in einem Drittstaat hat, nicht mehr bis zu 85 % oder unter weiteren Voraussetzungen sogar bis zu 100 % von der Steuer befreit werden.

Bsp.: Mutter A, wohnhaft in Berlin, ist alleinige Anteilseignerin einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in London. Nach dem Tod der A erbt ihre Tochter die Anteile.

Folge: Da die Mutter A in Deutschland ansässig war, unterliegt der Erwerb der Anteile an der englischen Kapitalgesellschaft der deutschen Erbschaftsteuer. Verstirbt die Mutter A nach einem hard Brexit, kann die Steuerbegünstigung für Betriebsvermögen sowie für Anteile an Kapitalgesellschaften für die Beteiligung an der englischen Kapitalgesellschaft nicht mehr in Anspruch genommen werden.

Ebenso wird bei der Erbschaftsteuer vermieteter Wohnraum in Großbritannien nicht mehr mit 90 %, sondern mit 100 % des Wertes angesetzt werden. Die unter bestimmten Umständen bestehende gänzliche Steuerbefreiung eines im Vereinigten Königreich belegenen Familienheims für den Fall, dass ein Ehegatte oder die Kinder Immobilien erben und den Wohnraum selbst weiter nutzen, wird entfallen.

Bsp.: Familie A (alle deutsche Staatsangehörige) lebt seit zwei Jahren ausschließlich in England und wohnt dort im eigenen Familienheim. Die Eltern versterben und der alleinerbende Sohn bleibt im Familienheim wohnen.

Folge: Da die Familie nicht mehr als fünf Jahre im Ausland gelebt hat, unterfällt der Nachlass der Eltern der deutschen Erbschaftsteuer. Das Familienheim, das nach dem Brexit in einem Drittstaat belegen ist, kann nicht mehr steuerfrei vererbt werden.

Darüber hinaus existieren derzeit Steuerbefreiungen für Kulturgüter, die ebenfalls an die Belegenheit in der EU/im EWR anknüpfen. Auch diese Begünstigungen dürften bei einem hard Brexit entfallen.

4. Sonstiges

Weitere vorteilhafte Regelungen wie zur Verlegung des Sitzes einer Körperschaft in einen EU-Staat, zur Entstrickungsbesteuerung, zum Umwandlungssteuerrecht sowie zur Wegzugsbesteuerung, die an eine Verbindung zur EU oder zum EWR anknüpfen, entfallen.

II. “Grandfathering“ bei bereits realisierten Sachverhalten

Damit der Brexit keine negativen Rechtsfolgen für den Steuerpflichtigen ohne dessen Zutun auslöst, unterwirft das Brexit-StBG bereits realisierte Sachverhalte besonderen Übergangsregeln. Ziel ist es, den Status quo zu erhalten, wenn der Steuerpflichtige bereits vor dem Brexit alle steuerlich relevanten Handlungen vollzogen hat.

1. Betriebsvermögensbegünstigung

So wurde das Erbschaftsteuerrecht dahingehend ergänzt, dass die in der Vergangenheit gewährten Steuerbefreiungen erhalten bleiben. Zum Beispiel dürfen die jährlichen Lohnsummen von Beteiligungen an Personengesellschaften bzw. Anteilen über 25 % an Kapitalgesellschaften im Vereinigten Königreich, die noch in der Ausgangssumme berücksichtigt wurden, trotz des Brexit auch bei der Mindestlohnsumme einberechnet werden.

Die Berücksichtigung ist wichtig, da das Betriebsvermögen nur dann erbschaftsteuerlich bis zu 85 % begünstigt ist, wenn in dem Betrieb die Lohnsumme innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet bzw. für eine vollständige Steuerbefreiung die Lohnsumme innerhalb von sieben Jahren insgesamt 700 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet.

Bsp.: A, wohnhaft in Deutschland, hält 100 % der Anteile der B-GmbH, die wiederum 100 % der Anteile einer Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich hält. Die B-GmbH beschäftigt 70 Mitarbeiter in Deutschland (Gesamtgehalt 3,5 Mio. EUR) und 30 Mitarbeiter im Vereinigten Königreich (Gesamtgehalt 1,5 Mio. EUR). Nach dem Tod der A strukturiert die Tochter und Alleinerbin T das Unternehmen um und entlässt zwei Jahre nach dem Erbfall zehn Mitarbeiter der B-GmbH (Gehaltseinsparung von 0,5 Mio. EUR). In der Tochtergesellschaft werden dafür zehn weitere Mitarbeiter eingestellt (zusätzliches Gesamtgehalt von 0,5 Mio. EUR). Der Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU war nach dem Erbfall.

Folge: Da die Mutter A in Deutschland ansässig war, unterliegt der Erwerb des Unternehmens der deutschen Erbschaftsteuer. Die Tochter T kann die Steuerbefreiung für das Unternehmen trotz des Brexit in Anspruch nehmen. Die britischen Arbeitnehmer können bei der Ermittlung der Mindestlohnsumme weiter berücksichtigt werden, da die Erbschaftsteuer mit dem Erbfall vor dem Brexit entstanden ist. In einem solchen Fall ist das Vereinigte Königreich weiter als Mitgliedstaat der EU zu behandeln.

2. Entstrickungsbesteuerung von Vermögensgegenständen

Wird ein Vermögensgegenstand aus dem Betriebsvermögen entnommen und einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat zugeführt, kann ein Ausgleichsposten für den anfallenden Gewinn gebildet werden, der über fünf Jahre zu jährlich 20 % gewinnerhöhend aufgelöst werden kann. Der Ausgleichsposten ist jedoch vorzeitig aufzulösen und der dabei entstehende Gewinn zu versteuern, wenn das Wirtschaftsgut aus der Besteuerungshoheit eines Mitgliedstaats ausscheidet. Hier verhindert das Brexit-StBG ebenfalls, dass allein durch das Ausscheiden des Vereinigten Königreichs aus der EU der Stundungseffekt entfällt und eine Steuerpflicht ausgelöst wird.

Bsp.: Die A-GmbH mit Sitz in Deutschland hat einen Spezialkran aus der deutschen Betriebsstätte in die englische Betriebsstätte überführt. In dem Spezialkran ruhen 10.000 EUR stille Reserven. Danach tritt das Vereinigte Königreich aus der EU aus.

Folge: Die GmbH kann einen Ausgleichsposten buchen (im Folgejahr i.H.v. 8.000 EUR, im Jahr darauf 6.000 EUR usw.) und die Besteuerung der stillen Reserven über fünf Jahre strecken. Der Brexit führt nicht dazu, dass die Streckung entfällt und der Gewinn sofort versteuert werden muss.

3. Erhalt der Investitionsrücklage

Auch die Vorteile der § 6b EStG-Rücklage, die Investitionen fördern soll, werden bewahrt. Im Grundsatz sieht die Regelung vor, dass die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer auf Antrag in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden kann, wenn die stillen Reserven auf bestimmte Wirtschaftsgüter (z.B. Grund und Boden) übertragen werden. Die gewährte Ratenzahlung muss jedoch dann verzinst werden, wenn eine Reinvestition in das in der EU bzw. im EWR befindliche Betriebsvermögen ganz oder teilweise ausbleibt. Wurde ein Antrag auf Ratenzahlung bereits vor dem Brexit gestellt, tritt nach dem Brexit-StBG keine Verzinsungspflicht ein, wenn nach dem Brexit in das Betriebsvermögen im Vereinigten Königreich reinvestiert wird.

Bsp.: Die in Deutschland ansässige A-GmbH verfügt über Betriebsstätten in Deutschland und England. Zur deutschen Betriebsstätte gehört seit über sechs Jahren ein Betriebsgrundstück, das mit Gewinn veräußert wird. Der Gewinn, der in Deutschland steuerpflichtig ist, wird auf Antrag gestundet. Erst nach dem Brexit aber innerhalb der folgenden vier Wirtschaftsjahre wird ein anderes Grundstück in England erworben.

Folge: Die Stundung des Gewinns wird nicht durch den Brexit beendet. Der durch die Raten gewährte Zahlungsaufschub muss nicht verzinst werden, da der Antrag vor dem Brexit gestellt wurde und die Übergangsregelung eine Reinvestition im Vereinigten Königreich als ausreichend ansieht.

4. Keine Auflösungsfiktion bei Verlegung der Geschäftsleitung

Eine weitere körperschaftsteuerrechtliche Regelung soll unterbinden, dass eine Körperschaft, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in der Vergangenheit ins Vereinigte Königreich verlegt hat, nachträglich auf Grund des Brexit steuerpflichtig wird. Grundsätzlich kommt es nämlich bei Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes in einen Drittstaat zu einer Auflösungsfiktion, wenn dadurch die unbeschränkte Steuerpflicht eines Mitgliedstaates verloren geht. Es wird klargestellt, dass der Brexit alleine nicht ausreicht, um eine solche Steuerpflicht auszulösen.

Bsp: Die A-GmbH hat ihre Geschäftsleitung von Berlin nach London verlegt. Danach tritt das Vereinigte Königreich aus der EU aus.

Folge: Da die Verlegung der Geschäftsleitung erfolgte, als das Vereinigte Königreich noch Mitgliedstaat war, wird keine Auflösung der A-GmbH fingiert und die stillen Reserven der A-GmbH sind nicht zu versteuern. Der Brexit führt zwar dazu, dass die A-GmbH aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat ausscheidet. Auf Grund der Regelung im Brexit-StBG löst er dennoch keine Steuerpflicht wegen einer fingierten Auflösung aus.

5. Keine nachträgliche Wegzugsbesteuerung

Das Brexit-StBG verhindert auch, dass der Brexit die Wegzugsteuer auf Unternehmensbeteiligungen bei einem bereits abgeschlossenen Wegzug in das Vereinigte Königreich auslöst. Die für den Wegzug in einen EU-Mitgliedstaat gewährte Stundung der Wegzugsteuer wird nicht widerrufen.

Bsp.: A verlegt nach zwölfjährigem Aufenthalt in Deutschland seinen Wohnsitz zurück in sein Heimatland England. Er ist Inhaber von verschiedenen Beteiligungen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften mit mehr als 1 %. Das Finanzamt stundet die anfallende Wegzugsteuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung. Danach tritt das Vereinigte Königreich aus der EU aus.

Folge: Der Austritt aus der EU stellt keinen Grund für den Widerruf der Stundung dar. Die Wegzugsteuer wird weiter gestundet, solange A nicht zum Beispiel die Beteiligungen veräußert oder in einen anderen Drittstaat umzieht. Verlegt A seinen Wohnsitz erst nach dem Brexit nach England, muss er die Differenz zwischen Anschaffungskosten und gemeinem Wert der Anteile als fiktiven Veräußerungsgewinn versteuern. Bei Sicherheitsleistung kann die Zahlung über fünf Jahre gestundet werden, wenn die sofortige Zahlung eine erhebliche Härte für A darstellt.

6. Sonstige Regelungen

Weitere Ergänzungen im Umwandlungs- und Körperschaftsteuergesetz sollen nachteilige Folgen des Brexit für britische Gesellschaften abschwächen. Beispielsweise wird eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns nicht allein durch den Brexit ausgelöst.

B. Folgen eines Abkommens

Einigen sich die EU und das Vereinigte Königreich auf ein Abkommen mit einer Übergangsphase, tritt das Brexit-Übergangsgesetz in Kraft. Für diesen Fall wird das Vereinigte Königreich einem EU-Mitgliedstaat bis zum Ablauf des Abkommens Ende 2020 gleichgestellt. Die in der Regel vorteilhaften steuerlichen Regelungen zugunsten von EU-Staaten würden bis dahin weiterhin Anwendung finden.

Das Brexit-StBG ist zwar bereits in Kraft getreten. Die einzelnen Regelungen knüpfen jedoch an die Voraussetzung an, dass das Vereinigte Königreich nicht mehr Mitgliedstaat ist oder als solcher behandelt wird. Damit würde die Wirkung des Brexit-StBG erst mit Ablauf der Übergangsfrist eintreten.

■ Kontaktieren Sie uns



Dr. Martin Liebernicketel
Rechtsanwalt, Steuerberater
Associated Partner

P+P Frankfurt
martin.liebernicketel@pplaw.com
Tel.: +49 (69) 24 70 47 34



Dr. Katharina Hemmen
Rechtsanwältin, Steuerberaterin
Counsel

P+P Frankfurt
katharina.hemmen@pplaw.com
Tel.: +49 (69) 24 70 47 34



Dr. Andreas Richter
Rechtsanwalt
Partner

P+P Berlin und Frankfurt
andreas.richter@pplaw.com
Tel.: +49 (30) 253 53 132



Dr. Katharina Gollan
Rechtsanwältin
Counsel

P+P Berlin
katharina.gollan@pplaw.com
Tel.: +49 (30) 253 53 134



Dr. Christoph Philipp
Rechtsanwalt
Partner

P+P München
christoph.philipp@pplaw.com
Tel.: +49 (89) 24 240 222



Dr. Stephan Viskorf
Rechtsanwalt, Steuerberater
Partner

P+P München
stephan.viskorf@pplaw.com
Tel.: +49 (89) 24 240 490

Über P+P Pöllath + Partners

P+P Pöllath + Partners ist mit mehr als 130 Anwälten und Steuerberatern an den Standorten Berlin, Frankfurt und München tätig. Die Sozietät konzentriert sich auf High-End Transaktions- und Vermögensberatung. P+P-Partner begleiten regelmäßig M&A-, Private Equity- und Immobilientransaktionen aller Größen. P+P Pöllath + Partners hat sich darüber hinaus eine führende Marktposition bei der Strukturierung von Private Equity- und Real Estate-Fonds sowie in der steuerlichen Beratung erarbeitet und genießt einen hervorragenden Ruf im Gesellschafts- und

Kapitalmarktrecht sowie in der Vermögens- und Nachfolgeplanung für Familienunternehmen und vermögende Privatpersonen. P+P-Partner sind als Mitglieder in Aufsichts- und Beiräten bekannter Unternehmen tätig und sind regelmäßig in nationalen und internationalen Rankings als führende Experten in ihren jeweiligen Fachgebieten gelistet. Weitere Informationen, auch zu unserer pro-bono-Arbeit und den P+P-Stiftungen, finden Sie auf unserer Internetseite www.pplaw.com.