

Spezialreport

BREXIT

Steuerrechtliche Auswirkungen im Überblick

www.Deubner-Steuern.de
Ein kostenloser Service des
Deubner Verlags ©

Deubner
Steuern & Praxis



IMPRESSUM

© by Deubner Verlag GmbH & Co. KG
Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und Vervielfältigung
– auch auszugsweise – nicht gestattet.

Wichtiger Hinweis

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert.

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

Deubner Verlag GmbH & Co. KG
Sitz in Köln
Registergericht Köln
HRA 16268

Persönlich haftende Gesellschafterin:
Deubner Verlag Beteiligungs GmbH
Sitz in Köln
Registergericht Köln
HRB 37127
Geschäftsführer: Ralf Wagner, Werner Pehland

Deubner GmbH & Co. KG
Oststraße 11, D-50996 Köln
Fon +49 221 937018-0
Fax +49 221 937018-90
kundenservice@deubner-verlag.de
www.deubner-steuern.de

I. Einleitung – Was bisher geschah

In einem nationalen Referendum haben sich die Einwohner Großbritanniens am 23.06.2016 für einen Austritt ihres Landes aus der Europäischen Union ausgesprochen. Formal wurde der Europäische Rat dann am 29.03.2017, wie nach Art. 50 EUV vorsehen, von der britischen Regierung über das Austrittsvorhaben in Kenntnis gesetzt. Nach Art. 50 Abs. 3 EUV gilt eine Frist von zwei Jahren, bis der Großbritannien dann zwangsweise aus der EU ausscheidet. Das finale Austrittsdatum wäre damit der 30.03.2019. Im März 2018 haben sich die Vertreter der EU und Großbritanniens darauf geeinigt, dass es nach dem Austritt aus der EU ein Übergangsabkommen geben soll, das den Zugang des Großbritanniens zum Binnenmarkt und zur Zollunion bis zum 31. Dezember 2020 garantieren soll. Hierfür setzt die EU aber ein umfassendes Austrittsabkommen voraus, ohne welches man nicht zu dem Zugeständnis von Übergangsregelungen bereit ist. Die derzeit kursierende große Angst ist ein unregelmäßiger Austritt von Großbritannien aus der EU, ein sog. „harter“ Brexit. Derzeit stehen alle möglichen Zugeständnisse der EU an Großbritannien unter Vorbehalt.

Seit des Bestehens der Europäischen Union und ihrer Vorläuferorganisationen ist man um eine fortschreitende Vereinheitlichung des gemeinsamen Wirtschaftsraumes durch den Abbau von Handelsschranken bestrebt. Die Maßnahmen hierfür betreffen insbesondere die Vereinheitlichung von rechtlichen Regelungen, insbesondere im Gesellschaftsrecht und des Steuerrechts. Im Steuerrecht sind z.B. die umsatzsteuerlichen Regelungen innerhalb der EU über die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (folgend: MwStStystRL) weitgehend vereinheitlicht. Auch für den Bereich von grenzüberschreitenden Zinsen und Dividenden gibt es z.B. durch die sog. Mutter-Tochterrichtlinie weitreichende Vereinfachungsregelungen. Bei einem „harten“ Brexits könnten alle diese Errungenschaften des gemeinsamen Marktes quasi über Nacht wegfallen, es sich beidseitig - sowohl für Unternehmen aus der EU als auch für Unternehmen aus Großbritannien schwerwiegende wirtschaftliche Nachteile ergeben.

Derzeit gibt es wieder Annäherungen zwischen den Verhandlungspartnern. Es ist allerdings noch nichts wirklich in trockenen Tüchern. Auch nicht gerade optimistischer stimmt die Tatsache, dass die EU-Kommission am 13.11.2018 Informationen zu den laufenden Vorbereitungen und Eventualfallplänen für ein "No Deal"-Szenario herausgegeben hat, also für den Fall, dass die Brexit-Verhandlungen zu keinem Ergebnis im Sinne eines umfassenden Austrittsabkommens kommen. Grund genug also, die Auswirkungen eines harten Brexits im steuerlichen Bereich genau unter die Lupe zu nehmen. Die Bundesregierung war nicht untätig und hat zwischenzeitlich am 29.10.2018 den Entwurf eines Brexit-Übergangsgesetzes herausgegeben, mit dem die Wirkungen eines harten Brexits in einigen Teilen abgemildert werden sollen.

Am 14.11.2018 wurde nun bekannt gegeben, dass die EU-Unterhändler und Großbritannien sich auf einen gemeinsamen Vertragstext für ein Austrittsabkommen geeinigt haben. Die EU-Kommission wird die Mitgliedstaaten informieren. Derzeit steht der Entwurf noch unter dem Vorbehalt der Zustimmung durch das britische Parlament. Hier formiert sich bereits Widerstand. Danach muss der Entwurf dann noch durch das EU-Parlament gebilligt werden. Es bleibt also weiter spannend, wirklich konkret greifbar ist nur das mögliche Szenario eines Brexits ohne Austrittsabkommen. Selbst beim Zustandekommen eines Abkommens ist fraglich, ob damit alle steuerlichen und sonstigen rechtlichen Problemfelder wirklich abgedeckt werden.

II. Mögliche steuerliche Auswirkungen des „harten“ Brexits

1. Umsatzsteuer

1.1 Wegfall der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen

Durch die europarechtlich garantierte Warenverkehrsfreiheit nach Art. 28 bis 37 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) haben sich die EU-Mitgliedstaaten verpflichtet, sämtliche Formen von Zöllen oder ähnlichen Maßnahmen, die den freien Dienstleistungs- und Güterverkehr einschränken, zu unterlassen. Hierzu zählt auch die Umsatzsteuer. Nach Art. 138 Abs. 1 der MwStSystRL sind unternehmerische Warenlieferungen von einem Staat der EU in einen anderen für den Lieferanten von der Umsatzsteuer befreit. Das bekannte System der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs bei gleichzeitigem Abzug der hierfür geschuldeten Steuer entsprechend einer Vorsteuer hat die Kontrolle der innergemeinschaftlichen Güterströme im Fokus und nicht die Generierung von Besteuerungspotenzial. Wenn Großbritannien dann nicht mehr an die harmonisierenden Regelungen der Mehrwert-Steuersystemrichtlinie gebunden ist, kann das Land sein Umsatzsteuergesetz beliebig gestalten, z.B. Befreiungstatbestände einführen oder abschaffen, Mehrwertsteuersätze beliebig festsetzen oder auch Ortsbestimmungen frei definieren.

Aus deutscher Perspektive bzw. aus Sicht eines EU-Unternehmens wird nach einem harten Brexit eine ehemals nach § 6a UStG steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach Großbritannien zu einer Ausfuhrlieferung nach § 6 UStG. Zwar gilt auch für diese eine Befreiung von der Umsatzsteuer nach § 4 Nr. 1a UStG, jedoch sind ggf. die Nachweisanforderungen zur Erlangung der Steuerbefreiung strenger. Diese sind in den §§ 9 bis 11 UStDV geregelt, insbesondere ist die Einholung und Aufbewahrung eines Ausgangsvermerks im elektronischen Ausfuhrverfahren ATLAS notwendig. Auf britischer Seite ist es dann auch möglich, dass, neben ggf. wieder zulässigen Zöllen, auch eine Einfuhrumsatzsteuer erhoben wird.

Entsprechendes gilt dann auch für Lieferungen von Großbritannien nach Deutschland. Ein im Ergebnis steuerfreier innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1 Abs. 1 Nr. UStG für einen deutschen Empfänger der britischen Warenlieferung ist ohne den Überbau der EU-Regelungen nicht mehr möglich. Es gilt grundsätzlich die deutsche Einfuhrumsatzsteuer.

1.2 Vereinfachungsregel bei innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften

Das umsatzsteuerliche, internationale Reihengeschäft gehört sicherlich zu den anspruchsvolleren Gebieten im grenzüberschreitenden Umsatzsteuerrecht. Ein umsatzsteuerliches Reihengeschäft ist dadurch gekennzeichnet, dass mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und der Gegenstand der Lieferung vom Warenweg her direkt vom ersten Lieferer zum letzten Abnehmer gelangt. Ein Streitpunkt ist hierbei die Zuordnung der sog. „bewegten Lieferung“ innerhalb der Lieferkette. Nur diese Lieferung kann im Ergebnis eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bzw. eine steuerfreie Ausfuhrlieferung sein. Im Rahmen eines Reihengeschäfts kann es erforderlich werden, dass Lieferer sich in einem anderen Staat für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen müssen, weil dort eine steuerpflichtige Inlandslieferung ausgeführt wird.

Durch die Vereinfachungen des innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfts (§ 25b UStG; Abschn. 25b.1 Abs. 1ff. UStAE) können eine Steuerpflicht für den mittleren Unternehmer in der Lieferkette und die daran anschließende Registrierungspflichten verhindert werden. Sein innergemeinschaftlicher Erwerb gilt dann als besteuert. Damit die Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts erfüllt sind, müssen die Teilnehmer insbesondere Unternehmen aus EU-Staaten sein, die in verschiedenen EU-Staaten zur Umsatzsteuer erfasst sind.

Bei einem Ausscheiden von Großbritannien aus der EU sind die Vereinfachungsregelungen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts nicht mehr anwendbar. Demnach bestehen für ein britisches Unternehmen nach dem Brexit zusätzliche Registrierungspflichten, ggf. kann auch hier Zoll eine Rolle spielen. Entsprechendes gilt auch für die anderen Teilnehmer des Reihengeschäfts, insbesondere als „mittlere Unternehmer“, auch hier können sich neue Registrierungspflichten ergeben.

1.3 Verbringenstatbestände

Ein innergemeinschaftliches Verbringen liegt vor, wenn ein Unternehmer einen Gegenstand seines Unternehmens aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaats zu seiner Verfügung in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaats (Großbritannien als sog. Bestimmungsmitgliedstaat) befördert oder versendet und den Gegenstand im Bestimmungsmitgliedstaat nicht nur vorübergehend verwendet. Der Unternehmer erbringt eine innergemeinschaftliche Lieferung an sich selbst. Dieser Vorgang wird künftig auch als Ausfuhrlieferung anzusehen sein und je nach Lieferichtung Registrierungspflichten in Großbritannien für EU-Unternehmen oder eben für britische Unternehmen Registrierungspflichten in der EU zufolge haben. Unter den Regelungen des innergemeinschaftlichen Verbringens gibt es großzügige Regelungen für eine nichtsteuerbare, lediglich vorübergehende Verbringung, z.B. für die Nutzung von Gegenständen auf Baustellen oder bei der Überlassung an internationale Arbeitsgemeinschaften. Hier ist die tatsächliche Dauer der Verwendung im anderen Staat unerheblich. Nach einem Brexit ohne Übergangsregelungen würden auch diese Fälle ggf. in Deutschland zu einer Ausfuhr führen und ggf. in Großbritannien Erklärungs- und Registrierungspflichten auslösen.

1.4 Internationale Dienstleistungen

Bei Dienstleistungen zwischen Unternehmern mit Sitz in Deutschland und Großbritannien (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG) wird die Prüfung der Unternehmereigenschaft der Geschäftspartners nicht mehr anhand der qualifizierten Bestätigung der Umsatzsteueridentifikationsnummer erfolgen können. Hier würde es dann wohl darauf hinauslaufen, dass der jeweilige Unternehmer eine Bestätigung seiner örtlich zuständigen Finanzbehörde benötigt, dass er als Unternehmer steuerlich erfasst ist.

Auch würden die Sondertatbestände nach § 3a Abs. 4 UStG greifen, wenn die entsprechenden Dienstleistungen an Nicht-Unternehmer in Großbritannien ausgeführt werden. Dies würde dazu führen, dass der Ort der sonstigen Leistung sich vom Sitzort des Leistungsempfängers zum Ort des Leistungsempfängers nach Großbritannien verlagern würde, das dann als umsatzsteuerliches Drittlandsgebiet angesehen würde. Dies würde z.B. für folgende Dienstleistungen gelten:

- die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenrechten und ähnlichen Rechten;
- Dienstleistungen im PR- und Werbebereich
- die Leistungen der Rechtsanwälte, Patentanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigten und Wirtschaftsprüfer,
- Leistungen der Datenverarbeitung,
- die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel.

Im Fall eines Austritts von Großbritannien aus der EU sollte dann auch geprüft werden, ob sich für den Dienstleistungserbringer weitere Themen im Hinblick auf eine steuerliche Registrierung und Steuererklärungspflichten ergeben.

1.5 Zusammenfassende Meldung und Intrastat

Wenn Großbritannien kein Teil der EU mehr sein wird, entfällt auch die Verpflichtung zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (ZM) für innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Dienstleistungen nach § 18a UStG. Auch die Abgabe der Intrastat-Meldungen wird obsolet.

1.6 Internationaler Versandhandel

Nach den Regelungen des § 3c UStG verlagert sich der Ort der Lieferung im internationalen Versandhandel, insbesondere bei Lieferungen an Privatpersonen an den Ort des Empfängers. Es gelten außerdem bestimmte Lieferschwelen bis zu deren Überschreitung diese Regelung nicht angewandt wird. Die umsatzsteuerliche Versandhandelsregelung mit ihren Lieferschwelen ist innerhalb der EU harmonisiert, auch wenn die Staaten unterschiedliche Schwellen festgesetzt haben.

Nach einem Austritt von Großbritannien aus der EU ist die Regelung des § 3c UStG nicht mehr anwendbar, die Lieferungen an Privatpersonen werden als Ausfuhrlieferungen angesehen

1.7 Vorsteuervergütungsverfahren

Durch das Vorsteuervergütungsverfahren wird es einem ausländischen Unternehmer ermöglicht, sich die von einem Unternehmer in einem anderen Staat in Rechnung gestellte Vorsteuer erstatten zu lassen, auch wenn er im anderen Staat nicht für Zwecke der Umsatzsteuer registriert ist. Diese Regelungen gelten grundsätzlich auch für Unternehmer aus Drittstaaten.

Für britische Unternehmen wird es jedoch nach einem EU-Austritt etwas schwieriger, sich deutsche Umsatzsteuer erstatten zu lassen: Für die Erstattungsanträge von EU-Unternehmen gilt als Frist für die Einreichung der Erstattungsanträge der 30.09. des jeweiligen Folgejahres. Da ein britisches Unternehmen nach dem Ausstieg als Drittstaatunternehmen anzusehen ist, gilt für Erstattungsanträge die kürzere Frist zum 30.06. des jeweiligen Folgejahres, also lediglich nur noch sechs Monate.

1.8 Praktische Aspekte zur Vorbereitung auf den Brexit

Gerade in der Umsatzsteuer haben die Vorgänge im Unternehmen einen starken Grad der Automatisierung erreicht. Die neue Situation muss deshalb in den IT-Systemen, insbesondere in der elektronischen Buchführung, aber auch z.B. Rechnungsprogrammen nachvollzogen werden. Hierzu gehört, dass ggf. Steuerschlüssel angepasst und Voreinstellungen bei den Rechnungsangaben überprüft werden.

Sollte tatsächlich wieder Zoll anfallen (dies wäre insbesondere dann der Fall wenn ggf. keine Einbindung von Großbritannien in eine Zollunion erreicht werden kann), müsste dieser dann bei der Preisgestaltung berücksichtigt werden. Ggf. ist auch darüber nachzudenken, die gesamte Lieferkette zu überarbeiten, insbesondere bei konzerninternen Transaktionen.

Die britische Regierung hat zur Frage der Umsatzsteuer bei einem „No Deal“-Szenario am 23.08.2018 eine Guidance veröffentlicht (<https://www.gov.uk/government/publications/vat-for-businesses-if-theres-no-brexit-deal/vat-for-businesses-if-theres-no-brexit-deal>). Hierin wird im Ergebnis auch die Ansicht vertreten, dass Großbritannien nach einem ungeordneten Brexit im Verhältnis zur EU wie ein Drittstaat zu behandeln ist. Allerdings weist die britische Regierung auch darauf hin, dass ihr an einer Beibehaltung der bisherigen Regelungen gelegen ist.

2. Wegfall von Steuererleichterungen durch EU-Richtlinien

Neben der MwStSystRL im Bereich der Umsatzsteuer sind derzeit auch Steuererleichterungen im Bereich der Ertragsteuern über EU-Richtlinien geregelt, die von den Staaten in nationales Recht umgesetzt wurden. Nach einem Austritt von Großbritannien aus der EU sind diese Richtlinien nicht mehr anwendbar. In diesem Fall greift dann das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Großbritannien (DBA-UK) ein. Durch dieses können zwar einige nachteilige steuerliche Wirkungen durch den Wegfall der EU-Richtlinien kompensiert werden, jedoch nicht alle. Es kann zu Doppelbesteuerungen kommen.

2.1 Quellensteuer auf Dividenden

Durch die EU- Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2011/96/EU, v. 30.11.2011, ABI EU 2011 Nr. L 345, folgend MTR) ist innerhalb der EU eine Entlastung von Kapitalertragsteuern und ähnlichen Quellensteuern auf Dividenden und andere Gewinnausschüttungen vorgesehen, die einer in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft zufließen oder einer dort belegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Die Wirkung der MTR greift bereits bei einer Beteiligung von 10%, in Deutschland wurde sie über § 43b EStG umgesetzt. Die Entlastung vom deutschen Kapitalertragsteuerabzug für eine britische Muttergesellschaft kann entweder durch eine nachträgliche Erstattung oder eine Freistellung mittels einer entsprechenden Bescheinigung erreicht werden.

Ohne weitere Regelungen im Rahmen des Austritts von Großbritannien aus der EU sind die Regelungen der MTR nicht mehr anwendbar. Bei Ausschüttungen sowohl einer britischen Tochtergesellschaft nach Deutschland als auch im Fall der Ausschüttung einer deutschen Tochtergesellschaft zu einer Britischen Muttergesellschaft gelten dann die Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Großbritannien (DBA-UK) sozusagen als Auffangregelung. Eine komplette Steuerfreistellung ist jedoch in diesem Fall nicht mehr möglich, die Dividenden führen zu einer Doppelbesteuerung. Der abkommensrechtliche Quellensteuersatz für unmittelbare Beteiligungen von mindestens 10 % beträgt nach Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-UK 5 % des Dividendenbetrags. Diese Steuer im jeweiligen Sitzstaat der dividendenzahlenden Gesellschaft kann auch nicht steuermindernd angerechnet werden.

2.2 Zins- und Lizenzgebühren

Durch die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (Richtlinie 2003/48/EG v. 3.6.2003, ABI EU 2003 Nr. L 157 S. 38) gibt es eine Entlastung vom Steuerabzug bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener EU-Mitgliedstaaten. Hier ist eine Mindestbeteiligungsquote von 25% Voraussetzung. Quellensteuern auf Lizenzgebühren werden nach deutschem Recht gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG z.B. für die zeitlich begrenzte Überlassung von Softwarelizenzen erhoben. Der Schuldner der Vergütung ist bei diesem System verpflichtet, einen Betrag von 15% der Vergütung vom Rechnungsbetrag einzubehalten und abzuführen, wenn das leistende ausländische Unternehmen keine Freistellungsbescheinigung vorlegen kann. Eine nachträgliche Erstattung ist aber möglich.

Beim Austritt werden sowohl Freistellung als auch Erstattung nach der EU-Richtlinie jedoch entfallen. Nach Art. 12 DBA-UK können Lizenzgebühren jedoch nur in dem Staat besteuert werden, in welchem der sog. Nutzungsberechtigte, also üblicherweise der Empfänger der Gebühren ansässig ist. Im Ergebnis ändert sich also nichts, die Lizenzgebühren sind nach wie vor im Staat des Schuldners von der Besteuerung freigestellt.

2.3 Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht von Familienangehörigen

Nach § 1a EStG können Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaates oder EWR-Staates (Europäischer Wirtschaftsraum, Mitglieder sind alle EU-Staaten sowie Island, Liechtenstein und Norwegen), die in Deutschland arbeiten und unbeschränkt steuerpflichtig sind, die Vorteile der Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehe- oder Lebenspartner und die Zusammenveranlagung von Ehe- oder Lebenspartnern in Anspruch nehmen, auch wenn diese im EU-Ausland leben. Eigentlich wäre hierfür auch die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland des Ehe- bzw. Lebenspartners oder des Kindes im Ausland erforderlich. Diese wird jedoch nach § 1a EStG fingiert.

Nach dem Brexit dürfte diese Möglichkeit für Staatsangehörige Großbritanniens nicht mehr möglich sein, da dann kein EU-Mitgliedstaat mehr vorliegt. Ob Großbritannien dann ggf. Teil des Europäischen Wirtschaftsraums wird, ist derzeit offen. In diesem Fall könnte die Vergünstigung weiter in Anspruch genommen werden. Scheidet Großbritannien ohne eine EWR-Mitgliedschaft aus, wäre eine Vergünstigung auch dann nicht mehr möglich, wenn eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Person zwar eine EU/EWR-Staatsangehörigkeit verfügen würde, der geschiedene bzw. getrennte oder aktuelle Lebenspartner jedoch den Wohnsitz in Großbritannien hätte.

Hinweis

Die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht eines Staatsangehörigen Großbritanniens in Deutschland nach § 1 Abs. 3 EStG, der weder einen gewöhnlichen Aufenthalt noch einen Wohnsitz in Deutschland hat, würde auch weiterhin gelten, da es dort lediglich auf die in Deutschland erwirtschafteten Einkünfte ankommt. Die Staatsangehörigkeit spielt keine Rolle. Voraussetzung ist, dass die gesamten Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Absatz 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen.

2.4 Entstrickung von Wirtschaftsgütern

Wird ein Wirtschaftsgut (z.B. eine Maschine oder auch ein immaterielles Wirtschaftsgut wie z.B. ein Patent) aus einem inländischen Betriebsvermögen in eine ausländische Betriebsstätte des Unternehmens überführt, kommt es grundsätzlich zu einer steuerpflichtigen Entnahme bzw. Veräußerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3, 4 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG im Fall einer inländischen Kapitalgesellschaft. Wird das Wirtschaftsgut jedoch in eine Betriebsstätte des Unternehmens in einem anderen EU-Staat überführt, besteht die Möglichkeit der Bildung eines gewinnmindernden Ausgleichspostens nach § 4g EStG, der erst in den folgenden Wirtschaftsjahren zu jeweils einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen ist. Auf diese Weise kann eine sofortige Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven vermieden werden. Wird das Wirtschaftsgut innerhalb seiner Nutzungsdauer, spätestens innerhalb von fünf Jahren, wieder nach Deutschland zurücktransferiert und einem inländischen Betriebsvermögen zugeordnet, kann der Ausgleichsposten ohne eine Gewinnerhöhung aufgelöst werden. Grundsätzlich ist der Ausgleichsposten mit sofortiger Wirkung gewinnwirksam aufzulösen, wenn das Wirtschaftsgut aus der Besteuerungshoheit eines Mitgliedsstaats der EU ausscheidet (§ 4 Absatz 2 Nr. 2 EStG). Da Großbritannien nach einem Austritt nicht mehr zu den EU-Staaten gehört, würde also grundsätzlich dieser Fall eintreten.

Nach dem Entwurf des Brexit-Steuerbegleitgesetzes soll jedoch für bereits vor dem EU-Austritt gebildete Ausgleichsposten ein Bestandsschutz gelten. Allein der Austritt Großbritanniens gilt bei einem bestehenden Ausgleichsposten nach § 4h EStG demnach nicht als ein Ausscheiden aus der Besteuerungshoheit eines EU-Staats. Ab dem Zeitpunkt des Austritts Großbritanniens kann jedoch bei Überführung von Wirtschaftsgütern in eine britische Betriebsstätte ab dem Austrittsstichtag kein

Ausgleichsposten nach § 4g EStG mehr gebildet werden. Ab diesem Zeitpunkt ist Großbritannien auch für Zwecke des Ausgleichspostens nach § 4h EStG als ein Drittstaat anzusehen. Somit ist die Zugehörigkeit Großbritanniens zur EU im Zeitpunkt der Überführung des Wirtschaftsguts entscheidend.

Hinweis

Ist bereits jetzt absehbar, dass Wirtschaftsgüter aus einem inländischen Betriebsvermögen in eine Betriebsstätte in Großbritannien transferiert werden, sollte dies ggf. bis zum geplanten Austritt am 30.03.2019 vollzogen werden. Dies gilt umso mehr, wenn eine Rückübertragung des Wirtschaftsguts im Raum steht.

3. Wegzugsbesteuerung

3.1 Auswirkungen des Brexits bei natürlichen Personen

Bei inländischen Anteilseignern von Kapitalgesellschaften, die einen Anteil von mindestens einem Prozent halten (Anteile i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG), wird durch den Wegzug oder die Verlegung des gewöhnlichen Aufenthalts ins Ausland nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG eine fiktive Veräußerung der Anteile angenommen. Die in den Anteilen verhafteten stillen Reserven werden also der deutschen Besteuerung unterworfen. Für Umzüge in das EU- oder EWR-Ausland sieht § 6 Absatz 5 S. 1 AStG eine zinslose Stundung bis zur tatsächlichen Anteilsveräußerung vor. Die zinslose Stundung des fiktiven Veräußerungsgewinns ist zu widerrufen, wenn durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts keine unbeschränkte Steuerpflicht in einem EU- oder EWR-Staat mehr gegeben ist. Dies bedeutet also, dass nach dem Umzug ins EU/EWR- Ausland nochmals ein weiterer Umzug in einen Drittstaat erfolgen müsste, damit die zinslose Stundung widerrufen werden kann.

Im Rahmen des Entwurfs zum Brexit-Steuerbegleitgesetz wurde klargestellt, dass für Zwecke des § 6 Absatz 5 Nummer 4 AStG eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen erforderlich ist. Lediglich der Austritt aus der EU reicht also im Fall eines vorhergehenden Wegzugs nach Großbritannien nicht aus, um die zinslose Stundung zu widerrufen. Der Wegzug einer natürlichen Person nach Großbritannien führt ab dem Austrittsrichttag zur Anwendung der Wegzugsbesteuerung ohne Stundungsmöglichkeit für EU-Fälle. Hier ist dann ggf. nur eine Stundung gegen Sicherheitsleistung möglich.

Hinweis

Zwar geht die Tendenz für Umzüge insbesondere qualifizierter Mitarbeiter im Finanzbereich klar von Großbritannien Richtung EU, allerdings ist es auch denkbar, dass britische Firmen z.B. in die EU entsendete Mitarbeiter zurückbeordern werden. Liegen dann die Voraussetzungen einer Beteiligung nach § 17 Abs. 1 EStG vor, sollte darüber nachgedacht werden, einen Umzug noch vor dem Austritt am 30.03.2019 in die Wege zu leiten.

3.2 Auswirkungen des Brexits bei Kapitalgesellschaften

In § 12 KStG sind für Kapitalgesellschaften die Folgen einer Verlegung ihrer Geschäftsleitung oder ihres Sitzes ins Ausland geregelt, wenn hierdurch die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland aufgegeben wird. Diese unterscheiden sich je nach Zielland. Wenn das Zielland innerhalb der EU bzw. dem EWR liegt, werden bei Verlust oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts nur die einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entstrickt, also fiktiv entnommen. Auch hier kann § 4g EStG angewendet werden. Wird die Geschäftsleitung oder der Sitz jedoch in einen Drittstaat außerhalb des EU/EWR-Raums verlegt, kommt es nach § 12 Abs. 3 KStG fiktiv zu einer Auflösung der Körperschaft. In diesem Fall ist dann die Liquidationsbesteuerung nach § 11 KStG anzuwenden.

Nach dem Entwurf zum Brexit-Steuerbegleitgesetz soll nun sichergestellt werden, dass bei Geschäftsleitungs- oder Sitzverlegung, die bereits vor dem Austritt Großbritanniens vollzogen wurde, alleine durch den Austritt keine negativen Folgen (etwa durch den Wegfall des § 4g EStG) drohen. Nach dem Austritt allerdings sind die Sonderregelungen für die Sitz- und Geschäftsleitungsverlegungen von EU/EWR-Gesellschaften nicht mehr anwendbar. Dann gilt also eine deutsche Gesellschaft, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung nach Großbritannien verlagert, als aufgelöst.

4. Hinzurechnungsbesteuerung

Durch die Hinzurechnungsbesteuerung nach den § 7-14 AStG wird bei ausländischen Gesellschaften im niedriger besteuerten Ausland für inländische Anteilseigner eine fiktive Gewinnausschüttung fingiert. Hierdurch wird erreicht, dass die Einkünfte aus der ausländischen Gesellschaft dem deutschen Steuersatz (Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer) unterliegen. Damit die Hinzurechnungsbesteuerung angewendet werden kann, muss der Anteil von in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen Personen mehr als 50% betragen. Bei sog. Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter der ausländischen Gesellschaft, die aus dem Halten, der Verwaltung, Werterhaltung oder Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen und Wertpapieren resultieren, reicht bereits eine Beteiligung von mindestens 1%. Eine niedrige Besteuerung liegt nach § 8 Abs. 3 AStG vor, wenn der tatsächliche Steuersatz im Staat der ausländischen Gesellschaft weniger als 25% beträgt. Derzeit beträgt der britische Körperschaftsteuersatz 19% und soll ab dem 1.4.2020 weiter auf 17% herabgesetzt werden. Damit gilt Großbritannien grundsätzlich formal als ein Niedrigsteuerland im Sinne des deutschen AStG. Der Steuersatz der ausländischen Gesellschaft ist zwar gewichtiges Indiz für eine Niedrigbesteuerung, im Endeffekt kommt es aber auf die tatsächliche steuerliche Belastung unter Berücksichtigung aller Korrekturen des britischen Steuerrechts an.

Unter die Hinzurechnungsbesteuerung fallen nur sog. passive Einkünfte, hierzu enthält § 8 Abs. 1 AStG einen ausführlichen Katalog. So können z.B. bereits schädliche Zwischeneinkünfte vorliegen, wenn die ausländische Gesellschaft im Handels- oder Dienstleistungsbereich tätig ist und dafür von einem deutschen Beteiligten Unterstützungsleistungen in Form von Warenlieferungen oder Leistungen erhält.

Bei Beteiligung an ausländischen, niedrig besteuerten Gesellschaften aus dem EU/EWR-Raum gibt es nach § 8 Abs. 2 AStG die Möglichkeit zur Exkulpation, auch wenn schädliche passive Einkünfte oder Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter vorliegen. Dazu muss nach der Rechtsprechung des EuGH nachgewiesen werden, dass die ausländische Gesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht und nicht nur für Zwecke der Steuerverlagerung gegründet wurde. Hierdurch kann in vielen Fällen für EU/EWR-Gesellschaften dann doch noch eine Hinzurechnungsbesteuerung abgewendet werden, auch wenn grundsätzlich schädliche Einkünfte vorliegen.

Nach dem Austritt Großbritanniens aus der EU besteht diese Möglichkeit, vorbehaltlich einer Mitgliedschaft im EWR des Staats, nicht mehr. Wenn der Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit für eine britische Gesellschaft die einzige Möglichkeit war, der Hinzurechnungsbesteuerung zu entgehen, besteht diese Möglichkeit nach dem Austritt aus der EU nicht mehr. Nach derzeitigem Stand könnten auch bereits bestehende Gesellschaften in die Hinzurechnungsbesteuerung fallen. Der Entwurf zum Brexit-Steuerbegleitgesetz enthält keine ausdrücklichen Regelungen, um diese Wirkung zu vermeiden. Offen bleibt noch, welche Auswirkungen die Umsetzung der ATAD-Richtlinie durch den deutschen Gesetzgeber hat. Hier ist es denkbar, dass die Grenze der Niedrigbesteuerung auf 15% herabgesetzt wird. Großbritannien würde dann, zumindest nach den formalen Kriterien, nicht mehr unter die Hinzurechnungsbesteuerung fallen.

5. Verlustausgleichsbeschränkung für Drittstaateneinkünfte

Nach § 2a EStG können negative Einkünfte aus Drittstaatsbetriebsstätten nur mit positiven Einkünften derselben Art und aus dem demselben Staat ausgeglichen werden. Beim Austritt Großbritanniens sind entsprechende Einkünfte aus dortigen Betriebsstätten nicht mehr mit anderen Einkünften verrechenbar. Anzumerken ist, dass auch negative Einkünfte aus EU-Betriebsstätten, je nach DBA-Regelungen nicht auf positive deutsche Einkünfte anrechenbar sind.

6. Umwandlungsteuerrecht

6.1 Anwendung des Umwandlungsteuergesetzes

Durch das Umwandlungsteuergesetz (folgend: UmwStG) können Restrukturierungen von Unternehmen zu Buchwerten vollzogen werden. Gäbe es diese Sonderregelungen nicht, könnte z.B. eine Verschmelzung von Kapitalgesellschaften einen steuerpflichtigen Veräußerungstatbestand auslösen. Auf Umwandlungsvorgänge mit Auslandsbezug ist das UmwStG nur dann anwendbar, wenn daran Rechtsträger beteiligt sind, die nach Vorschriften eines EU/EWR-Staats gegründet worden sind und die ihren Sitz oder Geschäftsleitung in einem solchen Staat haben.

6.2 Sperrfristbehaftete Anteile

Ein möglicher Problemfall wird hier in Bezug auf den Brexit bei Einbringungen nach § 20 UmwStG. Bei der Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen kann die Übernehmerin das eingebrachte Betriebsvermögen unter den Voraussetzungen des § 20 Absatz 2 S. 2 UmwStG mit dem Buchwert ansetzen. Die erhaltenen Anteile unterliegen einer siebenjährigen Sperrfrist bezüglich der Weiterveräußerung. Der Verstoß hiergegen führt zur zeitanteiligen Nachversteuerung eines sog. Einbringungsgewinns I. Werden Anteile durch eine nicht von § 8 Absatz 2 KStG begünstigte Person im Rahmen einer Sacheinlage oder eines Anteilstauschs unter dem gemeinen Wert eingebracht und durch die Übernehmerin innerhalb der Sperrfrist veräußert, folgt aus § 22 Absatz 2 S. 1 UmwStG eine rückwirkende Besteuerung eines sog. Einbringungsgewinns II. Außer bei einer Veräußerung treten die entsprechenden Rechtsfolgen aber auch dann ein, wenn die übernehmende Gesellschaft bzw. der Einbringende innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG nicht mehr erfüllen. Danach muss die übernehmende oder die einbringende Gesellschaft im Rahmen einer Einbringung nach dem Gesellschaftsrecht eines EU- oder EWR-Staates gegründet worden sein und ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in einem EU- oder EWR-Staates haben. Handelt es sich beim Einbringenden um eine natürliche Personen, muss sich der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Staat befinden.

In diesen Regelungen wurde im Fall des Brexits eine Gefahr gesehen, dass es ohne weiteres Zutun eines Steuerpflichtigen durch den Brexit zu einem Einbringungsgewinn I oder II kommen könnte. Dies wäre z.B. dann der Fall, wenn eine britische Kapitalgesellschaft oder eine natürliche Person mit Wohnsitz in Großbritannien sperrfristbehaftete Anteile aus einer vorhergehenden steuerneutralen Einbringung halten würde. Denn ab dem Austritt Großbritanniens aus der EU erfüllt die Kapitalgesellschaft oder die natürliche Person die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG nicht mehr.

Nach dem Entwurf zum Brexit-Steuerbegleitgesetz soll diese Gefahr aber nun gebannt sein. Danach soll der EU-Austritt Großbritanniens im Ergebnis nicht dazu führen, dass ein Einbringungsgewinn I oder II ausgelöst wird. In Fällen der Gesamtrechtsnachfolge, dies wären z.B. Verschmelzungen, Spaltungen oder Ausgliederungen nach dem Umwandlungsgesetz (UmwG), muss der Umwandlungsbeschluss vor dem Austrittsstichtag erfolgt sein, damit negative steuerliche Wirkungen

vermieden werden. Bei Einbringungen außerhalb des UmwG muss der Einbringungsvertrag ebenfalls vor dem Austritt Großbritanniens aus der EU erfolgt sein.

7. Erbschaft- und Schenkungsteuer nach dem Brexit

Auch auf den Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird der Brexit Auswirkungen haben. Die weitreichenden Vergünstigungen bei der Übertragung von Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG gelten nur dann, wenn der jeweilige ausländische Betriebsteil in einem Staat der EU bzw. des EWR liegt. Auch die begünstigte Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist nur dann möglich, wenn es sich um eine Gesellschaft handelt, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem EU/EWR-Staat hat. Nach einem Austritt Großbritanniens aus der EU können also weder die Regelverschonung, durch die 85% des begünstigten Vermögens steuerfrei gestellt werden, noch die Optionsverschonung, welche sogar 100% des begünstigten Vermögens freistellt, genutzt werden.

Daneben sieht § 13d ErbStG einen verminderten Wertansatz von lediglich 90% des Werts für bebaute, zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke vor. Voraussetzung ist auch hier, dass das Grundstück im Inland oder in einem Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR liegt. Auch diese Vergünstigung kann nach dem Brexit nicht mehr genutzt werden. Dasselbe gilt für die steuerfreie Übertragung des Familienwohnheims nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a-4c ErbStG. Auch hier ist Voraussetzung, dass das entsprechende Grundstück sich in Deutschland oder in einem Staat der EU bzw. des EWR befindet.

Hinweis

Wenn schenkweise Übertragungen von Vermögen geplant sind, die in Großbritannien belegenes Betriebsvermögen, Wohngrundstücke oder britische Kapitalgesellschaften betreffen, sollte ernsthaft in Erwägung gezogen werden, Übertragungen noch vor dem Brexit zu vollziehen, da ansonsten Vergünstigungen des deutschen Erbschaftsteuerrechts nicht mehr genutzt werden können.

III. Raus aus der britischen Limited – Rechtsformüberlegungen zum Brexit

1. Sitztheorie vs. Gründungstheorie bei EU-Gesellschaften

Bis zu den Urteilen des EuGH in Sachen „Überseering“ und „Centros“ (Urteil v. 09.03.1999, Rs. C-212/97, ECLI:EU:C:1999:126; Urteil v. 09.03.1999, Rs. C-212/97, ECLI:EU:C:1999:126) galt im deutschen Gesellschaftsrecht die sogenannte Sitztheorie. Danach war auf eine Gesellschaft das Gesellschaftsrecht des Staates anzuwenden, in welchem diese ihre tatsächliche Tätigkeit entfaltete. Für eine in Deutschland tätige Gesellschaft bedeutete dies, dass sie nur im Rahmen einer Rechtsform des deutschen Gesellschaftsrechts als voll rechtsfähig anzusehen war. Insbesondere konnte eine ausländische Gesellschaft nach der Sitztheorie ihre Rechte vor deutschen Gerichten, z.B. aus Verträgen, nicht durchsetzen, wenn sie sich nicht vorher nach den Regeln des deutschen Gesellschaftsrechts neu gegründet hatte.

Durch die Rechtsprechung des EuGH hielt dann die Gründungstheorie Einzug in das deutsche Gesellschaftsrecht. Nach dieser Theorie wird davon ausgegangen, dass auch bei einer grenzüberschreitenden Verlegung des Verwaltungssitzes weiterhin das Gesellschaftsrecht des ursprünglichen Gründungsstaats maßgeblich bleibt. Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung war, dass die deutsche Sitztheorie gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt. Einem EU-Staatsangehörigen darf demnach kein Nachteil daraus entstehen, dass eine in einem Mitgliedsstaat gegründete Gesellschaft ihre Geschäftstätigkeit ausschließlich in einem anderen Mitgliedstaat entfaltet. Dies gilt auch dann, wenn die Gesellschaft nur aus dem Grund in einem anderen Mitgliedstaat gegründet wird, weil dieser gegenüber dem Aktivitätsstaat großzügigere Stammkapitalvorschriften hat. Dies ist bei englischen *private companies limited by shares* (kurz: Ltd.) der Fall. Diese entfalten bereits mit einem Stammkapital von wenigen Euro die volle Abschirmwirkung einer Kapitalgesellschaft. Bei der deutschen GmbH sind dazu bekanntermaßen € 25.000 erforderlich.

2. Die britische Limited in Deutschland – ein Auslaufmodell

Nach dem EuGH-Urteil erlebte dann die britische Ltd. mit einem Verwaltungssitz in Deutschland und ihren minimalen Stammkapitalanforderungen eine Blüte. Neben Konzerngesellschaften und ehrbaren Handwerker-Ltds. gab es allerdings auch einige recht windige Geschäftemachereien in der Form der Ltd., die schließlich im Geschäftsverkehr und bei Banken für den schlechten Ruf dieser Rechtsform beitrugen. Darüber hinaus wurde auch klar, dass komplexere gesellschaftsrechtliche Transaktionen mit der Ltd. gar nicht so einfach waren, da sich diese nach britischem Gesellschaftsrecht richten. Großbritannien gehört zum Rechtskreis des „common laws“, einer Rechtstradition, die sich vom kontinentaleuropäischen, vom römischen geprägten Rechtsverständnis, durchaus unterscheidet.

Der deutsche Gesetzgeber reagierte auf den Ltd.-Boom und schuf 2008 mit der Unternehmersgesellschaft (UG) die deutsche Variante einer Kapitalgesellschaft mit minimalen Stammkapitalanforderungen. So hatte dann die britische Ltd. ihre Blütezeit bereits vor dem nahenden Brexit hinter sich. Es bleibt nun die Frage nach dem Schicksal der noch circa 8.000 bis 10.000 britischen Ltds. mit deutschem Verwaltungssitz.

Nach derzeitigem Stand der wohl herrschenden Meinung führt der Brexit dazu, dass eine Ltd. mit deutschem Verwaltungssitz unmittelbar mit dem Ausscheiden Großbritanniens aus der EU bzw. mit dem Ende einer möglichen Übergangsregelung automatisch in eine Personengesellschaft, also in eine OHG oder GbR umqualifiziert wird. Letztendliche Klarheit im Detail können in diesem Zusammenhang

nur der Gesetzgeber schaffen bzw. im Nachgang die Gerichte. Möglichweise gelten im Zuge des Brexits noch Übergangsfristen bis Ende 2020.

Handelt es sich dabei um eine Ein-Personen-Ltd., führt der Anteilseigner das Unternehmen als Einzelunternehmen weiter. Aus zivilrechtlicher Sicht fällt die Haftungsbeschränkung der Ltd. weg, da sie keine Kapitalgesellschaft mehr ist. Auch aus steuerlicher und bilanzieller Sicht könnte es zumindest zu Verwerfungen im Bereich der Bilanzierung und Rechnungslegung kommen. Auch diese Folgen sind noch im Detail ungeklärt.

3. Möglichkeiten zum Ausstieg aus der Ltd.

3.1 Formwechsel in eine deutsche GmbH

Ein Formwechsel ist geregelt in § 1 Absatz 1 Nr. 4 UmwG und auf Gesellschaften mit Handelsregister im Inland beschränkt. Auch dass eine britische Ltd. ggf. über eine eingetragene Niederlassung in Deutschland verfügt, ändert hieran nichts. Zwar sind derzeit Änderungen von der EU-Kommission auf den Weg gebracht, die einen grenzüberschreitenden Formwechsel ermöglichen sollen, derzeit ist hier aber noch nichts konkret. Allerdings gibt es neuere EuGH-Rechtsprechung, nach der ein grenzüberschreitender Formwechsel möglich sein soll. Dies wurde auch bereits von unterinstanzlichen Gerichten anerkannt. (EuGH v. 25.10.2017, C-106/16, Polbud, ECLI:EU:C:2017:804).

3.2 Verschmelzung auf eine deutsche Kommanditgesellschaft

Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) hat am 03.09.2018 einen Entwurf vorgelegt, wonach die grenzüberschreitende Verschmelzung einer EU-Auslandkapitalgesellschaft auf eine deutsche Kommanditgesellschaft möglich werden soll. Bisher war dies als Lösung der Gesamtrechtsnachfolge nach dem Umwandlungsgesetz nicht machbar. Auf diese Weise soll für britische Ltds. mit Verwaltungssitz in Deutschland eine kostengünstige Lösung zur Abwicklung geboten werden, insbesondere da diese häufig über wenig Stammkapital verfügen. An der Kommanditgesellschaft könnte dann eine deutsche UG als einzig persönlich haftende Komplementärin beteiligt werden. Durch diese Variante wäre dann im Ergebnis auch eine weitere Haftungsabschirmung mit minimalem Stammkapital möglich. Die Verschmelzung könnte auch grds. steuerneutral zu Buchwerten vollzogen werden.

Hinweis

Ob der Entwurf tatsächlich eine kostensparende Lösung darstellt, kann bezweifelt werden. Auch für die Verschmelzung dürften Beratungskosten anfallen, sowohl auf deutscher als auch auf britischer Seite. Außerdem müssten bei einer UG & Co. KG Bilanzen und Steuererklärungen für zwei Gesellschaften erstellt werden, was höhere laufende Kosten bedeuten kann.

3.3 Verschmelzung auf eine deutsche Kapitalgesellschaft

Die Verschmelzung der Ltd. auf eine GmbH ist nach der Regelung zur grenzüberschreitenden Verschmelzung, zumindest vor dem Brexit-Termin, nach § 122a UmwG, auch steuerneutral, möglich. Allerdings müsste das entsprechende Stammkapital der GmbH von 25.000 € aufgebracht werden. Auch die Verschmelzung auf eine UG dürfte sich eher schwierig gestalten. Hier dürfte regelmäßig bei der UG als aufnehmender Rechtsträger die Einzahlung des vollen GmbH-Stammkapitals erforderlich sein.

3.4 Asset Deal

Es wäre denkbar, dass alle Wirtschaftsgüter und Schulden der Ltd. auf eine Gesellschaft deutschen Rechts übertragen werden, etwa im Rahmen einer Einlage oder eines Verkaufs (sog. Asset Deal). Die Übertragung könnte dann an jede beliebige Gesellschaft erfolgen, ggf. auch in das Betriebsvermögen einer UG & Co. KG. Gerade bei kleinen Gesellschaften mit lediglich überschaubarem Vermögen und nur wenigen Verträgen kann der Asset Deal eine Option sein. Bei einer Vielzahl von Vermögensgegenständen, Vertragsverhältnissen und Verbindlichkeiten kann sich der Asset Deal jedoch als eher schwieriger Weg einer Einzelrechtsnachfolge erweisen. Insbesondere die Gläubiger und sonstige Vertragspartner müssten der Umschreibung zustimmen. Aus steuerlicher Sicht müsste die Ltd. etwaige Verkaufserlöse und Entnahmegewinne ggf. versteuern. Eine steuerneutrale Einbringung des Gesamtvermögens der Ltd. nach den Regelungen des Umwandlungsteuergesetzes dürfte wenig Sinn machen, da dann die Ltd. Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft erhalten müsste. Zielrichtung sollte jedoch sein, die Ltd. möglichst zügig abzuwickeln.

Fazit

Welcher Weg aus der Ltd. gewählt wird, hängt stark mit den Verhältnissen im Einzelfall zusammen. Bei kleineren Einheiten dürften oftmals die Möglichkeiten des Umwandlungsrechts wohl zu überdimensioniert und kostenintensiv sein. Hier könnte ein Asset Deal die adäquate Lösung darstellen. Bei größeren Einheiten sind die Möglichkeiten des Umwandlungsteuergesetzes durchaus in Betracht zu ziehen, schon allein aufgrund der Möglichkeit für eine Gesamtrechtsnachfolge.