

Der Brexit – steuerrechtliche und haushaltspolitische Implikationen, Stand: August 2016

Allgemein

Die konkreten Auswirkungen eines Ausscheidens Großbritanniens aus der Europäischen Union hängen vom Status ab, den die EU dem Land anbietet. Von dem Status eines Drittlandes (als am weitesten von der Union entfernt) aus betrachtet, sind die Stationen „Zollunionsmitglied bzw. Vertragspartner eines Freihandelsabkommens“ und „Mitglied im Europäischen Wirtschaftsraum“ (EWR) näher an der EU-Vollmitgliedschaft.

Umfassendere Erleichterungen beim Zugang zum europäischen Binnenmarkt brächte eine Mitgliedschaft im Europäischen Wirtschaftsraum (EWR), zu dem neben den 28 EU-Mitgliedsstaaten Island, Norwegen und Liechtenstein zählen („Modell Norwegen“). Arbeitnehmer aus diesen Staaten können in jedem Mitgliedsland arbeiten, Waren und Dienstleistungen zollfrei über Grenzen hinweg angeboten und Kapital ohne Hindernisse über Grenzen hinweg transferiert werden. Großbritannien müsste allerdings bei diesem Modell hohe Mitgliedsbeiträge entrichten, ohne Einfluss auf Entscheidungen in Brüssel nehmen zu können. Es sind auch zusätzliche, separat ausgehandelte Abkommen denkbar („Modell Schweiz“). Das ist jedoch äußerst langwierig, wie sich bei den über 120 Einzelvereinbarungen gezeigt hat, die die Schweiz mit der EU geschlossen hat.

Haushalt

Großbritannien ist Nettozahler, trotz des „Britten-Rabatts“ von fast zwei Drittel des Netto-Beitrages. Im Jahr 2014 betrug der Netto-Beitrag 4,9 Mrd. EUR (Datenquelle: EU budget 2014 – Financial report). Damit waren die Briten 2014 der drittgrößte Netto-Beitragszahler der EU. Dieses Geld wird in Zukunft fehlen.

Nach dem Ausscheiden Großbritanniens muss sein Finanzierungsanteil künftig von den anderen Mitgliedern aufgebracht werden, zum größten Teil von Deutschland als größter EU-Volkswirtschaft und zugleich – in absoluten Zahlen – größtem Beitragszahler (Deutschlands Netto-Beitrag zum EU-Haushalt beträgt fast 15 Mrd. EUR). Da die Haushaltsobergrenzen bis zum Jahresende 2020 festgelegt sind und bei der Kohäsions- und der Gemeinsamen Agrarpolitik die jeweiligen Staaten bereits feste Finanzierungszusagen erhalten haben, wird es Zwischenlösungen geben müssen. Zu klären sein wird zum Beispiel, wer bereits begonnene Projekte finanziert und wie mit den Förderprogrammen in Großbritannien umgegangen wird.

Eine weitere Konsequenz ist der Austritt Großbritanniens aus der Europäischen Investitionsbank (EIB). Auch hier müssten die übrigen Mitglieder ihr finanzielles Engagement erhöhen, falls das Eigenkapital der Bank im bisherigen Umfang erhalten bleiben soll.

Steuern

Entstrickungsbesteuerung (§ 4g EStG)

Bei Überführung von Wirtschaftsgütern, denen stille Reserven anhaften, von Deutschland in ein EU-Land können die stillen Reserven mittels eines Ausgleichspostens über fünf Jahre verteilt versteuert werden. Bei Überführung in Nicht-EU-Staaten müssen die stillen Reserven sofort versteuert werden. Sollte also Großbritannien austreten, so wären die restlichen Ausgleichsposten deutscher Unternehmen bzw. Betriebsstätten in Bezug auf Wirtschaftsgüter,

die in die Großbritannien überführt worden sind, sofort aufzulösen und zu versteuern. Diesen Effekt kann man über ganz Deutschland nicht quantifizieren.

Übertragung von Veräußerungsgewinnen

Nach § 6b EStG kann man Veräußerungsgewinne bestimmter Wirtschaftsgüter (z. B. Immobilien) ohne Realisation auf Ersatzinvestitionen übertragen (z. B. Kauf einer neuen Immobilie). Die Ersatzinvestitionen müssen aber in der EU oder im EWR vorgenommen werden. Großbritannien fällt dann auch hier heraus.

Kapitalertragsteuer

Dividenden an Muttergesellschaften, die mit mindestens 10 % an einer deutschen Tochtergesellschaft beteiligt sind, wären zukünftig nicht mehr von der deutschen Quellensteuer befreit, weil die Mutter-Tochter-Richtlinie nicht mehr gelten würde. Sie müssten dann 25 % Kapitalertragsteuer in Deutschland einbehalten. Ggf. kommt dann eine Ermäßigung auf 15 % wegen eines DBA in Frage.

Da auch die Zins- und Lizenzrichtlinie nach einem Brexit nicht mehr Anwendung findet, werden innerhalb der EU wieder Quellensteuern auf Zins- und Lizenzzahlungen an verbundene Unternehmen fällig.

Gewerbesteuer

Das Schachtelprivileg bei der Gewerbesteuer – der Abzug von Dividenden von EU-Beteiligungen i.S.d. der Mutter-Tochter-RL vom Gewerbeertrag – würde in Bezug auf Großbritannien ebenfalls entfallen; diese Dividenden unterlägen folglich nach dem Brexit der Gewerbesteuer.

Körperschaftsteuer

In § 14 KStG ist geregelt, dass innerhalb der EU oder des EWR auch eine grenzüberschreitende ertragsteuerliche Organschaft möglich ist. Das dürfte dann in Bezug auf Großbritannien und dortige Tochtergesellschaften von deutschen Unternehmen nicht mehr möglich sein.

Umwandlungssteuerrecht

Das UmwStG und die Fusions-Richtlinie gelten grds. nur für Beteiligte mit Sitz in der EU bzw. im EWR. Eine grenzüberschreitende Verschmelzung ist dann in Bezug auf Großbritannien nicht mehr steuerneutral möglich. Das kann auch bereits durchgeführte Umwandlungen betreffen, soweit zum Stichtag des Brexit die innerhalb der EU relevanten Haltefristen dann noch nicht abgelaufen sind.

Hinzurechnungsbesteuerung (AStG)

Die Regelungen des AStG unterscheiden grundsätzlich nicht zwischen der Ansässigkeit innerhalb der EU, des EWR bzw. in Drittstaaten. Nur bei wenigen Vorschriften wie § 8 Abs. 2 AStG (Dispens von der Hinzurechnungsbesteuerung für EU-Gesellschaften), § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG (Stundung der Webzugsbesteuerung) oder § 15 Abs. 6 AStG (Entlastungsbeweis bei ausländischen Familienstiftungen) ist die Ansässigkeit in EU/EWR Anwendungsvoraussetzung.

Umsatzbesteuerung

Mit dem Austritt Großbritanniens aus der EU ergeben sich bei der Umsatzsteuer deutliche Änderungen. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) ist nicht mehr verpflichtend

für den britischen Gesetzgeber. Die darin vorgesehene Harmonisierung des Mehrwertsteuerrechts ist für Großbritannien mithin nicht mehr bindend. Großbritannien wäre damit frei in der Entscheidung, das Mehrwertsteuersystem grundlegend zu verändern, einzelne (Orts-) Regelungen neu zu fassen oder beispielsweise die Befreiungs- und Ermäßigungstatbestände (Stichwort Tamponsteuer) sowie die Steuersätze frei festzulegen.

Unabhängig von Maßnahmen der britischen Regierung ergeben sich zumindest folgende grundlegende Veränderungen im Austausch von Waren und Dienstleistungen: Großbritannien ist nach dem Austritt aus der EU nicht mehr Teil des Gemeinschaftsgebiets, sondern Drittlandsgebiet im Sinne des Umsatzsteuerrechts (vgl. § 1 Abs. 2a UStG). Dies hat wesentliche Änderungen zur Folge. Zunächst einmal treten die EU-Regelungen über Zölle und andere Handelshemmnisse im Verhältnis zum Vereinigten Königreich außer Kraft. Ohne eine Einigung über dieses Thema könnte die EU an ihren Außengrenzen für britische Güter Einfuhrzölle erheben. In einer möglichen Zollunion mit Großbritannien würden zwar keine Zölle erhoben. Trotzdem wären dann Zollformalitäten zu erledigen.

Warenverkehr

Warenlieferungen von Deutschland nach Großbritannien sind künftig nicht mehr als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen nach §§ 4 Nr. 1b UStG i. V. m. 6a UStG zu behandeln, sondern als steuerfreie Ausfuhrlieferungen nach §§ 4 Nr. 1a UStG i. V. m. 6 UStG. Neben abweichenden materiell-rechtlichen Anforderungen ergeben sich daraus auch veränderte Nachweispflichten für die Steuerfreiheit der Lieferungen. Die Buch- und Belegnachweise sind nicht mehr anhand der §§ 17a bis 17c UStDV zu führen, sie richten sich künftig nach den §§ 9 bis 11 UStDV. Die sog. Gelangensbestätigung ist dann nicht mehr relevant, da sie kein tauglicher Nachweis für die Steuerfreiheit der Lieferung ist. Vielmehr ist bei zollrechtlichen Ausfuhranmeldungen im elektronischen Ausfuhrverfahren ATLAS der sog. Ausgangsvermerk als Nachweis aufzubewahren. Eine fehlerhafte Nachweisführung birgt das Risiko der Versagung der Umsatzsteuerfreiheit!

Bei einer Lieferung aus Großbritannien nach Deutschland ist kein innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG i. V. m. § 1a UStG) der Ware durch den Empfänger in Deutschland zu versteuern. Es handelt sich vielmehr um eine Einfuhr, die der Einführer zu erklären und für die er Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten hat, sofern keine Befreiungsvorschriften (§ 5 Abs. 1, § 25c UStG, § 5 Abs. 2 in Verbindung mit der EUSTBV) greifen. Wird die Einfuhr durch den in Großbritannien ansässigen Unternehmer erklärt, ist die Lieferung an den deutschen Unternehmer nach § 3 Abs. 8 UStG im Inland steuerbar und steuerpflichtig, wenn dieser Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Für den britischen Unternehmer ergibt sich daraus eine umsatzsteuerliche Registrierungs- und Erklärungspflicht in Deutschland.

Die Vorschrift des § 3 Abs. 1a UStG, die das Verbringen eines Gegenstands zur eigenen Verfügung des Unternehmers in einen anderen Mitgliedstaat als innergemeinschaftliches Verbringen einer Lieferung gleichstellt, ist im Verhältnis zu Großbritannien nicht mehr anwendbar. Umsatzsteuerlich werden diese Fälle nicht erfasst.

Die Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte nach § 25b UStG ist allenfalls dann noch anwendbar, wenn die Ware innerhalb der EU geliefert wird und lediglich ein britischer Unternehmer mit einer ihm von einem Mitgliedstaat erteilten UStIdNr. auftritt. Gelangt die Ware im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts nach Großbritannien bzw. aus Großbritannien in die EU, sind die Erleichterungen des § 25b UStG nicht anwendbar. Je nach Fallkonstellation ergeben sich danach Registrierungspflichten der beteiligten Unternehmen.

Grenzüberschreitende Warenlieferungen mit Großbritannien sind künftig nicht mehr Gegenstand der Intrahandelsstatistik (Intrastat), entsprechende Erklärungspflichten entfallen. Liefere-

rungen nach Großbritannien sind zudem nicht länger nach § 18a UStG in einer Zusammenfassenden Meldung (ZM) zu erfassen.

Dienstleistungen

Soweit sich der Ort der Dienstleistung nach den Grundregeln des § 3a Abs. 1 und 2 UStG richtet, kommt es nicht auf die Ansässigkeit des Kunden innerhalb der EU an; sie gelten ebenso für Drittlandsansässige.

Allerdings enthält § 3a UStG in den Abs. 4 sowie 6 bis 8 Sonderregeln für die Bestimmung des Leistungsortes, die Drittlandsbezug voraussetzen:

So sind die sog. Katalogleistungen des Abs. 4 auch dann am Ort des Leistungsempfängers zu besteuern, wenn dieser kein Unternehmer und im Drittland ansässig (Wohnsitz/Sitz) ist. Dies betrifft z. B. Beratungsleistungen von Rechtsanwälten und Steuerberatern, Ingenieurleistungen, Finanzdienstleistungen oder die Überlassung von Personal. Der leistende Unternehmer muss sich dann in der Regel im Bestimmungsland registrieren und den dort geltenden nationalen Umsatzsteuervorschriften anpassen.

Für die in § 3a Abs. 6, 7 und 8 UStG genannten Leistungen gilt die sog. use-and-enjoy-Regel. Sie sind dort zu besteuern, wo sie tatsächlich genutzt oder ausgewertet werden. Diese Vorschriften gelten künftig auch im Verhältnis zu Großbritannien.

Für den Nachweis der Unternehmereigenschaft kann künftig nicht mehr die UStIdNr. herangezogen werden. Es sind andere Nachweise vorzulegen, z. B. eine Bestätigung der britischen Finanzbehörden (HMRC), dass die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft gegeben ist.

Sonstige Leistungen nach Großbritannien sind künftig nicht mehr nach § 18a UStG in einer Zusammenfassenden Meldung (ZM) anzugeben.

Vorsteuerabzug

Das Recht zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG knüpft z. T. an den Leistungsort an. So enthält § 15 Abs. 2 UStG ein Vorsteuerabzugsverbot für Vorleistungen, die für steuerfreie Umsätze bzw. Umsätzen im Ausland verwendet werden, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden. Allerdings enthält § 15 Abs. 3 UStG zum Vorsteuerauschluss des Abs. 2 einige Rückausnahmen, u. a. wenn sich der Leistungsort bestimmter Leistungen im Drittland befindet. Der Vorsteuerabzug wird danach letztlich doch zugelassen für Bank- und Finanzumsätze (§ 4 Nr. 8 Buchst. a bis g UStG) sowie für Versicherungsumsätze (§ 4 Nr. 10 UStG), wenn diese an (private oder unternehmerische) Leistungsempfänger im Drittland erbracht werden.

Änderungen ergeben sich auch für das Vorsteuer-Vergütungsverfahren. Bislang konnten britische Unternehmer spätestens zum 30.9. des Folgejahres (§ 61 Abs. 2 UStDV) einen Erstattungsantrag gemäß § 61 Abs. 1 UStDV in englischer Sprache über ein in Großbritannien eingerichtetes Portal an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) übermitteln. Diese Möglichkeit besteht jedoch nur für in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Unternehmen. Drittlandsunternehmen müssen ihren Vorsteuervergütungsanspruch hingegen direkt in Deutschland in deutscher Sprache gemäß § 61a Abs. 1 UStDV über das Online-Portal des BZSt geltend machen. Zudem gilt in diesem Verfahren eine kürzere Frist; der Antrag (inkl. sämtlicher Originalrechnungen, sonstiger Belege und Bescheinigungen) muss bis spätestens zum 30.6. des Folgejahres (§ 61a Abs. 2 UStDV) vorliegen. Weiterhin gelten für Erstattungsanträge durch Drittlandsunternehmen höhere Mindesterstattungsbeträge (§ 61a Abs. 3 UStDV) sowie der Ausschluss der Vorsteuererstattung auf den Bezug von Kraftstoff (§ 18 Abs. 9 Satz 5 UStG).

Entsprechende Auswirkungen ergeben sich auch für deutsche Unternehmen, die britische Vorsteuerbeträge in Großbritannien (zuständig ist das HMRC) geltend machen wollen.

Ansprechpartner: Malte Weisshaar, Bereich Finanzen, Steuern
Tel. 0032 2 286 1609, E-Mail weisshaar.malte@dihk.de

zur Umsatzsteuer: Brigitte Neugebauer, Bereich Finanzen, Steuern
Tel. 030 20308 2604, E-Mail neugebauer.britte@dihk.de