

Körperschaftsteuerliche Folgen des Brexit für deutsche Unternehmen

Wirtschaftsjurist André Boer, LL.M.

A. Einleitung

„*United in diversity*“ wurde im Jahr 2000 als das Motto der Europäischen Union gewählt und sollte die Geschlossenheit der Europäer widerspiegeln, sich gemeinsam für die Ziele der Europäischen Union – wie u. a. Frieden und Wohlstand – einzusetzen und die sich aus den unterschiedlichen Kulturen, Traditionen und Sprachen erzielte Bereicherung zu nutzen.¹ Dass hinter diesem Motto 28 Mitgliedstaaten stehen, könnte sich in naher Zukunft ändern, da im Referendum vom 23.06.2016 ca. 52 % der britischen Bevölkerung für „*Leave the European Union*“ stimmten².

Neben individuellen Folgen – wie der Einschränkung der Reisefreiheit – bestehen aufgrund der erheblichen rechtlichen Verflechtungen in den unterschiedlichen Rechtsgebieten Unsicherheiten für Unternehmen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen. Mit einem Exportvolumen von ca. 89 Mrd. € und einem Importvolumen von ca. 38 Mrd. € lag Großbritannien im Jahr 2015 auf Platz zwei der wichtigsten Außenhandelspartner Deutschlands.³ Der Außenhandelsaldo entspricht ca. 21 % des gesamten deutschen Außenhandelsaldos von insgesamt ca. 248 Mrd. €.⁴ Auch das Volumen der deutschen Direktinvestitionen im Vereinigten Königreich – d. h. der im Ausland getätigten Investitionen mit dem Ziel, in der anderen Volkswirtschaft Tochterunternehmen zu errichten oder sich an dortigen Unternehmen maßgeblich zu beteiligen⁵ – zeigt die Bedeutung der Ausgestaltung der Beziehungen zwischen Deutschland und dem UK. Das Volumen an mittel- und unmittelbaren Direktinvestitionen im Jahr 2014 betrug

¹ Generaldirektion Kommunikation der Europäischen Kommission (2017), Das Motto der EU, abrufbar unter: https://europa.eu/european-union/about-eu/symbols/motto_de [12.01.2017].

² BBC (2016/2017), EU-Referendum – Results, abrufbar unter: http://www.bbc.co.uk/news/politics/eu_referendum/results [12.01.2017].

³ DESTATIS (2016), S. 1.

⁴ DESTATIS (2016), S. 1, 5.

⁵ Deutsche Bundesbank (2016), Direktinvestitionen, abrufbar unter: <https://www.bundesbank.de/Redaktion/DE/Glossareintraege/D/direktinvestitionen.html> [12.01.2017].

ca. 121 Mrd. €, während britische Unternehmen Direktinvestitionen in Deutschland i. H. v. ca. 49 Mrd. € tätigten.⁶

Neben den aufgezählten betroffenen Rechtsgebieten stellt auch insbesondere das Steuerrecht eine relevante Schnittstelle dar. Primär fokussiert sich der Schwerpunkt dieser Arbeit auf die laufenden ertragsteuerlichen Konsequenzen, denen deutsche Unternehmen mit Geschäftstätigkeiten im UK gegenüberstehen, mit der Schwerpunktsetzung auf die Outbound-Perspektive – d. h. einer im Ausland (hier GB) getätigten Geschäftstätigkeit durch ein deutsches Unternehmen⁷, welches eine Kapitalgesellschaft sein soll. Dazu wird zunächst auf die derzeitige Situation als Noch-Mitglied der EU eingegangen, um anschließend das Exit-Szenario im Hinblick auf seine steuerlichen Folgewirkungen für deutsche Unternehmen zu durchleuchten.

B. UK als Mitgliedstaat der EU

Bis zum endgültigen Abschluss der Austrittsverhandlungen – bzw. dem Ablauf der Zweijahresfrist aus Art. 50 III EUV – bleibt Großbritannien ein vollwertiges Mitglied der Europäischen Union einschließlich aller damit einhergehenden Rechten und Pflichten.⁸ Grenzüberschreitende Beziehungen und Sachverhalte von deutschen Unternehmen in Großbritannien werden daher bis zu diesem Zeitpunkt unverändert behandelt. Dies gilt auch für den in Kapitel 2.2. dargelegten harmonisierten Teil des Steuerrechts. Für die Ausübung einer Geschäftstätigkeit eines deutschen Unternehmens in Großbritannien gibt es grundsätzlich verschiedene Möglichkeiten.

1. Deutsche Betriebsstätte in Großbritannien

Eine Möglichkeit stellt das Betreiben einer Betriebsstätte dar. Nach der Definition in § 12 1 AO ist eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Eine solche Betriebsstätte – wie z. B. die Stätte der Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung (§ 12 2 AO) – stellt zwar an sich einen wirtschaftlich grundsätzlich selbständigen Betriebsteil dar, dieser ist jedoch nicht mit einer rechtlichen Selbständigkeit ausgestattet.⁹

a) Allgemeine Gewinnbesteuerung

Die Besteuerung einer Betriebsstätte eines deutschen Unternehmens in Großbritannien gestaltet sich derzeit wie folgt: Unter der Annahme, dass das deutsche Unternehmen seine Geschäftsleitung und/oder seinen Sitz im Inland hat, ist die Körperschaft gem. § 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtig, sodass das in § 1 II KStG normierte Welt-einkommensprinzip gilt, wonach sich die Steuerpflicht grundsätzlich auf sämtliche in- und ausländische Einkünfte erstreckt¹⁰. Auch die Einkünfte der deutschen Betriebsstätte in GB unterliegen demnach grundsätzlich der unbeschränkten Steuerpflicht. Dazu

⁶ *Auswärtiges Amt* (2016), Beziehungen zu Deutschland – Wirtschaftsbeziehungen, abrufbar unter: http://www.auswaertiges-amt.de/DE/Aussenpolitik/Laender/Laenderinfos/Grossbritannien/Bilateral_node.html#doc347480bodyText2 [05.12.2017].

⁷ *Brähler* (2011), S. 219.

⁸ *Dorn/Schwarz*, NWB 2016, 2182.

⁹ *Jacobs* (2016), S. 458.

¹⁰ *Blümich/Rengers* (2016), § 1 KStG, Rn. 194.

tritt, dass das deutsche Unternehmen durch seine Betriebsstätte gem. Sec. 5 II, III i. V. m. Sec. 19 ff. CTA 2009 eine beschränkte Steuerpflicht in Großbritannien begründet, welche sich gem. Sec. 5 III CTA 2009 auf die Einkünfte beschränkt, die dem „permanent establishment“ zuzurechnen sind. Hintergrund davon ist, dass aus den Prinzipien des Völkerrechts abgeleitete Territorialitätsprinzip, welches jedem Staat die Besteuerung der auf seinem Territorium verwirklichten Besteuerungstatbestände ermöglicht.¹¹ Die Folge von Besteuerungsansprüchen auf beiden Seiten wäre eine Doppelbesteuerung. Europäische Harmonisierungsmaßnahmen zur Vermeidung einer solchen bestehen nicht.

Zur Lösung eines solchen Konflikts wurde 1964 zwischen Deutschland und Großbritannien erstmals ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen¹², welches in der Fassung 2010¹³ nun zur Anwendung kommt. Ungeachtet diesbezüglicher Qualifizierungsprobleme einer Betriebsstätte¹⁴ gilt Art. 7 DBA GB, nach welchem die Gewinne des Unternehmens eines Vertragsstaates grundsätzlich der Besteuerung dieses Staates unterliegen, mit der Ausnahme für solche Gewinne, die gem. Art. 7 II DBA GB einer Betriebsstätte des anderen Vertragsstaates zugerechnet werden können. Die Zuordnung des Gesamterfolgs erfolgt dabei gem. des Prinzips der wirtschaftlichen Zugehörigkeit und dem in Art. 7 II DBA GB verankerten Konzept der (fiktiv) funktional selbständigen Einheit (sog. Dealing-at-arm's-length-Grundsatz).¹⁵ Nach diesem ist der Betriebsstätte das Ergebnis zuzurechnen, welches sie als ein vom Stammhaus unabhängiges und selbständiges Unternehmen erzielt hätte, wobei die ihr zugeordneten Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken sowie die anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes ermittelten Geschäftsbeziehungen mit anderen Teilen des Unternehmens zu berücksichtigen sind.¹⁶ Eine Attraktionskraft entfaltet die Betriebsstätte jedoch nicht, sodass solche Quelleneinkünfte dem Besteuerungsrecht Großbritanniens nicht unterliegen, die ohne Mitwirkung und außerhalb der Betriebsstätte vom deutschen Stammunternehmen erzielt wurden.¹⁷ Für die Bestimmung der Art und Höhe der beschränkten Besteuerung in GB ist „*der persönliche Status des deutschen Stammunternehmens*“ entscheidend¹⁸, sodass der in GB für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften geltende Steuersatz i. H. v. 20 % zur Anwendung kommt¹⁹.

Neben der erläuterten Quellenbesteuerung der Betriebsstätte in GB steht die Wohnsitzbesteuerung des Stammhauses in Deutschland. Diesbezüglich regelt Art. 7 i. V. m. Art. 23 I a) DBA GB, dass der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer grundsätzlich solche Einkünfte auszunehmen sind, die nach dem DBA GB im Vereinigten Königreich tatsächlich besteuert werden und nicht unter die Einkünfte i. S. d. Art. 23 I b) DBA GB fallen. Entsprechend findet in einem solchen Fall – und unter Annahme des Vorliegens von weniger als 10 v. H. „passiven Einkünften“ i. S. d. § 8 I AStG gem. Art. 23 I c) DBA GB – grundsätzlich die Freistellungsmethode Anwendung.²⁰ Andernfalls würde es

¹¹ Wilke/Weber (2016), Rn. 16 m. w. N.

¹² BGBl. II 1966, S. 358.

¹³ BGBl. II 2010, S. 1333, letztmalige Änderungen: BGBl. II 2015, S. 1297.

¹⁴ siehe dazu: Jacobs (2016), S. 458.

¹⁵ Jacobs (2016), S. 465, 473.

¹⁶ Jacobs (2016), S. 465, 473; diesbezüglich zu beachten: § 1 V AStG und BMF, Schreiben v. 22.12.2016,

¹⁷ Wassermeyer/Bahns (2016), Art. 7 DBA GB, Rn. 62 i. V. m. Wassermeyer (2016), Art. 7 DBA MA, Rn. 312, 4 (2).

¹⁸ Jacobs (2016), S. 461f.

¹⁹ Deloitte (2016), S. 8.

²⁰ Wassermeyer/Beckmann (2016), Art. 23 DBA GB, Rn. 1f., 33.

gem. Art. 23 I c) DBA GB i. V. m. Art. 23 I b) DBA GB zur Anwendung der Anrechnungsmethode kommen.²¹ Der daneben bestehenden nationalen Regelung zum Methodenwechsel aus § 20 II AStG kommt aufgrund der bereits im DBA GB bestehenden Regelung zur Aktivitätsklausel ein sehr begrenzter Anwendungsbereich zu.²² Eine aus dem Methodenwechsel resultierende Verletzung der Niederlassungsfreiheit in Bezug auf EU-/EWR-Betriebsstätten wurde aufgrund der bestehenden Besteuerungsanalogie mit inländischen Betriebsstätten seitens des EuGH verneint²³, während sie vom BFH aufgrund der fehlenden Exkulpationsklausel in Form des Substanztestes aus § 8 II AStG – auf den im späteren noch näher eingegangen werden soll – angenommen wurde²⁴ und seither dieser auch nach der h. M. der Literatur bei Anwendung des § 20 II AStG entgegen des Wortlautes anzuwenden ist²⁵. Die DBA Regelung ist in Bezug auf EU Betriebsstätten aus unionsrechtlicher Perspektive zumindest kritisch zu betrachten.²⁶ Für die Ermittlung der Höhe des freizustellenden Betriebsstättenerfolgs gilt das bereits oben erläuterte Dealing-at-arm's-length Prinzip.²⁷

Aufgrund des objektiven Anwendungsbereichs in Art. 2 II DBA GB gelten entsprechende Regelungen auch für die Gewerbesteuer, sodass die Einkünfte der britischen Betriebsstätte bei Anwendung der Freistellungsmethode aus Art. 7 i. V. m. Art. 23 I a) DBA GB grundsätzlich auch gewerbesteuerlich außer Ansatz bleiben.²⁸ Kommt es jedoch zur Anwendung der Anrechnungsmethode aufgrund von passiven Einkünften i. S. d. § 8 I AStG gem. Art. 7 i. V. m. Art. 23 I c) i. V. m. Art. 23 I b) DBA GB, so fließen diese auch in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ein. Bisher bestand diesbezüglich die Möglichkeit, die gewerbesteuerliche Kürzungsvorschrift aus § 9 Nr. 3 GewStG zu nutzen und den auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallenden Teil gewerbesteuerlich zu kürzen.²⁹ Mit den Neuregelungen zum 01.01.2017³⁰ entfällt diese Möglichkeit zukünftig weitestgehend, da die unter § 20 II AStG fallenden Einkünfte gem. § 7 8 GewStG – unabhängig einer nach DBA anzuwendenden Anrechnung – als von einer inländischen Betriebsstätte erzielt gelten, sodass eine Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG ausscheidet. Da es sich hier jedoch um eine in Großbritannien – und damit einem EU-Mitgliedstaat – belegene Betriebsstätte handelt, kommt der neu formulierte § 7 9 GewStG zur Anwendung, wodurch ein Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit i. S. d. § 8 II AStG genügt, sodass die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG in diesen Fällen auch weiterhin anwendbar ist.

Beispiel 1:

Die Outbound GmbH mit Sitz in Düsseldorf errichtet aufgrund des starken Nachfragewachstums in Großbritannien eine Zweigniederlassung in London. Diese Zweigniederlassung stellt gem. den beteiligten Rechtsordnungen eine Betriebsstätte dar. Durch die Erfüllung der Voraussetzungen eines „permanent establish-

²¹ *Jacobs* (2016), S. 471f.

²² *Gebhardt/Quilitzsch*, IStR 2011, 169; *Blümich/Vogt* (2016), § 20 AStG, Rn. 25 m. w. N.

²³ EuGH, Urteil v. 06.12.2007, DStR 2007, 2308; näheres: *Sydow*, IStR 2010, 174.

²⁴ BFH, Urteil v. 21.10.2009, DStR 2010, 37.

²⁵ *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld* (2016), § 20 AStG, Rn. 154 m. w. N.

²⁶ *Gebhardt/Quilitzsch*, IStR 2011, 169 (173); *Wassermeyer/Beckmann* (2016), Art. 23 DBA GB, Rn. 33; näheres: *Kaminski/Strunk*, IStR 2011, 137; *Rehfeld*, DStR 2010, 1809.

²⁷ *Jacobs* (2016), S. 473.

²⁸ *Jacobs* (2016), S. 479.

²⁹ *Jacobs* (2016), S. 479.

³⁰ BGBl. I 2016, 3000.

ment“ i. S. d. Sec. 5 II, III i. V. m. Sec. 19 ff. CTA 2009 unterliegt die Outbound GmbH in Großbritannien der beschränkten Steuerpflicht.

Im Wirtschaftsjahr 2018 erwirtschaftet die Outbound GmbH einen Gesamtgewinn i. H. v. 1.000.000 €, wobei die Hälfte dem britischen Markt zuzuschreiben ist. Unter Anwendung des Dealing-at-arm's-length-Prinzips können der Betriebsstätte in London unzweifelhaft jedoch lediglich Einkünfte i. H. v. 300.000 € zugerechnet werden. Gem. Art. 7 DBA GB und der nicht entfaltetten Attraktionskraft hat der britische Fiskus demnach Zugriff auf die Bemessungsgrundlage i. H. v. 300.000 €. Da es sich beim deutschen Stammhaus um eine Kapitalgesellschaft handelt, gilt der für britische Kapitalgesellschaften geltende Steuersatz, sodass sich seitens GB eine Steuerbelastung i. H. v. 60.000 €³¹ ergibt. Da in Großbritannien keine der Gewerbesteuer äquivalente Steuer besteht³², stellt dies die steuerliche Gesamtbelastung aus der beschränkten Steuerpflicht dar.

Unter Anwendung des Art. 7 i. V. m. Art. 23 I a) DBA GB und unter der Annahme des Nichtvorliegens von Einkünften i. S. d. Art. 23 I b) DBA GB sowie dem Erfüllen der Aktivitätsklausel aus Art. 23 I c) DBA GB, findet die Freistellungsmethode auf die der UK-Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinne Anwendung. Dem deutschen Staat steht demnach die Besteuerung des übrigen Gewinns i. H. v. 700.000€ zu, sodass die Outbound GmbH als Stammhaus in Deutschland einer Steuerbelastung i. H. v. 218.575 €³³ unterliegt. Insgesamt beläuft sich die Steuerbelastung eines deutschen Unternehmens mit einer Betriebsstätte in Großbritannien demnach auf 278.575 €.

b) Verlustberücksichtigung

Fraglich ist, inwiefern eine Berücksichtigung von britischen Betriebsstättenverlusten bei dem deutschen Stammhaus möglich ist. Diesbezüglich gilt dem Grunde nach gem. der ständigen BFH-Rechtsprechung die sog. „Symmetriethese“, welche besagt, dass die Freistellung der positiven Einkünfte grundsätzlich auch gleichermaßen für negative Einkünfte gilt, sodass eine Verrechnung mit positiven Einkünften des Stammhauses nicht möglich ist.³⁴ Abweichend davon bestand die Möglichkeit der Verlustnutzung – nach Maßgabe des Unionsrechts – bisher, wenn es sich um sog. finale Verluste handelte, die steuerlich unter keinen Umständen anderweitig im Quellenstaat berücksichtigt werden konnten.³⁵ Aufgrund der jüngsten Rechtsprechung des EuGH scheint dies jedoch erneut fraglich zu sein³⁶ und wird womöglich auch auf Seiten des BFH in Zukunft verneint werden³⁷. Die sich für natürliche Personen ergebende Möglichkeit der Nutzung des negativen Progressionsvorbehalts aus § 32b EStG scheidet für die hier im Fokus stehenden Kapitalgesellschaften aufgrund des in Deutschland geltenden konstanten KSt-Satzes von 15 % aus.³⁸

Bei der Anwendung der Anrechnungsmethode gem. Art. 23 c) i. V. m. Art. 23 b) DBA GB – bspw. aufgrund einer passiven Tätigkeit der Betriebsstätte – könnte sich jedoch

³¹ 300.000 € * 20 % = 60.000 €.

³² *Kania* (2013), S. 26.

³³ KSt: 700.000 € * 15,825 % = 110.775 €, GewSt: 700.000 € * 3,5 % * 440 % = 107.800 €.

³⁴ BFH, Urteil v. 05.02.2014, DStR 2014, 837; *Jacobs* (2016), S. 475.

³⁵ BFH, Urteil v. 05.02.2014, DStR 2014, 837.

³⁶ *Cloer/Holle*, FR 2016, 921 (926); EuGH, v. 17.12.2015, IStR 2016, 74; *Schuhmacher*, IStR 2016, 473.

³⁷ *Trieglaff*, StuB 2016, 918.

³⁸ *Jacobs* (2016), S. 476.

ein anderes Bild ergeben. Nach der Anrechnungsmethode ist grundsätzlich das Welteinkommensprinzip für die Besteuerung in Deutschland anwendbar, sodass es zu einer Verrechnung der deutschen Gewinne mit den britischen Verlusten aus der Betriebsstätte kommt und die in GB gezahlten Steuern zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erst im Weiteren auf die deutsche Steuerlast angerechnet werden.³⁹ Die britischen Verluste wirken sich somit unmittelbar im Entstehungsjahr auf die Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer des Stammhauses aus.⁴⁰ Mögliche aufgrund von nationalen Recht bestehende Verlustnutzungsbeschränkungen – wie die des § 2a EStG i. V. m. § 8 I KStG⁴¹ – sind nach der derzeitigen Situation nicht einschlägig, da der Drittstaatenbezug aufgrund der Mitgliedschaft von GB zur EU gem. § 2a II EStG fehlt.

Beispiel 1a:

In Abwandlung an Beispiel 1 erwirtschaftet die Outbound GmbH einen dem Stammhaus zuzurechnenden Betrag i. H. v. 500.000 € sowie einen der britischen Betriebsstätte zuzurechnenden Verlust i. H. v. 300.000 €.

Auch in diesem Fall gilt unter Anwendung des Art. 7 DBA GB, dass sich der Zugriff des britischen Staats auf die der britischen Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte beschränkt, sodass ihm lediglich der Zugriff auf die Verluste i. H. v. 300.000 € bleibt, die keine Steuerbelastung in Großbritannien auslösen. Entgegen den Ausführungen in Beispiel 1 wird hier davon ausgegangen, dass die Aktivitätsklausel aus Art. 23 I c) DBA GB nicht erfüllt ist, da die Betriebsstätte ausschließlich passive Einkünfte i. S. d. § 8 I AStG erzielt. Entsprechend findet keine Freistellung der ausländischen Einkünfte statt, sodass auch die eben beschriebene Symmetriethese des BFH nicht anwendbar ist. Vielmehr gilt gem. Art. 7 i. V. m. Art. 23 I c) i. V. m. Art. 23 I b) DBA GB die Anwendung der Anrechnungsmethode. Durch das dabei geltende Welteinkommensprinzip mindert sich die deutsche Besteuerungsgrundlage bereits auf 200.000 €, sodass sich die darauf entfallende deutsche Steuerbelastung auf 62.450 €⁴² beläuft. Aufgrund der nicht anfallenden britischen Steuer auf die negativen Einkünfte der britischen Betriebsstätte wird diese Steuerbelastung nicht durch eine Anrechnung gemindert.

c) Überführung eines Wirtschaftsguts in eine britische Betriebsstätte

Beispiel 2:

Aufgrund der weiter steigenden Nachfrage in Großbritannien und der günstigeren Produktions- sowie wegfallenden Transportkosten entscheidet sich die Outbound GmbH im Jahr 2019 dazu, ihre Produktion in ihrer Zweigniederlassung in Großbritannien zu erweitern und eine aufgrund des Nachfragerückgangs in Deutschland nicht mehr benötigte Produktionsmaschine in die Betriebsstätte zu überführen. Der Buchwert der Maschine beträgt 50.000 €, der gemeine Wert 100.000 €.

Fraglich ist, ob und welche steuerlichen Konsequenzen sich aus einer solchen Überführung für ein deutsches Unternehmen ergeben. Grundsätzlich führt die danach stattfindende Zuordnung des Wirtschaftsguts zu der Betriebsstätte in GB zu einer in Art. 13 II DBA GB normierten Möglichkeit Großbritanniens, etwaige Gewinne aus der Veräußerung dieses zu besteuern, sodass aufgrund der Freistellungsmethode das Besteue-

³⁹ Vogel/Lehner/Ismer (2015), Art. 23B OECD MA 2015, Rn. 53.

⁴⁰ Vogel/Lehner/Ismer (2015), Art. 23B OECD MA 2015, Rn. 53.

⁴¹ Blümich/Wagner (2016), § 2a EStG, Rn. 15.

⁴² KSt: 200.000 € * 15,825 % = 31.650 €, GewSt: 200.000 € * 3,5 % * 440 % = 30.800 €.

rungsrecht Deutschlands ausgeschlossen wird⁴³. Entsprechend wurde – zusammen mit der Schaffung des § 4 I 3,4 EStG – in § 12 I 1 KStG ein diesbezüglicher Gewinnverwirklichungstatbestand geschaffen, welcher eine Veräußerungsfiktion zum gemeinen Wert aufruft, sobald das Besteuerungsrecht der BRD auf den Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen wird. Ausdrücklich unterstreicht der Gesetzgeber dies in § 12 I 2 KStG für eben genannte Betriebsstätten-Zuordnungskonstellationen. Für die Bewertung der Höhe des entnommenen Wirtschaftsguts ist sodann gem. § 12 I 1 KStG der gemeine Wert nach Maßgabe des § 9 II BewG⁴⁴ entscheidend. Daneben enthält auch § 1 V AStG eine diesbezügliche Einkünfteberichtigungsvorschrift, welche jedoch aufgrund der vollständig fehlenden Außentransaktion ebenso wie § 12 KStG eher als „konstituierende Vorschrift“ und damit als ein Ersatzrealisationstatbestand zu sehen ist⁴⁵. Deren gesetzlich ungeklärte Konkurrenz kann im Ergebnis aufgrund des schlussendlich anzusetzenden gemeinen Wertes und dem nachfolgend aufgeführten bedeutsamen Verweis auf § 4g EStG unbeachtet bleiben⁴⁶. Lediglich in Fällen der Berücksichtigung weitgehender Berichtigungen gem. § 1 V i. V. m. § 14 AStG bestünden abweichende Ansätze⁴⁷, bei denen § 12 KStG durch den spezielleren und aktuelleren § 1 V AStG verdrängt werden würde⁴⁸.

Um die daraus resultierende Besteuerungsbelastung abzumildern, sehen sowohl § 12 I 1 KStG als auch § 1 V 6 AStG Verweise auf § 4g EStG vor. Diese Norm wurde zusammen mit dem eben angesprochenen § 4 I 3 EStG und § 12 KStG speziell im Rahmen des SEStEG⁴⁹ eingeführt, um die Vereinbarkeit mit EU-Recht vor dem Hintergrund zu gewährleisten, dass in vergleichbaren inländischen Sachverhalten eine steuerneutrale Behandlung gem. § 6 V EStG möglich ist.⁵⁰ Entsprechend ermöglicht § 4g EStG in solchen Fällen – d. h. derselbe Steuerpflichtige ordnet ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens einer Betriebsstätte eines anderen EU-Mitgliedstaat zu – die Bildung von Ausgleichsposten in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert i. S. d. § 6 I Nr. 4 1 2. HS EStG. Dafür bedarf es eines Antrags gem. § 4g I 1 EStG sowie der Erfüllung der Entnahmefiktion aus § 4 I 3 EStG bzw. Entstrickungstatbestände aus § 12 I KStG oder § 1 V AStG.⁵¹

Nach Antragsstellung und Bildung des Ausgleichspostens tritt die Rechtsfolge des § 4g II EStG ein, wonach der Ausgleichsposten sodann – und bei Nichtvorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 4g II 2 EStG, wie u. a. das Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen – im Wirtschaftsjahr der Bildung und den darauffolgenden vier Wirtschaftsjahren zu jeweils einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen ist. Die Besteuerung der stillen Reserven bleibt damit zwar nicht aus, wird jedoch zeitlich gestreckt – was nach jüngsten Ansichten des EuGH trotz dennoch bestehender Unterschiede gegenüber einem vergleichbaren Inlandssachverhalt ausreichend ist⁵². Im Falle einer Rückführung innerhalb der Fünfjahresfrist gilt weiter § 4g III EStG.

⁴³ Frotscher (2015), Rn. 506.

⁴⁴ Frotscher (2015), Rn. 505f.; Gosch/Lampert (2015), § 12 KStG, Rn. 117.

⁴⁵ Gosch/Lampert (2015), § 12 KStG, Rn. 39.

⁴⁶ Frotscher (2015), Rn. 505, 510.

⁴⁷ Gosch/Lampert (2015), § 12 KStG, Rn. 39.

⁴⁸ Frotscher (2015), Rn. 505.

⁴⁹ BGBl. I 2006, 2782; BGBl. I 2007, 68.

⁵⁰ Blümich/Wied (2016), § 4g EStG, Rn. 2.

⁵¹ Blümich/Wied (2016), § 4g EStG, Rn. 5, 7.

⁵² näheres dazu: Blümich/Wied (2016), § 4g EStG, Rn. 2 m. w. N.

zu Beispiel 2:

Gem. § 4 I EStG, § 12 I 2 KStG und § 1 V AStG gilt die Überführung des Wirtschaftsgutes zur Betriebsstätte in Großbritannien aufgrund des Ausschlusses des Besteuerungsrechts Deutschlands gem. Art. 13 II DBA GB zunächst einmal als eine Veräußerung der Produktionsmaschine durch das Stammunternehmen und gleichzeitig als Erwerb dieser durch die Betriebsstätte. Durch diesen Ersatzrealisationstatbestand aus § 12 KStG erhöht sich der zu versteuernde Gewinn des Stammhauses der Outbound GmbH in der BRD um den Veräußerungsgewinn⁵³ i. H. d. stillen Reserven von 50.000 €. Aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht der Outbound GmbH ist der Anwendungsbereich des § 12 I 1 KStG i. V. m. § 4g EStG eröffnet. Da es sich bei dem nach der Überführung zur UK-Betriebsstätte zuzuordnenden Wirtschaftsguts um eine dem Anlagevermögen angehörige Produktionsmaschine handelt und Großbritannien nach jetzigem Standpunkt Mitgliedstaat der EU ist, besteht für die Outbound GmbH die Möglichkeit einer Antragsstellung nach § 4g EStG, sodass ein Ausgleichsposten i. H. v. 50.000 € zu bilden ist. Statt der Gewinnerhöhung i. H. v. 50.000 € kommt es gem. § 4g II EStG – in diesem und den vier darauffolgenden Wirtschaftsjahren – lediglich zur Erhöhung i. H. v. 10.000 €. Statt einem Steuereffekt i. H. v. 15.612,50 €⁵⁴ beträgt dieser demnach lediglich 3.122,50 €⁵⁵, wobei es aufgrund der entsprechenden Wirkung in den vier Folgejahren zeitlich aufgeschoben zur gleichen Gesamtsteuerbelastung für die Outbound GmbH kommt.

2. Deutsche Tochterkapitalgesellschaft in Großbritannien

Neben einer Betriebsstätte steht einem deutschen Unternehmen auch die Möglichkeit einer Direktinvestition in GB mithilfe eines Tochterunternehmens offen. Insbesondere der einfache Gesellschafterwechsel, die eigene Haftungsbegrenzung, die rechtliche Selbständigkeit sowie die Möglichkeit der Thesaurierung von Gewinnen und daraus entwachsenden – zumindest temporären – Vermeidung einer Besteuerung beim Mutterunternehmen, machen diese Form zu der am häufigsten Gewählten.⁵⁶ Im Folgenden wird sich auf Kapitalgesellschaften als deutsche Mutter- und britische Tochterunternehmen beschränkt.

a) Gewinnbesteuerung

Auch bei grenzüberschreitenden Wirtschaftsbeziehungen gilt bei Kapitalgesellschaften das Trennungsprinzip, nach welchem die britische Gesellschaft und die deutschen Gesellschafter unterschiedliche Rechtsträger und damit selbständig zu besteuern sind.⁵⁷ Für die grundsätzliche Frage, ob eine ausländische Gesellschaft in Deutschland auch tatsächlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt wird, ist der sog. Typenvergleich maßgeblich, bei dem die ausländische Gesellschaftsform anhand verschiedener Kriterien bezüglich ihres Aufbaus und wirtschaftlicher Stellung mit den deutschen Kapitalgesellschaften verglichen wird und bei Übereinstimmungen auch im inländischen Recht eine Steuerpflicht nach § 1 KStG oder § 2 KStG angenommen wird.⁵⁸

⁵³ Gemeiner Wert – Buchwert i. S. d. § 9 II BewG.

⁵⁴ KSt: $50.000 \text{ €} * 15,825 \% = 7.912,50 \text{ €}$, GewSt: $50.000 \text{ €} * 3,5 \% * 440 \% = 7.700,00 \text{ €}$.

⁵⁵ KSt: $10.000 \text{ €} * 15,825 \% = 1.582,50 \text{ €}$, GewSt: $10.000 \text{ €} * 3,5 \% * 440 \% = 1.540,00 \text{ €}$.

⁵⁶ *Jacobs* (2016), S. 392; *Brähler* (2011), S. 253f.

⁵⁷ *Frotscher* (2015), Rn. 633.

⁵⁸ *Frotscher* (2015), Rn. 637; näheres dazu auch: *Jacobs* (2016), S. 393ff.

Für eine nach britischem Recht unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft gilt ebenfalls das Welteinkommensprinzip, sodass sie gem. Sec. 5 I CTA 2009 mit all ihren in- und ausländischen Einkünften der britischen Körperschaftsteuer i. H. v. 20 % unterliegt. Da es in GB keine Gewerbesteuer gibt⁵⁹, stellt dies die einzige Steuerbelastung der UK-Tochterkapitalgesellschaft dar. Unter Annahme einer ausschließlichen Tätigkeit in Großbritannien ergibt sich auf Ebene des Tochterunternehmens demnach ein ausschließlicher Zugriff durch den britischen Fiskus. Im Verlustfall können die negativen Erträge aufgrund des Trennungsprinzips weder inner- noch interperiodisch bei der deutschen Muttergesellschaft berücksichtigt werden.⁶⁰

Auf der Gesellschafterebene kann die Kreuzung von Welteinkommens- und Territorialprinzip eine Doppelbesteuerung sowie die Besteuerung desselben Einkommens-/Vermögenssteils – Gewinn bzw. Dividenden – bei verschiedenen Steuersubjekten – Mutter- und Tochterunternehmen – eine Doppelbelastungen – sog. wirtschaftliche Doppelbesteuerung – nach sich ziehen.⁶¹ Eine diesbezüglich angelegte europäische Harmonisierungsvorschrift besteht grundsätzlich in Form der MuTo-Rili, die für Dividenden Quellensteuerabzugsverbote und Besteuerungsbeschränkungen auch im Zielstaat festlegt. Da der britische Fiskus nach nationalem Recht jedoch bereits vor Verabschiedung der Richtlinie keine Quellenbesteuerung von Dividenden vorsah⁶², kam es durch die Richtlinie zu keinen Veränderungen. Auch die diesbezügliche Beschränkung nach Art. 10 II DBA GB erlangt hiernach keine Relevanz.

Auf Seiten des deutschen Fiskus stellen Dividenden anderer Kapitalgesellschaften grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 I Nr. 1 KStG dar, die das „*Welteinkommen*“ der deutschen unbeschränkt steuerpflichtigen Muttergesellschaft gem. § 1 I, II KStG erhöhen.⁶³ Auch Deutschland kam der von der MuTo-Rili geforderten Freistellung der aus einem anderen EU-Staat stammenden Dividenden bereits durch § 8b KStG nach⁶⁴ und vermied dadurch bereits vor Inkrafttreten der MuTo-Rili eine Doppelbelastung. Bei Vorliegen der zeitlichen und mengenmäßigen Voraussetzungen in § 8b KStG bleiben diese Einkünfte – unter Einhaltung des Korrespondenzprinzips aus §§ 8b I 2, 3 KStG⁶⁵ – außer Ansatz. Dies gilt unabhängig der Herkunft der Dividenden und damit für Gewinnausschüttungen aller in- und ausländischen Kapitalgesellschaften. Bei der Qualifikation der ausländischen Bezüge ist ausschließlich die deutsche rechtliche Auslegung – in Form des Rechtstypenvergleichs und einem Abgleich mit Einkünften i. S. d. § 20 I EStG⁶⁶ – entscheidend⁶⁷.

Von der in Art. 4 III MuTo-Rili normierten Möglichkeit macht der deutsche Gesetzgeber insoweit Gebrauch, als dass er in § 8b V KStG eine Pauschale i. H. des zulässigen Höchstsatzes von 5 % der nach § 8b I KStG außer Ansatz bleibenden Bezüge als nicht abzugsfähige Ausgaben deklariert. Schlussendlich ergibt sich damit eine faktische 95 %-ige Steuerfreiheit der Dividenden einer britischen Tochtergesellschaft.

Auch das hier ebenfalls relevante DBA GB sieht das Besteuerungsrecht von Dividenden gem. Art. 10 I DBA GB grundsätzlich beim Empfängerstaat und gewährt in Art. 23 I

⁵⁹ *Kania* (2013), S. 26.

⁶⁰ *Jacobs* (2016), S. 432.

⁶¹ *Förster* (2003), S. 3; *Jacobs* (2016), S. 3, 448.

⁶² *Jacobs* (2016), S. 424.

⁶³ *Jacobs* (2016), S. 429.

⁶⁴ *Jacobs* (2016), S. 180.

⁶⁵ Auch im DBA-Fall: *Blümich/Rengers* (2016), § 8b KStG, Rn. 130ff., 140ff.

⁶⁶ *Gosch* (2015), § 8b KStG, Rn. 115.

⁶⁷ *Rengers/Blümich* (2016), § 8b KStG, Rn. 111.

a) DBA GB eine Freistellung der Dividenden in Deutschland lediglich dann, wenn die Beteiligungshöhe mind. 10 % beträgt. Weiter bedarf es einer tatsächlichen Besteuerung – im Rahmen des Art. 10 II DBA GB – in Großbritannien, welche aufgrund des oben beschriebenen Verzichts Großbritanniens auf die Erhebung einer Quellensteuer jedoch nicht stattfindet. Gegenüber dem im Normalfall dann stattfindenden Rückfalls auf die Anrechnungsmethode gem. Art. 23 I b) aa) DBA GB gelten die Dividenden derzeit jedoch aufgrund der anzuwendenden Artt. 4 I, 5 MuTo-Rili im Wege der teleologischen Reduktion des Abkommenstextes als besteuert⁶⁸, sodass es bei der Anwendung der Freistellungsmethode gem. Art. 23 I a) 2 DBA GB bleibt. Anders als nach § 8b KStG entfällt die Anwendung dieser jedoch wiederum u. a. bei Nichtvorliegen des Aktivitätsvorbehalts nach Art. 23 I c) DBA GB – in Form von fast ausschließlichen UK-Bruttoerträgen aus unter § 8 I AStG fallende Tätigkeiten. Die Steuerbefreiung nach § 8b KStG geht demnach über die Regelung aus Art. 23 DBA GB hinaus.⁶⁹

Das Verhältnis der beiden Regelungen zueinander ist strittig.⁷⁰ Grundsätzlich legte der BFH diesbezüglich seine Entscheidungen danach aus, dass beide Regelungen nebeneinander stehen, § 8b KStG dennoch einen Vorrang genießt und das DBA erst im Falle einer weitergehenden Regelung – was im Falle GB jedoch zu verneinen ist – eingreift⁷¹, sodass sich auch als herrschende Meinung ein entsprechender Standpunkt eines Vorrangs des § 8b KStG herausgebildet hat, da die Regelung keine Mindestanforderungen enthält⁷². Das Ergebnis dieses Streits wirkt sich auf die KSt-Freistellung in der Regel jedoch nicht aus.⁷³ In Bezug auf die o. g. nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben aus § 8b V KStG geht die h. M. und Rechtsprechung davon aus, dass sie auch bei DBA-Befreiungen anzusetzen sind, da es sich dennoch um Bezüge i. S. d. § 8b I KStG handelt und der Wortlaut der Norm keine Einschränkung vornimmt.⁷⁴

Gewerbesteuerlich verweist § 7 GewStG zunächst auf den nach dem EStG bzw. KStG zu ermittelnden Gewinn, sodass die Gewinnanteile bei einer Freistellung nach § 8b KStG bzw. Art. 23 I DBA GB auch im Gewinn aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 7 I GewStG nicht mehr enthalten sind.⁷⁵ Fraglich ist, inwieweit ggf. eine Hinzurechnung aufgrund von § 8 Nr. 5 GewStG zu erfolgen hat. Dieser schreibt die Hinzurechnung der nach § 8b KStG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile vor, soweit sie nicht – international gesehen – die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG erfüllen. Vorausgesetzt werden dort Dividenden aus einer seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen bestehenden mind. 15 %-igen Beteiligung – bzw. 10 % im Falle von unter Art. 2 MuTo-Rili fallende Gesellschaften – an einer Kapitalgesellschaft, die ihre Erträge aus aktiven Tätigkeiten i. S. d. § 8 I 1-6 AStG erzielt. Ausgenommen von dem Tätigkeitserfordernis sind aufgrund der Umsetzung der MuTo-Rili jedoch EU-ansässige Gesellschaften i. S. d. Anlage 2 zum EStG.⁷⁶ Für die hier vorliegenden Dividenden einer britischen Tochtergesellschaft würde demnach bereits unabhängig von aktiven Tätigkeiten

⁶⁸ BMF, Schreiben v. 20.06.2013, DStR 2013, 1894, Tz. 2.3. a); *Wassermeyer/Beckmann* (2016), Art. 23 DBA GB, Rn. 16; vgl. auch *Wassermeyer/Krabbe* (2016), Art. 24 DBA IT, Rn. 48.

⁶⁹ *Gosch* (2015), § 8b KStG, Rn. 40; *Blümich/Rengers* (2016), § 8b KStG, Rn. 113.

⁷⁰ *H/H/R/Watermeyer* (2016), § 8b KStG, Rn. 30.

⁷¹ BFH, Urteil v. 14.01.2009, IStR 2009, 424 (425); BFH, Urteil v. 23.06.2010, IStR 2010, 701 (703).

⁷² *H/H/R/Watermeyer* (2016), § 8b KStG, Rn. 30 m. w. N.

⁷³ *Blümich/Rengers* (2016), § 8b KStG, Rn. 113.

⁷⁴ *H/H/R/Watermeyer* (2016), § 8b KStG, Rn. 189 m. w. N; *Gosch* (2016), § 8b KStG, Rn. 483; BFH, Beschluss v. 22.09.2016, BeckRS 2017, 94161.

⁷⁵ *Lenski/Steinberg/Roser* (2016), § 7 GewStG, Rn. 196; *Frotscher/Drüen/Schnitter* (2014), § 7 GewStG, Rn. 64f.

⁷⁶ *Haas*, DB 2002, 549 (550); *Blümich/Gosch* (2016), § 9 GewStG, Rn. 306.

eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG unterbleiben, sodass in der aktuellen Situation auch die o. g. Konkurrenz zwischen § 8b KStG und dem Art. 23 I DBA GB nicht weiter zu analysieren ist.

Da es aufgrund von § 8b KStG und ggf. auch Art. 23 I a) KStG zu keinem Ansatz der Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns (§ 7 GewStG) kommt, kann in dem hier vorliegenden Fall auch die Vorschrift des § 9 Nr. 8 GewStG unbeachtet bleiben.⁷⁷

Beispiel 3:

Die Outbound GmbH mit Sitz in Düsseldorf kauft aufgrund des starken Nachfragewachstums 50 % der Anteile der British Ltd. in London. Im Wirtschaftsjahr 2018 erwirtschaftet die British Ltd. einen Gewinn i. H. v. 300.000 € aus passiven Tätigkeiten i. S. d. § 8 I AStG. Entsprechend ihrer unbeschränkten Steuerpflicht in Großbritannien führt die British Ltd. die Steuer i. H. v. 60.000 €⁷⁸ an den britischen Fiskus ab und schüttet den danach verbleibenden Gewinn i. H. v. 240.000 € aus. 120.000 € davon gelangen an die Outbound GmbH in Deutschland. Da Großbritannien auf Dividenden keine Quellensteuern erhebt, werden sie nicht weiter durch den britischen Fiskus besteuert.

In Deutschland erhöhen die Dividenden den Gewinn der Outbound GmbH als Einkünfte i. S. d. § 20 I Nr. 1 EStG. Gem. § 8b I 1 KStG bleiben diese jedoch außer Ansatz, sodass die Gewinnausschüttung i. H. v. 120.000 € bei der deutschen Outbound GmbH steuerfrei bleibt. Lediglich die 5 % sind gem. § 8b V KStG als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu berücksichtigen, sodass sich unter Annahme von Einkünften der Outbound GmbH i. H. v. 700.000 € der steuerpflichtige Gesamtgewinn der Outbound GmbH auf insgesamt 706.000 € erhöht. Da es sich bei den Einkünften der British Ltd. annahmegemäß um Einkünfte aus passiver Tätigkeit i. S. d. § 8 I AStG handelt, liegen die Voraussetzungen des Art. 23 I a) DBA GB zwar nicht vor – sodass es zur Anwendung des Art. 23 I c) i. V. m. Art. 23 I b) DBA GB kommt – dennoch findet körperschaftsteuerlich die Freistellung nach § 8b KStG statt. Daraus ergibt sich eine Körperschaftsteuerbelastung auf Ebene der deutschen Outbound GmbH i. H. v. 111.724,50 €⁷⁹.

Der Betrag i. H. v. 706.000 € ist sodann gem. § 7 1 GewStG als Gewinn aus Gewerbebetrieb anzusetzen. Da es sich bei der British Ltd. unzweifelhaft um eine nach britischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft handelt, die gem. Anlage 2 Nr. 1 cc) zu den Gesellschaften i. S. der MuTo-Rili gehört, liegt der in der MuTo-Rili geforderte und in § 9 Nr. 7 GewStG normierte Schutz von EU-Gesellschaften vor, sodass die Hinzurechnung des § 8 Nr. 5 GewStG bereits daran scheitert und unterbleibt. Auch die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG kann damit unbeachtet bleiben. Durch den Verweis in § 9 Nr. 7 3 GewStG, welcher seinerseits eine entsprechende Anwendung von § 9 Nr. 2a 4 GewStG festlegt, bleiben die angesetzten 5 % nicht abzugsfähige Ausgaben jedoch auch beim Gewerbeertrag zu berücksichtigen, sodass sich eine Gewerbesteuer i. H. v. 108.724,00 €⁸⁰ ergibt. Die Gesamtsteuerlast aus der Geschäftstätigkeit der Outbound GmbH in Deutschland und Großbritannien – einschließlich des 50 %-igen Tochterunternehmens – beträgt demnach insgesamt 250.448,50 €⁸¹.

⁷⁷ Frotscher/Drüen/Schnitter (2014), § 9 GewStG, Rn. 203.

⁷⁸ $300.000 \text{ €} * 20 \% = 60.000 \text{ €}$.

⁷⁹ $\text{KSt: } 706.000 \text{ €} * 15,825 \% = 111.724,50 \text{ €}$.

⁸⁰ $\text{GewSt: } 706.000 \text{ €} * 3,5\% * 440\% = 108.724,00 \text{ €}$.

⁸¹ $30.000 \text{ €} + 111.724,50 \text{ €} + 108.724,00 \text{ €} = 250.448,50 \text{ €}$.

b) Behandlung von Lizenzgebühren

Beispiel 4:

Die Outbound GmbH mit Sitz in Düsseldorf kaufte vor einiger Zeit 100 % der Anteile an der britischen Patent Ltd. mit Sitz in Manchester. Hintergrund dieses Kaufs waren die Forschungsaktivitäten der Patent Ltd. sowie die im Eigentum dieser liegenden Patente, die auch für die Produktion in Deutschland genutzt werden sollen. Für die Nutzung der Patente zahlt die Outbound GmbH nach dem Kauf eine jährliche Lizenzgebühr i. H. v. 500.000 € an ihre Tochter die Patent Ltd.

Für die Würdigung der steuerlichen Behandlung dieser Lizenzgebühreneinzahlungen könnte grundsätzlich die oben erläuterte Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie als weitere europäische Harmonisierungsmaßnahme von Relevanz sein.

Grundsätzlich findet gem. § 50a I Nr. 3 EStG, zwecks Vereinfachung und Sicherstellung der Besteuerung bei grenzüberschreitenden Lizenzzahlungen aus Deutschland hinaus, ein Steuerabzug an der Quelle – d. h. beim deutschen Unternehmen – statt⁸², welcher jedoch lediglich eine an eine beschränkte Steuerpflicht i. S. d. § 49 I Nr. 2, 3, 6 oder 9 EStG angeknüpfte Erhebungsform und keine eigene Steuerpflicht begründet.⁸³ Bei einer Steuerpflicht nach § 49 I EStG entsteht sodann gem. § 50a V 1, II EStG im „Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger zufließt“ eine Steuerschuld i. H. v. 15 %, welche vom Schuldner der Vergütung – dem deutschen Unternehmen – gem. § 50a V 2 EStG für Rechnung des Steuerschuldners einzubehalten und gem. § 50a V 3 EStG an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen ist.

Aufgrund der derzeitigen EU-Mitgliedschaft Großbritanniens gewährt der im Rahmen der deutschen Richtlinienumsetzung eingeführte § 50g EStG die Nichterhebung von Steuern auf Lizenzgebühren i. S. d. § 50g III Nr. 4 b) EStG durch § 50a EStG. Dafür bedarf es jedoch gem. § 50g I 1, 3 EStG eines Antrags und einer Geschäftsbeziehung, bei der der Gläubiger und der Schuldner verbundene Unternehmen i. S. d. § 50g III Nr. 5 b) EStG sind. Des Weiteren muss der Gläubiger der tatsächlich Nutzungsberechtigte i. S. d. § 50g III Nr. 1 EStG – und keine Zwischengesellschaft zwecks „Directive Shopping“⁸⁴ – sein. Liegen sodann keine Ausschlusstatbestände – wie z. B. § 50g II und IV EStG – vor, so findet eine Steuererhebung auf die an das britische Unternehmen zu zahlenden Lizenzgebühren an der Quelle nicht statt.

Auch die daneben bestehende Regelung in Art. 12 I DBA GB sieht eine Besteuerung der Lizenzgebühren lediglich im Ansässigkeitsstaat des nutzungsberechtigten Gläubigers vor, sodass bereits nach dem DBA GB Lizenzgebühren nach dem Territorialitätsprinzip und damit beim Lizenzgeber in Großbritannien zu besteuern sind.⁸⁵ Anders als § 50g EStG beschränkt sich diese Regelung hingegen nicht bloß auf Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, sodass sie einen weiteren Anwendungsbereich aufweist.⁸⁶ Eine hier mögliche Konkurrenz wird bereits durch § 50g V EStG aufgelöst, welcher bestimmt, dass weiter gehende Regelungen als § 50g I EStG nicht durch diesen eingeschränkt werden. Eine tatsächliche praktische Bedeutung kommt der umgesetzten Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie in § 50g EStG in diesen Konstellationen somit i. d. R. nicht zu.⁸⁷

⁸² Haase (2011), Rn. 396.

⁸³ Frotscher (2015), Rn. 203.

⁸⁴ Blümich/Wagner (2016), Rn. 47.

⁸⁵ Schönfeld/Ditz/Bozza-Bodden (2013), § 12 DBA, Rn. 33.

⁸⁶ Herbst/Gebhardt, DStR 2016, 1705 (1711).

⁸⁷ Blümich/Wagner (2016), § 50g EStG, Rn. 6.

Auch für die in § 50d EStG normierte praktische Umsetzung im Rahmen eines zweistufigen Verfahrens⁸⁸ – zunächst Fortbestand des Quellensteuerabzugs⁸⁹ (unter Annahme des Nichtvorliegens einer Freistellungsbescheinigung i. S. d. § 50d EStG⁹⁰) gefolgt von einer Erstattung gem. § 50d I 2 EStG – ist die Konkurrenz bedeutungslos, da § 50d EStG sowohl für Fälle des § 50g EStG als auch für solche des DBA anwendbar ist.

Zu Beispiel 4:

Aufgrund der jährlichen Lizenzzahlungen der Outbound GmbH an die Patent Ltd. für die Überlassung des Patents begründet die Patent Ltd. gem. § 49 I Nr. 6 i. V. m. § 21 I Nr. 3 EStG eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland.⁹¹ Nach den oben gemachten Ausführungen – gem. § 50a I Nr. 3 EStG i. V. m. § 73a EStDV, § 50a II, V EStG – hat die Outbound GmbH im Zeitpunkt der Auszahlung der Lizenzgebühren einen Steuerbetrag i. H. v. 75.000 €⁹² einzubehalten und an das BZSt abzuführen. Bei diesen Zahlungen der Outbound GmbH an die Patent Ltd. handelt es sich um Vergütungen für die Nutzung eines Patents und damit sowohl nach § 50g III Nr. 4 b) EStG als auch nach Art. 12 II DBA GB um Lizenzgebühren. Schuldner dieser Zahlungen ist die Outbound GmbH. Die Patent Ltd. ist als Gläubiger gem. § 50g III Nr. 5 a) aa) i. V. m. Anlage 3 Nr. 1 o) EStG ein Unternehmen eines Mitgliedstaates der EU. Die Patent Ltd. ist mit den Einkünften aus § 2 I EStG der tatsächliche Nutzungsberechtigte i. S. d. § 50g III Nr. 1 a) EStG⁹³ und DBA GB. Durch die an der Patent Ltd. bestehende 100 %-ige Beteiligung der Outbound GmbH handelt es sich gem. § 50 III Nr. 5 b) bb) EStG um verbundene Unternehmen i. S. d. § 50g I 3 EStG. Da das DBA GB dies jedoch nicht voraussetzt, kommt dem keine Relevanz zu. Unter Annahme des Standhaltens eines Fremdvergleichs liegen demnach keine weiteren Indizien für das Vorliegen eines Ausschlusstatbestands vor, sodass sowohl nach DBA GB als auch nach § 50g EStG keine Quellensteuer erhoben wird.

In der praktischen Umsetzung ist die Quellensteuer i. H. v. 75.000 € gem. § 50d I 1 EStG grundsätzlich dennoch abzuführen, sodass die Patent Ltd. zunächst lediglich die Differenz aus Lizenzgebühr und Quellensteuer i. H. v. 425.000 € und die verbleibenden 75.000 € im Rahmen des Antragsverfahrens gem. § 50d I 3 EStG i. V. m. § 50d Ia EStG zzgl. etwaig anfallenden Zinsen in einer zweiten Stufe erhält. Die Lizenzgebühren der Patent Ltd. aus Deutschland unterliegen demnach der abschließlichen Besteuerung durch den britischen Fiskus i. H. v. 100.000 €⁹⁴.

c) Hinzurechnungsbesteuerung

Vor dem Hintergrund der Verhinderung von möglicherweise anvisierten Abschirmwirkungen zwecks Steuerbegünstigungen durch sog. ausländische Basisgesellschaften⁹⁵ sind die Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft, die gem. § 8 AStG eine Zwischengesellschaft darstellt, der an ihr zu mehr als die Hälfte beteiligten unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft entsprechend ihrer Beteiligungshöhe zuzurechnen.

⁸⁸ Frotscher (2015), Rn. 216.

⁸⁹ Blümich/Wagner (2016), § 50d EStG, Rn. 27.

⁹⁰ Blümich/Wagner (2016), § 50d EStG, Rn. 27.

⁹¹ Schmidt/Loschelder (2016), § 49 EStG, Rn. 113 m. w. N.

⁹² KSt: $500.000 \text{ €} \cdot 15 \% = 75.000 \text{ €}$.

⁹³ Blümich/Wagner (2016), Rn. 47.

⁹⁴ $500.000 \text{ €} \cdot 20 \% = 100.000 \text{ €}$.

⁹⁵ Kraft/Protzen (2009), § 7 AStG, Rn. 2.

Durch den Anteilsbesitz einer deutschen Gesellschaft an einer Tochtergesellschaft in Großbritannien sind die Tatbestandsmerkmale der Norm bereits weitestgehend erfüllt. Entsprechend erlangt die Klassifizierung der britischen Gesellschaft als Zwischengesellschaft i. S. d. § 7 I AStG eine Relevanz. Dies beurteilt sich anhand § 8 AStG, welcher eine Gesellschaft gem. § 8 I 1. HS AStG grundsätzlich als Zwischengesellschaft deklariert, dessen Einkünfte einer niedrigen Besteuerung unterliegen und die nicht aus den in § 8 I 2. HS AStG aufgelisteten Aktivitäten stammen.

Eine „niedrige Besteuerung“ liegt gem. § 8 III AStG im Falle einer Ertragsteuerbelastung von unter 25 % vor. Sämtliche auf den Ertrag zu Lasten der ausländischen Gesellschaft erhobenen Steuern – i. S. v. AEASTG 8.3.1.2. – sind zu berücksichtigen⁹⁶, wobei gem. AEASTG 8.3.1.1. das in einem Prozentsatz ausgedrückte Verhältnis zwischen der berechneten Bemessungsgrundlage und den zu entrichtenden Ertragsteuern entscheidend ist⁹⁷. Durch den in GB geltenden Ertragsteuersatz i. H. v. 20 % liegt eine niedrige Besteuerung i. S. d. § 8 III AStG vor.

Bei den Aktivitäten aus § 8 I 2. HS AStG handelt es sich um sog. aktive Aktivitäten, sodass es sich entsprechend bei nicht aufgelisteten um passive Aktivitäten handelt, die zu passiven Einkünften führen.⁹⁸ Die Norm beinhaltet unterschiedliche Klassifikationen. Dazu gehören bspw. solche Tätigkeiten, die kraft ihres Wirtschaftszweiges als aktiv gelten – wie Land- und Forstwirtschaft in § 8 I Nr. 1 AStG – oder solche, bei denen ein Funktionsnachweis erforderlich ist – wie die Vermietung und Verpachtung gem. § 8 I Nr. 6 AStG. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind demnach zunächst aktiv, soweit keine Ausnahme aus § 8 I Nr. 6 a), b), c) AStG einschlägig ist. Handelt es sich jedoch bspw. um die Überlassung der Nutzung von Rechten – z. B. einer Marke⁹⁹ – ist § 8 I Nr. 6 a) AStG einschlägig, sodass das ausländische Tochterunternehmen entgegen der grundsätzlichen „Aktivität“ dieser Tätigkeit als Zwischengesellschaft zu klassifizieren wäre.¹⁰⁰ In diesem Fall besteht jedoch die Möglichkeit, die „Passivität“ durch einen Aktivitätsnachweis in Form eines Funktionsnachweises von eigenen Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten i. S. d. § 51 I Nr. 2 4 EStG gem. § 8 I Nr. 6 a) AStG zu widerlegen.¹⁰¹ Gelingt dem Unternehmen ein solcher Nachweis nicht und kommt es zur Überschreitung der Freigrenze aus § 9 AStG, sind die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung aus § 10-14 AStG grundsätzlich anzuwenden. Dies gilt unabhängig von einer Steuerfreistellung durch ein DBA.¹⁰²

Gem. § 10 I, II AStG gilt sodann die Ausschüttungsfiktion der für die als Zwischengesellschaft geltenden Einkünfte in Beteiligungshöhe, was beim deutschen Unternehmen Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 I Nr. 1 EStG fingiert und unmittelbar nach Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahres des ausländischen Tochterunternehmens bei der deutschen Kapitalgesellschaft i. H. v. 15,825 %¹⁰³ zu besteuern ist.¹⁰⁴ Die bei Einkünften aus Kapitalvermögen grundsätzlich anzuwendende Regelung aus § 8b KStG scheidet aufgrund von § 10 II 3 AStG aus, da es aus Sicht des deutschen Gesetzgebers an einer ausreichenden Belastung bei der ausländischen Gesellschaft

⁹⁶ Blümich/Vogt (2016), § 8 AStG, Rn. 187.

⁹⁷ Blümich/Vogt (2016), § 8 AStG, Rn. 184.

⁹⁸ Kraft/Rödel (2009), § 8 AStG, Rn. 4, 70.

⁹⁹ Kraft/Rödel (2009), § 8 AStG, Rn. 355.

¹⁰⁰ Kraft/Rödel (2009), § 8 AStG, Rn. 353ff.

¹⁰¹ Blümich/Vogt (2016), § 8 AStG, Rn. 67.

¹⁰² Strunk/Kaminski/Köhler/Luckey (2011), § 10 AStG, Rn. 11.

¹⁰³ KSt einschl. Solz; Blümich/Vogt, § 7 AStG, Rn. 47; Jacobs (2016), S. 438.

¹⁰⁴ Kahle/Willner, Ubg 2017, 21 (23); Jacobs (2016), S. 438.

fehlt.¹⁰⁵ Erst im Falle einer sodann stattfindenden tatsächlichen Ausschüttung durch die Zwischengesellschaft werden die Dividenden durch die technische Korrektornorm in § 3 Nr. 41 a) EStG¹⁰⁶ von der Besteuerung der Dividenden vollständig freigestellt.¹⁰⁷

Die Höhe des Hinzurechnungsbetrags bemisst sich grundsätzlich gem. § 10 AStG als Differenz zwischen den nach dem EStG ermittelten passiven Einkünften i. S. d. §§ 7, 8 AStG (§ 10 III AStG) und der darauf entfallenden ausländischen Steuer. In den dann noch möglichen Anpassungen nach §§ 12, 13 AStG besteht alternativ dazu gem. § 12 I AStG die Möglichkeit, statt des Abzugs der von der ausländischen Gesellschaft gezahlten Steuer die Anrechnung dieser auf die deutsche KSt – i. S. d. § 26 I, VI KStG zu beantragen.

Die gewerbsteuerliche Behandlung von Hinzurechnungen nach § 10 I AStG ist derzeit nicht abschließend geklärt. Sie gehören zwar grundsätzlich zum Gewinn aus Gewerbebetrieb¹⁰⁸, sind nach Auffassung des BFH jedoch gem. § 9 Nr. 3 1 GewStG zu kürzen, da dem Wortlaut nach lediglich darauf abgestellt wird, dass es sich um den Teil des Gewerbeertrags handeln muss, „*der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt*“.¹⁰⁹ Unbeachtlich dabei ist es demnach, ob es sich um eine Betriebsstätte des inländischen Steuerpflichtigen handelt.¹¹⁰ Weiter noch wird diese Ansicht seitens des BFH dadurch verstärkt, dass die Einkünfte der Zwischengesellschaft durch die Gesetzessystematik als solche der Inlandsgesellschaft umgeformt werden, die dadurch nicht als „*betriebsstättenlose*“ Auslandseinkünfte zu behandeln sind, sondern konkret einer Auslandsbetriebsstätte zuzuordnen sind.¹¹¹ Darauf reagierte die Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlass¹¹², welcher ihre konträre Auffassung zum Ausdruck bringt, nach welcher Hinzurechnungen bereits aufgrund ihrer Klassifikation als Einkünfte aus Gewerbebetrieb des inländischen Unternehmens in § 10 II 2 AStG nicht zu kürzen sind.¹¹³ Entsprechende Argumentationen findet man in dem darauf veröffentlichten Regierungsentwurf zum sog. „*BEPS-Umsetzungsgesetz 1*“¹¹⁴, welcher seit dem 01.01.2017 in Kraft ist¹¹⁵ und in einem neuen § 7 7 GewStG die Hinzurechnungsbeträge ausdrücklich als Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte deklariert. Nach neuem Gesetzesstand kommt eine Kürzung nach § 9 Nr. 3 1 GewStG demnach nicht mehr in Frage. Weiter sieht das „*Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen*“¹¹⁶ auch eine Änderung des § 9 Nr. 3 1 GewStG vor, wodurch entgegen der bisherigen Rechtslage unzweifelhaft lediglich der Teil des Gewerbeertrags zu kürzen ist, der auf eine ausländische Betriebsstätte dieses Unternehmens entfällt. Durch diese Änderungen wäre in der hier genannten Konstellation für die Argumentation des

¹⁰⁵ Jacobs (2016), S. 439.

¹⁰⁶ Gilt auch für Körperschaften: KStR 32 I Nr. 1; Schmidt/Levedag (2016), § 3 EStG, Rn. 147.

¹⁰⁷ Blümich/Vogt (2016), § 10 AStG, Rn. 57 m. w. N.; Buge, DK 2016, 490 (491).

¹⁰⁸ Blümich/Vogt (2016), § 7 AStG, Rn. 47.

¹⁰⁹ BFH, Urteil v. 11.03.2015, DStR 2015, 995, Rn. 9.

¹¹⁰ BFH, Urteil v. 11.03.2015, DStR 2015, 995, Rn. 9.

¹¹¹ BFH, Urteil v. 11.03.2015, DStR 2015, 995, Rn. 9.

¹¹² Gleichlt LänderErl v. 14.12.2015, BeckVerw 321820.

¹¹³ Gleichlt LänderErl v. 14.12.2015, BeckVerw 321820; Buge, DK 2016, 490; auch: Blümich/Vogt (2016), § 10 AStG, Rn. 61.

¹¹⁴ BT-Drs. 18/9536 v. 05.09.2016.

¹¹⁵ BGBl. I 2016, 3000.

¹¹⁶ BGBl. I 2016, 3000.

BFH keine Grundlage mehr vorhanden und eine Kürzung demnach unzweifelhaft ausgeschlossen.¹¹⁷

Mit der derzeitigen EU-Mitgliedschaft Großbritanniens ist bei der Klassifizierung einer Zwischengesellschaft jedoch zusätzlich § 8 II AStG – der sog. Substanztest¹¹⁸ – zu berücksichtigen. Dieser ermöglicht in § 8 II 1 AStG die Exkulpation durch einen Gegenbeweis, soweit die Zwischengesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem anderen EU- oder EWR Mitgliedstaat hat – was bei einem britischen Tochterunternehmen nach derzeitiger Situation der Fall ist. Entsprechend genügt gem. § 8 II 1 AStG eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit im Staat der ausländischen Gesellschaft. Festzustellen ist dies anhand von objektiven, für Dritte überprüfbaren, Anhaltspunkten, wie z. B. dem „greifbaren Vorhandensein [...] in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen“.¹¹⁹ Weiter bedarf es der Möglichkeit eines grenzüberschreitenden Zugriffs auf Einkünfte zwecks Besteuerung gem. § 8 II 2 AStG, was z. B. auf Grundlage der umgesetzten EU-Amtshilfe-Richtlinie¹²⁰ oder eines vergleichbaren bi- oder multilateralen Abkommens realisiert werden kann. Für Großbritannien liegt diese Anforderung durch die zwingende Umsetzung der EU-Amtshilfe-Richtlinie bereits vor.¹²¹ Erfüllt eine ausländische Gesellschaft die Voraussetzungen aus § 8 II AStG, so gilt sie ungeachtet einer passiven Tätigkeit i. S. d. § 8 I AStG grundsätzlich nicht als Zwischengesellschaft, sodass eine Hinzurechnungsbesteuerung i. S. d. § 7 I AStG unterbleibt.

Beispiel 5:

Die deutsche Outbound GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Düsseldorf hält 100 % an der britischen Brand Ltd. in Manchester, welche dort über entsprechende Geschäftsräume und Personal verfügt und vollständig eigenständig ihrer Tätigkeit nachgeht. Diese beschränkt sich auf den Kauf von Marken und der Ausgabe von Lizenzen. Die dabei erwirtschafteten Gewinne sollen zunächst im Unternehmen thesauriert und für den weiteren Erwerb von Marken genutzt werden, die ihrerseits anschließend wieder lizenziert herausgegeben werden sollen. Im Wirtschaftsjahr 2018 erwirtschaftet die Brand Ltd. daraus Gewinne i. H. v. 1.000.000 €. Fraglich ist dabei, ob diese Geschäftstätigkeit eine Hinzurechnungsbesteuerung bei der Outbound GmbH auslöst.

Die Outbound GmbH ist durch ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Inland gem. § 1 I Nr. 1 KStG in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, während die Brand Ltd. mangels entsprechender Kriterien in Deutschland keiner Steuerpflicht unterliegt. Durch die 100 %-ige Beteiligung liegt eine Beteiligung über 50 % i. S. d. § 7 II AStG vor. Fraglich ist die Klassifikation als Zwischengesellschaft i. S. d. § 8 AStG. Durch den in GB geltenden Körperschaftsteuersatz i. H. v. 20 % unterliegen die Einkünfte der Brand Ltd. grundsätzlich einer niedrigen Besteuerung i. S. d. § 8 AStG. Bei der hier vorliegenden Herausgabe von Lizenzen handelt es sich um die zeitlich begrenzte Überlassung von Wirtschaftsgütern i. S. d. heranzuziehenden § 21 EStG¹²² und damit um die Vermietung und Verpachtung der Marke, was grundsätzlich unter § 8 I Nr. 6 a) AStG fällt und somit den dort genannten Funktions-

¹¹⁷ Buge, BK 2016, 490.

¹¹⁸ Herbst/Gebhardt, DStR 2016, 1705 (1708).

¹¹⁹ BT-Drs. 16/6290 v. 04.09.2007, S. 92; näheres dazu: Blümich/Vogt (2016), § 8 AStG, Rn. 161ff.

¹²⁰ Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.02.2011, ABl. EU Nr. L 64, S. 1.

¹²¹ Blümich/Vogt (2016), § 8 AStG, Rn. 168.

¹²² Blümich/Vogt (2016), § 8 AStG, Rn. 66.

nachweis in Form eigener Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten bedarf.¹²³ Da die einzige Tätigkeit der Brand Ltd. darin liegt, Rechte – in Form von Marken – von Dritten zu kaufen und diese zu lizenzieren, kann darin keine Forschungs- und Entwicklungstätigkeit gesehen werden.¹²⁴ Die Brand Ltd. stellt somit grundsätzlich eine Zwischengesellschaft i. S. d. § 8 I AStG dar.

Aufgrund ihres Sitzes und ihrer Geschäftsleitung in Manchester ist der Anwendungsbereich des § 8 II 1 AStG für das britische Tochterunternehmen eröffnet und auch die notwendige Auskunftserteilung i. S. d. § 8 II 2 AStG – wie oben dargelegt – sichergestellt. Den in § 8 I Nr. 6 a) AStG geforderten Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in GB kann die Brand Ltd. durch ihren vollständig eingerichteten Geschäftsbetrieb einschließlich ihrer vollständig eigenständigen Tätigkeit, den Geschäftsräumen und ihrem Personal objektiv auch gegenüber Dritten erbringen, sodass die tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit der Brand Ltd. in GB die Voraussetzungen der Exkulpationsklausel aus § 8 II AStG erfüllt.¹²⁵ Eine Hinzurechnung der Einkünfte aus der Herausgabe von Lizenzen findet demnach nicht statt.

d) Einlagenrückgewähr

Weiterhin stellt das Thema der deutschen steuerlichen Behandlung einer Einlagenrückgewähr einer britischen Tochterkapitalgesellschaft an ihre deutsche Mutterkapitalgesellschaft ein in Bezug auf den Brexit möglicherweise relevanten Punkt dar.

Grundlage dafür sind die Regelungen in §§ 27ff. KStG. Gem. § 27 I KStG werden die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen¹²⁶ eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft am Schluss eines Wirtschaftsjahres auf einem gesonderten Konto ausgewiesen. Unter Einlagen i. S. d. § 27 KStG fasst man dabei „Zuwendungen eines einlagefähigen Vermögensvorteils“, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und entweder die Aktiva vermehren oder die Passiva vermindern¹²⁷ – z. B. Nachschüsse, verdeckte Einlagen oder das Ausgabeaufgeld bei der Ausgabe neuer Anteile (sog. Agio)¹²⁸. Steuerlich dürfen solche Einlagen das Einkommen der Körperschaft nicht erhöhen, sodass sie gem. § 4 I EStG i. V. m. § 8 I KStG bei der Gewinnermittlung vom steuerbaren Einkommen ausgenommen werden und deren Rückzahlung auch spiegelbildlich nicht das steuerbare Einkommen mindern darf.¹²⁹ Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 27 KStG erfolgt die Rückzahlung dieser Einlagen demnach steuerneutral¹³⁰, muss jedoch entsprechend von der steuerpflichtigen Gewinnausschüttung und damit den Einkünften aus § 20 I Nr. 1 EStG abzugrenzen sein¹³¹, was durch eine jährliche Meldung und einen auf dieser Grundlage zu ergehenden gesonderten Feststellungsbescheid i. S. d. § 27 II KStG zu realisieren ist.

§ 27 VIII KStG normiert die Behandlung solcher Rückzahlungen für einen zumindest begrenzten Teil ausländischer Tochterkapitalgesellschaften. Unter der entsprechenden Anwendung von §§ 27 I-VI sowie 28, 29 KStG ermöglicht § 27 VIII 1, 2 KStG die steu-

¹²³ Blümich/Vogt (2016), § 8 AStG, Rn. 67.

¹²⁴ Blümich/Vogt (2016), § 8 AStG, Rn. 67.

¹²⁵ Blümich/Vogt (2016), § 8 AStG, Rn. 157ff.

¹²⁶ Gosch/Bauschatz (2015), § 27 KStG, Rn. 35.

¹²⁷ Blümich/Oellerich (2016), § 27 KStG, Rn. 21.

¹²⁸ Gosch/Bauschatz (2015), § 27 KStG, Rn. 38.

¹²⁹ Frotscher/Drüen/Endert (2016), § 27 KStG, Rn. 8.

¹³⁰ Frotscher/Drüen/Endert (2016), § 27 KStG, Rn. 8, 12.

¹³¹ BFH, Urteil v. 06.10.2009, BeckRS 2009, 25015781.

erfreie Einlagenrückgewähr auch für Körperschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig sind. Bedingung dafür ist gem. § 27 VIII 3ff. KStG u. a., dass die Einlagen fristgemäß auf Antrag gesondert festgestellt wurden, da sie ansonsten gem. § 27 VIII 9 KStG beim Gesellschafter zu Einnahmen i. S. d. § 20 I Nr. 1 EStG führen und somit körperschaftsteuerpflichtig sind. Nach der derzeitigen Situation besteht demnach – bei gesonderter Feststellung und dem Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – für britische Tochterkapitalgesellschaften die Möglichkeit, die von einer deutschen Mutterkapitalgesellschaft geleisteten Einlagen steuerneutral an diese zurückzuführen. Bei der Mutterkapitalgesellschaft führt dies zu einer Minderung des Beteiligungsbuchwertes in entsprechender Höhe.¹³²

Beispiel 7:

Aufgrund der anfänglich hohen Verluste der Reserves Ltd. leistet ihre 100 %-ige Mutter – die Outbound GmbH – 2015 einen Nachschuss i. H. v. 500.000 €, welchen sie frist- und antragsgemäß gem. § 27 KStG von der deutschen Finanzverwaltung gesondert feststellen lässt, sodass sich das steuerliche Einlagenkonto auf 500.000 € beläuft. Bis zum Jahr 2018 haben sich die wirtschaftlichen Verhältnisse der Reserves Ltd. erholt, sodass die Outbound GmbH beschließt, das nachgeschossene Kapital i. H. v. 500.000 € zurückzuführen. Der Gewinn der Reserves Ltd. nach Steuern beträgt in diesem Jahr 300.000 €. Die Ausschüttung an die Outbound GmbH für das Jahr 2018 beläuft sich auf 800.000 €.

Da die Reserves Ltd. eine in GB unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ist, eröffnet sich der persönliche Anwendungsbereich des § 27 VIII KStG zwecks steuerneutraler Einlagenrückgewähr entsprechend § 27 I-VI KStG. Durch die frist- und antragsgemäße Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos zum jeweiligen Veranlagungszeitraum durch die deutsche Finanzverwaltung scheidet die in § 27 VIII 9 KStG normierte Fiktion aus. Die Leistung der Kapitalgesellschaft – welche auch in Form einer Gewinnausschüttung besteht¹³³ – beträgt 800.000 €. Der ausschüttbare Gewinn i. S. d. § 27 I 3 KStG beträgt 300.000 €. Dadurch ergibt sich aufgrund der Verwendungsreihenfolge aus § 27 I 3 KStG¹³⁴ und unter Annahme des Nichtvorliegens weiterer Rücklagen eine Einlagenrückgewähr i. H. v. 500.000 €, die durch die Buchung gegen den Beteiligungsbuchwert der Outbound GmbH an der Reserves Ltd. steuerneutral stattfindet. Die Besteuerung der 300.000 € erfolgt hingegen nach den allgemeinen Regeln des § 8b KStG, sodass es zu einer Steuerbelastung i. H. v. 4.683,75 €¹³⁵ kommt. Eine Besteuerung der Ausschüttung durch den britischen Fiskus findet aufgrund des oben bereits erwähnten generellen Verzichts Großbritanniens auf die Erhebung einer Quellensteuer nicht statt.

C. UK als Drittstaat

1. Ausgestaltung

Das erste denkbare Szenario für den Status des Vereinigten Königreichs nach einem Austritt aus der Europäischen Union wäre der Rückfall in den Status eines Dritt-

¹³² Linn, IStR 2016, 557 (559); H 6.2 EStH 2015.

¹³³ Blümich/Oellerich (2016), § 27 KStG, Rn. 26.

¹³⁴ Blümich/Oellerich (2016), § 27 KStG, Rn. 37f.

¹³⁵ KSt + GewSt: 15.000 € * 15,825 % + 15.000 € * 3,5 % * 440 % = 4.683,75 €.

staats.¹³⁶ Dieser Status entspricht der Terminologie des EU-Rechts¹³⁷ und ist vergleichbar mit dem sog. „Kanadischen Modell“, nach welchem ein umfassendes Freihandelsabkommen zwischen der EU und einem Drittstaat abgeschlossen wird, um die ansonsten bestehenden Handelshemmnisse abzubauen¹³⁸. Für das folgende Szenario soll davon ausgegangen werden, dass in steuerlicher Hinsicht keine relevanten neuen Abkommen zwischen der EU – bzw. Deutschland – und Großbritannien geschlossen werden, sodass der derzeitige „state of the art“ die Grundlage der Analyse darstellt.

2. Folgewirkungen und planerische Bewertung für Unternehmen

Entsprechend der EU-rechtlichen Grundlagen bleibt Großbritannien bis zum Abschluss der Verhandlungen i. S. d. 50 II 2 EUV bzw. bis zum Ablauf der Zweijahresfrist und einem erfolglosem Verlängerungsbeschluss i. S. d. Art. 50 III EUV vollwertiges Mitglied der EU mit all den damit einhergehenden Rechten und Pflichten.¹³⁹ Ab diesem Zeitpunkt treten die in Art. 50 III EUV normierten rechtlichen Folgen ein und die „Verträge“ – in Form des EUV und AEUV einschließlich der Protokolle gem. Art. 1 III 1, 51 EUV – „finden auf den betroffenen Staat [...] keine Anwendung mehr“. Eine ausdrückliche rechtliche Folge wäre demnach, dass diese Bestandteile beinhaltende¹⁴⁰ Primärrecht der EU seitens Großbritanniens als austretender Staat nicht mehr anwendbar wäre und sich Großbritannien und seine Bürger u. a. auch nicht mehr auf die insbesondere im AEUV normierten Grundfreiheiten berufen könnten – mit Ausnahme der Kapitalverkehrsfreiheit aus Art. 63 AEUV, welche auch bei Drittstaatenfällen anzuwenden ist¹⁴¹.

Nicht ausdrücklich dem Art. 50 III EUV zu entnehmen ist die wegfallende Verpflichtung zur Einhaltung sämtlicher EU-Sekundärrechtsakte.¹⁴² Auch diesbezüglich gilt, dass Großbritannien das auf Grundlage der „Verträge“ erlassenen EU-Sekundärrecht – einschließlich aller Richtlinien und Verordnungen¹⁴³ – nicht mehr zu berücksichtigen hätte.¹⁴⁴ Insbesondere ist dies bezüglich der EU-Richtlinien von Bedeutung, die gem. Art. 288 Abs. 3 AEUV lediglich gegenüber dem Mitgliedstaat verbindlich sind und zwecks Wirkungsentfaltung gegenüber den Bürgern eines innerstaatlichen Transformationsaktes bedürfen.¹⁴⁵ Um die Fortgeltung der Umsetzungsakte zu beseitigen, bedarf es nach einem Austritt demnach zunächst einer Gesetzesänderung seitens des britischen Gesetzgebers.¹⁴⁶ In Bezug auf die europäischen Verordnungen, welche auch ohne nationale Umsetzungsakte unmittelbare Wirkung in allen Mitgliedstaaten entfalten¹⁴⁷, kann ebenfalls der britische Gesetzgeber darüber entscheiden, ob die Regelungen weiter gelten sollen und hierfür in britisches nationales Recht überführt werden.¹⁴⁸

¹³⁶ Herbst/Gebhardt (2016), DStR 2016, 1705.

¹³⁷ Basedow, ZEuP 2016, 567 (571).

¹³⁸ Ulrich, GmbHR 2016, R225.

¹³⁹ Dorn/Schwarz, NWB 2016, 2182.

¹⁴⁰ Streinz/Schroeder (2012), Art. 288 AEUV, Rn. 17.

¹⁴¹ Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland, BB 2016, 1367.

¹⁴² Basedow, ZEuP 2016, 567 (570).

¹⁴³ Streinz/Schroeder (2012), Art. 288 AEUV, Rn. 23.

¹⁴⁴ Basedow, ZEuP 2016, 567 (570).

¹⁴⁵ Frenz (2016), Rn. 20.

¹⁴⁶ Thiele, EuR 2016, 281 (301f.); Basedow, ZEuP 2016, 567 (570).

¹⁴⁷ Grabitz/Hilf/Nettesheim (2016), Art. 288 AEUV, Rn. 101 m. w. N.

¹⁴⁸ Thiele, EuR 2016, 281 (302); Basedow, ZEuP 2016, 567 (570).

Auch für den steuerlichen Bereich bedeutet dies, dass die Gesetzgeber – sowohl Deutschlands als auch Großbritanniens – in vielen Fällen zunächst Gesetzesänderungen vornehmen müssten, um das ins nationale Recht umgesetzte EU-Recht – vor allem aufgrund von EU-Richtlinien – zu „beseitigen“.¹⁴⁹ Von entsprechenden Gesetzesänderungen soll im Folgenden ausgegangen werden.

3. Deutsche Betriebsstätte in Großbritannien

a) Allgemeine Gewinnbesteuerung

Die Folgewirkungen eines vollständigen Brexit auf die allgemeine Gewinnbesteuerung einer deutschen Betriebsstätte in Großbritannien scheinen nicht direkt ersichtlich. Wie in Kapitel 3.1.1.1. dargestellt, ergibt sich für die der Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte grundsätzlich eine Doppelbesteuerungsproblematik aufgrund der Besteuerungsrechte beider Staaten. Da diesbezüglich keine europäische Harmonisierung besteht, kommt es auch nach dem Brexit weiterhin zur Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Großbritannien. Dieses löst das Problem durch die oben ausgeführten Regelungen zur Zuordnung der Einkünfte zur Betriebsstätte und dem Stammhaus. Für die der Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte würde weiter der Zugriff durch den britischen Fiskus bestehen bleiben. Für den Betrag der nach der Freistellung – und unter der Annahme des Vorliegens der Aktivitätsklausel aus Art. 23 I c) DBA GB, da ansonsten die Anrechnungsmethode aus Art. 23 I b) DBA GB Anwendung findet – überbleibenden Einkünfte würde der Zugriff durch den deutschen Fiskus eröffnet bleiben. Auch der derzeitige noch streitige grundfreiheitliche Schutz in Bezug auf den Methodenwechsel würde unstrittig wegfallen.

Durch die seit dem 01.01.2017 neu hinzugefügten Sätze acht und neun des § 7 GewStG¹⁵⁰ würde der britische Status „Drittstaat“ jedoch zusätzlich gewerbsteuerliche Konsequenzen nach sich ziehen. Während nach der aktuellen Situation und gem. der neuen Gesetzesanwendung für Einkünfte i. S. d. § 20 II AStG der Motivtest gem. § 7 9 GewStG weiterhin eine gewerbsteuerliche Kürzung gem. § 9 Nr. 3 GewStG ermöglichen kann, würde der Status „Drittstaat“ aufgrund des dann nicht mehr anzuwendenden § 8 II AStG diese Möglichkeit verschließen. Entsprechend würden die fiktiven Einkünfte aus § 20 II AStG in jedem Fall und trotz der ansonsten zurücktretenden Konkurrenz mit dem DBA GB – in Bezug auf die Anrechnungsmethode – als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt gelten und eine gewerbsteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG damit verhindern. Im Ergebnis würde dies dazu führen, dass die passiven Einkünfte der britischen Betriebsstätte neben der Körperschaftsteuerpflicht auch der Gewerbesteuerpflicht unterliegen würden, was die Auswirkungen eines Brexit für deutsche Unternehmen mit Betriebsstätten in Großbritannien zusätzlich verschärfen würde.

Zu Beispiel 1:

Für die Outbound GmbH bedeutet dies, dass ihre Zweigniederlassung in London gleichermaßen wie im Ausgangsfall von Beispiel 1 besteuert werden würde. Unter der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens ergäbe sich daher eine Steuerbelastung in Großbritannien i. H. v. 60.000 € und in Deutschland i. H. v. 218.575 €, sodass die Gesamtsteuerbelastung der Outbound GmbH bei 278.575 € verbleiben würde.

¹⁴⁹ *Peykan/Hanten/Gegusch et al.*, DB 2016, 1526.

¹⁵⁰ BGBl. I 2016, 3000.

Während sich für deutsche Unternehmen mit einer britischen Betriebsstätte, die aktive Einkünfte i. S. d. § 8 I AStG erzielt, nichts verändern würde, würden passive Einkünfte gewerbsteuerliche Auswirkungen mit sich bringen, die in jüngster Vergangenheit durch neue Gesetzesänderungen und dadurch abzielten Klarstellungen verschärft wurden. Deutsche Unternehmen haben diese möglichen Auswirkungen demnach bereits heute in ihren Kalkulationen zu berücksichtigen. Entsprechend sollten ihrerseits Analysen vorgenommen werden, um zu prüfen, ob passive Tätigkeiten in einem solchen Maß vorliegen, dass sie einen entsprechenden Effekt auslösen würden. Sollte die Überprüfung positiv verlaufen, so sollten diese Effekte vor allem in ihren Steuer-, Rückstellungs- sowie Liquiditätskalkulationen Berücksichtigung finden. Des Weiteren sollten ebenso mögliche Veränderungen in der strategischen Tätigkeit der britischen Betriebsstätte berücksichtigt werden, sodass das Volumen an als aktiv zu klassifizierenden Einkünften zunimmt. Handelt es sich bei den Tätigkeiten jedoch um passive Tätigkeiten soweit ein Funktionsnachweis nicht erbracht wird, so sollten vorbereitende Tätigkeiten angestrebt werden, diesen in Zukunft auch tatsächlich unverzüglich erbringen und damit die gewerbsteuerliche Hinzurechnung verhindern zu können.

b) Verlustberücksichtigung

Bezüglich der Nutzungsmöglichkeit von Verlusten aus einer britischen Betriebsstätte gilt, dass im Falle der Freistellung der Einkünfte der britischen Betriebsstätte gem. Art. 23 I a) DBA GB auch nach der Erlangung des Status „Drittstaat“ weiterhin die Symmetriethese des BFH anzuwenden wäre, sodass auch danach eine Nutzung der Verluste beim deutschen Stammhaus grundsätzlich ausgeschlossen wäre. Auch in Bezug auf die oben im Hinblick auf passive Einkünfte erläuterte generelle Verrechnung von negativen britischen Betriebsstätteinkünften mit positiven Einkünften des Stammhauses – bei Anwendung der Anrechnungsmethode gem. Art. 23 I c) i. V. m. Art. 23 I b) DBA GB – würde der Status „Drittstaat“ keine Auswirkungen haben.

Fraglich ist jedoch, inwiefern die nationale Verlustbeschränkungsnorm des § 2a EStG i. V. m. § 8 I KStG nun gegenüber dem Ausgangszenario dem Verlustausgleich nach einem Drittstaaten-Brexit entgegenstehen würde. Dieser beschränkt in § 2a I Nr. 2 EStG die Verrechnung der aus einer Betriebsstätte eines Drittstaats stammenden negativen Einkünfte dahingehend, dass sie lediglich mit positiven Einkünften derselben Art und desselben Staates verrechnet und auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden dürfen. Folglich würde das Drittstaaten-Szenario auch die Erfüllung des Drittstaatenbegriffs aus § 2a IIa 1 Nr. 1 EStG auslösen, sodass gegenüber der aktuellen Konstellation die gewerbliche Betriebsstätte des deutschen Unternehmens in einem Drittstaat belegen wäre und die Voraussetzungen des § 2a I 1 Nr. 2 EStG demnach vorliegen würden. Erzielt die britische Betriebsstätte ihre negativen Einkünfte auch weiter nicht aus den in § 2a II 1 EStG normierten begünstigten Tätigkeiten, so scheidet eine Verlustverrechnung beim deutschen Stammhaus für steuerliche Zwecke aus. Eine Berufung auf die auch bei Drittstaatenbezug anzuwendende Kapitalverkehrsfreiheit scheidet wohl grundsätzlich aus¹⁵¹, da wie bereits im Urteil in der Sache *Cadbury Schweppes* der Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit als eine zwangsläufige Folge aus der Beschränkung der lediglich für Mitgliedstaatssachverhalten heranzuziehende Niederlassungsfreiheit angesehen wird, sodass die Niederlassungs- gegenüber der

¹⁵¹ Blümich/Wagner (2016), § 2a EStG, Rn. 21.

Kapitalverkehrsfreiheit exklusiv anwendbar ist und diese verdrängt.¹⁵² In Drittstaatenfällen ist diesbezüglich demnach kein Schutz durch die Grundfreiheiten vorgesehen.¹⁵³

Zu Beispiel 1a:

Aufgrund der passiven Einkünfte i. S. d. § 8 I AStG fände zunächst wie im aktuellen Szenario nach Art. 7 i. V. m. Art. 23 I c) i. V. m. Art. 23 I b) DBA GB weiter die Anrechnungsmethode Anwendung, sodass es zu einer Verrechnung der britischen Betriebsstättenverluste i. H. v. 300.000 € mit den Gewinnen des Stammhauses der Outbound GmbH i. H. v. 500.000 € kommen würde. Anders als im Ausgangsfall könnte § 2a EStG diese Verrechnung jedoch verhindern. Durch den Brexit in Form des Drittstaaten-Szenarios würde Großbritannien den Status „Drittstaat“ erlangen, sodass auch die Betriebsstätte der Outbound GmbH gem. § 2a IIa EStG nun in einem Drittstaat belegen wäre. Dadurch wäre der Tatbestand des § 2a I EStG erfüllt und eine Verlustnutzung beim Stammhaus würde – unter Annahme keiner begünstigten Tätigkeiten i. S. d. § 2a II EStG – ausscheiden, was zu einer Gesamtsteuerbelastung beim deutschen Stammhaus i. H. v. 156.125 €¹⁵⁴ und damit zu einer Mehrbelastung gegenüber dem aktuellen Szenario i. H. v. 93.675 € führen würde. Da aufgrund des Verlustfalls auch weiterhin keine Steuern in Großbritannien zu zahlen wären, bestünde auch kein auf die deutsche Steuerbelastung anzurechnender Betrag.

Deutsche Unternehmen mit entsprechenden Betriebsstätten in Großbritannien haben sich demnach auf die hieraus möglicherweise resultierenden höheren Steuerbelastungen einzustellen. Sollten Sie über Betriebsstätten verfügen, bei denen sich bereits jetzt abzeichnen lässt, dass keine Tätigkeiten i. S. d. § 8 I AStG vorliegen und daraus erzielte Verluste bereits in der Vergangenheit in Deutschland steuermindernd gewirkt haben, so gilt es dies in der zukünftigen Planung zu berücksichtigen. Entsprechende Effekte können sich auch hier je nach Ausmaß der genutzten Verluste vor allem auf die Liquidität eines Unternehmens auswirken und sollten bereits bei der Steuerberechnung und Rückstellungsbildung berücksichtigt werden.

c) Überführung eines Wirtschaftsguts in eine britische Betriebsstätte

In Bezug auf die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine britische Betriebsstätte mit dem Status eines Drittstaats würde weiterhin die Veräußerungsfiktion des § 12 I KStG als Gewinnverwirklichungstatbestand – zum gemeinen Wert – gelten, welcher eine Besteuerung der stillen Reserven aufgrund des durch Art. 13 II DBA GB eintretenden Zugriffsausschlusses durch den deutschen Gesetzgeber sicherstellen soll.

Fraglich erscheint es jedoch, welche Auswirkungen der Austritt Großbritanniens und die Erlangung des Status „Drittstaat“ auf die in § 4g EStG normierte Möglichkeit, zwecks Abmilderung der Steuerbelastung einen Ausgleichsposten zu bilden, der über fünf Jahre jeweils zu einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen ist, hat.

Hintergrund dieser Regelung war – wie oben bereits dargelegt – die Gewährleistung der Europarechtskonformität des § 4 EStG – und damit auch des § 12 KStG für Kapitalgesellschaften.¹⁵⁵ Der § 4g EStG soll der vom EuGH – vor dem Hintergrund der Niederlassungsfreiheit aus Art. 49 AEUV – gerügten sofortigen Fälligkeit der Besteuerung

¹⁵² EuGH, Beschluss v. 06.11.2007, IStR 2008, 107, Rn. 16f.; BFH, Beschluss v. 11.03.2008, DStR 2008, 1086 (1087).

¹⁵³ Jacobs (2016), S. 478.

¹⁵⁴ $KSt + GewSt: 500.000 \text{ €} * 15,825 \% + 500.000 \text{ €} * 3,5 \% * 440 \% = 156.125 \text{ €}$.

¹⁵⁵ Blümich/Wied (2016), § 4g EStG, Rn. 2.

bei der Überführung eines Wirtschaftsguts ins Ausland entgegenwirken.¹⁵⁶ Mit dem Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU würden die Verträge ab dem Austrittszeitpunkt gem. § 50 III EUV keine Anwendung auf Großbritannien mehr finden. Folglich würde auch der in den Verträgen normierte Grundfreiheitschutz für Großbritannien entfallen¹⁵⁷, sodass die Niederlassungsfreiheit für steuerliche Sachverhalte – aufgrund des Drittstaaten-Status gegenüber Deutschland und der EU – keinen beeinflussenden Faktor mehr darstellen würde. Gemäß diesem Szenario würden Betriebsstätten in Großbritannien – nach dem Brexit – nicht mehr zu den vom sachlichen Anwendungsbereich des § 4g EStG begünstigten ausländischen Betriebsstätten gehören, da dieser lediglich solche der EU berücksichtigt¹⁵⁸. Die Folge davon wäre, dass deutsche Unternehmen mit einer britischen Betriebsstätte keine Ausgleichsposten i. S. d. § 4g EStG mehr bilden könnten.¹⁵⁹ Damit würde die Möglichkeit auf einen Antrag zur zeitlichen Streckung der Besteuerung der stillen Reserven i. S. d. § 4g EStG wegfallen und dem deutschen Fiskus stünde die Möglichkeit der sofortigen Besteuerung der stillen Reserven offen.

Für deutsche Unternehmen würde das im Ergebnis zwar keine höhere Steuerbelastung bedeuten, dennoch würde die Liquidität von Unternehmen im Jahr des Fälligwerdens der Entstrickungsbesteuerung im Vergleich zur bisherigen Situation um vier Fünftel höher belastet werden. Insbesondere kleine und mittelständische Unternehmen dürften aufgrund ihrer begrenzten Liquidität bzw. Möglichkeiten der Liquiditätsbeschaffung von diesen Auswirkungen betroffen sein und etwaige grenzüberschreitende Direktinvestitionen in Form von Betriebsstätten in Großbritannien nochmals überdenken. Dieser Aspekt könnte andere möglich zu erwartende Handelsbarrieren in Form von Zöllen o. ä. verstärken und die grenzüberschreitenden Tätigkeiten von deutschen Unternehmen in Großbritannien in Form von Betriebsstätten belasten. Diesen Aspekt sollten Unternehmen bereits heute im Hinblick auf strategische Entscheidungen vor allem auch unter Berücksichtigung ihrer Liquiditätssituation berücksichtigen.

Zu Beispiel 2:

Die Besteuerung der Überführung der Maschine der Outbound GmbH in ihre britische Betriebsstätte würde zunächst entsprechend den oben aufgeführten Ausführungen verlaufen. Daher gilt das Wirtschaftsgut gem. § 4 I EStG, § 12 I 2 KStG sowie § 1 V AStG aufgrund des Dealing-at-arm's-length-Prinzips als zum gemeinen Wert veräußert, da Art. 13 II DBA GB die Besteuerung der stillen Reserven durch die BRD ausschließt. Unter Annahme des gemeinen Wertes i. S. d. § 9 II BewG i. H. v. 100.000 €, ergeben sich stille Reserven i. H. v. 50.000 €, die den zu versteuernden Gewinn der Outbound GmbH erhöhen würden. Die in § 12 I 1 KStG ermöglichte Anwendung des § 4g EStG würde nach dem Austritt Großbritanniens aus der EU an dem für den sachlichen Anwendungsbereich erforderlichen Tatbestandsmerkmal einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union scheitern. Folglich stünde die Outbound GmbH sich einer daraus resultierenden Steuerbelastung i. H. v. 15.612,50 €¹⁶⁰ in 2019 statt einer fünfjährigen Steuerbelastung von jeweils 3.122,50 €¹⁶¹ gegenüber, was sich entsprechend auf die Liquidität der Outbound GmbH auswirken würde.

¹⁵⁶ EuGH, Urteil v. 29.11.2011, DStR 2011, 2334 (2344).

¹⁵⁷ Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich, BB 2016, 1367.

¹⁵⁸ Schmidt/Heinicke (2016), § 4g EStG, Rn. 4.

¹⁵⁹ Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich, BB 2016, 1367 (1369).

¹⁶⁰ KSt: $50.000 * 15,825 \% = 7.912,50 \text{ €}$, GewSt: $50.000 * 3,5 \% * 440 \% = 7.700 \text{ €}$.

¹⁶¹ KSt : $10.000 * 15,825 \% = 1.582,50 \text{ €}$, GewSt: $10.000 * 3,5 \% * 440 \% = 1.540,00 \text{ €}$.

Neben einer Beeinträchtigung von zukünftigen Entscheidungen könnte sich der Austritt möglicherweise auch auf bereits ergangene Entscheidungen im Zusammenhang mit einer ausländischen Betriebsstätte in GB auswirken. Fraglich ist, inwiefern der Tatbestand des § 4g II 2 Nr. 2 EStG durch den Brexit realisiert wird. Die Regelung des § 4g II 2 Nr. 2 EStG bestimmt, dass ein bereits gebildeter Ausgleichsposten i. S. d. § 4g I 1 EStG dann in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen ist, wenn das als entnommen geltende – und auch aufgrund der entsprechenden Geltung gem. § 12 I 1 KStG das der fiktiven Veräußerung zugrundeliegende – Wirtschaftsgut aus der Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten der Europäischen Union ausscheidet. Fraglich ist, ob der Brexit diesbezüglich ein die Besteuerung auslösendes Ereignis sein kann, da durch den EU-Austritt Großbritanniens und die Erlangung des Status „Drittstaat“ der Wortlaut des Tatbestands bereits erfüllt werden würde¹⁶². Diesbezüglich sei anzumerken, dass es für die Entstehung der Steuerschuld gem. § 38 AO grundsätzlich einer dem Steuerpflichtigen zuzurechnenden Verwirklichung der tatbestandlichen Voraussetzungen bedarf.¹⁶³

Nach der Meinung der Finanzverwaltung scheint ein bloßer Rechtsvorgang – wie z. B. der Abschluss eines Abkommens – als Entstrickungshandlung auszureichen.¹⁶⁴ Dies wird bspw. aus dem Protokoll zum DBA Deutschland/Liechtenstein deutlich, welches in Nr. 4 zum Art. 13¹⁶⁵ das Inkrafttreten dieses Abkommens als Entstrickungshandlung i. S. d. § 4 I 3 EStG bzw. § 12 KStG ansieht und eine Möglichkeit zur Bildung eines Ausgleichspostens vorsieht¹⁶⁶, was in Bezug auf den Austritt von Großbritannien aus der EU für eine Entstrickungsbesteuerung aufgrund von § 4g II 2 Nr. 2 EStG sprechen würde. Entgegen dieser Auffassung steht der Umstand, dass der Gesetzgeber in § 6 I 2 Nr. 4 AStG – welcher die Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen regelt – eine bewusste Tatbestandsverwirklichung im Falle des Eintretens eines „Ereignisse(s)“ vorsieht, was in der Regelung des § 4g II 2 Nr. 2 EStG nicht gegeben ist.¹⁶⁷ Es scheint – auch trotz entgegenstehenden Meinungen – nicht unwahrscheinlich, dass die Finanzverwaltung eine enge Auslegung der Norm vornehmen und es in zahlreichen Fällen durch den Brexit zur Entstrickungsbesteuerung gem. § 4g II 2 Nr. 2 EStG kommen könnte.¹⁶⁸

Da es an einer gesetzgeberischen Klarstellung fehlt und auch die Rechtsprechung keine diesbezügliche Auslegungshilfe liefert, ergeben sich erhebliche Rechtsunsicherheiten¹⁶⁹ in Bezug auf das mögliche Szenario eines Brexit. Für deutsche Unternehmen bedeutet dies, dass sie sich dem Risiko gegenübersehen, dass der Brexit die Entstrickungsbesteuerung der in den letzten fünf Jahren vorgenommenen Überführungen von Wirtschaftsgütern in eine britische Betriebsstätte – welche danach abkommensrechtlich dieser Betriebsstätte zuzuordnen sind – auslösen könnte, sodass die i. S. d. § 4g I 1 EStG gebildeten Ausgleichsposten gewinnerhöhend aufzulösen wären. Grundsätzlich betroffen wären in diesen Fällen alle Ausgleichsposten, die in den letzten vier Jahren

¹⁶² *Herbst/Gebhardt*, DStR 2016, 1705 (1707).

¹⁶³ *Bron*, IStR 2012, 904 (906); *Tipke/Kruse/Drüen* (2016), § 38 AO, Rn. 3.

¹⁶⁴ *Herbst/Gebhardt*, DStR 2016, 1705 (1708).

¹⁶⁵ BGBl. II 2012, 1462 (1474).

¹⁶⁶ *Niehaves/Beil*, DStR 2012, 209 (212).

¹⁶⁷ *Herbst/Gebhardt*, DStR 2016, 1705 (1708).

¹⁶⁸ *Bron*, Der Brexit als Besteuerungstatbestand in Deutschland, in: Handelsblatt Steuerboard, 18.05.2016, <http://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2016/05/18/der-brexit-als-besteuerungstatbestand-in-deutschland/>, [04.01.2017]; *Cloer/Holle*, FR 2016, 921 (926); *Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich*, BB 2016, 1367 (1368); *Herbst/Gebhardt*, DStR 2016; 1705 (1708).

¹⁶⁹ *Herbst/Gebhardt*, DStR 2016, 1705 (1708).

vor dem Brexit gebildet wurden und zum Zeitpunkt des Brexit noch nicht vollständig aufgelöst wurden. Entsprechende Unsicherheiten ergeben sich dadurch für zukünftige, aber auch vergangene strategische Entscheidungen deutscher Unternehmen.

Insbesondere der unklare tatsächliche Austrittszeitpunkt verstärkt die Wirkung der oben erläuterten Rechtsunsicherheit. Folgt man den Umständen der nach Art. 50 II 2 EUV zu erwartenden Verhandlungen, so ist insbesondere aufgrund der Komplexität der zu klärenden Austrittsmodalitäten sowie den engen Verflechtungen des britischen Rechts mit dem EU-Recht eine Beendigung der Austrittsverhandlungen innerhalb der Zweijahresfrist fraglich.¹⁷⁰ Weiter wird die Unsicherheit des Austrittszeitpunktes dadurch verstärkt, dass ein entsprechender Ratsbeschluss i. S. d. § 50 II 4 EUV im Hinblick auf seine Gültigkeit gem. Art. 267 AEUV dem EuGH vorgelegt und ein Gutachten i. S. d. Art. 218 XI AEUV eingeholt werden kann, was den Verhandlungsabschluss in die Länge ziehen könnte, da diese Möglichkeit grundsätzlich drei Unionsorganen und den 27 Mitgliedstaaten zusteht.¹⁷¹ Entgegen dem Wirksamwerden der sog. „sunset clause“ und dem damit gem. § 50 II 2. HS EUV einhergehenden „*automatisch wirksam*“ werdenden Austritt nach zwei Jahren¹⁷² besteht zudem die Möglichkeit, die Frist gem. Art. 50 III HS 2 EUV zu verlängern, sofern ein einstimmiger Beschluss des Europäischen Rates im Einvernehmen mit dem betroffenen Mitgliedstaat geschlossen wird, was jedoch ebenfalls als „*quasi-vertragliche Absprache*“ ohne Einigung in Bezug auf des Austrittsabkommen nicht sicher angenommen werden kann.¹⁷³ Diese Unsicherheiten in Bezug auf „ob“ und „wann“ die Entstrickungsbesteuerung ausgelöst wird, sind von deutschen Unternehmen zu berücksichtigen, sodass ggf. damit zusammenhängende Auswirkungen, wie u. a. auf die Liquidität und die Steuerrückstellungen¹⁷⁴, berücksichtigt werden sollten, was durch die zeitliche Komponente nochmals erheblich erschwert wird.

Beispiel 6:

Der Sachverhalt entspricht dem des Beispiels 2 mit der Abwandlung, dass die Überführung der Produktionsmaschine bereits im Jahr 2017 erfolgte und es im Jahr 2019 zum Abschluss der Austrittsverhandlungen zwischen der EU und Großbritannien kommt, welches nun als Drittstaat anzusehen sind.

Nach diesem Sachverhalt würde die Besteuerung der Überführung der Maschine der Outbound GmbH in die britische Betriebsstätte zunächst entsprechend den Ausführungen nach dem derzeitigen Stand verlaufen, sodass sich unter Annahme der Überführung und Ausgleichspostenbildung in 2017 für dieses und die nächsten vier Jahre zunächst eine Steuerbelastung von jährlich 3.122,50 € ergeben würde. Der Brexit im Jahr 2019 würde nun gem. § 4g II 2 Nr. 2 EStG die sofortige, in voller Höhe gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichsposten i. S. d. § 4g I 1 EStG auslösen, sodass sich der zu besteuern Gewinn der Outbound GmbH in diesem Jahr um 30.000 € – statt 10.000 € – erhöhen und eine Steuerbelastung von 9.367,50 €¹⁷⁵ auslösen würde, die von den deutschen Unternehmen zu tragen wäre.

¹⁷⁰ Linn, IStR 2016, 557 (558); Hammond, IWB 2016, 508 (509).

¹⁷¹ Basedow, ZEuP 2016, 567 (568).

¹⁷² Thiele, EuR 2016, 281 (298) m. w. N.

¹⁷³ Grabitz/Hilf/Nettesheim (2016), Art. 50 EUV, Rn. 36.

¹⁷⁴ Herbst/Gebhardt, DStR 2016, 1705 (1708).

¹⁷⁵ KSt: 30.000 € * 15,825 % = 4.747,50 €; GewSt: 30.000 € * 3,5 % * 440 % = 4.620 €.

4. Deutsche Tochterkapitalgesellschaft in Großbritannien

a) Gewinnbesteuerung

Wie in Kapitel 3.1.2.1. dargelegt wurde, ist für die Besteuerung zunächst einmal von Bedeutung, welche Rechtsform der ausländischen Gesellschaft für den Zweck der Besteuerung zugeschrieben wird, was anhand des Typenvergleichs zu bestimmen ist. Die Probleme, die in Bezug auf englische Gesellschaftsformen mit Verwaltungssitz in Deutschland aufgrund der nach einem Brexit wieder seitens Deutschland möglichen Anwendung der Sitz- anstatt der vom EuGH vorgeschriebenen Gründungstheorie entstehen könnten¹⁷⁶, sind bezüglich ausländischen Tochtergesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland nicht zu erwarten, da deren Rechtsfähigkeit ausschließlich nach dem ausländischen Recht zu beurteilen ist¹⁷⁷. Insbesondere die britische „Private Limited company by shares“ war ein Streitpunkt in Bezug auf deren Rechtsfähigkeit und gesellschaftsrechtlichen Einordnung in Deutschland¹⁷⁸, wird jedoch für ertragsteuerliche Zwecke – unter den Bedingungen des Sitzes und der Geschäftsleitung im Ausland – als typenvergleichbar mit der GmbH – und damit dem Körperschaftsteuergesetz unterliegend – angesehen¹⁷⁹. Lediglich in Fällen eines Verwaltungssitzes in Deutschland könnte der Brexit innerstaatlich zu einem zwangsweisen Rechtsformwechsel von einer Kapitalgesellschaft in eine GbR oder oHG führen, was zum einen gesellschaftsrechtlich mit der persönlichen Haftung der Gesellschafter und zum anderen steuerlich mit einem zu steuernden Formwechsel sowie einem Wechsel des Besteuerungsregimes und der damit einhergehenden Anwendung des Transparenzprinzips einhergehen könnte¹⁸⁰ – was jedoch aufgrund des hier gewählten Schwerpunkts nicht weiter ausgeführt werden soll.

In Bezug auf die Besteuerung der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft wären zunächst keine Auswirkungen zu erwarten, da der Brexit und der Drittstaaten-Statuswechsel keine Auswirkungen auf das nationale Steuerrecht in Großbritannien hätte und die Gewinne der ausländische Kapitalgesellschaft somit steuerlich weiterhin i. H. v. 20 % durch den britischen Fiskus belastet werden würden.

In Bezug auf die Besteuerung der Gesellschafter lässt zunächst insbesondere der Wegfall der oben erläuterten MuTo-Rili Konsequenzen für deutsche Mutterunternehmen mit Tochterunternehmen in GB erwarten. Diesbezüglich gilt jedoch, dass es für die Besteuerung der ausgeschütteten Dividenden durch den Quellenstaat Großbritannien auch nach dem Brexit – ungeachtet etwaiger Änderungen – bei dem auch bereits vor Inkrafttreten der Richtlinie bestehenden Verzicht¹⁸¹ bleiben würde, sodass es auch dann nicht zur Anwendung der nachteiligeren Regelung des Art. 10 II a) DBA GB kommen würde, welche lediglich eine Beschränkung der Quellensteuer auf 5 % vorsieht.¹⁸²

¹⁷⁶ Siehe dazu: *Seeger*, DStR 2016, 1817 (1818ff.).

¹⁷⁷ BFH, Urteil v. 23.06.1993, BeckRS 1993, 07637 m. w. N.; BFH, Urteil v. 19.03.1996, DStR 1996, 1120.

¹⁷⁸ *Seeger*, DStR 2016, 1817 (1818ff.).

¹⁷⁹ BMF, Schreiben v. 24.12.1999; BeckVerw 027468; *Blümich/Rengers* (2016), § 1 KStG, Rn. 146 (Buchstabe G); BFH, Urteil v. 16.05.1990, BeckRS 1990, 22009500; BFH, Urteil v. 03.02.1993, BeckRS 1993, 22010586.

¹⁸⁰ *Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich*, BB 2016, 1367 (1368).

¹⁸¹ *Jacobs* (2016), S. 424.

¹⁸² *Cloer/Holle*, FR 2016, 921 (924).

Auch für die Besteuerung der ausgeschütteten Dividenden in Deutschland würden grundsätzlich weiter die Regelungen des § 8b I 1 KStG gelten, gem. welchem Dividenden ungeachtet ihrer Herkunft¹⁸³ außer Ansatz bleiben. Auch das bereits oben dargelegte und daneben stehende DBA-Schachtelprivileg aus Art. 23 I DBA GB fände im Wege des Drittstaaten-Szenarios weiter Anwendung und würde grundsätzlich – jedoch wie oben dargelegt unter höheren Anforderungen – zur gleichen Freistellung der ausländischen Dividenden bei der deutschen Kapitalgesellschaft als Anteilseigner führen, sodass auch hier die Konkurrenz für Zwecke der KSt-Pflicht grundsätzlich unbeachtet bleiben kann.

Auch für den für die Gewerbesteuer gem. § 7 GewStG heranzuziehenden Gewinn aus Gewerbebetrieb würde der Drittstaaten-Status in Bezug auf die Dividenden keine Veränderungen bringen, da die Gewinnanteile weiterhin aufgrund der eben genannten gleichbleibenden Anwendung von § 8b I 1 KStG bereits nicht mehr enthalten wären.

Fraglich ist jedoch, inwieweit der Austritt Großbritanniens im Hinblick auf gewerbsteuerliche Hinzurechnungen und Kürzungen Auswirkungen für deutsche Unternehmen mit Tochterkapitalgesellschaften in GB auslösen würde. Wie in Bezug auf die derzeitige Situation dargestellt, kommt es gem. § 8 Nr. 5 GewStG insoweit zur Hinzurechnung der nach § 8b I 1 KStG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteilen, als dass die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG nicht erfüllt werden. Mit dem Austritt Großbritanniens würde der europäische sekundärrechtliche Schutz entfallen, wodurch die Bedeutung des Abkommenrechts zwischen Deutschland und Großbritannien steigen würde¹⁸⁴, sodass gewerbsteuerlich die Möglichkeit der Berufung auf die günstigeren Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 1 HS 2 GewStG – unter Annahme einer entsprechenden Änderung der Anlage 2 seitens des deutschen Gesetzgebers – entfallen¹⁸⁵ und dadurch grundsätzlich der Aktivitätsnachweis nach § 9 Nr. 7 1 HS 1 GewStG erforderlich werden würde. Diesbezüglich könnte die bisher aufgrund der britischen EU-Mitgliedschaft außen vor bleibende Konkurrenz zwischen § 8b KStG und der Freistellung aus Art. 23 I DBA GB gewerbsteuerlich an Relevanz gewinnen. Der Hintergrund dafür liegt darin, dass sich § 8 Nr. 5 GewStG dem Wortlaut nach lediglich auf die nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile bezieht. Werden die Dividenden in diesem Fall sowohl nach § 8b KStG als auch dem DBA-Schachtelprivileg aus Art. 23 I DBA GB freigestellt, so sind die Gewinnanteile nicht nach § 8 Nr. 5 GewStG hinzuzurechnen¹⁸⁶, sodass die für den Steuerpflichtigen günstigere Regelung gilt.

Für deutsche Unternehmen würde dies grundsätzlich bedeuten, dass bei der britischen Gesellschaft – anders als vor dem Brexit – in jedem Fall zumindest überwiegend aktive Einkünfte i. S. d. § 8 I Nr. 1-6 AStG vorliegen müssten, um eine Hinzurechnung zu verhindern. Ansonsten würde eine Freistellung nach Art. 23 I a) DBA GB aufgrund des Art. 23 I c) DBA GB unterbleiben, was den Anwendungsbereich des § 8 Nr. 5 GewStG eröffnen und den in § 9 Nr. 7 GewStG geforderten Aktivitätsvorbehalt nicht erfüllen würde. Dadurch wäre der Tatbestand des § 8 Nr. 5 GewStG schließlich erfüllt und eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung fände statt. Diesbezüglich sei anzumerken, dass sich der Aktivitätsvorbehalt des § 9 Nr. 7 GewStG lediglich auf § 8 I Nr. 1-6 AStG beschränkt, während das DBA in Art. 23 I c) DBA GB auf den § 8 I GewStG insgesamt verweist, was für die Beurteilung des konkreten Einzelfalls jedoch unbeachtlich ist, da bspw. selbst bei Aktivitäten i. S. d. § 8 I Nr. 7 AStG die Freistellung nach dem DBA

¹⁸³ Blümich/Rengers (2016), § 8b KStG, Rn. 111.

¹⁸⁴ Cloer/Holle, FR 2016, 921 (924).

¹⁸⁵ Demleitner, SteuK 2016, 478 (479).

¹⁸⁶ BFH, Urteil v. 23.06.2010, IStR 2010, 701.

stattfindet, sodass eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG nicht mehr erfolgen kann.

Diesbezüglich ist jedoch zunächst einmal fraglich, ob es mit dem Drittstaaten-Status Großbritanniens überhaupt noch zur Anwendung der Freistellungsmethode aus Art. 23 I a) DBA GB in Bezug auf britische Dividenden an eine deutsche Kapitalgesellschaft kommen würde. Hintergrund dabei ist die dort normierte qualifizierte Subject-to-Tax-Klausel, welche sich durch die „tatsächliche“ Besteuerung dieser Einkünfte im Vereinigten Königreich klassifiziert.¹⁸⁷ Durch den Wegfall der bisher diesbezüglich eine teleologische Reduktion auslösenden MuTo-Rili¹⁸⁸ würde es im Drittstaaten-Szenario nun an der auch im BMF-Schreiben¹⁸⁹ näher erläuterten „tatsächlichen Besteuerung“ fehlen, da in Art. 10 II DBA GB lediglich eine Beschränkung und keine vollständige Freistellung – wie z. B. im DBA Norwegen 1991¹⁹⁰ – von DBA Schachteldividenden vorgesehen ist. Konkret bedeutet dies, dass es wohl in jedem Fall zur Anwendung von Art. 23 I b) aa) DBA GB und damit der Anrechnungsmethode kommen würde, sodass das Drittstaaten-Szenario für deutsche Mutterkapitalgesellschaften gewerbsteuerlich zu den strengeren Aktivitätsvoraussetzungen aus § 9 Nr. 7 1, 4ff. GewStG führen würde¹⁹¹.

Eine oben angesprochene Konkurrenz zwischen § 8b I KStG und Art. 23 I a) DBA GB bestünde nach diesen Ausführungen im Drittstaaten-Szenario nicht, da eine Freistellung lediglich nach § 8b I 1 KStG erfolgen könnte. Für die gewerbsteuerliche Beurteilung wäre es demnach von Bedeutung, ob die ausländische Gesellschaft ihre Einkünfte – zumindest überwiegend – aus aktiver oder passiver Tätigkeit erzielt, da in Bezug auf § 8 Nr. 5 GewStG die Berufung auf § 9 Nr. 7 1 2. HS GewStG ausscheidet und passive Einkünfte somit aufgrund der alleinigen Freistellung aus § 8b I 1 KStG grundsätzlich gem. § 8 Nr. 5 GewStG hinzuzurechnen sind. Die erste denkbare Kürzungsmöglichkeit aus § 9 Nr. 8 GewStG scheidet bereits aufgrund der Tatsache aus, dass eine DBA Freistellung aufgrund der passiven Tätigkeit bzw. der in Art. 23 I a) DBA GB fehlenden tatsächlichen Besteuerung ausscheidet und diese Freistellung Tatbestandsvoraussetzung für die Kürzung in § 9 Nr. 8 GewStG ist.¹⁹² Auch die aufgrund des § 8 Nr. 5 GewStG wieder zukommende mittelbare Bedeutung des § 9 Nr. 7 GewStG¹⁹³ ist jedoch unbeachtlich, da es an den dort geforderten „*ausschließlichen oder fast ausschließlichen*“ aktiven Einkünften fehlt. Im Ergebnis würde es in solchen Konstellationen demnach zur Belastung der ausländischen Dividenden mit der Gewerbesteuer kommen.

Zu Beispiel 3:

Ein Quellensteuerabzug auf die Dividenden findet auch nach einem Brexit in Großbritannien nicht statt, sodass sich die Steuerbelastung in Großbritannien weiterhin auf 60.000 €¹⁹⁴ beschränken und somit der verbleibende Gewinn i. H. v. 240.000 € zu 50 % an ihre 50 %-ige Muttergesellschaft der Outbound GmbH in Deutschland ausgeschüttet werden würden. Dort wären diese Einkünfte weiterhin Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 I Nr. 1 EStG, sodass es an der oben beschriebenen faktischen Freistellung von 95 % gem. § 8b I 1 KStG bleiben, der

¹⁸⁷ Schönfeld/Ditz/Häck (2013), Art. 23A DBA, Rn. 78.

¹⁸⁸ Schönfeld/Ditz/Häck (2013), Art. 23A DBA, Rn. 80; Wassermeyer/Beckmann (2016), Art. 23 DBA GB, Rn. 16 m. w. N.

¹⁸⁹ BMF, Schreiben v. 20.06.2013, BStBl. II 2013, 980.

¹⁹⁰ Art. 10 III DBA Norwegen, BGBl. II 1993, 970; Lüdicke, IStR 2010, 780.

¹⁹¹ Peykan/Hanten/Gegusch et al., DB 2016, 1526 (1527).

¹⁹² Lenski/Steinberg/Roser (2016), § 9 GewStG, Rn. 5.

¹⁹³ Frotscher/Drüen (2016), § 9 GewStG, Rn. 203; Brähler (2012), S. 268.

¹⁹⁴ 300.000 € * 20 % = 60.000 €.

steuerpflichtige Gesamtgewinn ebenfalls 706.000 € betragen und sich daraus auf Ebene der deutschen Outbound GmbH eine Körperschaftsteuerbelastung i. H. v. 111.724,50 € ergeben würde. Bereits aufgrund der fehlenden tatsächlichen Besteuerung der Dividenden in Großbritannien scheidet eine Freistellung nach Art. 23 I a) DBA GB aus, was jedoch aufgrund des Vorrangs der günstigeren Regelung von § 8b I 1 KStG für körperschaftsteuerliche Zwecke unbeachtet bleiben kann.

Gewerbsteuerlich bleibt es zunächst ebenfalls beim Ansatz des o. g. Betrags. Anders als im Fall vor dem Brexit entfällt jedoch der sekundärrechtliche Schutz, sodass die Hinzurechnung aus § 8 Nr. 5 GewStG nicht bereits an dem Nichtvorliegen der Voraussetzungen aus § 9 Nr. 7 GewStG scheitern würde. Da die Anwendung der günstigeren Regelung in Form des Vorrangs einer Freistellung nach Art. 23 I a) DBA GB und der damit einhergehenden Vermeidung der Anwendung des § 8 Nr. 5 GewStG aufgrund der passiven Tätigkeit und der fehlenden tatsächlichen Besteuerung scheitern würde, käme es bei der Outbound GmbH zumindest gewerbsteuerlich gem. § 8 Nr. 5 GewStG zur Hinzurechnung i. H. v. 114.000 €¹⁹⁵. Eine erneute gewerbsteuerliche Kürzung gem. § 9 Nr. 7 oder Nr. 8 GewStG würde aufgrund der oben dargelegten Begründung scheitern. Die Gewerbesteuerbelastung beliefe sich demnach auf 126.280 €¹⁹⁶, sodass sich eine Gesamtsteuerlast aus der Tätigkeit der Outbound GmbH in Deutschland und Großbritannien – einschließlich des Tochterunternehmens — statt bisher 250.448,50 € unter der EU Mitgliedschaft Großbritanniens – i. H. v. 268.004,50 €¹⁹⁷ ergeben würde.

Für deutsche Unternehmen könnte das Drittstaaten-Szenario demnach eine konkrete höhere Steuerbelastung auslösen, da nun auch die Dividenden einer britischen Tochterkapitalgesellschaft gewerbsteuerliche Relevanz gewinnen könnten. Zudem sind künftig praktische Herausforderungen für Unternehmen im Hinblick auf die Erbringung des Aktivitätsnachweises zu erwarten.¹⁹⁸ Nach § 9 Nr. 7 7 Nr. 1 GewStG hat der Nachweis durch Vorlage sachdienlicher Unterlagen zu erfolgen – worunter wohl im Wesentlichen Unterlagen i. S. d. § 97 AO zu verstehen sind¹⁹⁹ –, was mit einem entsprechenden Mehraufwand für deutsche Unternehmen verbunden sein dürfte, da die Beweislast für eine Aktivitätsklausel beim Steuerpflichtigen liegt²⁰⁰. Entsprechend sollten sich deutsche Unternehmen bereits jetzt auf die strengeren Anforderungen vorbereiten und ein Informationssystem zwischen dem Mutter- und dem Tochterunternehmen entwickeln, um entsprechende Nachweise direkt erbringen zu können.

b) Behandlung von Lizenzgebühren

Fraglich ist, ob sich der Wegfall des sekundärrechtlichen Schutzes – in Form der ZiLi-Rili – auf den o. g. Sachverhalt in Bezug auf Lizenzzahlungen eines deutschen Mutterunternehmens an seine britische Tochtergesellschaft auswirken würde. Unter der Annahme, dass der deutsche Gesetzgeber nach dem tatsächlichen Austritt Großbritanniens auch die nach § 50g III Nr. 5 a) aa) EStG für den Begriff „Unternehmen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union“ heranzuziehende Anlage 3 Nr. 1 cc) des EStG ändern werden würde, würden im Drittstaaten-Szenario die Voraussetzungen des § 50g EStG nicht mehr erfüllt werden. Dennoch bliebe die daneben stehende Regelung

¹⁹⁵ 120.000 € - 6.000 €; da die 5 % bereits berücksichtigt waren (§ 8 Nr. 5 i. V. § 8b V KStG).

¹⁹⁶ GewSt: 820.000 € * 3,5% * 440% = 126.280,00 €.

¹⁹⁷ 30.000 € + 111.724,50 € + 126.280 € = 268.004,50 €.

¹⁹⁸ *Herbst/Gebhardt*, DStR 2016, 1705 (1712).

¹⁹⁹ *Lenski/Steinberg/Roser* (2016), § 9 GewStG, Rn. 41.

²⁰⁰ *Wassermeyer/Beckmann* (2016), Art. 23 DBA GB, Rn. 33.

des Art. 12 DBA GB anwendbar, welche zudem einen weiteren Anwendungsbereich aufweist²⁰¹. Entsprechend hätten Unternehmen – zumindest in den hier vorliegenden Konstellationen mit einem direkten Verhältnis zu Deutschland²⁰² – keine Auswirkungen und damit auch keine Unsicherheiten zu erwarten.

Zu Beispiel 4:

In Bezug auf das oben gewählte Beispiel sind auch nach dem Brexit keine Änderungen gegenüber der derzeitigen Situation zu erwarten. Es bliebe bei der ausschließlichen Besteuerung durch den britischen Fiskus und der Steuerbelastung i. H. v. 100.000 €. Auch das Verfahren würde weiterhin gem. § 50d EStG vollzogen werden, sodass in einer ersten Stufe zunächst die Quellensteuer in Deutschland erhoben, diese jedoch in einer zweiten Stufe erstattet werden würde.

c) Hinzurechnungsbesteuerung

Im Hinblick auf die Hinzurechnungsbesteuerung i. S. d. deutschen Außensteuergesetzes scheint die Möglichkeit eines Substanztests nach § 8 II AStG durch die Erlangung des Drittstaaten-Status Großbritanniens anders als in den oben getätigten Ausführungen für deutsche Unternehmen mit britischen Tochterkapitalgesellschaften wegzufallen. Hintergrund davon ist der Umstand, dass § 8 II AStG die Folge einer EuGH-Rechtsprechung zum Thema der Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit ist²⁰³ und diese ihren persönlichen Anwendungsbereich lediglich auf Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der EU und des EWR erstreckt²⁰⁴. Entsprechend würde im Falle des Eintritts des Drittstaaten-Szenarios auch dieser Schutz entfallen. Es würde sodann an der nach dem Wortlaut des § 8 II AStG für den Substanztest notwendigen Voraussetzung einer „Gesellschaft, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens“ hat, fehlen, sodass der Anwendungsbereich des § 8 II AStG verschlossen bleiben würde.

Für deutsche Unternehmen mit Tochterkapitalgesellschaften in Großbritannien bedeutet dies, dass sie sich künftig womöglich verstärkt mit den Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung auseinandersetzen und die daraus resultierenden Folgen zu tragen haben.²⁰⁵ Nach dem Wegfall der „einfacheren“ Nachweismöglichkeit aus § 8 II AStG bliebe ihnen lediglich der Funktionsnachweis entsprechend der jeweils speziellen Tätigkeiten i. S. d. § 8 I AStG, sodass damit ein Mehraufwand einhergehen würde. Entsprechend steigt auch die Unsicherheit für Unternehmen, was durch den bereits oben angesprochenen zeitlichen Aspekt auch im Hinblick auf die Bildung von Steuerrückstellungen zu berücksichtigen wäre. Ungeklärt bleibt die Frage, ob die Hinzurechnungsbesteuerung anders als in der Sache *Cadbury Schweppes* – bei der die Niederlassungsfreiheit einen Vorrang genoss, da ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit als eine bloße unvermeidliche Konsequenz aus der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit angesehen wurde – gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt²⁰⁶, sodass eine Unsicherheit bleibt, welche jedoch aufgrund des grundsätzlich verankerten „*erga omnes-Prinzips*“²⁰⁷ einen „Lichtblick“ für entsprechende Konstellationen auch nach dem „Drittstaaten-Brexit“ offen hält. Trotz dieser von Teilen der Literatur zugestimmten Auf-

²⁰¹ Herbst/Gebhardt, DStR 2016, 1705 (1711).

²⁰² Siehe hierzu: Linn, IStR 2016, 557 (559); Herbst/Gebhardt, DStR 2016, 1705 (1711).

²⁰³ EuGH, Urteil v. 12.09.2006, DStR 2006, 1686 (1688).

²⁰⁴ Calliess/Ruffert/Korte (2016), Art. 49 AEUV, Rn. 6, 7.

²⁰⁵ Dorn/Schwarz, NWB 2016, 2182 (2186).

²⁰⁶ EuGH, Urteil v. 12.09.2006, DStR 2006, 1686 (1688).

²⁰⁷ Grabitz/Hilf/Nettesheim/Ress/Ukrow (2016), Art. 63 AEUV, Rn. 120.

fassung²⁰⁸ bleibt es seitens des Gesetzgebers jedoch bei einer zunächst restriktiven Position²⁰⁹, sodass es noch abzuwarten bleibt, ob die Folgen durch die Entscheidungen der noch anhängigen Verfahren²¹⁰ zumindest abgemildert werden. Deutsche Unternehmen mit für die Hinzurechnungsbesteuerung relevanten Strukturen sollten sich bereits jetzt auf die ggf. aufkommenden neuen Anforderungen vorbereiten und in ihren Organisationen entsprechende Vorkehrungen treffen, um die ggf. dann notwendigen Nachweise unverzüglich erbringen zu können und eine – falls der Nachweis erst im Nachhinein erfolgen kann – wenn auch nur temporäre Steuermehrbelastung vorbeugen zu können. Ggf. ist eine strategische Neuausrichtung der Geschäftstätigkeiten des britischen Tochterunternehmens möglich, sodass die Hinzurechnung bereits durch die Erfüllung der „de minimis“-Klausel aus § 9 AStG umgangen werden kann, indem bspw. weniger als 10 % der Bruttoerträge als solche der Zwischengesellschaft klassifiziert in der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft erzielt werden könnten.

Fraglich ist, ob es ggf. bereits jetzt Gestaltungsmöglichkeiten gibt, durch welche deutsche Unternehmen etwaigen Risiken und Mehraufwendungen entgegenwirken könnten. Denkbar wäre bspw. die Nutzung einer EU-Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates, in dem sich der statutarische Sitz befinden würde, um trotz der Geschäftsleitung in Großbritannien in den Genuss dieses leichter zu erbringenden Substanztests kommen zu können, was grundsätzlich zulässig und ausreichend wäre²¹¹. Da es in solchen Fällen jedoch auf die Zuordnung der Einkünfte zu den jeweiligen Betriebsstätten ankommt²¹², würde die Gestaltung in diesen Fällen nicht gelingen, da Großbritannien der Ort der Einkünfteerzielung wäre und der Geschäftsleitungsbetriebsstätte sämtliche Einkünfte zugeordnet werden würden.²¹³

Zu Beispiel 5:

Anders als bei dem oben ausgeführten Verlauf wäre der Anwendungsbereich des § 8 II AStG nach einem Brexit nicht eröffnet, sodass selbst der im Ergebnis mögliche Nachweis der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in Großbritannien die Hinzurechnung der Einkünfte aus der Herausgabe von Lizenzen – unter der Annahme eines negativen Ergebnisses bezüglich des Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit – nicht verhindert könnte. Folglich käme es zur Anwendung der auf § 8 AStG folgenden Vorschriften. Aufgrund der Überschreitung der Freigrenze aus § 9 AStG und der 100 %-igen Beteiligung der Outbound GmbH an der Brand Ltd. würde der Gesamtbetrag gem. § 10 I, II AStG der Outbound GmbH als Hinzurechnungsbetrag zugeschrieben werden. Die Höhe des Hinzurechnungsbetrags würde sich sodann grundsätzlich – wahlweise – nach § 10 AStG oder § 12 AStG richten. Unter der Annahme eines steuerlichen Gewinns der Outbound GmbH i. H. v. ebenfalls 1.000.000 €, ergäbe sich nach § 10 AStG – nach Abzug der ausländischen Steuer auf die passiven Einkünfte – ein Hinzurechnungsbetrag i. H. v. 800.000 €²¹⁴. Die darauf anfallende Steuer in Deutschland würde sich – aufgrund

²⁰⁸ Schönfeld, IStR 2016, 416; Herbst/Gebhardt, DStR 2016, 1705 (1709) m. w. N.

²⁰⁹ Näheres dazu ausführlich: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (2016), § 8 AStG, Rn. 429.

²¹⁰ BFH, I R 78/14, ANHVERF 2015; I R 94/15, ANHVERF 2016.

²¹¹ Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (2016), § 8 AStG, Rn. 426.

²¹² Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (2016), § 8 AStG, Rn. 426.

²¹³ Cloer/Holle, FR 2016, 921 (927).

²¹⁴ $1.000.000 \text{ €} * 20 \% = 200.000 \text{ €} \rightarrow 1.000.000 \text{ €} - 200.000 \text{ €} = 800.000 \text{ €}$.

der neuen §§ 7 7, 9 Nr. 3 1 GewStG – unstreitig auf 249.800€ belaufen²¹⁵, sodass sich daraus eine Gesamtsteuerbelastung i. H. v. 762.050 €²¹⁶ ergeben würde.

Bei Anwendung der Steueranrechnung aus § 12 AStG würde der Betrag i. H. v. 800.000 € hingegen zunächst wieder gem. § 12 I 2 AStG um die abziehbare Steuer i. S. d. § 10 I AStG i. H. v. 200.000 € erhöht werden, sodass sich der Hinzurechnungsbetrag auf 1.000.000 € belaufen würde. Die auf den Hinzurechnungsbetrag anfallende Körperschaftsteuer würde 150.000 €²¹⁷ betragen. Die aufgrund des veralteten § 12 II AStG aufkommende Frage, ob sich der Höchstbetrag der anzurechnenden ausländischen Steuern nach § 26 II KStG oder aufgrund des in § 26 I KStG vorgenommenen Verweises auf den ebenfalls erst ab den Veranlagungszweitraum 2015 neu anzuwendenden § 34c EStG bemisst, kann dahinstehen bleiben, da nach beiden Varianten von den abziehbaren Steuern i. S. d. § 10 I AStG i. H. v. 200.000 € im Ergebnis lediglich 150.000 € tatsächlich angerechnet werden könnten, sodass der überstehende Betrag i. H. v. 50.000 € entweder bereits aufgrund der Überschreitung des Höchstbetrags²¹⁸ oder aber aufgrund der Überschreitung der abziehbaren Steuern²¹⁹ nicht mehr angerechnet werden könnte. Dadurch, dass sich die Anrechnungsmöglichkeit aus § 12 I 1 AStG lediglich auf die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallende Körperschaftsteuer und nicht auf die Gewerbesteuer erstreckt²²⁰, findet der Hinzurechnungsbetrag – insbesondere aufgrund der zum 01.01.2017 neu in Kraft getretenen § 7 7, § 9 Nr. 3 1 GewStG – und bei Anwendung des § 12 I 1 AStG auch die gezahlte ausländische Steuer Einzug in den Gewerbesteuermessbetrag. Folglich würde die Körperschaftsteuer der Outbound GmbH auf den Hinzurechnungsbetrag durch die ausländische Steueranrechnung der 150.000 € vollumfänglich entfallen, während der Hinzurechnungsbetrag voll gewerbesteuerpflichtig wäre und zu einer Gewerbesteuerbelastung i. H. v. 154.000 €²²¹ führen würde. Die Gesamtsteuerbelastung würde sich nach einem entsprechenden Antrag gem. § 12 I AStG demnach auf 666.250 €²²² belaufen. Im Vergleich zur Steuerbelastung bei Anwendung von § 10 I AStG wäre der Gesamtbetrag an Steuern demnach um 95.800 € geringer, sodass die Outbound GmbH den Antrag stellen sollte. Unter Annahme der Antragsstellung beliefe sich die Mehrbelastung der Outbound GmbH nach dem Austritt Großbritanniens aus der EU auf 154.000 €²²³ gegenüber dem derzeitigen Szenario.

Dieses Beispiel verdeutlicht nochmals den Handlungsbedarf für deutsche Unternehmen mit entsprechenden Konstellationen. Zu dem Umstand von Mehrbelastungen – auch aufgrund der in den anderen Kapiteln dargestellten Folgen – treten notwendig werdende Überlegungen in Bezug auf die Antragsmöglichkeit auf die Steueranrechnung nach § 12 I AStG, welcher sich in der Regel vorteilhaft gegenüber dem Steuerab-

²¹⁵ KSt + GewSt: $800.000 \text{ €} * 15,825 \% + 800.000 \text{ €} * 3,5 \% * 440 \% = 249.800 \text{ €}$.

²¹⁶ KSt + GewSt: $1.000.000 \text{ €} * 15,825 \% + 1.000.000 * 3,5 \% * 440 \% = 312.250 \text{ €} \rightarrow 312.250 \text{ €} + 200.000 \text{ €} + 249.800 \text{ €} = 762.050 \text{ €}$.

²¹⁷ KSt: $1.000.000 \text{ €} * 15,00 \% = 150.000 \text{ €}$; exkl. SolZ als Zuschlagsteuer, *Blümich/Pohl* (2016), § 26 KStG, Rn. 90 m. w. N.

²¹⁸ *Blümich/Pohl* (2016), § 26 KStG, Rn. 89.

²¹⁹ *Blümich/Vogt* (2016), § 12 AStG, Rn. 13.

²²⁰ *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Wassermeyer* (2016), § 12 AStG, Rn. 16, 31.

²²¹ GewSt: $1.000.000 \text{ €} * 3,5 \% * 440 \% = 154.000 \text{ €}$.

²²² KSt + GewSt: $1.000.000 \text{ €} * 15,825 \% + 1.000.000 * 3,5 \% * 440 \% = 312.250 \text{ €} \rightarrow 312.250 \text{ €} + 200.000 \text{ €} + 154.000 \text{ €} = 666.250 \text{ €}$.

²²³ $666.250 \text{ €} - (312.250 \text{ €} + 200.000 \text{ €}) = 154.000 \text{ €}$.

zug nach § 10 I AStG darstellt²²⁴. Dieser erfordert jedoch schon dem Wortlaut nach einen bewussten Antrag durch den Steuerpflichtigen und sollte – um Ausnahmen von dieser Regel im Voraus zu erkennen – auch durch einen Belastungsvergleich an der konkreten Situation abgesichert werden. Bereits heute sollten sich Unternehmen über diese möglichen Konsequenzen und den daraus entstehenden neuen Entscheidungsbedarf Gedanken machen, um bspw. durch die Entwicklung von Informations- und Analyseinstrumenten Unterstützung bei den dann anfallenden Entscheidungen bzw. der Antragsstellung zu erlangen und mögliche Steuervorteile nutzen zu können. Mögliche weitere Gesetzesverschärfungen der deutschen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung aufgrund der Anti-BEPS-Richtlinie sind jedoch nur punktuell zu erwarten, da sie im Wesentlichen bereits jetzt den Anforderungen gerecht werden.²²⁵

d) Einlagenrückgewähr

Auch die in 2006 auf europäische Tochterkapitalgesellschaften ausgeweitete Möglichkeit einer steuerfreien Einlagenrückgewähr in § 27 VIII KStG liegt im Schnittpunkt der durch einen Brexit mit Folgen verbundenen Regelungen.

Mit dem Austritt Großbritanniens aus der EU als Drittstaat würden britische Tochterkapitalgesellschaften nicht mehr in den Anwendungsbereich des § 27 VIII KStG fallen, da dieser dem Wortlaut nach lediglich die Mitgliedstaaten der Europäischen Union umfasst.²²⁶ Folglich wäre § 27 III KStG nicht mehr anwendbar und eine Behandlung nach der auch für andere Drittstaaten geltenden Vorgehensweise wäre notwendig, welche wiederum umstritten und nicht abschließend geklärt ist.²²⁷

Nach Meinung der Finanzverwaltung scheidet hier eine analoge Anwendung des § 27 VIII KStG bereits aufgrund des bewussten und eindeutigen Wortlautes des Gesetzgebers aus, welcher sich lediglich auf Mitgliedstaaten der Europäischen Union beschränkt.²²⁸ Auch kommt die Inanspruchnahme der in § 163 AO eröffneten Möglichkeit einer abweichenden Festsetzung aus Billigkeitsgründen nach deren Meinung nicht in Betracht.²²⁹ Auf der anderen Seite vertritt die bisher dazu ergangene Rechtsprechung den Standpunkt, dass der § 20 I Nr. 1 3 EStG – welcher aus dem steuerlichen Einlagekonto verwendete Bezüge nicht als solche des § 20 I Nr. 1 EStG bestimmt – lediglich „*sinngemäß*“ auf die Regelungen des § 27 KStG verweist und § 27 KStG selbst die Anwendung der Einlagenrückgewähr einer in einem Drittstaat ansässigen Kapitalgesellschaft nicht ausdrücklich ausschließt – wohingegen die Literatur diesbezüglich teilweise anderer Ansicht ist.²³⁰ Aufgrund des seitens des Gesetzgebers in den Gesetzesmaterialien fehlenden eindeutigen Ausschlusswillens nimmt der VIII. Senat daher eine – ungeachtet der Gesetzesänderungen – weitere Anwendung des BFH-Urteils aus 2010²³¹ an, welches keine „*territoriale Einschränkung [...] für die Einlagenrückgewähr ausländischer Kapitalgesellschaften*“ vorsieht.²³² Zudem führte der BFH eine Unvereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz aus Art. 3 I GG sowie eine Verletzung der auch bei

²²⁴ Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Wassermeyer (2016), § 12 AStG, Rn. 32ff.

²²⁵ Richtlinie 2016/1164/EU des Rates v. 12.06.2016, Abl. 2016 Nr. L 193; dazu: Schnitger/Nietzschke/Gebhardt, IStR 2016, 960.

²²⁶ Blümich/Oellerich (2016), § 27 KStG, Rn. 81.

²²⁷ Demleitner, SteuK 2016, 478 (479).

²²⁸ FM NRW, 06.11.2011, BeckVerw 268159.

²²⁹ FM NRW, 06.11.2011, BeckVerw 268159.

²³⁰ BFH, Urteil v. 13.07.2016, IStR 2016, 899, Rn. 16 m. w. N.

²³¹ BFH, Urteil v. 20.10.2010, IStR 2011, 227.

²³² BFH, Urteil v. 13.07.2016, IStR 2016, 899, Rn. 17.

Drittstaaten anwendbaren Kapitalverkehrsfreiheit an, da der Anwendungsbereich – bezüglich der Kollision mit der Niederlassungsfreiheit – durch die fehlende Anknüpfung an eine bestimmte Beteiligungshöhe hier eröffnet sei.²³³

Für die Beurteilung, ob es sich bei den erzielten Kapitaleinnahmen um eine nicht steuerbare Rückgewähr von Einlagen i. S. d. § 20 I Nr. 1 3 EStG oder bspw. um Einkünfte aus Gewinnanteilen i. S. d. § 20 I Nr. 1 1 EStG handelt, ist gem. den bisherigen Urteilen die Behandlung dieser Rückzahlung nach dem ausländischen Recht heranzuziehen²³⁴ sowie eine rechtsvergleichende Qualifizierung der ausländischen Einkünfte nach deutschem Recht vorzunehmen²³⁵. Dabei ist u. a. das einschlägige ausländische Handels- und Gesellschaftsrecht²³⁶ sowie die Gegenüberstellung des ausschüttbaren Gewinns zu der tatsächlichen Leistung der Kapitalgesellschaft²³⁷ heranzuziehen und entsprechend anzuwenden. Dieser vom BFH gewählte Ansatz überrascht jedoch Teile der Literatur aufgrund seiner „Erstmaligkeit“, sodass eine vollständige Klärung noch nicht angenommen werden kann.²³⁸ Es bleibt abzuwarten, ob auch andere Senate des BFH einem entsprechenden Verständnis folgen und sich der Meinung des VIII. Senats anschließen werden.²³⁹

Die konkreten Auswirkungen, welche mit der britischen Erlangung des Status „Drittstaat“ in diesen Konstellationen einhergehen würden, sind demnach ebenfalls noch unsicher und für deutsche Unternehmen in der jetzigen Phase schwierig einzuschätzen und zu berücksichtigen. Sollte sich – im Falle dieses Szenarios – die Finanzverwaltungsauffassung durchsetzen, so wäre die Rückgewähr von Einlagen durch die britische Tochterkapitalgesellschaft für deutsche Unternehmen – wie oben dargestellt – stets als Einkunft aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 I Nr. 1 KStG zu behandeln.²⁴⁰ Gem. § 8b I, V KStG würden 5 % davon der Besteuerung unterliegen und im Vergleich zur jetzigen Situation zu einer Steuerbelastung für deutsche Unternehmen führen. Wird hingegen die Auffassung des VIII. Senats des BFH bestätigt, so könnten sich aus der daraus resultierenden Rechtsprechung für Drittstaaten konträr sogar Chancen für deutsche Unternehmen ergeben, welche ihre Einlagen nach dem Brexit durch ihre Tochterkapitalgesellschaften in Großbritannien rückgewährt bekommen.²⁴¹ Der Hintergrund hierfür liegt darin, dass die Voraussetzung für eine Steuerneutralität der Einlagenrückgewähr – wie oben dargelegt – die handels-/gesellschaftsrechtliche Einordnung durch den britischen Gesetzgeber sowie die rechtsvergleichende Qualifizierung nach deutschem Recht wäre, was jedoch aufgrund seines Vorteils seitens des Steuerpflichtigen einschließlich des Nachweisrisikos zu beweisen wäre²⁴². Ob die sonstigen Voraussetzungen des § 27 KStG – wie z. B. der Antrag, die Nachweispflicht etc. – erfüllt wären, wäre für die Nichtsteuerbarkeit der Rückzahlung unbeachtlich.²⁴³ Das damit in der Praxis aufwendige Nachweisverfahren mit hohen Dokumentationspflichten wür-

²³³ BFH, Urteil v. 13.07.2016, IStR 2016, 899, Rn. 20ff; auch: *Mayer-Theobald/Süß*, DStR 2017, 137 (138).

²³⁴ BFH, Urteil v. 13.07.2016, IStR 2016, 899, Rn. 15; BFH, Urteil v. 20.10.2010, IStR 2011, 227.

²³⁵ BFH, Urteil v. 13.07.2016, IStR 2016, 897, Rn. 16.

²³⁶ BFH, Urteil v. 20.10.2010, IStR 2011, 227, Rn. 15.

²³⁷ BFH, Urteil v. 13.07.2016, IStR 2016, 897, Rn. 16.

²³⁸ *Benecke/Staats*, IStR 2016, 893 (896).

²³⁹ *Benecke/Staats*, IStR 2016, 893 (894, 896); BFH, I R 15/16, ANHVERF 2016.

²⁴⁰ *Demleitner*, SteuK 2016, 478 (479).

²⁴¹ *Demleitner*, SteuK 2016, 478 (479).

²⁴² BFH, Urteil v. 13.07.2016, IStR 2016, 897, Rn. 19 m. w. N.

²⁴³ BFH, Urteil v. 13.07.2016, IStR 2016, 899, Rn. 28; *Demleitner*, SteuK 2016, 478 (479).

de demnach entfallen.²⁴⁴ Nach Ansicht des BFH erfolgt trotz dieser gegenüber Inlands- und EU-Fällen entstehenden und zugunsten der Anteilseigner einer im Drittstaat ansässigen Kapitalgesellschaft ablaufenden Ungleichbehandlung jedoch keine unmittelbare oder analoge Anwendung der Nachweissvorschriften.²⁴⁵ Daraus resultiert für deutsche Unternehmen möglicherweise die Chance, – unter dem Vorbehalt des möglichen Nachweises der o. g. Kriterien – selbst dann die Einlagen steuerneutral zurückzuerlangen, wenn die in § 27 KStG normierten Anforderungen nicht erfüllen würden.

Zu Beispiel 7:

Entsprechend den oberen Ausführungen gibt es zwei Varianten für die Abwicklung der Einlagenrückgewähr durch die Reserves Ltd. an die Outbound GmbH. In beiden Fällen gilt, dass – in Abgrenzung zur oben dargestellten Falllösung – der § 27 VIII KStG durch den Austritt Großbritanniens keine Anwendung mehr finden würde, da der Anwendungsbereich aufgrund des fehlenden Kriteriums einer „in einem anderen Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft“ nicht mehr eröffnet wäre.

Unter Annahme der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung bestünde daher nicht die Möglichkeit einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr, sodass die vollständige Ausschüttung der Reserves Ltd. i. H. v. 800.000 € als Einkunft aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 I Nr. 1 EStG zu behandeln wäre, was aufgrund des § 8b I, V KStG und dem nicht bestehenden Quellensteuerabzugs eine Gesamtsteuerbelastung i. H. v. 12.490 €²⁴⁶ auslösen würde. Die Steuerbelastung auf die Einlagenrückgewähr sowie die darüber hinaus gehende Gewinnausschüttung wäre im Vergleich zum derzeitigen Stand um 7.806,25 € höher. Setzt sich hingegen die Annahme der bisherigen diesbezüglichen Rechtsprechung durch, so käme es – vorausgesetzt einer Klassifizierung als Einlagenrückgewähr nach britischem Recht – im Ergebnis zur gleichen Gesamtsteuerbelastung wie in derzeitigen Fällen, sodass die Steuerbelastung 4.683,75 €²⁴⁷ betragen würde. In Abgrenzung dazu würden die in § 27 KStG normierten Nachweisanforderungen und Antragspflichten jedoch wegfallen, sodass es ungeachtet der Führung eines steuerlichen Einlagekontos zu einer steuerneutralen Rückführung kommen könnte.²⁴⁸

Für deutsche Unternehmen bedeutet dies eine Unsicherheit, die auch bereits heute im Hinblick auf Überlegungen zur Unternehmensführung berücksichtigt werden sollte. Grundsätzlich ergeben sich daraus zwei unterschiedliche vorteilhafte Situationen zwecks Vorteilsnutzung. Für Unternehmen, die entsprechende Nachweise und Antragspflichten aus § 27 KStG erfüllen, ist es zu empfehlen, die geplanten Rückzahlungen noch vor dem tatsächlichen Austritt Großbritanniens aus der Europäischen Union durch Anwendung des § 27 VIII KStG durchzuführen²⁴⁹. Dadurch kann die Unsicherheit in Bezug auf die Behandlung bei der Rückzahlung aus einem Drittstaat umgangen und eine steuerneutrale Rückführung realisiert werden, wobei vor dem Hintergrund des bereits oben angesprochenen Problems in Bezug auf die Ungewissheit des Austrittszeitpunktes bestmöglich unverzüglich gehandelt werden sollte. Liegen hingegen entsprechende Dokumentationen, Nachweise und Anträge nicht vor, so stellt sich für deutsche Unternehmen ggf. „Abwarten“ als vorteilhafter dar, da die möglicherweise aus

²⁴⁴ Schaflitzl/Laschewski, BB 2016, 3095 (3096) mit näheren Ausführungen zu den Anforderungen.

²⁴⁵ BFH, Urteil v. 13.07.2016, IStR 2016, 899, Rn. 28.

²⁴⁶ $KSt + GewSt: 800.000 \text{ €} * 5 \% = 40.000 \text{ €} * 15,825 \% + 40.000 \text{ €} * 3,5 \% * 440 \% = 12.490 \text{ €}$.

²⁴⁷ $KSt + GewSt: 15.000 \text{ €} * 15,825 \% + 15.000 \text{ €} * 3,5 \% * 440 \% = 4.683,75 \text{ €}$.

²⁴⁸ BFH, Urteil v. 13.07.2016, IStR 2016, 899, Rn. 28 m. w. N.

²⁴⁹ Herbst/Gebhardt, DStR 2016, 1705 (1712); Cloer/Holle, FR 2016, 921 (927).

der Erlangung des Status „Drittstaat“ hervortretenden Vorteile in Bezug auf die Behandlung einer Einlagenrückgewähr genutzt werden könnten. Dies setzt jedoch eine auch in Großbritannien eindeutige Zuordnung als Einlagenrückgewähr bzw. deren rechtsvergleichende Qualifizierung als Rückgewähr nach deutschem Recht voraus. Sollte sich diese Behandlung dagegen als nicht anwendbar herausstellen, so hätte das deutsche Unternehmen aufgrund der auch jetzigen Unmöglichkeit der Anwendung von § 27 VIII KStG keine Nachteile. Eine generalisierte Handlungsempfehlung für deutsche Unternehmen mit Einlagen in britischen Tochterkapitalgesellschaften kann demnach nicht abgegeben werden. Deutsche Unternehmen sollten die Konstellationen und Voraussetzungen bereits jetzt prüfen und ggf. Maßnahmen einleiten.

e) Brexit als steuerauslösendes Ereignis

Durch den Brexit und dem Wegfall der oben erläuterten Fusionsrichtlinie würden vor allem zukünftige grenzüberschreitende Umwandlungsvorgänge mit Bezug zu Großbritannien nicht mehr steuerneutral möglich sein, was insbesondere die Umstrukturierung von Beteiligungsstrukturen in Konzernen kostenintensiver gestalten würde.

Daneben scheint es derzeit ferner fraglich zu sein, inwieweit der Austritt Großbritanniens aus der Europäischen Union selbst ein steuerauslösendes Ereignis in Bezug auf bereits vergangene Umwandlungsvorgänge und damit die laufende Besteuerung darstellen könnte. Dabei stehen die in den vergangenen Jahren vorgenommene Einbringungen nach §§ 20ff. UmwStG im Fokus, bei denen die Möglichkeit des Ansatzes zum gemeinen Wert gem. § 20 II 2 UmwStG genutzt wurde und der Brexit durch die Ersatzrealisation aus § 22 I 6 Nr. 6 UmwStG möglicherweise den Einbringungsgewinn I auslösen könnte.²⁵⁰ Wurden bspw. Vermögensteile einer deutschen Gesellschaft nach § 123 III UmwG ausgegliedert, so finden darauf – unter Annahme des Vorliegens eines übertragenen Betriebs oder Teilbetriebs i. S. d. § 20 I UmwStG i. V. m. Rn. 20.06 i. V. m. Rn. 15.02f. und Rn. 15.07-15.10 UmwStE – die Vorschriften des § 20ff. UmwStG Anwendung. Diese ermöglichen gem. § 20 II 2 UmwStG das eingebrachte Betriebsvermögen beim übernehmenden Rechtsträger zum Buchwert anzusetzen. Jedoch müssen dabei die Voraussetzungen des § 22 II 2 UmwStG erfüllt sein, welcher u. a. normiert, dass „das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt“ sein darf (§ 22 II 2 Nr. 3 UmwStG).

Da bei der hier im Fokus stehenden Konstellation – einer Investition einer deutschen Kapitalgesellschaft in Form einer britischen Kapitalgesellschaft – das Besteuerungsrecht Deutschlands an den im Vereinigten Königreich gelegenen Vermögenswerten aufgrund der Anwendung der Freistellungsmethode bereits nach Art. 23 I a) DBA GB grundsätzlich ausgeschlossen ist, scheitert die in § 20 II 2 UmwStG normierte Möglichkeit für den Ansatz zum Buchwert, sodass die Bewertung mit dem gemeinen Wert für diese Konstellation zwingend ist²⁵¹. Entsprechendes gilt grundsätzlich auch für die Fälle, in denen das Wirtschaftsgut zwar nicht völlig aus dem deutschen Besteuerungsrecht ausscheidet, jedoch lediglich unter Anrechnung der ausländischen Steuer in Deutschland besteuert werden kann²⁵², sodass selbst im Falle der Anrechnungsmethode aus Art. 23 I c) i. V. m. Art. 23 I b) DBA GB der Ansatz zum Buchwert ausschlei-

²⁵⁰ IDW (2016), S. 23.

²⁵¹ Haritz/Menner (2015), § 20 UmwStG, Rn. 345; Blümich/Nitzschke (2016), § 20 UmwStG, Rn. 83.

²⁵² Haritz/Menner (2015), § 20 UmwStG, Rn. 346; Blümich/Nitzschke (2016), § 20 UmwStG, Rn. 83 m. w. N.

det und zum gemeinen Wert vorzunehmen ist. Eine diesbezügliche Unsicherheit ist demnach zumindest für die hier zu analysierende Konstellation nicht gegeben.

Literaturverzeichnis

Bücher

- Brähler, G.*, Internationales Steuerrecht – Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 7. Auflage, Wiesbaden 2011.
- Förster, H.*, Praxis der Besteuerung von Auslandsbeziehungen – Typische Fallgestaltungen für natürliche Personen sowie Kapital- und Personengesellschaften im In- und Ausland, 2. Auflage, Neuwied/Kriftel 2003.
- Frenz*, Europarecht, 2. Auflage, Berlin/Heidelberg 2016.
- Frotscher, G.*, Internationales Steuerrecht, 4. Auflage, München 2015.
- Haase, F.*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 3. Auflage, Heidelberg 2011.
- Jacobs, O. H.*, Internationale Unternehmensbesteuerung – Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 8. Auflage, München 2016.
- Kania, B.*, Steuerstandort Großbritannien – Grundlagen und Praxis des britischen Steuerrechts, 1. Auflage, Wiesbaden 2013.
- Rehm, H./Nagel, J.*, Europäisches Steuerrecht, 1. Auflage, Wiesbaden 2013.
- Tipke, K./Lang, J.*, Steuerrecht, 22. Auflage, Köln 2015.
- Weber-Grellet, H.*, Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage, München 2016.
- Wilke, K.-M./Weber, J.-A.*, Lehrbuch Internationales Steuerrecht, 13. Auflage, Herne 2016.

Zeitschriftenaufsätze

- Basedow, J.*, Brexit und das Privat- und Wirtschaftsrecht, ZEuP 2016, Heft 3, 567-572.
- Benecke, A./Staats, W.*, Einlagenrückgewähr bei Sachausschüttungen („Spin-off“) einer Drittstaatsgesellschaft, IStR 2016, 893-897.
- Bode, C./Bron, J. F./Fleckenstein-Weiland, B./Mick, M./Reich, M.*, Brexit – Tax it?, BB 2016, 1367-1372.
- Bron, J. F.*, Zum Risiko der Entstrickung durch den Abschluss bzw. die Revision von DBA – Überlegungen zu Outbound-Investitionen unter besonderer Berücksichtigung von Art. 13 Abs. 4 OECD-MA, § 6 AStG sowie von Umstrukturierungen, IStR 2012, 904-910.
- Buge, R.*, Gewerbesteuerfälle im BEPS-Umsetzungsgesetz, DK 2016, 490-493.
- Cloer, A./Holle, F.*, Der Brexit im Lichte des Ertragsteuerrechts, FR 2016, 921-928.
- Demleitner, A.*, Brexit und seine steuerlichen Auswirkungen für Deutschland, SteuK 2016, 478-481.
- Dorn, K./Schwarz, S.*, „Brexit“ – Großbritannien verlässt die EU, NWB 2016, 2182-2188.
- Gebhardt, R./Quilitzsch, C.*, Aktivitätsvorbehalte im Abkommensrecht – kann § 20 Abs. 2 AStG die Freistellung aufrechterhalten?, IStR 2011, 169-173.
- Haas, W.*, Die Gewerbesteuerpflicht von Dividenden aus Streubesitz nach § 8 Nr. 5 GewStG und ihre Auswirkungen auf 100%-Beteiligungen, DB 2002, 549-553.
- Hammond, J.*, Brexit – Die rechtliche Dimension eines EU-Austritts, IStR 2016, 508-510.
- Herbst, C./Gebhardt, R.*, Ausgewählte ertragsteuerliche Implikationen des Austritts eines Staates aus der Europäischen Union am Beispiel des Vereinigten Königreichs – Bestandsaufnahme, Folgenabschätzung und Handlungsempfehlungen, DStR 2016, 1705-1714.

- Kahle, H./Willner, T.*, Hinzurechnungsbesteuerung und Gewerbesteuer, Ubg 2017, 21-33.
- Kaminski, B./Strunk, G.*, § 20 Abs. 2 AStG i. d. F. des JStG 2010: (Nicht-)Freistellung von Betriebsstätteinkünften in DBA Fällen, IStR 2011, 137-142.
- Kraft, G./Bron, J.*, Implikationen des Urteils in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“ für die Fortexistenz der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2006 614-620.
- Linn, A.*, Der Brexit – erste Überlegungen zu den Folgen im deutschen Internationalen Steuerrecht, IStR 2016557-561.
- Mayer-Theobald, F./Süß, S.*, Steuerneutrale Einlagenrückgewähr bei Gesellschaften aus Drittstaaten – Zugleich Anmerkung zu den Urteilen des BFH v. 13.07.2016 – VIII R 47/13 und VIII R 73/13, DStR 2017, 137-141.
- Mayer, B./Manz, G.*, Der Brexit und seine Folgen auf den Rechtsverkehr zwischen der EU und dem Vereinigten Königreich, BB 2016, 1731-1740.
- Niehaves, D./Beil, A.*, Das neue DBA Deutschland – Liechtenstein, DStR 2012, 209-215.
- Peykan, F./Hanten, M./Gegusch, D. et al.*, Scheiden tut weh: Brexit – die steuerlichen und rechtlichen Folgen, DB 2016, 1526-1530.
- Rehfeld, L.*, Aktivitätsvorbehalte in DBA-Methodenartikeln im Lichte der Niederlassungsfreiheit, DStR 2010, 1809-1815.
- Schafitzl, A./Laschewski, K.*, Steuerneutrale Einlagenrückgewähr auch in Drittstaatenfällen, BB 2016, 3095-3098.
- Schnitger, A./Nitzschke, D./Gebhardt, R.*, Anmerkungen zu den Vorgaben für die Hinzurechnungsbesteuerung nach der sog. „Anti-BEPS-Richtlinie“, IStR 2016, 960-975.
- Schönfeld, J.*, Die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz – Zugleich Anmerkung zu FG Baden-Württemberg v. 12.8.2015 – 3 V 4193/13, EFG 2016, 17 = BeckRS 2015, 95754, IStR 2016, 416-418.
- Schumacher, F.*, Das EuGH-Urteil Timac Argo – Was bleibt von der Rechtsfigur der finalen Verluste übrig?, IStR 2016, 473-479.
- Seeger, M.*, Die Folgen des „Brexit“ für die britische Limited mit Verwaltungssitz in Deutschland, DStR 2016, 1817-1824.
- Sydow, S.*, Anmerkung zur BFH-Entscheidung I R 114/08 vom 21.10.2009 (Nachfolge „Columbus Container“), IStR 2010, 174-177.
- Thiele, A.*, Der Austritt aus der EU – Hintergründe und rechtliche Rahmenbedingungen eines „Brexit“, EuR 2016, 281-304.
- Trieglaff, K. S.*, Das Ende der „finalen Verluste“ – Anmerkungen zum Beschluss des FG München vom 31.05.2016 - 7 V 3044/15, StuB 2016, 918-919.
- Ulrich, S.*, Brexit – „We really didn't see that coming, ...“, GmbHR 2016, R225-R226.
- Welling, B./Holle, F.*, Brexit – was nun? Steuerliche Folgen eines Austritts des Vereinigten Königreichs aus der Europäischen Union, IStR 2016, Heft 15, II-V.
- Welz, T.*, Scheiden tut weh! – BREXIT, Gibraltar und die möglichen Folgen im Bereich ausgewählter besonderer Verkehrsteuern, UVR 2016, 248-253.

Kommentare

- Beck* (Hrsg.), Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 4/16, München 2016, zitiert: *BeckSt.-u.BilRlexikon/[abw. Bearbeiter]* (2016), ...
- Blümich, W.*, Einkommensteuergesetz – Körperschaftsteuergesetz – Gewerbesteuer-gesetz – Kommentar, 134. Ergänzungslieferung, München 2016, zitiert: *Blü-mich/[abw. Bearbeiter]* (2016), ...

- Calliess, C./Ruffert, M., EUV/AEUV – Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta – Kommentar, 5. Auflage, München 2016, zitiert: *Calliess/Ruffert/[abw. Bearbeiter]* (2016), ...
- Flick, H./Wassermeyer, F./Baumhoff, H./Schönfeld, J., Außensteuerrecht – Kommentar, 80. Ergänzungslieferung, Köln 2016, zitiert: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld* (2016), ...
- Frotscher, G./Geurts, M., Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stand: 24.03.2015, Freiburg 2015, zitiert: *Frotscher/Geurts/[abw. Bearbeiter]* (2015), ...
- Frotscher, G./Drüen, K.-D., Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz, Stand 14.05.2014, Freiburg 2014, zitiert: *Frotscher/Drüen/[abw. Bearbeiter]* (2014), ...
- Gosch, D., Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, 3. Auflage, München 2015, zitiert: *Gosch/[abw. Bearbeiter]* (2015), ...
- Grabitz, E./Hilf, M./Nettesheim, M., Das Recht der Europäischen Union, Band 1 – EUV/AEUV, 59. Ergänzungslieferung, München 2016, zitiert: *Grabitz/Hilf/Nettesheim/[abw. Bearbeiter]* (2016), ...
- Haritz, D./Menner, S., Umwandlungssteuergesetz – Kommentar, 4. Auflage, München 2015, zitiert: *Haritz/Menner/[abw. Bearbeiter]* (2015), ...
- Herrmann, C./Heuer, G./Raupach, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, 276. Lieferung, Köln 2016, zitiert: *H/H/R/[abw. Bearbeiter]* (2016), ...
- Kirchhoff, P., Einkommensteuergesetz, 15. Auflage, Köln 2016, zitiert: *Kirchhoff/[abw. Bearbeiter]* (2016), ...
- Korn, K., Einkommensteuergesetz – Kommentar, 98. Aktualisierung, Bonn 2016, zitiert: *Korn/[abw. Bearbeiter]* (2016), ...
- Kraft, G., Außensteuergesetz, 1. Auflage, München 2009, zitiert: *Kraft/[abw. Bearbeiter]* (2009), ...
- Lenski, E./Steinberg, W., Gewerbesteuerengesetz – Kommentar, 117. Lieferung, Köln 2016, zitiert: *Lenski/Steinberg/[abw. Bearbeiter]* (2016), ...
- Schmidt, L., Einkommensteuergesetz, 35. Auflage, München 2016, zitiert: *Schmidt/[abw. Bearbeiter]* (2016), ...
- Schönfeld, J./Ditz, X., Doppelbesteuerungsabkommen, 1. Auflage, Köln 2013, zitiert: *Schönfeld/Ditz/[abw. Bearbeiter]* (2013), ...
- Streinz, R., EUV/AEUV – Vertrag über die Europäische Union und Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Beck'sches Kurz-Kommentar, Band 57, 2. Auflage, München 2012, zitiert: *Streinz/[abw. Bearbeiter]* (2012), ...
- Strunk, G./Kaminski, B./Köhler, S., Außensteuergesetz – Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, 45. Aktualisierung, Bonn 2016, zitiert: *Strunk/Kaminski/Köhler/[abw. Bearbeiter]* (2016), ...
- Tipke, K./Kruse, H. W., Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung – Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO, 146. Lieferung, Köln 2016, zitiert: *Tipke/Kruse/[abw. Bearbeiter]* (2016), ...
- Vogel, K./Lehner, M., Doppelbesteuerungsabkommen – der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen – Kommentar, 6. Auflage, München 2015, zitiert: *Vogel/Lehner/[abw. Bearbeiter]* (2015), ...
- von der Groeben, H./Schwarze, J./Hatje, A., Europäisches Unionsrecht, 7. Auflage, Baden-Baden 2015, zitiert: *von der Groeben/Schwarze/Hatje/[abw. Bearbeiter]* (2015), ...
- Wassermeyer, F., Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, 135. Ergänzungslieferung, München 2016, zitiert: *Wassermeyer/[abw. Bearbeiter]* (2016), ...

Internetquellen

- Bron, J. F.*, Der Brexit als Besteuerungstatbestand in Deutschland, Steuerboard – Themen und Trends im Steuerrecht, 18.05.2016, in: Handelsblatt Steuerboard, abrufbar unter: <http://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2016/05/18/der-brexit-als-besteuerungstatbestand-in-deutschland/>, letzter Abruf: 04.01.2017.
- Bron, J. F.*, Teil 7 – Entstrickungsbesteuerung, Serie: Der Brexit im deutschen Steuerrecht, in: Haufe Online, 16.08.2016, abrufbar unter: https://www.haufe.de/steuern/gesetzgebung-politik/brexit-verbringung-von-wg-und-wegzug-von-gesellschaften_168_370858.html, letzter Abruf: 04.01.2017.
- Bron, J. F.*, Teil 8 – Reaktionsmöglichkeiten, Serie: Der Brexit im deutschen Steuerrecht, in: Haufe Online, 23.08.2016, abrufbar unter: https://www.haufe.de/steuern/gesetzgebung-politik/brexit-reaktionsmoeglichkeiten_168_371580.html, letzter Abruf: 05.01.2017.
- Deloitte*, Corporate Tax Rates 2016, März 2016, abrufbar unter: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>, letzter Abruf: 03.02.2017.
- DESTATIS*, Außenhandel – Rangfolge der Handelspartner im Außenhandel der Bundesrepublik Deutschland, 03.11.2016, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/Aussenhandel/Tabellen/RangfolgeHandelspartner.pdf?__blob=publicationFile, letzter Abruf: 03.01.2017.
- IDW*, Trendwatch >> Going Brexit – IDW Positionspapier zu den Folgen des Brexit-Referendums für Unternehmen und Wirtschaftsprüfer, 22.09.2016, abrufbar unter: https://www.idw.de/blob/95806/a394b71c223bcb50c12bc8ee1_dc736d2/down-presseinfo-9-2016-anlage-positionspapier-brexit-data.pdf, letzter Abruf: 05.01.2017.
- Schultz, S.*, So kommen deutsche Firmen durch die Brexit-Krise, in: Spiegel Online, 04.07.2016, abrufbar unter: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/brexit-was-deutsche-firmen-in-grossbritannien-jetzt-tun-sollten-a-1100954.html>, letzter Abruf: 03.01.2017.

Abgeschlossen Mai 2017

www.logos-verlag.de unter ‚Zeitschriften‘

www.w-hs.de/ReWir

URN: [urn:nbn:de:hbz:1010-opus4-11831](http://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:hbz:1010-opus4-11831) (www.nbn-resolving.de)

URL: <https://whge.opus.hbz-nrw.de/frontdoor/index/index/docId/1183>

Impressum: Westfälische Hochschule, Fachbereich Wirtschaftsrecht, August-Schmidt-Ring 10
D - 45665 Recklinghausen, www.w-hs.de/wirtschaftsrecht



Dieser Text steht unter der Lizenz ‚Namensnennung- Keine kommerzielle Nutzung - Keine Bearbeitung 3.0 Deutschland‘ (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/de/>)

logos

Vertrieb: Logos Verlag Berlin GmbH
Comeniushof, Gubener Straße 47
10243 Berlin
<http://www.logos-verlag.de>