

Skatterådgivning og erhvervsretlig rådgivning

Skattepligt ved salg af andele i udenlandske ejendomsselskaber



Baggrund

Når personer med begrænset skattepligt sælger andele i udenlandske kapital-selskaber med indenlandsk (tysk) fast ejendom, har de hidtil kun været underlagt skattepligt, hvis selskabet har haft sit sæde eller sin ledelse i Tyskland, og selskabsdeltageren har haft en minimumsandel på 1 % i henhold til § 17 i den tyske skattelov EStG. Et udenlandsk kapital-selskab opfylder dog normalt ikke kravet om selskabets sæde og ledelse.

Hidtil har der ikke været noget nationalt beskatningsgrundlag, hvorfor der ikke har fundet nogen beskatning sted trods aftalemæssige bestemmelser om dette. Som følge heraf har Tyskland ikke kunnet realisere den beskatningsret, der eksisterer i kraft af talrige dobbeltbeskatningsaftaler.

Loven ”vedr. undgåelse af tab i omsætningsafgiften ved handel med varer på internettet og vedr. ændring af yderligere skattemæssige bestemmelser” – tidligere: ”Jahressteuergesetz 2018” – har nu til hensigt at lukke dette skattehul. Sådan lyder det i et lovforslag fra den tyske regering, der blev offentliggjort i august 2018 (Bundesrat, Drucksache 372/18). På grundlag af artikel 13, stk. 4 i OECD-modeloverenskomsten fra 2017 skal § 49 i EStG (indtægter med begrænset skattepligt) suppleres tilsvarende.

Artikel 13, stk. 4 i OECD-modeloverenskomsten fra 2017 danner også grundlag for forhandlingen af dobbeltbeskatningsaftaler, der indgås eller revideres fremadrettet.

Berørte forhold

Det er langt overvejende de forhold, hvor en fast ejendom er beliggende i Tyskland, der er berørt, mens ejendomsselskabet – som ejer af ejendommen samt selskabsdeltagerne – udelukkende er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet.

Lovforslaget

Med supplementet til § 49, stk. 1, nr. 2, litra e) i EStG i form af punkt cc) vil salgsindtægter nu også blive omfattet i relation til andele i inden- og udenlandske ejendomsselskaber. Det er en forudsætning for skattepligten, at:

- værdien af andelene på et eller andet tidspunkt i løbet af de 365 dage forud for salget direkte eller indirekte har været baseret på mere end 50 % af indenlandsk fast ejendom
- andelene iht. § 39 i den tyske skattelov AO har skullet tilskrives sælgeren på dette tidspunkt.

OM BDO

Med mere end 1.900 medarbejdere fordelt over 26 filialer hører BDO blandt de førende selskaber inden for revision og relaterede tjenesteydelser, skatterådgivning og erhvervsretlig rådgivning samt advisory services i Tyskland.

Vi er stiftende medlem af BDO International (1963), der med knap 74.000 medarbejdere i 162 lande er den eneste globalt aktive revisions- og rådgivningsorganisation med europæiske rødder.

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

KONTAKT

Henrik Meyer
Partner, leder af fagområdet International skatteret, Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 95941 - 266
henrik.meyer@bdo.de

Martina Elisabeth Lütticken
Senior Manager
fagområdet Transformerings- og transaktionsrådgivning, Hamburg
Telefon: +49 40 30293 - 263
MartinaElisabeth.Luetticken@bdo.de

September 2018

Eftersom de generelle forudsætninger i § 17 i EStG ligeledes gælder, er det tilstrækkeligt, hvis sælgeren op til fem år før salget har ejet mindst 1 % af kapitalsekskabet. Det er således ikke påkrævet, at sælgeren på salgstidspunktet fortsat ejer mindst 1 % af kapitalsekskabet.

Vurdering af de indenlandske driftsaktiver

Den indenlandske faste ejendomsandel på 50 % af den samlede formue bestemmes på basis af de regnskabsværdier af de aktive virksomhedsaktivers værdi, der er udviklet på det pågældende tidspunkt. I tilfælde af en inddragelse af formuen i et selskab, hvori der eksisterer en direkte andel, skal en samlet betragtning af de aktive virksomhedsaktiver i selskaberne, som den indenlandske faste ejendom tilskrives direkte eller indirekte, kunne foretages ifølge lovbemærkningerne.

Anvendelsestidspunkt

Den nye regulering vil blive taget i brug første gang ved gevinster fra andelsafhændelser, der sker efter d. 31.12.2018. I den forbindelse er det kun gevinster fra værdiændringer, der sker efter denne skæringsdag, som bliver berørt. Fortidige værdiforøgelses i andele vil dermed fortsat være fritaget for beskatning.

Konsekvenser og praktisk implementering

Det ekstra skattegrundlag, der er forbundet med de nye bestemmelser, burde være relativt begrænset. For udenlandske selskaber som andelsejere er kapitalgevinsterne ved salg iht. § 8b, KStG, fortsat helt skattefrie (iht. BFH af 31.05.2017, I R 37/15, kan de ikke-fradragsberettigede fiktive driftsudgifter på 5 % ikke anvendes her). Ligeledes påløber der på grund af sælgerens manglende driftssteder i Tyskland ikke erhvervsstat. De berørte ville således være de andelsejere, som ikke kan gøre § 8b, KStG gældende, det vil sige private personer, hvor den delvise beskatningsordning ved indtægter træder ind iht. § 17, EStG, og visse finans- og forsikringsvirksomheder.

Der kan for så vidt opstå vanskeligheder i forhold til, hvordan tilstedeværelsen af forudsætningerne i praksis skal konstateres eller kontrolleres. Udenlandsk placerede selskabsdeltagere i kapitalsekskaber – især de med de mindste andele – vil formentlig ofte mangle de nødvendige informationer til at fastslå, om andelsværdien i selskabet har været mere end 50 % i året op til afhændelsen af den faste ejendom i Tyskland.

Man kan også stille spørgsmålstejn ved fristen på 365-dage i praksis, fx når et totalsalg af den faste ejendom via det udenlandske kapitalsekskab følger tidsmæssigt efter et andelssalg via andelshaveren, og fristen på 365 dage (formelt set) endnu ikke er udløbet. Kapitalgevinsten ved salget af den faste ejendom skal beskattes allerede på kapitalsekskabsniveauet, jf. § 49, stk. 1, nr. 2, litra f) punkt bb).

Det videre forløb

Behandlingen af lovforslaget forventes afsluttet inden årets udgang. Den videre udvikling og lovens endelige konkrete udformning må afventes. Det kan ikke udelukkes, at der vil ske ændringer i relation til de spørgsmål, der endnu ikke er besvaret.