

German Newsletter

Japan Business Services

Issue 4 | August 2020

概要

- I. 法人税
- II. 営業税
- III. 移転価格
- IV. VAT
- V. 税務コンプライアンス

ドイツ最新情報

I. 法人税

クロスボーダーの所在地移転に際しての繰越欠損金存続の可能性

欧州司法裁判所は、「Aures Holdings」事案において、クロスボーダーの所在地移転に際しての繰越欠損金の取扱いに関する見解を初めて示しました。具体的には、ある EU 加盟国で生じた繰越欠損金が、他の EU 加盟国への経営管理地の移転に際して存続し、移転先の EU 加盟国で利用可能かどうかという点に関する見解です。

欧州司法裁判所に対しては、会社の移転先国（チェコ共和国）が、設立の自由の原則に基づき、移転元国（オランダ）で生じた繰越欠損金の税務上の利用を認める義務を負うかどうかの判断が求められていました。

具体的事案においては、オランダ法に基づき設立された本店所在地および経営管理地をオランダに有する会社がオランダ法に基づき査定された欠損金を有していました。その後オランダ会社は、会社の定款上の所在地をオランダとしたまま、経営管理地（実質的な管理所在地）をチェコに移転しました。経営管理地の移転後、オランダでの事業活動は継続されませんでした。税務上チェコ居住者となった会社は、オランダで査定された繰越欠損金についてこれをチェコで利用（利益との相殺または控除）することを求めました。

欧州司法裁判所は、「Aures Holdings」事案における 2020 年 2 月 27 日付判決において、法的な所在地の移転を伴わない単なる経営管理地の移転に際しても、設立の自由の原則に依拠することが可能であるとした一方で、移転元国で生じた繰越欠損金の移転先国での利用は認められないとの見方を示しました。

純粋な“国内事案”であれば過去に生じた損失を将来の課税期間(年度)の課税対象利益と相殺できるという点において、国内事案と係争事案との間で差別的取扱いが生じますが、この差別的取扱いは、客観的に相互に比較可能でない状況に関するものです。係争事案における損失は、移転先国が課税権を有していなかった(すなわち、移転に伴う移転先国での納税義務の成立前の)課税期間に生じたものです。したがって、ある EU 加盟国で生じた繰越欠損金が、クロスボーダーの経営管理地移転に際して設立の自由の原則を根拠として存続し、移転先国での利用が可能となることはないと考えられました。

国外恒久的施設で生じた「永久欠損金」については、原則的に国内本店側での控除が可能とした欧州司法裁判所判決(「Bevola&Jens W. Trock」事案)からも、上記と異なる結論が導き出されることはありません(ドイツニュースレター2019 年 6 月号参照)。当該判決においては、もともと国内に居住する会社が国外に保有する恒久的施設で生じた損失の(国内での)控除に関するものであるため、本事案とは前提が異なることがその理由です。

さらに、「Bevola&Jens W. Trock」事案判決における解釈を本事案に展開することは、資産の移転元である加盟国で蓄積された未実現のキャピタルゲインに対する当該加盟国による課税を禁じないとした、出口課税に関する欧州司法裁判所判決からも無理があります。よって、会社の経営管理地の移転先である加盟国に、当該会社に対する課税権を有していなかった課税期間について移転前に生じた損失の控除を義務付けることはできません。

欧州司法裁判所判決の原則は、経営管理地のドイツへの移転の場合においても同様に適用されることとなります。すなわち、ドイツへの移転のケースにおいても、ドイツ以外の EU 加盟国で生じた繰越欠損金のドイツでの控除は認められないと考えられます。

為替リスクの独立企業原則に則ったヘッジ取引および相殺処理

為替取引により生じる損失の税務上の取扱いは争点となることが多く、特に、反対ポジションの取引(ヘッジ手段)から生じる収益との相殺可能性および為替リスクが独立企業原則に則ってヘッジされた場合の出資者貸付金の減損費用の損金算入可能性といった点が、裁判所、立法者および税務当局の間で議論されてきました。

出資者貸付金と関連する為替差損に基づく利益減少額は、法人税法第 8b 条第 3 項第 4 文以下の要件の下、損金不算入費用として簿外で利益加算されます。独立した第三者が、同じ状況下において当該貸付金を供与したであろう、または返済を求めなかったであろう場合にのみ、簿外の利益加算は不要とされます。これに関連しては、特に、直近において連邦財政裁判所および連邦参議院により取り上げられた下記の二つの中核となる論点が争点となっています。

- ▶ 為替取引(ヘッジ対象)から生じる損失は、反対ポジションの取引(ヘッジ手段)による収益と相殺することが可能か
- ▶ 為替リスクそのものが独立企業原則に則ってリスクヘッジされていることが証明できる場合には、法人税法第 8b 条第 3 項第 4 文以下に基づく為替取引から生じる損失の簿外加算処理を行わないことが可能か

ニーダーザクセン州税務局は、2020 年 4 月 15 日付通達において、これらの問いに対する見解を示しました。この通達によると、為替差損を反対ポジションのヘッジ手段から生じる収益と相殺することは認められず、結果的に、為替差損もまた法人税法第 8b 条第 3 項第 4 文以下の所得更正の対象とされます。一方、連邦財政裁判所は、2019 年 4 月 10 日付判決において、有価証券売却益(ヘッジ対象である原取引)の計算に際して、為替ヘッジ取引(ヘッジ手段)からの収益との相殺が可能であるとの見解を示していました(EY ドイツニュースレター2019 年 12 月号参照)。原取引(ヘッジ対象)との間に具体的な起因関係がある限りにおいて(マイクロヘッジ)、ヘッジ取引(ヘッジ手段)から生じる利益は、売却価額を引き上げることとなります。反対に、ヘッジ取引から生じる損失は、売却費用に該当します。ニーダーザクセン州税務局はこの判例を支持せず、よって、同様の事案を抱える納税者は、場合によっては自身で財政裁判所に租税訴訟を提起するしか方策がありません。また、ニーダーザクセン州税務局は独立企業原則に則った為替リスクヘッジが証明できる場合の損金不算入規定の部分的な除外についても、これを認めていません。法人税法第 8b 条第 3 項第 4 文の条

文が貸付金のみを対象としていることから、貸付金そのものが独立企業原則に則ってヘッジされている場合にのみ、法人税法第 8b 条第 3 項第 6 文に基づく反証が可能となるというのがその理由です。貸付金に係る他の条件が独立企業原則に則っていない場合、独立企業原則に則った為替リスクヘッジだけでは、為替リスクから生じる損失についてこれを部分的に損金不算入対象から除外することは認められません。2019 年 年次税法の立法手続きにおいて、連邦参議院委員会は、上記とは反対の立場を取り、反証の可能性を設けることを検討するよう要請しましたが、法案には反映されませんでした。

II. 営業税

マネージメント会社を通じた不動産管理に際しての営業税上の取扱い

国外からのドイツ不動産投資に際しては、営業税の対象となるかどうかといった問題も生じます。ベルリン・ブランデンブルク財政裁判所による直近の判決においては、国内恒久的施設の成立の有無が争点となりました。

ベルリン・ブランデンブルク財政裁判所は、(原告である)ルクセンブルクに経営管理地を有する不動産資産管理有限会社 (GmbH) が、GmbH により委託を受けた住宅管理会社の施設内に恒久的施設を保有し、よって営業税の対象となるとの判決を下しました(2019 年 11 月 21 日付判決)。判決事案において原告は、不動産に関連した管理業務を、その事業活動をドイツ国内にある自己施設内で遂行する住宅管理会社に移管していました。ベルリン・ブランデンブルク財政裁判所は、まず、従来の連邦財政裁判所判例を踏襲し、国内不動産または建物の賃貸または用益賃貸だけでは、賃貸人の恒久的施設の成立には十分でない点を確認しました。しかしながら、契約により業務委託を受けた住居管理会社の施設に対する自己使用権が契約上原告に認められていない場合であっても、当該施設を通じて原告自身の恒久的施設が成立し得るとしました。

財政裁判所は、単に一契約上取り決められた一自由に変更可能な業務のサービス/マネージメント会社による当該会社施設内での遂行は、租税通則法第 12 条にいうところの国内恒久的施設を成立させ得るとした“マネージメント会社”に対する連邦財政裁判所判決をその見解の根拠としています。連邦財政裁判所は当該判決において、マネージメント会社の業務に対する恒常的な監督可能性もまた判断基準としました。

ベルリン・ブランデンブルク財政裁判所の見解では、具体的事案において介在する住宅管理会社は、連邦財政裁判所判決における“マネージメント会社”として分類されます。住宅管理会社は、特に不動産経営に関連したほとんどすべての想定され得る業務を引き受けていました。さらに、原告は、住宅管理会社の業務を恒常的に現地で監督することが可能でした。したがって、原告は、住宅管理会社の施設内に国内恒久的施設を保有していたとして、営業税に服するとされました。

財政裁判所判決に対しては連邦財政裁判所への上告が行われ、現在係争中です。なお、国外からのドイツ不動産投資に際しての国内恒久的施設の成立の有無に関しては、ミュンスター財政裁判所もまた(上記事案とは異なる事実要件について)審理を行い、そこでは恒久的施設の成立および営業税義務が否認されました(2019 年 4 月 12 日付確定判決)。

権利の使用供与に際しての営業税上の加算処理

連邦財政裁判所は、直近で公表された判決において、営業税上の加算処理のための権利の使用供与、特に、関連する例外規定に求められる要件に関する見解を示しました。

権利の使用供与に対する対価(使用料)は、支払い側においてその 25% が営業税上の加算処理の対象となりますが、使用供与が期限付きであることがその前提要件となります。権利の期限付き使用供与は、営業税上の加算処理の対象とならない権利譲渡とは区別されます。

連邦財政裁判所は、過去の判例において、例えば権利が譲渡者側に再移転し得るために権利の受益者（使用者）側への帰属が不確定であることを、期限付き使用供与を権利譲渡から区分する根拠としています。また、権利の使用供与が終了するのかどうか、いつ終了するののかが不確定な点も、譲渡ではなく権利の期限付き供与とみなされる判断基準となります。法律上解約可能性がある場合または移転契約に「解除条件（Aufschiebende Bedingung）」が盛り込まれている場合には、期限付きと見なされるに足ります。これに対して、権利が受益者に確実性をもって恒久的に帰属し権利の再移転が除外される場合には、恒久的な譲渡があったとされます。当該権利が契約上合意された使用期間中に“費消”され、消滅する場合もまた、権利に対する経済的所有権の移管があったとされます。

条文にいう権利とは、特に利権（コンセッション）および使用権（ライセンス）を指します。連邦財政裁判所は、これを、無体財産権、すなわち、使用権限を備え、保護された権利としての性質—対抗権—が認められる、個別の資産価値を有する非有体物に対する主体的な権利であるとしています。ただし、使用供与された権利を第三者に再供与する権限だけが付与されるライセンス（いわゆる販売権／再供与権）については、営業税上の加算対象から明確に除外されます。なお、除外対象となるのは、ライセンスが形を変えずそのまま再供与される販売権または再供与権に限ります。ライセンス使用者は、付与された権利を自ら使用、変更または加工することなく、これらをそのままの形で再供与することになります。

ライセンス料を対価とする農産品の品種保護権の供与に関する連邦財政裁判所判決の事案においては、ライセンス契約上の取り決めが、権利がライセンサーに再移転するパターンをいくつも想定していたことから、権利譲渡があったとは見なされませんでした。また、ライセンサーが製造および販売に係る権利を再供与する一種の販売業者としてではなく、自身が製造業者として事業に従事していたことから、販売権に関する例外規定の適用も認められませんでした。結果、権利の期限付き供与に係る費用は営業税上の加算対象とされました。

III. 移転価格

グループ内ファイナンスに関する判決

連邦財政裁判所第 1 法廷は、国際取引課税法第 1 条に基づく所得更正に関して示した従来の判例と異なる見解（ドイツニュースレター 2019 年 9 月号参照）を、クロスボーダーのグループ内ファイナンスを争点とした三事案においても踏襲しました。連邦財政裁判所は二つの判決事案において、簡潔ではあれ、利息の代償的効果に言及し、「Hornbach-Baumarkt」事案における欧州司法裁判所判決から導き出される結論を具体化しました。三つ目の事案においては、自己資本と他人資本の区分もしくは無担保貸付が独立企業原則に則っているかどうかの判断が行われていなかったとして、事案を下級審に差し戻しました。

連邦財政裁判所は 2019 年 8 月 14 日付の三事案における非開示判決において、無担保のグループ内貸付金の減損費用は、国際取引課税法第 1 条第 1 項に基づき簿外で加算処理されなければならないとした判例（法人税法第 8b 条第 3 項第 4 文以下の導入前の事案）を支持しました。この所得更正は、OECD モデル租税条約第 9 条第 1 項により（もはや）適用が制限されるものではなく、また、EU 法に矛盾するものでもないというのが連邦財政裁判所の見解です。連邦財政裁判所は、さらに、三事案のうちの二事案において、連邦財政裁判所の見地からはその理由において独立企業原則に則っていない無担保貸付およびこれに伴う貸倒リスクを高利率の利息を通じて埋め合わせることに對する見解を示しましたが、両事案においては、こうした利息の代償的効果の存在が事実関係からは十分に確認できないと結論付けました。

IV. VAT

EU 蔵相理事会(ECOFIN): EU 域内国における小規模事業者および決済情報の交換

EU 理事会は 2020 年 2 月 18 日に、スタートアップ企業および小規模事業者による VAT コンプライアンス費用の軽減を目的とした小規模事業者規定の改正を決定しました。改正内容には、売上高(上限)基準額の引上げならびに簡便規定の適用対象の他の EU 加盟国事業者への拡大が盛り込まれています。さらに、VAT 不正に対する対抗策として、決済情報が収集、共有されることとなります。

現行の VAT 法第 19 条第 1 項第 1 文に基づく小規模事業者に対する簡便的取扱い(売上 VAT の免除)は、国内事業者のみに認められています。しかしながら、仕向国で課税が行われ事業者が当該仕向国に所在地を有していない限りにおいて、例えば、ある職人による役務が他の EU 加盟国において提供されるような場合、国内法上の簡便規定は、国外事業者にとって無用な規定となります。

したがって、EU 加盟国が小規模事業者のための選択適用規定を設けている限りにおいて、当該国は、2025 年 1 月 1 日以降、EU 域内の売上高について 10 万ユーロの年間売上高上限基準を導入することが義務付けられます。国外小規模事業者が規定の適用について届出を行い、居住国における対価の総額が他の EU 加盟国におけるそれより多いことが、簡便規定適用のための追加の要件となります。

EU は、上記の届出義務により、国外事業者に対して、国内事業者に対するのとは異なるアプローチを採用しています。国内事業者については、届出が行われない場合は自動的に小規模事業者に対する簡便規定が適用され、簡便規定の適用が放棄される場合にのみ事業者として取り扱われます。なお、国内小規模事業者に対する上限基準もまた新たに規定されることとなります。個々の加盟国における売上高基準額は 2025 年 1 月 1 日以降(任意規定として)最高 85,000 ユーロを上限とすることが可能です。

理事会はさらに、クロスボーダーの電子商取引に際しての VAT 不正の摘発のための規定を決議しました。2024 年 1 月 1 日以降、(銀行等)決済業務提供するプロバイダーは、VAT に関連する決済情報を記録することが義務付けられ、EU 加盟国はこれらの情報を交換することとなります。

割引に伴う VAT 上の課税標準の減額

連邦財政裁判所は、2020 年 3 月 26 日に公表された判決において、VAT 上の割引の取扱いに関する見解を改めて示しました。今回の判決事案においては、割引に伴い課税標準およびこれを受けて VAT が減額されるタイミングが争点の中核となっていました。

対価の割引があった場合、これは VAT 上の課税標準および VAT 額の減額につながります。連邦財政裁判所によって判決が下された事案においては、事後的な対価の減額が原告側で生じたか否か、およびどの時点で生じたかが争点となっていました。原告は小売事業を営んでおり、顧客は割引制度を運営する第三者(A GmbH)によって提供された割引カードを原告店舗での購入に際して提示することで、売上高に応じたポイントを獲得し、次回以降の購入に際してポイントを代金に充当することができました。

ミュンスター財政裁判所は、2017 年 8 月 23 日付判決において、原告側での経済的負担の発生時点(ここでは月次のクリアリング時点)が対価減額のタイミングであるとしていました。

連邦財政裁判所は、2020 年 1 月 16 日付判決において、上記下級審の見解に反して、VAT 上の課税標準は、顧客が次回以降の購入に際して実際にポイント決済し、支払われた代金(の一部)が顧客に還元される時に初めて原告側で減額されるとしました。これに対して、顧客が購入に際して(ここでは、初回売上日の翌日に特典ポイントが加算されたタイミング)還元請求権を獲得するだけでは、課税標準減額の要件としてはまだ十分でないとしていました。財貨/役務の提供者である事業者と顧客との二者間で行われる割引に関して展開された原則は、本事案のように第三者(A GmbH)の関与するスキームにおいても適用されます。割引を提供する原告側での価値の流出(ここでは月次の

クリアリング時点)と、顧客側での価値の流入は時間的に乖離していますが、このようなケースにおいても、顧客側での価値の流入が、課税標準の変更の基準となります。

リース契約の VAT 法上の取扱いに関する連邦財務省通達 (ドイツニュースレター2020 年 3 月号の続報)

連邦財務省は、2019 年 12 月の通達案公表後、賃貸およびリース契約を財貨の供給またはその他の役務の提供のいずれに区分するかに関する連邦財務省通達を公表しました。

リースおよび購入オプション付リース契約は、これらが財貨の供給または賃貸に類似したその他の役務のいずれにも区分され得るため、VAT 法上の取扱いがデリケートです。VAT 法上の異なる帰結をもたらすこの区分は、リース物件が契約当事者の一方から他方に移管されるかどうかによりますが、単純に、民法上所有権が移転するかどうか、および、いつ移転するかどうかだけで決まるものではありません。

収益税法目的のリース通達に基づく収益税法上の経済財の区分への VAT 法上の取扱いの紐付けは、VAT 適用通達の改訂によって解消されました。この紐付けに代わって欧州司法裁判所判決が VAT 適用通達第 3.5 条に盛り込まれています。欧州司法裁判所は、2017 年の「Mercedes-Benz Financial Services」事案において、EU 付加価値税指令の該当する文言は、財貨の供給と見なすためには二要件が満たされなければならないと解釈されるとの判決を下しました。

これを受け、一方で契約書に所有権の移転に関する条項が盛り込まれているかどうか、他方で、契約がその満了まで予定通り履行された場合に所有権が自動的に借主に移転することが契約条件から明らかであるかどうか、税務当局にとっての判断基準となります。購入オプションは、その他の要件が満たされた場合には、財貨の供給と見なすに十分とされます。

通達で示された見解が、VAT 法上の取扱いの変更をもたらすかどうか、個々のリース契約ごとの検討が必要があります。なお、通達案との比較で、以下の変更が行われています：

- ▶ 判決において使用された“相当の金額”の定義に関する補足説明のための一文の追加
- ▶ 既存契約に対する経過規定

連邦財務省通達の原則は、すべての未確定事案に適用されます。ただし、2020 年 3 月 17 日以前に締結されたリース契約に対しては、改定前の VAT 適用通達条文に即した取扱いが容認されます。したがって、既存の契約については、収益税法上のリース通達との紐付けを継続することが可能です。

E コマース・パッケージの導入延期に関する EU 委員会提案

新型コロナウイルス危機の影響により、EU 付加価値税改革(E コマース・パッケージ)の第二段階の実施が延期される見込みです。EU 委員会の提案によると導入時期は 2021 年 7 月 1 日まで半年間延期されることになります。関連する EU 規則の適用開始も同様に延期されます。E コマース・パッケージの第二段階では、特に、消費者向けの(B2C)通信販売取引の VAT 課税が改正されることになります。この改正は、付加価値税上の不正行為を防止し、欧州内販売者と国際的な販売業者との間の公平な競争を確保することが目指されています。パッケージが施行されるためには、EU 加盟各国が EU 指令を国内法に導入する必要がありますが、そのためには多岐に渡る法改正を要します。さらに、販売業者が EU 域内での通信販売取引を所在国の税務当局に提出する一括申告書(いわゆる「Mini One Stop Shop:MOSS」申告書)で申告できるようにするためには、EU 加盟各国が技術的な要件を整備する必要があります。E コマース・パッケージの第二段階は当初 2021 年 1 月 1 日に施行される予定でした。しかしながら、EU 加盟各国は、新型コロナウイルス危機への対応に追われており、パッケージを予定通り実現することができるかどうか判断できない状況にあります。対象となる企業にとっても状況は同じです。このため、EU 委員会は、EU 加盟各国に対して国内法への導入期限を 6 カ月延長する内容の提案を行いました。

EU 委員会は、EU 指令(2017/2455 および 2019/1995)、EU 規則(2017/2454)および EU 施行規則(2019/2016)の導入期限を 2021 年 7 月 1 日まで延長する内容の提案を 2020 年 5 月 8 日に公表しました。EU 委員会の提案によると、この繰延措置を通じて、遅延ができる限り短縮されると同時に EU 加盟各国の財政上の損失が最小限に抑えられます。EU 加盟各国は、EU 委員会の提案に同意するかどうか EU 理事会において決定することになりますが、各国が委員会提案より長い延期措置を求める可能性もあります。特に、各国の MOSS ポータルの技術的な拡充は、EU 加盟国にとって時間的観点から非常にハードルが高いと考えられます。例えば、ドイツにおいては、現時点まで、2019 年に施行されたオンラインマーケット運営者に対する国内法上の連帯責任(登録ポータル)および 2020 年に施行された「VAT Quick Fixes」(Elster ポータルの変更)のいずれについても技術上の対応が完全ではありません。

第三国企業の EU 域内子会社の VAT 上のステータス

欧州司法裁判所は 2020 年 5 月 7 日に、EU 域外の第三国に所在地を有する会社が、EU 域内に子会社を有するというだけで「固定的施設(VAT 上の恒久的施設)」を保有することにはならないとの判決を下しました。また、役務の提供者は、提供する役務の受益者を確認するために親子会社間の契約関係を確認する義務を負わないとされます。欧州司法裁判所は、「Dong Yang Electronics」事案に係る判決において、ポーランドから提起された二つの先行判決の求めに対する裁決を行いました。当該事案においては、ポーランドの委託加工業者が韓国企業に対して提供する役務の課税地が争点となっていました。役務は原則的に韓国で課税対象となります。ただし、韓国企業がポーランド国内に固定的施設を有し、固定的施設に対して役務が提供された場合は、当該役務はポーランドを課税地とするポーランド課税取引となります。ポーランド税務当局は、韓国企業のポーランド子会社が固定的施設に該当すると判断しましたが、この見解の妥当性が争点となっていました。欧州司法裁判所は、多くの判決と同様、最終的な決定は行いませんでしたが、先行判決の求めを行ったポーランド裁判所に対して複数の方向性を示しました。子会社を有することが直ちに固定的施設を保有することにはならないというのがその一つです。また、役務の提供者は、EU 付加価値税施行規則(282/2011)第 22 条の規定を超える確認義務を負わないとされます。役務の提供者は、特に、受益者側の親子会社間における契約関係を調べる必要はありません。欧州司法裁判所は、この点において、契約関係の確認を通じて、納税者に対して税務当局が果たすべき義務を負わせることはできないとしたココット法務官の意見を支持しています。欧州司法裁判所は、他方で、子会社が原則的に固定的施設に該当し得る点を確認していますが、残念ながら、どのような要件が満たされた場合に固定的施設に該当するかどうかという点については見解を示していません。欧州司法裁判所は、ココット法務官がその最終意見書の中で列挙した明確な要件を採決にあたって採用せず、子会社が固定的施設と見なされるかどうかは、特に EU 付加価値税施行規則第 11 条に列挙される一般的な実質要件で判断されると述べるに留めています。固定的施設の有無は、経済的および取引上の実態を考慮して判断されることになります。なお、EU およびその加盟国を一方の当事者とし、韓国を他方の当事者とする自由貿易協定上の取決めは恒久的施設の判断に影響しない点が新たな見地として示されています。ポーランドと韓国との間の特段の取決めにより、韓国企業がポーランドにおいて直接経済活動を行うことは認められていません。従って、韓国企業は、ポーランド国内に会社を設立しなければならず、設立に際しては特定の会社形態のみが認められています。

上記のことから、この領域における法的不確実性は残念ながらまだ解消に至っていません。ドイツにおいては、連邦財政裁判所が 2017 年 2 月 15 日付判決において、固定的施設の定義およびその判断に際して考慮すべき原則についての見解を示しました。しかしながら、特に他の EU 加盟国においては、できるだけ多くの事案において国内における固定的施設を認定するために、税務当局がこの不確実な法的状況を利用するリスクが残ります。固定的施設の認定を受けた場合は、上記の判決が示すように、異議申し立てや場合によっては裁判所への提訴によって当局の判断に抗することに価値があると考えられます。

“不正確な”請求書の納税者に不利な訂正

遡及的な請求書の訂正は、これが受益者の有利または不利に影響するかどうかに関わらないというのが連邦財政裁判所の見解です。請求書の取り消しもまた遡及効果を有し得ます。

連邦財政裁判所第 11 法廷は、2020 年 5 月 28 日に公表された 2020 年 1 月 22 日付判決において、請求書訂正の遡及効果および要件に関する複数の争点における見解を示しました。請求書訂正の遡及効果の有無は、特に、最初の間違った請求書が受領された課税期間における前段階 VAT 控除の観点から重要です。

欧州司法裁判所による「Senatex」判決においてすでに明確にされた通り、記載漏れや記載に不備のある請求書は、最初に請求書が発行された時点に遡及して訂正することが可能です。連邦財政裁判所は、まず、訂正が納税者の有利または不利のいずれに働くかに関わりなく遡及訂正が可能であることを明確にしました。さらに、当初発行された記載に不備のある請求書が取り消され、新しい請求書が発行された場合であっても、遡及が可能であるとの見解を示しました。したがって、上記の手順（取消しおよび新規発行）もまた他の対応方法に加えて記載に不備のある請求書を補完する選択肢となります。いずれの場合においても、訂正書類が当初の請求書に関する関連付け（リファレンス）を盛り込んでいることが重要です。当初の記載に不備のある請求書の番号をリファレンス番号として記載するのが対応として一般的です。

連邦財政裁判所は、訂正対象となる請求書に、訂正を可能とするような不備のあるまたは不完全な記載が含まれていることが請求書の遡及的訂正の要件となるとの自身の従来の見解（ドイツニュースレター 2017 年 3 月号参照）を引き続き支持するかどうかその立場を明確にしています。この限りにおいては、将来的には請求書訂正に際しての取扱いがさらに簡便化する可能性があります。

引越費用の VAT 上の取扱いに関する連邦財務省通達（ドイツニュースレター 2020 年 3 月号の続報）

連邦財務省は、事業目的に供する役務の用例一覧（カタログ）に引越費用に加え、この点に関して VAT 適用通達を補足しました。これによって、従業員の職業上の理由による引越しに際して雇用者による前段階 VAT 控除が可能となりました。

連邦財政裁判所は、2019 年 6 月 6 日付判決において、雇用者側での引越費用の VAT 上の取扱いに関する見解を示しましたが、連邦財務省は、2020 年 6 月 3 日付通達を通じて、連邦財政裁判所が示した原則を VAT 適用通達に反映させました。

当該判決は、雇用者が負担した、企業グループ内転勤に伴う従業員の住居探しにかかる仲介手数料に関するものでした。連邦財政裁判所によると、こうしたケースにおいては、雇用者と従業員との関係においては取引類似売上（tauschähnlicher Umsatz）または自家消費（Entnahme）のいずれも成立しません。雇用者の事業上の利害関係が、新たに家族の居住場所を成立させようという従業員の利害に優先することがその要件となります。雇用者は、自身の事業活動内容に応じて、不動産仲介役務にかかる前段階 VAT を控除することができます。

2020 年 6 月 3 日付連邦財務省通達の原則は、すべての未確定事案に適用されます。

ホールディング会社による前段階 VAT 控除

VAT 法上の「事業者」と見なされるために、ホールディング会社がその子会社に対して提供する役務が特別の“関与の性質”を有する必要は原則的にありません。通常、子会社に対して売上取引を行う意図があれば、ホールディング会社を事業者と見なすことが可能です。

連邦財政裁判所は、2020 年 2 月 12 日付判決において、ホールディング会社において発生した、ホールディングストラクチャーのコンセプト作成費用に係る前段階 VAT 控除に関する見解を示しました。判決からはいくつかの論点が読み取れます。

連邦財政裁判所は、まず、「Larentia + Minerva」事案における欧州司法裁判所判決の原則は、人的会社（パートナーシップ）についても、（国内法の規定に関わらず）連結グループの適用範囲に含まれる点を確認しました。ただし、これとは反対の内容の税務署の裁量決定がある場合は、そちらが拘束力を有します。

連邦財政裁判所は、特に前段階 VAT 控除の観点から重要なホールディング会社の「事業者性」に関して、有名な欧州司法裁判所判決を支持しました。欧州司法裁判所は、すでに、出資先の会社の経営への直接または間接の関与でもって、事業者としての活動要件が満たされ得るとの判決を下していました。連邦財政裁判所は、ホールディング会社の設立以降 VAT 対象となる売上取引を実現する意図が存在したに違いないかどうかでのみ判断されることから、子会社設立以前にホールディング会社が役務提供を受けた場合であっても事業者活動があったと見なされることと矛盾しないと、欧州司法裁判所の見解を補足しています。事業者活動の準備のための活動がすでに事業者活動に含まれる点については、原則的に議論の余地はなく、ホールディング会社にとっても同様であることが連邦財政裁判所第 11 法廷により明確にされました。

第 11 法廷は、さらに、下級審の見解では包括パッケージの一環で提供された役務と見なされる VAT 法第 3 条第 11 項にいうところのエージェントコミッション（自身の名前で他人の勘定で行う委託役務）に関する見解を示しました。

この包括パッケージは、各子会社により締結される契約書の作成だけでなく、全プロジェクトのコンセプト策定に加えて原告であるホールディング会社による出資持分取得から構成されています。下級審の判定は連邦財政裁判所に対する拘束力を有します。しかしながら、連邦財政裁判所にとって、委託者が受託者に対し、受託者自身が受益者となる役務を委託者の勘定で手配するよう委託するという建付けは、業務委託（コミッション）の原理と矛盾します。経済的に分割不可能な包括役務が、子会社に対して部分的に案分される場合、子会社との関係においてはエージェントコミッション（委託役務）は成立しません。ただし、これは、原告であるホールディング会社が受けたコンサルティング役務に関してホールディング会社と子会社との間に対価性が存在し得る点を除外するものではありません。対価性の有無については、下級審である財政裁判所が差戻審において審理することになります。

VAT 税率の引下げに関する連邦財務省通達

連邦財務省は、2020 年 7 月 1 日から 2020 年 12 月 31 日までの期間時限的に引き下げられた VAT 税率に関する連邦財務省通達の最終版を公表しました。

2020 年 6 月 30 日に官報で公布された第 2 次コロナ租税支援法（ドイツニューレター 2020 年 7 月号参照）により、付加価値税制の歴史において初めて VAT 税率が暫定的に引き下げられました。2020 年 7 月 1 日以降 2020 年 12 月 31 日までの間に供給／提供される財貨／役務については、一般税率が 19% から 16% に、軽減税率が 7% から 5% に引き下げられます。連邦財務省は、この変更によって供給者側と受益者側で想定される諸々の問題を取り上げた適用通達を作成し、2020 年 6 月 15 日に通達草案を、6 月 23 日には改訂草案を公表していました。

最終版の内容については 2020 年 6 月 23 日付の改訂草案から大きな変更はありませんが、前払い（部分的対価）の取扱いに関する補足が変更点として挙げられます。連邦財務省は、2021 年 1 月 1 日以降提供される役務について前払請求書が発行される場合には、引下げ後の VAT 税率が請求書に記載されるべきとの見解にあります。ただし、事業者はこうした前払請求書の発行に際して、提供される予定の役務にそれぞれ適用される（引下げ前の）VAT 税率を使用することも可能である点が明確にされています。

改訂草案に盛り込まれていた通り、2020 年 7 月に履行された供給／役務については、引下げ前の VAT 税率で請求することが容認されます。ただし、この取扱いは、財貨／役務の受益者が事業者である場合にのみ認められます。非事業者（最終消費者）に対する財貨／役務の供給／提供に対してはこの経過規定は適用されません。

V. 税務コンプライアンス

クロスボーダーのタックスプランニングに関する通知義務

2020年7月6日に行われた連邦共同会見において連邦財務省は、大方の予想に反して、EUレベルで決定された最長6カ月の期限延長オプションを選択行使しない旨を発表しました。したがって、2020年7月1日以降のタックスプランニングについては、30日の通知期限の適用が開始されています。

EU蔵相理事会(ECOFIN)は、2020年6月24日に、クロスボーダーのタックスプランニングに関する通知義務について通知期限を最長で6カ月延長するオプションに合意しました。多くのEU加盟国が、この決定を受け、期限延長を選択行使する意向にあること、または実施済みであることを発表しました。唯一、フィンランドだけが、当初の通知期限のままとすることを事前に宣言していました。

連邦財務省も当初は明らかに期限延長の方向にあると見られていました。法的確実性を確保するためとの前提で、EUによる期限延長を(立法手続きを経ず)国内法に導入する権限が、租税支援法を通じて連邦財務省に移管されていました。連邦財務省は、あらゆる期待に反して、期限延長の可能性を利用しないことが明確となりました。また、これまで技術上の理由から予告されていた、(2020年8月31日ではなく)2020年9月30日までの提出を容認するとした経過規定についても、連邦財務省による通達公表が見送られる見通しです。

具体的には、遡及期間中(2018年6月25日から2020年6月30日の間)にその実施が開始された、通知義務対象のクロスボーダーのタックスプランニングについては、連邦財務省による方向転換が行われない限り、2020年8月31日までに連邦中央税務局に対して通知しなければなりません。2020年7月1日以降通知義務対象となる新しいタックスプランニングについては、2020年7月1日から30日期限の起算が始まっています。

新型コロナウイルス危機のなか、連邦財務省のこの措置は、該当する企業にとって、予想外の追加負担となります。団体の上部組織が、期限延長に関して改めて連邦財務省に働きかけることが予想されています。しかしながら、現時点での情報では、税務当局は予定通りのスケジュールを前提とした通知受付を準備しているとのことです。連邦中央税務局に対して電子的方法による通知を行うためのインターフェース(ELMA)はすでに利用可能となっています。

なお、2020年7月15日に公表が予定されていた、ホールマーク(特質又は特性)および通知手続きの詳細に関する連邦財務省通達(次トピック参照)は、2020年7月27日現在で公表されていません。連邦各州財務相が、延長に向けて動いていることがこの背景にあると考えられます。連邦財務相が方向転換に応じるのか、適用通達の公表があるのか、いつどのような形で公表されるのかは、現時点では不明です。

タックスプランニングの通知義務に関する連邦財務省通達草案

連邦財務省は2020年3月4日にクロスボーダーのタックスプランニングの通知義務に関する2020年3月2日付連邦財務省通達草案を各種団体に送達しました。通達には、多くの箇所において政府法案の根拠説明に記載されていた見解および事例が盛り込まれていますが、特に下記の実務に関連する点について新たな見解が示されています。

- ▶ 適用領域
 - ▶ タックスプランニングへの「関与者」を(プランニングの)利用者およびその取引先または契約先(その他の関与者)として定義
 - ▶ グループ企業の税務部門/社内プランニングに際しては、(税務上)法的に独立した企業体は、それぞれが、個別に、仲介者(Intermediary)、利用者またはその他の関与者となり得る(例えば、グループ親会社の税務部門によるタックスプランニングの場合、親会社は仲介者、プランニングにより税務上の便益を得る子会社は利用者、プランニングに関与するが便益を享受しない(取引先または契約先に該当する)子会社はその他の関与者と見なされる)。
- ▶ いわゆるホールマーク(特質又は特性)および「主要便益テスト(Main Benefit Test: MBT)」に関する解釈

- ▶ ショート・ホワイトリスト(White List): 連邦財務省は、プランニングによる税務上のメリットがドイツ国内でのみ享受されることから通知義務の対象とならない事例について、これを租税通則法の規定に基づき通達上で列挙する権限を限定的にしか行使していません。連邦財務省通達の付表には、原則的に通知義務対象とならない、相続税／贈与税、所得税／老齢年金ならびに研究開発助成金法の領域における 8 事例のみが列挙されています。
- ▶ さらに、通達案にはホールマーク A3(標準化されたドキュメンテーションまたはストラクチャー)に関するホワイトリストが盛り込まれています。ホワイトリストには、通知対象から除外される特定の標準化された法律および税務アドバイスに基づく契約が列挙されています。例えば、会社設立、貸付金またはライセンス供与、駐在員派遣に関する標準的な契約、ならびに銀行業に典型的な標準取引が通知義務の対象外とされます。
- ▶ (二段階の)報告手続き
 - ▶ 連邦財務省によると、通知に際しての使用言語はドイツ語のみとされ英語は認められません。通知の一部については英語での通知を追加することが認められます。
 - ▶ 税務申告書上でのプランニングに関する記載は、税務上の便益が初めて実現された課税年度に行うことになります。

金融口座に関する情報交換の期限延長

新型コロナウイルス危機を受け、ドイツの金融機関に対しては、OECD 共通報告基準(Common Reporting Standard: CRS)に基づき報告義務のある口座に関する金融口座情報の連邦中央税務局への提出期限が 2019 年報告年度について 3 カ月猶予されます。また、米国 FATCA 実施法に基づく米国口座保有者に関する報告についても同様の期限延長措置が設けられています。

連邦財務省は、2020 年 7 月 1 日付通達において、報告を行う金融機関に対して、2019 年度に関する CRS 報告書を 2020 年 7 月 31 日まででなく、2020 年 10 月 31 日までに連邦中央税務局に送信する場合、税務当局はこれを容認することを告知しました。金融機関に対するこの 3 カ月間の期限延長措置は、税務上の金融口座に関する国際的情報交換制度(OECD 共通報告基準)に参加する加盟国間で合意された、二カ国間の情報交換期限の 3 カ月の延長に基づくものです。例えばドイツでは連邦中央税務局が、2019 年度に関する金融口座情報について 2020 年 12 月 31 日までに相手国に通知することが義務付けられます。

EU 行政協力指令に規定されている EU 加盟国との CRS に基づく金融口座情報交換に関しては、EU 蔵相理事会(ECOFIN)が 2020 年 6 月 24 日に二カ国間の情報交換期限の延長を決定しています。税務当局は、情報交換期限の延長を受け、報告義務のある金融機関に対しても報告期限を延長する措置を講じたものです。

さらに、連邦中央税務局が、2020 年 6 月 30 日付発表の中で、2019 年度の FATCA 報告書の提出期限に関する容認規定も公表しました。この容認規定によると、報告を行う金融機関に対して、2019 年度に関する FATCA 報告書を 2020 年 7 月 31 日まででなく、2020 年 10 月 31 日までに連邦中央税務局に送信することが容認されます。ただし、CRS 報告書と異なり、FATCA 報告書に関する容認規定は、新型コロナウイルス危機に起因する例外的な状況により、連邦中央税務局への FATCA データの送信を期限までに実施することが不可能であることを要件とします。

資本収益税(配当源泉税および利子収益税): データ照合が可能な電子的方法による納税証明書

連邦財務省は 2020 年 5 月 4 日付通達を通じて、資本収益税証明書の発行手続きの変更に関する提案を銀行協会に対して提示し、5 月 27 日までの回答を求めました。現時点で 2024 年以降予定されている記載義務項目の追加、電子納税証明書の導入およびこれに関連して提案される電子申告手続きは、国内の預託銀行による源泉徴収手続きおよび制限納税義務者である外国投資家による還付手続きにとって実務上の影響が大きいと考えられます。ドイツ国内源泉の資本収益は、25%の資本収益税および連帯付加税(資本収益税の 5.5%)ならびに場合によっては教会税の対象となります(納税者証明書を有する投資ファンドについては 15%)。資本収益税源泉徴収は、所得税法第 44 条第 1 項にいうところの資本収益の“決済機関(Auszahlende Stelle)”, すなわち、国内

納税者については典型的に投資家の預託銀行により、国外納税者については、最終的に投資家に対して支払いを行う国内預入銀行または有価証券中央管理機関であるクリアストリーム(国際決済機関)により履行されます。各決済機関は、源泉徴収した資本収益税に関する証明書を公式な雛型を使用して発行し、これを現行の法的状況に基づき、(預託スキーム/フロー参加金融機関を介して)国外の制限納税義務者に送付します。国外納税義務者は、資本収益税の還付申請に際してこの証明書を必要とします。

連邦財務省は、資本収益税源泉徴収義務を負う決済機関に対する法的義務を 2024 年以降大幅に拡大し、手続きもこれに伴い変更することを提案しています。連邦財務省は、社会的に „cum/ex”、 „cum/cum” および „cum/fake” の名称で議論の対象となっている節税ストラクチャリングの検証により得られた税務当局の知見およびその結果認識された、より質の高い識別可能性、管理および資本収益税控除額または還付額の個々の国内配当支払いへの帰属の必要性を改正の根拠としています。予定されている新規定を通じて、源泉徴収され証明された(もしくは電子的方法で送信された)資本収益税の額について、種類別もしくは個別取引ベースにおいても随時確認および照合を可能にすることが目指されています。連邦財務省は、また、ドイツ国内配当ならびに証券取引口座預入株式、預託証券(ADR)および配当証券(Genussschein)から生じるその他の収益に関して、特に下記の提案を行っています。

1. 国外納税者に対するデータ照合可能な電子納税証明書
国外納税者に対しては紙ベースの納税証明書は発行されず、代わって、必要項目が連邦中央税務局に直接電子送信されることになります。データ送信は、支払いごとに個別に債権者(納税者)の要請に応じて実施されます。
2. 連帯責任の強化
国内の預託銀行の連帯責任が厳格化され、不備のある納税証明書および不備のあるデータ送信に関して拡大されます。
3. 納税証明書またはデータ送信における記載義務項目の拡大
納税証明書またはデータ送信はそれぞれ、個別の整理番号ならびに有価証券の種類、預託スキーム/フローおよび保有期間に関する補足項目を盛り込むことになります。なお、有価証券の種類ごとの資本収益が 2 万ユーロを超えない個人に対する納税証明書は対象外とされます。
4. 電子申告義務の対象範囲
決済機関には、連邦中央税務局に対し(有価証券の種類ごとの)資本収益税を電子申告する追加的義務が課されることになります。
5. 包括申告書
決済機関および有価証券中央管理機関は、連邦中央税務局に対して、追加的な「包括申告書」を提出することになります。この包括申告書により、源泉徴収され証明された資本収益税が有価証券の種類ごとに可視化されることになります。
6. 罰金対象事象
提案された申告および証明規定に違反した場合、秩序違反として 25,000 ユーロ以下の罰金を賦課することが可能となります。ドイツ国外の違反行為もまた罰則の対象となります。

連邦財務省は、予定されている電子申告手続きの実施には、金融機関側での抜本的な IT 技術環境の整備および切替えを要するとして、2024 年 1 月 1 日以降支払われる資本収益から新規定の適用を開始する意向にあります。

コンタクト先

Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
JBS (Japan Business Services)

デュッセルドルフ

Graf-Adolf-Platz 15
40213 Düsseldorf
Germany

梅田 健二

Phone +49 211 9352 13461
Fax +49 6196 8024 13461 (Notes FAX)
kenji.umed@de.ey.com

ハンブルク

Rothenbaumchaussee 78
20148 Hamburg
Germany

梅田 健二

Phone +49 211 9352 13461
Fax +49 6196 8024 13461 (Notes FAX)
kenji.umed@de.ey.com

シュツットガルト

Flughafenstrasse 61
70629 Stuttgart
Germany

久保川 智広

Phone +49 6196 996 24152
Fax +49 6196 8024 24152 (Notes FAX)
tomohiro.kubokawa@de.ey.com

フランクフルト

Mergenthalerallee 3-5
65760 Eschborn
Germany

久保川 智広

Phone +49 6196 996 24152
Fax +49 6196 8024 24152 (Notes FAX)
tomohiro.kubokawa@de.ey.com

梅田 健二

Phone +49 211 9352 13461
Fax +49 6196 8024 13461 (Notes FAX)
kenji.umed@de.ey.com

ミュンヘン

Arnulfstrasse 59
80636 München
Germany

英 正樹

Phone +49 89 14331 21366
Fax +49 6196 8024 21366 (Notes FAX)
masaki.hanabusa@de.ey.com

Disclaimer

- ▶ By nature, the information made available can neither be exhaustive nor tailored to the specific needs of an individual case. It does not constitute advice, any other form of legally binding information or a legally binding proposal on our part.
- ▶ This presentation reflects our interpretation of the applicable tax laws and regulations, the corresponding court rulings and the official statements issued by the tax authorities.
- ▶ This presentation is based on the law as of the date of this presentation. In the course of time, tax laws, administrative instructions, their interpretation and court rulings may change. Such changes may affect the validity of this presentation.
- ▶ We are not obliged to draw your attention to changes in the legal assessment of issues dealt with by us in this presentation.
- ▶ We assume no warranty or guarantee for the accuracy or completeness of the contents of this presentation. To the extent legally possible, we do not assume any liability for any action or omission that you have based solely on this presentation. This also applies should the information prove to be imprecise or inaccurate.
- ▶ This presentation and the handout are not a substitute for qualified tax advice.

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in building a better working world for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights Individuals have under data protection legislation are available via ey.com/privacy. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2020 EYGM Limited.

All Rights Reserved.

ED None

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.