

German Newsletter

Japan Business Services

Issue 2 | July 2018

概要

- I. 法改正
- II. 法人税
- III. 源泉税
- IV. VAT
- V. 個人所得税／賃金税
- VI. 土地税
- VII. 租税通則法
- VIII. 税務コンプライアンス
- IX. 租税条約
- X. 会社法

ドイツ最新情報

I. 法改正

立法手続き中の法改正の概要一覧(2018年7月10現在)

法律名	立法ステータス／概要
1. 2018年年次税法 (Jahressteuergesetz)	2018年6月25日付財務省法案
法人税法第8c条第1項第1文の時限的(遡及的)不適用	<ul style="list-style-type: none">▶ 2008年1月1日から2015年12月31日の間に行われた(出資比率25%超50%以下の)持分変動に際しての繰越欠損金利用制限規定の不適用▶ 営業税法上の繰越欠損金利用制限規定も法人税と同様に不適用
オーガンシャフト(連結納稅制度)に際しての(少数持分株主への)変動補償金の支払い	<ul style="list-style-type: none">▶ 連結子会社利益の全額が移転されたと見なされるための要件の導入▶ 株式会社法第304条第2項第1文にいう最低額を超える補償金支払いの取決め

その他の法人税法上の改正	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 法人税法第 21 条(保険料の還付)の改正 ▶ オーガンシャフト関連の 2018 年投資税法を受けた改正
所得税法上の改正	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 不動産投資会社に対する出資持分売却益の課税(制限納税義務の拡大) ▶ 配当源泉税(Cum-Cum 取引と呼ばれる配当源泉税回避スキームの防止規定の導入を受けた補則) ▶ 企業年金強化法を受けた税務上の改正(EU 法に抵触しない保険料の特別支出控除規定)
電子マーケットポータルに関する連帯責任	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 電子マーケットポータルの運営者は将来的に当該マーケットの出品者に関する情報を収集し、税務当局の要請に応じてこれらを通知することとなる ▶ 電子マーケットポータルの運営者は、運営するマーケット上での第三者による供給に係る売上税が納付されない場合に連帯責任を負うことになる ▶ 運営者は相応の証明可能な場合は連帯責任から免除
その他の VAT 上の改正	<ul style="list-style-type: none"> ▶ いわゆる EU バウチャー指令の国内法への導入(バウチャー発行時に供給が行われたと見なされる単一目的バウチャーまたは実際の使用時に供給が行われたと見なされる多目的バウチャーの定義および関連規定) ▶ EU 付加価値税指令に合わせた対価の定義の変更 ▶ いわゆる E コマース指令の国内法への一部導入(小規模事業者に対する仕向国課税原則適用を免除するための限度額の設定および請求書発行に際しての簡便規定)
投資税法上の改正	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 投資ファンド、複合ファンド等についての定義の補足およびフォンド・オブ・ファンズ(FoF)に対する規定 ▶ 税務貸借対照表上の(過去から保有されている)出資持分の取得価額に代わるみなし取得価額での評価 ▶ (過去から保有されている)出資持分のみなし売却益の評価に際しての簡便規定
2. 家計負担軽減法 (Familienentlastungsgesetz)	2018 年 6 月 27 日閣議法案
児童手当(Kindergeld)および子女控除額の引上げ	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 2019 年 7 月から月額 10 ユーロの児童手当の引上げ ▶ (児童手当の暦年中の引上げを受けた)2019 年および 2020 年の二段階での子女控除額の引上げ ▶ (児童手当の暦年中の引上げを受けた)連帯付加税の計算ベースの変更
税率表の改定	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 基礎控除額の引上げおよび税率表の改定 ▶ 上記を受けた税クラス V および VI における年次賃金税計算の変更 ▶ 上記を受けた(給与所得者に対する)所得税確定申告義務の免除基準の引上げ ▶ 生活扶助費の臨時支出控除限度額の引上げ

デジタルサービス税

EU 委員会は 2018 年 3 月 21 日にデジタル経済の課税を強化する提案を提出しました。2020 年以降、特定の電子的方法による役務の提供(デジタルサービス)はデジタルサービス税(Digital Service Tax:DST)の対象となります。中期的目標としては、仮想的恒久的施設(デジタルプレゼンス)が収益課税における新しい基準として採用され、DST に取って代わることになります。

3 月 21 日に提示されたパッケージは二つの指令案から構成され、2018 年 2 月末に公表された EU 委員会内部ペーパーのコンセプトのほとんどを実施する内容となっています。第一段階としてデジタルサービス税が暫定的に導入されます。デジタルサービス税は、有償で提供された特定のデジタルサービスに対する総収益から付加価値税およびその他の類似の税金を控除した額に 3% の税率を乗じて算定されます。オンライン広告の販売を通じたユーザーデータの利用、ユーザーデータの販売ならびにユーザー間での財貨または役務の有償取引を仲介するプラットフォームの販売がデジタルサービス税の対象となります。

年間のグループ総売上高が 7 億 5,000 万ユーロを超えるうち 5,000 万ユーロが EU 域内売上げを構成する企業が納税義務者とされます。EU の保障する自由の原則および WTO(世界貿易機関)との摩擦が生じないよう、クロスボーダーの役務提供に加えて純粋な国内売上げもデジタルサービス税の対象に含まれます。二重課税を回避するため、収益法上はデジタルサービス税の損金算入が認められます。徴税方法としては、(EU 加盟国一カ国のみでの申告納税を可能とする)ワンストップショップ方式が想定されています。EU 委員会は、120 から 150 の EU 域内および域外の企業グループが EU 域内で当初 50 億ユーロの収税をもたらすと試算しています。EU 委員会は、EU 加盟国に対し、当該企業がデジタルサービス税を法人税上の課税ベースからの控除を認めることを提案していますが、強制する内容とはなっていません。

EU 委員会は、デジタルサービス税に関する EU の立法化手続きが、2019 年 5 月の欧州議会選挙に先立ち 2018 年末までに完了することを想定しています。デジタルサービス税は EU 加盟各国の国内法への導入後、2020 年から賦課されることになります。デジタルサービス税は、デジタル(仮想的)恒久的施設という長期的な制度の導入をもって終了します。当初、EU 指令に関する早期合意の可能性が非常に高いと考えられていましたが、この間に激化した国際的な貿易摩擦との関連で、特に米国の企業グループに負担をもたらすとみられるこの新たな EU 税に対する批判が高まっています。従って、現時点では手続きが遅延する可能性が除外できません。

恒久的施設への利得案分に関する規定を含む仮想的恒久的施設が EU 指令パッケージの二つ目の中核要素となります。EU は、この指令を通じて伝統的な収益課税に関する規定をデジタル経済に対応したものにする方針にあります。将来的に、EU 加盟国における(デジタルサービス税目的の定義より広範な)デジタルサービスの年間売上高が最低 700 万ユーロ、またはアクティブなユーザー数が 10 万人超、もしくは事業者ユーザーとの間に締結されたデジタルサービスに関する契約数が 3,000 件超のいずれかの要件を満たす企業は、デジタルプレゼンスとも呼ばれる仮想的恒久的施設を保有すると見なされます。EU 委員会は、EU 加盟国に対し、仮想的恒久的施設が EU 域外に對しても有効となるよう、仮想的恒久的施設のコンセプトを、長期的に、各國が締結している租税条約に盛り込むよう提案しています。

II. 法人税

会社再建通達に関する最新の動向(ドイツニュースレター2017年12月号の続報)

いわゆる「会社再建通達」の(既存事案への)適用に関する裁判所と税務当局との間の議論は次のステージに進んでいます。

2017年2月8日に公表された2016年11月28日付決定において連邦財政裁判所は、会社再建通達が行政手続きの順法性の原則に矛盾するとの見解を示しました。連邦財務省はこの判決に対し信頼保護規定で対抗し、既存事案については会社再建通達が適用されるとしていました(2017年4月27日付連邦財務省通達)が、連邦財政裁判所は2017年8月23日に、既存事案への適用も認めないとの判断を下しました。しかしながら、連邦財務省は、2017年9月19日付の通達において、連邦財政裁判所判決にかかわらず、会社再建通達が継続適用されるとの見解を公表しました。

連邦財政裁判所での税務訴訟において敗訴した原告側は、連邦裁判所判決に対する憲法異議の訴えを起こしました。連邦憲法裁判所は、連邦財政裁判所により指摘された順法性の原則違反に関して、これを合憲性の観点から審議することになります。会社再建通達の適用に関する議論が決着するまでは、同様事案に関する(未決の)異議申立手続きについてその執行の停止を求めることが可能です。

なお、連邦財務省は、2018年3月29日付通達において、2017年8月23日付連邦財政裁判所判決は、当該個別事案以外の事案には不適用であるとし、2017年2月8日までに実施された債務免除においては、信頼保護原則に則った取扱いが行われるとしています。2017年2月9日以降に実施された債務免除については、債務免除益の免税措置に対するEU委員会の承認が依然として待たれています。

事業年度中の会社分割に際しての欠損金の取扱い

連邦財務省は、事業年度途中を譲渡日とする会社分割においては、年度途中に行われた(繰越欠損金消滅をもたらす)持分移動に際しての原則が準用されるとの見解を示しました。

連邦財務省は、2017年11月に長く待たれていた法人税法第8c条の繰越欠損金利用制限規定に関する通達を公表しました。税務当局は、各種の変更に加えて、期中に出資持分の取得が行われた場合においては、出資持分取得までの間に実現した利益と繰越欠損金との相殺が可能であるとしています。

連邦財務省は、2018年2月23日付の通達において、上記取扱いを受け、期中に行われた会社分割に際しての繰越欠損金の相殺に関する見解を改めました。いわゆる再編通達においても、事業年度中の会社分割のケースにおいては、事業年度中の持分取得に関する連邦財務省原則(2017年11月28日付連邦財務省通達)が適用される旨が盛り込まれました。この原則によると、事業年度中の会社分割時点までに実現された利益について繰越欠損金との相殺が可能となります。相殺後の繰越欠損金については会社分割の税務上の帰結として、組織再編税法第15条第3項に基づき(部分的な)消滅の対象となります。

さらに、事業年度中の持分取得に際しての取扱いは、オーガンシャフト(連結納税グループ)のケースにも適用されることになります。従って、連結親会社レベルで事業年度中に会社分割が行われた場合、分割日までに連結子会社で生じた当期損失については、組織再編税法第15条第3項の繰越欠損金制限規定は適用されません。

2018年2月23日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。

III. 源泉税

租税条約乱用防止規定に関する連邦財務省見解(ドイツニュースレター2017年12月号の統報)

連邦財務省は、2018年4月4日付通達において、所得税法第50d条第3項の旧規定(2007年)ならびに(2012年以降の)現行規定の対象となるすべての未確定の事案に関して、EU法に抵触しない運用を行うための見解を示しました。

連邦財務省は、欧州司法裁判所が2007年所得税法第50d条第3項がEU法違反であるとの判決を下し、ケルン財政裁判所が2012年所得税法第50d条第3項についても欧州司法裁判所に先行判決を請求したことを受け、国外法人に対する配当源泉税の減免に関する見解を示しました。

税務当局は、欧州司法裁判所判決の法的拘束性を認め、配当受領者が所得税法第43b条に基づく源泉税の減免措置を使用する場合には2007年所得税法第50d条第3項は適用されないとしています。連邦財務省はさらに、現行法である2012年所得税法第50d条第3項が2007年法の規定と一致している限りにおいて、欧州司法裁判所によるEU法の解釈が2012年所得税法第50d条第3項にも適用されるとしています。

具体的には、国外法人の属性のみを基準としている2012年所得税法第50d条第3項は適用されないことになります。ただし、連邦財務省は、一般的な観点から国外法人の介在が主に税務上のメリットを享受することにある場合には、所得税法第50d条第3項第1文第1号の経済的またはその他の重要な事由が認められないとしています。連邦財務省は、所得税法第50d条第3項第2文の不適用に加えて、2012年1月24日付通達に盛り込まれた所得税法第50d条第3項第1文第2号の要件に関する新たな見解を示しています。連邦財務省の新たな見解によると、国外会社(中間持株会社)は、特に経済財の管理から収益を得る場合には、経済活動に参画していると見なされます。

当該通達はすべての未確定の事案に適用されます。

IV. VAT(付加価値税)

EU 付加価値税改革(ドイツニュースレター2018年3月号の続報)

EU 委員会は 2018 年 5 月 25 日に、最終的な付加価値税制度に関する提案を提示しました。二層的で、不正の温床となりやすい EU 域内供給および EU 域内取得の仕組みの廃止が改正の中心となります。

すでに 2017 年 10 月に公表された最終的な付加価値税制度の骨子が EU 委員会による EU 指令案に取り込まれました。指令案には、25 年以上運用されてきた「暫定的な」制度を最終的な形態に移管するための新しい制度の技術的な仕組みが盛り込まれています。

現行法の下では、EU 域内供給が免税取引と取り扱われることから不正の余地を生じることになります。将来的には EU 域内供給の免税措置を廃止し、EU 域内供給取引は一段階システムで管理されることになります。EU 域内のクロスボーダー取引においては、売主が、一般的な国内取引と同様に、付加価値税を顧客から徴収し納付することになります。仕向国原則の適用により、仕向国の税率が適用されることになります。買主がいわゆる認証納税者である場合には、納税義務は受益者側に転嫁されます(リバースチャージ)。

申告方法としては、すでに電子的方法による役務提供を行う事業者に課されている「ワンストップショップ(One Stop-Shop:OSS)」による申告制度が導入されます。当該取引の EU セールスリスト上の報告は不要となります。すでに 2017 年末には、2021 年以降は OSS の対象が、事業者でない個人に対する役務提供および通信販売に拡大されることが採択されています。所在国以外での VAT 登録は不要となります。所在国で納付された付加価値税税収は加盟国間で精算または相殺されることになります。

今回提出された指令案では、B2B(事業者間)取引においても OSS を導入することが想定されています。EU 域外に所在する納税者による OSS の利用も可能となります。この場合は域内に所在する仲介者を OSS 目的で指名することになります。EU 域内での売上高が 250 万ユーロを超える場合、OSS 上も月次ベースの付加価値税申告が義務付けられることになります(通常は四半期ベース)。また、法改正の一環で、陳腐化した定義である「共同体(Community/Gemeinschaft)」に代わって「ユニオン(Union/Union)」が採用されます。従って、将来的には「ユニオン内での供給」と表記されることとなります。一括課税制度の対象とならない農業従事者ならびに小規模事業者も新制度の適用対象となります。

2017 年 10 月に提案された、チェーン取引ならびに委託倉庫の運営における簡便的取扱いに関する即時措置(ドイツニュースレター2017年12月号参照)については、顧客の VAT-ID 番号記載の不備を理由とする EU 域内供給の免税の否認と同じく、今回の指令案には盛り込まれていません。付加価値税制改革の一環ですが、認証納税者を付加価値税システム指令に導入することを目的として提案された付加価値税システム指令第 13a 条は、今回の指令案にも含まれています。即時措置は、それまでに政治的合意に至ることを前提として、2019 年 1 月 1 日からの適用となります。

最終的な付加価値税制度においては、特定の加盟国が例外規定を設けることによる複雑化が生じないことが望されます。従って、こうした例外規定は撤廃されることとなります。ただし、加盟国は、VAT 税率に関する指令案の見直しの一環で、最終的な制度とは切り離した議論として、国ごとに異なる VAT 税率を設定する権限が与えられることになります(ドイツニュースレター2018年3月号参照)。

次段階の措置として、新制度の適用範囲をすべての役務提供に拡大することが予定されていますが、この点についてはまだ指令案が提出されていません。最終的な EU 付加価値税制の適用開始は 2022 年 7 月 1 日とみられていますが、実現に至るまでに政治的合意に到達するかどうかが待たれます。

チェーン取引に関する欧州司法裁判所の見解

欧州司法裁判所は、クロスボーダーのチェーン取引に際して、いずれの取引が EU 域内免税供給と見なされるかという点に関する見解を新たに示しました。最初の供給者(サプライヤー)の主観的見地は判断基準にならないというのが欧州司法裁判所の見解です。

供給の対象となる財貨が他の EU 加盟国に輸送または発送されることが EU 域内免税供給の条件となります。オーストリアの連邦財政裁判所により提示された先行判決を求める事案において欧州司法裁判所は、チェーン取引(最初の供給者→中間業者→最終購入者)においては、EU 域内免税供給の対象となるのは、他の EU 加盟国への財貨の物理的な輸送が帰属すると見なされる、いずれか一つの取引だけであるという従来の見解を確認しました。当該財貨への処分権が域内輸送に先立って最終購入者に移転する場合には、(中間業者から最終購入者への)第二の供給が EU 域内免税供給取引と見なされます。第二の供給が EU 域内免税供給に該当するかどうかは、具体的な事案においては中間業者による誤った情報に基づいて行われた、(最初の供給者から中間業者への)第一の供給の取扱いに関する最初の供給者による判断だけによらず、購入者側の(主観的な)見地もまた、これが客観的な観点から裏付けられる限りにおいては考慮の対象となるというのが欧州司法裁判所の見解です。

欧州司法裁判所は、具体的な事案において財貨が EU 域内輸送に先立って中間業者から最終購入者に再販売されたことが最初の供給者に知られず、中間業者が財貨の EU 域内輸送の仕向国から自身に交付された VAT-ID 番号を最初の供給者に伝えた点を、判断基準としませんでした。財貨の輸送手配を行った最終購入者が、すでに仕出国において財貨の所有権に類似した処分権を獲得した事実が決定的であるとされました。従って、(最初の供給者から中間業者への)第一の供給は EU 域内免税供給取引とは見なされません。

具体的な事案におけるチェーン取引の取扱いの判断の誤りは、中間業者が発行した請求書に記載された VAT を前段階 VAT として控除しようとした最終購入者側での取扱いに影響しました。VAT が不当に支払われたことから、欧州司法裁判所は前段階 VAT 控除を否認し、信頼保護の原則に訴える余地もないとしました。

暗号通貨における売上税

ビットコインをはじめとする仮想通貨は、近年国際金融市場での「ゴールドラッシュ」をけん引していますが、暗号通貨、マイニング、ウォレットと VAT との関連性については明確ではありませんでした。連邦財務省はこの問題を取り上げ、ビットコイン決済ならびにその他の仮想通貨と関連する役務について VAT 上の取扱いを整理しました。

連邦財務省は 2018 年 2 月 27 日付通達において、伝統的な通貨からビットコインへの交換(およびその逆)は、課税対象となるその他の役務に該当するとの見解を明確にしています。しかしながら、これらの取扱いは、VAT 法第 4 条第 8 号 b に基づく免税措置の対象となります。連邦財務省は、暗号通貨であるビットコインについて VAT 上は法定決済通貨と同等であると見なしています。この解釈は 2015 年 10 月 22 日付欧州司法裁判所判決を根拠としています。欧州司法裁判所は、この判決の中で伝統的通貨のビットコインへの交換は付加価値税システム指令第 2 条第 1 項 c にいうところの対価性のある役務の提供に該当し、広く認められた代替決済通貨としてのビットコインの機能から付加価値税システム指令第 135 条第 1 項 e に基づく免税の対象となるとの判断を下しました。なお、その他の伝統的な通貨と同様に、対価の決済、すなわちビットコインでの支払いも非課税とされます。

いわゆるマイナー(採掘者)が計算資源を提供しブロックチェーン上の取引を把握する暗号通貨に不可欠のマイニングもまた連邦財務省の見解では非課税とされます。マイナーが他のシステムユーザーから任意かつ直接の対価性なく受け取る取引手数料がその対象となります。新規ビットコインの形式でのマイナーに対する報酬もまた、対価性が認められないことから対価としての課税の対象になりません。他方、いわゆるウォレットに

については VAT の対象となり得ます。ウォレットは、暗号通貨の保管を目的とした「電子財布」に当たります。ウォレットの運営者がその手数料を要求する場合、これは VAT 法第 3a 条第 5 項第 2 文第 3 号にいう電子的方法で提供されたその他の役務に該当し、提供の場所が国内である場合には(免税取引に該当しない)課税取引となります。

連邦財務省は、さらに、電子データ処理技術上、仮想取引市場としてビットコイン取引を可能とするインターネットプラットフォームの提供に関する見解を示しています。これらの役務はプラットフォーム運営者がビットコインの売買取引において自身の名義で仲介者となる場合を除いては、VAT 法第 4 条第 8 号(信用供与および仲介)の免税規定の対象とはなりません。

連邦財務省によると、ビットコインに加えてその他の仮想通貨もまた、これらが取引に際して代替決済通貨として容認され、決済目的でのみに使用される場合には、VAT 法第 4 条第 8 号 b にいうところの法定決済通貨と同等と見なされます。仮想ゲーム通貨はこの対象から除外されます。オンラインゲームで使用されるいわゆるゲーム内通貨は、付加価値税システム指令に定義される決済通貨に該当しません。

連邦財務省は、暗号通貨に対する VAT 法第 4 条第 8 号 b の適用に関する上記の原則を VAT 適用通達に加えました。

EU 域内三角取引の成立要件

欧州司法裁判所は、中間業者が当該取引に関する EU セールスリストを報告期限後に提出した場合であっても、EU 域内三角取引の成立は可能であるとの判決を下しました。純粋に形式的な要件のみでもって特別規定の適用が否認されることにはなりません。

Hans Bühler KG(所在地ドイツ)が原告となった事案において、Hans Bühler KG は中間業者として、財貨がドイツ(最初の供給者)からチェコに輸送された EU 域内三角取引に関与していました。オーストリア税務当局は、Hans Bühler KG がオーストリアに加えてドイツにおいても VAT 登録を行い、EU セールスリストを報告期限後に提出したことを理由に EU 三角取引の成立を否認しました。

欧州司法裁判所は、2018 年 4 月 19 日付の判決で、EU セールスリストが報告期限後に提出された場合であっても、これが形式要件にすぎないことから、EU 域内三角取引の成立が可能であるとの見解を示しました。財貨の仕出国(ドイツ)における VAT 登録も EU 域内三角取引の成立を妨げるものではありません。

形式的要件に関する見解は、欧州司法裁判所の従来の判例に沿った内容です。ただし、EU 域内三角取引規定に際して EU セールスリストの必要性が付加価値税システム指令に明記されているにもかかわらず、欧州司法裁判所が本判決においてこれを純粋に形式的であると判断したことは重要な意味を有します。

本判決は、これまで EU 域内三角取引規定が形式的要件の不備を理由に否認され、EU 域内取得に対する売上税の賦課(ドイツでは VAT 法第 3d 条第 2 文)の対象となっていたケースに有利に影響すると考えられます。しかしながら、欧州司法裁判所は、事業者が請求書に EU 域内三角取引である旨の記載を行わなかった場合にも、EU 域内三角取引の成立の判断に際して問題とならないかどうかという点については明確な見解を示しませんでした。

旅行役務に関する特別規定の適用範囲(ドイツニュースレター2018 年 3 月号の続報)

連邦財政裁判所は、EU 法に一部抵触する VAT 法第 25 条(旅行役務に関する特別規定)に対して納税者に有利な付加価値税システム指令の優先適用を認めています。その結果、旅行役務の課税に際しての特別規定(マージン VAT 課税)は、B2B(事業者間)取引についても適用されることになります。

判決事案においては、ドイツのツアーベンダーが自転車ツアーバイクを旅行仕入役務としてオーストリアの事業者(ランドオペレーター)に予約していました。ツアーベンダーは、いわゆるマージン VAT 課税(VAT 法第 25 条)の一環で、ツアーバイク価格と旅行仕入役務の差額のみ VAT 申告の対象としていました。VAT 特別調査官は、

特別規定が B2C(最終消費者向け)取引にのみ適用され、仕入役務の提供場所が(ツアー業者が事業を行う)国内であることから、ツアー業者によるマージン VAT の取扱いを認めず、ツアー業者には旅行仕入役務に係るリバースチャージ VAT(オーストリア所在のランドオペレーターによる旅行役務の提供場所は受益者であるツアー業者の所在地であるドイツ)の申告納付義務があるとしました(旅行仕入役務に係るリバースチャージ VAT の前段階 VAT 控除は認められません)。

連邦財政裁判所は、納税者が事業目的で旅行役務を使用する(B2B)場合にも付加価値税システム指令第 306 条の直接適用を認めています。なお、この場合、役務(自転車ツアー)の提供場所が国内でないことから、旅行仕入役務は非課税取引と見なされます。

連邦財政裁判所は、優先適用の行使に際しては、役務を提供する事業者(サプライヤー)の同意といった他の要件を前提としないことを明確にしています。サプライヤー側の利害およびネガティブな帰結もまた、納税者自身が VAT 債務者(リバースチャージシステムの適用外のため VAT 債務の受益者である納税者への転嫁なし)ではなく、前段階 VAT の控除権を有する購入者にすぎないという事実と同様、優先適用が可能かどうかの判断に影響しません。

欧州司法裁判所は、連邦財政裁判所判決の申渡し後、これが公表される前に、VAT 法第 25 条の特別規定が一部 EU 法に抵触するとの判決を下しました(ドイツニュースレター 2018 年 3 月号参照)。マージン VAT に関する特別規定の B2C 取引への制限および課税ベースの包括算定に関する規定は EU 法に違反します。欧州司法裁判所判決は、マージン課税は個々の統一的な役務について個別に計算されるものであるという点において連邦財政裁判所の見解を確認するものです。この判決を受け、納税者は、法的確実性を根拠に、取引ごとに、個々の(統一的な)役務について EU 法または現行の VAT 法第 25 条のいずれか有利な制度に依拠することが可能となっています。

V. 個人所得税／賃金税

カンパニーカー課税

連邦財務省は、カンパニーカーのプライベート利用に係るフリンジベネフィット課税に関する見解を最新の適用通達にまとめました。自宅と第一の勤務地の間の通勤にかかるフリンジベネフィットの評価に当たっての選択権が行使された場合の賃金税源泉手続きに関する取扱いが新しくなっています。

カンパニーカーの通勤利用に係るフリンジベネフィットの価値は原則的に、毎月、自宅と勤務地の片道距離数(km)にグロス車体価格の 0.03% を乗じて算定されます。特定の要件が満たされた場合は、暦年ベースの個別評価が例外的に可能です。この場合、年間 180 日を限度として、実際の通勤日数にグロス車体価格の 0.002% を乗じた額が片道通勤距離 1km 当たりのフリンジベネフィットとなります。従来雇用者は、賃金税源泉徴収手続きにおいて個別評価を適用することが一般的に義務付けられていました。今回の通達によると、雇用者は、雇用契約上またはその他の労働法上もしくは勤務規則上の法的根拠において他の取決めがない場合には、従業員の求めに応じて賃金税源泉徴収手続きにおいて個別評価を適用することが義務付けられます。なお、経過措置として 2018 年 12 月 31 日までは従来の取扱いが容認されます。

上記の規定は、従業員がカンパニーカー費用を自己負担した場合の課税ベースの取扱いに対応する内容となっています。税務当局はすでに 2017 年 9 月 21 日付通達において、カンパニーカーの私用目的利用に係るフリンジベネフィットの計算に際していわゆる 1% ルールが適用される場合でも、従業員が負担した個々の車両費を課税ベースから減額されたとした連邦財政裁判所の見解を支持する通達を公表しました(ドイツニュースレター 2017 年 12 月号)。ここでも雇用者は、雇用契約上またはその他の労働法上もしくは勤務規則上の法的根拠において他の取決めがない場合には、賃金税源泉徴収手続きにおいて従業員が負担した個々の車両費を減額することが義務付けられています。

今回の 2018 年 4 月 4 日付適用通達は、上記 2017 年 9 月 21 日付通達を含めた各種通達に取って代わり、原則的にすべての未確定の事案に適用されます。

租税条約に基づく給与所得の税務上の取扱い

連邦財務省は 2018 年 5 月 17 日に租税条約に基づく給与所得の税務上の取扱いに関する適用通達の抜本的改定版を公表しました。税務当局は、OECD レベルや判例における最新の動向を約 100 ページに及ぶクロスボーダーの駐在員派遣および越境通勤者に関する包括的な通達に盛り込んでいます。

連邦財務省は、長く待たれた一方で、残念ながら各種団体に対するヒアリングが実施されないまま公表された通達において、居住国の判定に当たっての問題点等に関する見解を示しました。連邦財務省は、さらに、国内法の subject-to-tax 条項(所得税法第 50d 条第 8 項および第 9 項)の適用およびこの関連での証明についての重要な問題についても詳細な見解を示しています。加えて、いわゆる 183 日ルールに関するリストおよび詳細も改定されています。ネット給与保証の取扱いおよびネット保証契約の場合に雇用者が給与から留保するみなし税金(Hypo-Tax)に関する広範な説明も含まれています。また、雇用者が負担する税理士費用についてどのような条件下で、どの程度のフリンジベネフィットが付与されたかという点に関する連邦財務省の見解も税務上の運用において重要となってくると思われます。

VI. 土地税

土地税査定のための統一価値の違憲性

連邦憲法裁判所は、現行の土地税の算定方法は違憲であるとして、2019 年末までに新規定を法制化することを立法者に求めました。

連邦憲法裁判所は、統一価値の算定は 1964 年時点の価値(旧西ドイツにおける評価)が基準となっていることをその判決の根拠としました。この結果もたらされる不動産の評価に際しての著しい差別的取扱いを正当化する十分な根拠がないというのが連邦憲法裁判所の見解です。従って、少なくとも 2002 年以降の旧西ドイツにおける不動産の統一価値の評価に関する評価法の規定は基本法に抵触するとされます。この論旨は旧東ドイツにおける評価にも当てはまると考えられます(1935 年の価値が評価ベース)。

連邦憲法裁判所裁判官は、2019 年 12 月 31 日までに新規定を導入することを立法者に求めています。ただし、連邦全域での不動産の再評価には著しい実施コストを要することから、裁判所は継続適用期間を認めています。立法者による新規定の制定後 5 年間、最長で 2024 年 12 月 31 日までは従来の評価規定が継続適用されます。

連邦憲法裁判所は、2025 年以降については、過年度について確定した統一価値または土地税課税標準査定書のみに基づく土地税の賦課を認めません。

連邦憲法裁判所判決を受けた立法者による具体的な対応が待たれます。連邦憲法裁判所が、連邦各州による法案に盛り込まれた 10 年間の経過期限より短い期限を求めていることにも留意が必要です。連邦各州により議論されているモデルでは、建物のいわゆる費用価値および土地標準価値の混合評価法が提案されています。

VII. 租税通則法

連邦財政裁判所判決: 支払税金利息利率に関する重大な憲法上の疑義

連邦財政裁判所第 9 法廷は、税務上の支払利息利率 6% の合憲性に関する議論において新たな展開をもたらし、2015 年以降の利息期間に適用される利率についての重大な憲法上の疑義を理由とした執行停止を認めています。

暫定的な権利保護の一環での具体的な事案においては、2015 年 4 月 1 日から 2017 年 11 月 16 日までの利息期間について賦課決定された租税通則法第 233a 条および第 238 条に基づく相当額の支払税金利息が争点となっていました。

これまで複数の財政裁判所ならびに直近では連邦財政裁判所第 3 法廷(次の記事参照)が 2013 年までに生じる利息期間については支払税金利息の利率は妥当であるとしていました。これに対して連邦財政裁判所

第9法廷は、少なくとも2015年課税年度以降については利率に関して重大な憲法上の疑義があるとの見解を示しました。

連邦財政裁判所は、争点となっている2015年以降の期間について、低い市場利率水準は典型的な周期性のある利率変動を伴う一時的な現象ではなく、構造的かつ持続的に固定しているとみています。上記判決における第3法廷と異なり、個人世帯に対するクレジットカードローン利率が約14%または普通預金口座のオーバードラフト利率が約9%である点は、抗弁の根拠とならないとされます。現実から乖離(かいり)した(納付税金利息の)算定は、類型的または実用的観点、または使用便益の調整目的のいずれをもっても正当化できないというのが第9法廷の見解です。

連邦財政裁判所は、この結果として生じる、基本法第3条の平等原則と行き過ぎの禁止(基本法第20条第3項)との調和性に関する著しい疑義を理由に、執行停止手続きに際して標準的な略式審査の後、利息査定書の執行停止を認めました。

2015年以降の利率に関する本訴訟の決着および連邦憲法裁判所による違憲審理の結果が待たれます。なお、連邦憲法裁判所ではすでに年金引当金の評価に際しての割引率の違憲性(ドイツニュースレター2017年12月号参照)ならびに2010年または2012年以降の支払税金利息に関する憲法異議の訴えが審理中です。

税務上の利率6%の妥当性に関する連邦財政裁判所判決

連邦財政裁判所第3法廷は、2013年中に生じる利息期間について、市場利率が低水準にある時期においても支払税金利息の利率6%は相当性の原則に則っており、合憲であるとの見解を示しました。

納付税金利息の利率6%が、納税者が(税金を納付するまでの期間に)資金を運用することにより享受する受取利息メリットを凌駕(りょうが)することが、利率水準の継続に反対する論拠となります。連邦財政裁判所はこれを支持しない判決を下しました。連邦財政裁判所は、まず、利率設定において、幅広い類型化および納付税金と還付税金の同等の取扱いに関する権限を立法者に認めています。これに加えて、連邦財政裁判所にとって欧洲中央銀行の政策金利を唯一の比較基準とするのは妥当でなく、むしろ各種の支払期限ごとの貸出および借入利息との比較が必要となります。また、特に事業者にとっては代替的な収益獲得の可能性ならびに納税の繰延べを通じて場合によっては借入の回避が可能となる状況を考慮すべきです。未収税金は通常担保を要しないこともまた利率に影響します。

従って、連邦財政裁判所は、2013年に生じる利息期間について、納付税金利息の利率が合憲であるとの見解にあります。この判決は、利率が合憲であるとの見解を示した連邦財政裁判所の各法廷および財政裁判所の一連の判例を踏襲するものです。

VIII. 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

クロスボーダーのタックスプランニングに関して、義務的な自動的情報交換を規定するEU行政協力指令(2011/16/EU)を改正する内容の2018年5月25日付EU理事会指令(2018/822)が2018年6月25日に施行されました。当指令は、特定のクロスボーダーのタックスプランニングに関する開示義務およびEU加盟国間における自動的な情報交換に関するルールを定めるものです。

EU加盟国は、2019年12月31日までに理事会指令を国内法に導入することになります。ただし、指令には、2018年6月25日から指令の適用開始日である2020年7月1日までの間に着手されたクロスボーダーのタックスプランニングについて(遡及的に)報告義務の対象とする規定が盛り込まれており、国内法制化を通じて導入されます。最初の報告期限は2020年8月31日となります。

報告義務の対象となるクロスボーダーのタックスプランニングの範囲は、相対的に広範であり、(弁護士、税理士、銀行といった)いわゆる仲介者(Intermediary)および法人納税者だけでなく個人納税者にとっても広範囲の報告義務をもたらす可能性があります。クロスボーダーのタックスプランニングに関する報告義務は、

(例えば納税者と仲介者との間での成功報酬の取決めといった)特定の指標(または特性)が満たされた場合に生じます。これらの指標は比較的広範囲のクロスボーダーのタックスプランニングをターゲットにしています。

現在、指令の文言の他には、指令の背景にある意図を説明する補足ガイダンスは公表されていないことから、仲介者および納税者にとって、2020 年に報告対象となるクロスボーダーのタックスプランニングのスコープを決定することが難しい状況になっています。

なお、連邦各州の蔵相会議は、EU 指令に盛り込まれていない、国内におけるタックスプランニングに関する報告義務の導入を提案し、この提案について EU 指令の国内法への導入に際して議論することを連邦政府に求めています。収益税(法人税、営業税および個人所得税)だけでなく、不動産取得税ならびに相続税および贈与税も報告義務の対象とされる予定です。

IX. 租税条約

多国間協定の実施による租税条約の一括改正

租税条約を OECD の BEPS プロジェクトで提唱されたスタンダード(モデル租税条約)に改正することを目的とする多国間協定(MLI)は、5 力国による批准を通じて 2018 年 7 月 1 日に発効しました。ドイツもこの動きに追随し、批准手続きを進めるとみられます。

2015 年の OECD による BEPS プロジェクトによる主要な提案内容は、既存の租税条約の改正を通じて実施されます。行動 2(ハイブリッド・ミスマッチの無効化)、行動 6(租税条約の乱用防止)、行動 7(PE ステータスの人為的な回避行為の防止)および行動 14(紛争解決制度の有効性の改善)がその対象となります。2,000 から 3,000 におよぶ租税条約を OECD スタンダードに合わせて効率的に改正するための措置として多国間協定が開発されました。

これまで 78 力国が多国間協定に署名していますが、多国間協定に条約上の拘束力を持たせるためには各国による批准手続きを要します。これまでにオーストリア、マン島、ジャージー、ポーランドおよびスロベニアの 5 力国がそれぞれの国内での批准手続き完了を OECD に届け出たことから、多国間協定は 2018 年 7 月 1 日に発効しました。2019 年以降、左記の 5 力国が締結した租税条約は、多国間協定の適用対象となります。左記 5 力国以外のいずれかの国による批准手続きが完了すれば、多国間協定の適用対象となる租税条約がさらに追加されます。

ドイツ政府もまた 2018 年中にドイツ国内での批准手続きを開始することが予想されます。ドイツでは二段階の手続きを要します。まず、多国間協定は他の二国間条約と同様に実施法を通じて国内法として導入されます。その後、段階的に既存の租税条約実施法が多国間協定による改正内容に合わせて改正されます。ドイツが多国間協定適用国として選択した 35 力国のうち最初のグループに関しては 2020 年から多国間協定改正が施行される可能性があります。

X. 会社法

EU 委員会:クロスボーダー再編の改革および会社設立のデジタル化

EU 委員会は、デジタル域内市場に関する戦略に基づき、2018 年 4 月 25 日に、二つの会社法関連指令案を提出しました。一つ目の提案では会社設立手続きのデジタル化、二つ目の提案ではクロスボーダー再編に関する規定の改革についての提言がなされています。後者に関しては税務上の検討もまた不可欠となります。

クロスボーダーの形態変更に関する法規定の必要性については、さまざまな基準判決を通じて強調されています。欧州司法裁判所は、すでに 2012 年 7 月 12 日付判決(VALE 事案)において、国内会社に対して再編(形態変更)の可能性を認めている EU 加盟国(A 国)は、他の EU 加盟国(B 国)の法律の対象となる会

社が受入国となる EU 加盟国(A 国)の法律に基づく会社に形態変更しようとする場合、これを認める義務があるとの見解を示しました。

欧州司法裁判所は 2017 年 10 月に、設立の自由の原則は、(会社設立国以外の)他の EU 加盟国における法律の要件が満たされる場合には、他の EU 加盟国の法律に基づく会社形態に形態変更(クロスボーダー形態変更)しようという会社の権利を包括しているとの判決を下しました。これまで法的枠組みがほとんど存在しないことから、実務上の取扱いは加盟国間で統一されていません。

EU 委員会は、資本会社が、その法的人格を失うことなく、または、清算を伴うことなく、その法的所在地のある EU 加盟国から他の EU 加盟国へ移転することを可能にするための具体的な規定の導入を予定しています。ドイツでは、株式会社(AG)、株式合資会社(KGa) および 有限会社(GmbH)が対象となります。

さらに、これら資本会社については、クロスボーダーの会社分割が可能となりますが、被雇用者の権利および債権者の権利が保護される必要があります。さらに、再編が「不当な税務上のメリット」の享受またはその他の乱用的目的に利用されないことが確保されねばなりません。この点に関して、新指令の 2 箇所で税務上の乱用防止規定が盛り込まれており、組織再編が税務上の利益の享受のみを目的としている場合にはクロスボーダーの組織再編は認められません。

この原則および規則が遵守されているかどうかは、独立した専門家の介在を通じて確保されることになります。また、提出された書類の審査も専門家が行うことになります。分割会社(譲渡側)の所在地のある EU 加盟国が、クロスボーダー再編の合法性を判断することになる予定です。再編に問題のない場合には、認定書が交付されます。受入側の加盟国は、移転してきた会社が、当該加盟国が設定した要件を満たしているかどうかを審査することになります。これらの手続き完了後、当該会社は受入側加盟国の資本会社としての法形態を採用することになります。

クロスボーダー合併に関する現行の規定は、実務上、法外に時間がかかり、必要以上に複雑な手続きを伴うものとなっています。EU 委員会は、クロスボーダー合併に関する規定の簡便化もまた必要であるとしています。手続きは簡素化され、個々の形式要件および審査は将来的に不要とすることが可能です。上記の実現のために、クロスボーダー合併に関する現行規定の改正が行われることになります。

EU 委員会提案には、上記に加えて、企業と管轄登記局(ドイツの場合は登記裁判所)との間のデータ交換の完全なデジタル化が盛り込まれています。設立時の企業の登記および登記変更事項がその対象となります。公証人の面前または登記局での自筆署名は将来的には不要となります。具体的な乱用の恐れがある場合には例外規定が適用されることになります。必要書類はアップロード手続きによりオンラインで登記局に提出され、電子認証を通じて検証が行われます。公証人の関与は、共通して利用されるオンラインプラットフォーム上の「オンラインプレゼンス」に限定されることになりますが、「オンラインプレゼンス」はクロスボーダーで利用可能となることが想定されています。公証人および登記局は、これまでドイツ国内法上は何らの措置も講じられていない、この新規定に対して新しい技術的環境を整備する必要があります。

新規定は、特定の会社法規定に関する既存の EU 指令に盛り込まれることになります。EU レベルでの法制化手続き完了後、EU 委員会は、EU 指令を 24 カ月以内(項目によっては 60 カ月以内)に EU 加盟国の国内法に導入することを提案しています。

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 +49 211 9352 18026
kenji.uma@de.ey.com

松本 美紀

Phone +49 211 9352 10535
Fax +49 211 9352 18660
miki.matsumoto@de.ey.com

野村 充基

Phone +49 211 9352 25791
Fax +49 181 3943 25791
mitsuki.nomura@de.ey.com

ハンブルク

Rothenbaumchaussee 78
20148 Hamburg
Germany

梅田 健二

Phone +49 211 9352 13461
Fax +49 211 9352 18026
kenji.uma@de.ey.com

シュツットガルト

Flughafenstrasse 61
70629 Stuttgart
Germany

中谷 和規

Phone +49 6196 996 28366
Fax +49 6196 996 27295
kazunori.nakatani@de.ey.com

フランクフルト

Mergenthalerallee 3-5
65760 Eschborn
Germany

中谷 和規

Phone +49 6196 996 28366
Fax +49 6196 996 27295
kazunori.nakatani@de.ey.com

梅田 健二

Phone +49 211 9352 13461
Fax +49 211 9352 18026
kenji.uma@de.ey.com

ミュンヘン

Arnulfstrasse 59
80636 München
Germany

松本 美紀

Phone +49 211 9352 10535
Fax +49 211 9352 18660
miki.matsumoto@de.ey.com

中谷 和規

Phone +49 6196 996 28366
Fax +49 6196 996 27295
kazunori.nakatani@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. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2018 EYGM Limited.
All Rights Reserved.

ey.com