

# German Newsletter

## Japan Business Services

Issue 1 | June 2019

### 概要

- I. 法改正
- II. 法人税
- III. 源泉税
- IV. 営業税
- V. 移転価格
- VI. VAT
- VII. 個人所得税／賃金税
- VIII. 不動産取得税
- IX. 租税通則法
- X. 社会保険

## ドイツ最新情報

### I. 法改正

2018 年中に成立した法改正の概要一覧(2018 年 12 月 18 日現在)

法律名	官報公布日／概要
1. 2018 年年次税法／インターネット商取引における VAT 課税漏れの防止およびその他の税務上の規定の改正のための法律 (Jahressteuergesetz)	2018 年 12 月 14 日
法人税法第 8c 条第 1a 項	▶ 会社再建目的の出資持分変動の場合は繰越欠損金が消滅しないとするいわゆる「会社再建条項」は、2008 年課税年度および 2008 年 1 月 1 日以降に実施された持分変動に遡及して適用(「会社再建条項」が EU 法に抵触するとして 2011 年 1 月 26 日付 EU 委員会の決定を無効とする 2018 年 6 月 28 日付欧州司法裁判所判決を受けた措置)



# EY

Building a better  
working world

法人税法第 8c 条第 1 項第 1 文の遡及的撤廃	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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について、2008 年課税年度および 2008 年 1 月 1 日以降に実施された持分変動に遡及して撤廃(2017 年 3 月 29 日付連邦憲法裁判所決定を受けた措置)</li> <li>▶ 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遡及的撤廃</li> </ul>
オーガンシャフト(連結納税制度)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"> <li>▶ 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</li> <li>▶ 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要件(総額上限およびいわゆる「商人テスト(Kaufmannstest)」)の導入</li> <li>▶ 2017 年 5 月 10 日付連邦財政裁判所判決を受けた措置</li> <li>▶ 経過既定の導入</li> </ul>
その他の法人税法上の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 法人税法第 21 条(保険料の還付)の改正</li> <li>▶ オーガンシャフト関連の 2018 年投資税法を受けた改正</li> </ul>
社用の電気自動車および(電気)自転車の利用促進	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 2019 年から 2021 年までの期間に購入された電気自動車については、カンパニーカーの私用利用に係わる月額課税ベース(グロス車体価格の 1%から 0.5%)が軽減</li> <li>▶ 原付車両に該当する(時速 25km 超)電気自転車も優遇措置の適用対象</li> <li>▶ 2018 年 12 月 31 日以前または 2022 年 1 月 1 日以降 2022 年 12 月 31 日までに購入された電気自動車については、従来の優遇措置(バッテリーキロワット当たり特定の価額の取得価額からの減額)が適用</li> <li>▶ 原付車両に該当しない社用(電気)自転車の従業員への利用提供に伴う便益の(2019 年からの 2021 年までの時限的)非課税措置の導入</li> </ul>
定期券(ジョブチケット)の非課税給付	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 通常の給与に加えて雇用者が負担または補助する、自宅と第一の勤務地間の(飛行機以外の)公共交通機関利用による通勤および公共交通機関の私的利用に係る費用の非課税措置の導入</li> <li>▶ 非課税支給分は、所得税申告時の必要経費控除額から減額</li> <li>▶ タクシー利用および通常の給与の通勤手当への振り替えの場合は非課税措置の対象外</li> </ul>
(資産の 50%超が不動産から構成される)不動産投資会社に対する出資持分の売却益課税に関する国内法上の法的根拠の拡大	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ いわゆる「不動産投資会社」に対する(非居住者が保有する 1%超の)出資持分の売却益に係る制限納税義務は、当該不動産投資会社の本店所在地または経営管理地が国内、国外のいずれかを問わない(従来規定では国内に本店所在地または経営管理地がある場合にのみ国内源泉所得として課税対象)</li> <li>▶ 上記を受けた、非居住者の所在国との間に租税条約が締結されていない場合の外国税額控除規定の適用対象の拡大</li> </ul>
会社再建目的の債務免除益の免税措置	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 免税規定の導入</li> <li>▶ 2017 年 2 月 8 日以前に実施された債務免除事案(「既存事案」)については申請による適用。営業税上は、別途申請による選択適用</li> </ul>

その他の所得税法上の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 所得税法第 6b 条第 2a 条(資産売却益に対する課税額の分割納付)への利息加算規定の導入</li> <li>▶ 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)</li> <li>▶ 企業年金強化法を受けた税務上の改正</li> <li>▶ EU 法に抵触しない保険料の特別支出控除規定</li> </ul>
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"> <li>▶ 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</li> <li>▶ 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</li> <li>▶ 運営者は相応の証明可能な場合は連帯責任から免除</li> </ul>
その他の VAT 上の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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)</li> <li>▶ EU 付加価値税指令に合わせた対価の定義の変更</li> <li>▶ 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)</li> </ul>
投資税法上の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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</li> <li>▶ 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</li> <li>▶ (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</li> </ul>
<b>2. 家計負担軽減法 (Familientlastungsgesetz)</b>	<b>2018 年 12 月 6 日</b>
児童手当 (Kindergeld) および子女控除額の引上げ	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 2019 年 7 月から月額 10 ユーロの児童手当の引上げ</li> <li>▶ (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</li> <li>▶ (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</li> </ul>
税率表の改定	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 2019 年および 2020 年の二段階での基礎控除額の引上げおよび税率表の改定</li> <li>▶ 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</li> <li>▶ 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</li> <li>▶ 生活扶助費の臨時支出控除限度額の引上げ</li> </ul>
<b>3. エネルギー税および電力税実施法令の改正に関する第三次施行令ならびにその他の法令</b>	<b>2018 年 1 月 8 日</b>
2017 年 8 月 27 日付エネルギー税および電力税法の改正に関する第二次法の実施を受けた改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 助成金関連の要件の具体化ならびにエネルギー税および電力税の透明化に関する法令</li> </ul>

その他の法令上での各種少額規定の適用限度額の引上げ	▶ タバコ税法令、発泡酒および中間製品税法令、コーヒー税法令、アルコール税法令、航空輸送税実施法令
---------------------------	---

2019 年中に成立した法改正の概要一覧(2019 年 4 月 30 日現在)

法律名	官報公布日／概要
1. Brexit 移行法 (Brexit-Übergangsgesetz)	2019 年 4 月 3 日
移行期間中、英国および北アイルランドを EU 加盟国として処遇	▶ 2019 年 3 月 30 日から 2020 年 12 月 31 日までの期間と想定される移行期間中、英国は、連邦法上、原則的に EU 加盟国と見なされる
施行日	▶ (EU と英国の間での署名が待たれる) 離脱条約発効日
2. Brexit 税務付帯法 (Brexit-Steuerbegleitgesetz)	2019 年 3 月 28 日
所得税法第 4g 条(調整勘定規定)の改正	▶ Brexit 以前に行われた国内資産の英国支店への持出しに伴い顕在化したみなしキャピタルゲインの課税繰延措置(みなしキャピタルゲインを調整勘定に計上、5 年間で取崩し)として調整勘定に計上された残高の強制取崩しの回避
所得税法第 6b 条の改正	▶ Brexit 後(または Brexit 後の移行期間終了後)に行われた英国資産への再投資について、(再投資の原資となる)資産売却益に対する課税額の分割納付申請が、Brexit 以前(または移行期間終了以前)に提出された場合は、支払い猶予期間中の利息賦課の回避が可能
法人税第 12 条の改正	▶ Brexit のみを理由とした清算課税の回避
ドイツ国内に経営管理地を有する UK 法に基づき設立された法人(Limited 等)に対し Brexit がもたらす(民法上法人格が否認されることによる)不利な税法上の帰結の回避(法人税法第 12 条、不動産取得税法第 4 条、同第 6a 条)	▶ 当該 UK 法人のドイツ国内事業資産について、Brexit のみを根拠とする含み資産顕在化(出口課税)の回避 ▶ Brexit のみを根拠とする不動産取得税の賦課の回避 ▶ Brexit のみを根拠とする不動産取得税法上の組織再編条項に基づく優遇措置の適用除外の回避
組織再編法の改正のための第 4 次改正法を受けた税務上の付帯規定	▶ Brexit 後も一定の要件の下に UK 資本会社に対する合併登記を容認する組織再編法上の移行規定に併せた組織再編税法上の人的適用範囲に関する付帯規定
組織再編税法第 22 条の改正	▶ Brexit 以前(または Brexit 後の移行期間終了以前)に英国納税義務者による事業/事業単位または英国法人出資持分(株式交換)の現物出資が時価より低い価額で行われた場合の、時価との差額(現物出資益)の遡及的な課税の回避
国際取引課税法第 6 条の改正	▶ 納税者またはその法的承継者が、Brexit のみを根拠として出口課税猶予要件を満たさなくなる場合の、課税猶予措置の継続

相続税法第 37 条の改正	▶ Brexit 以前(または Brexit 後の移行期間終了以前)に相続税が生じた取得(相続・贈与)の取り扱い上、UK および北アイルランドは引き続き EU 加盟国と見なされる
その他	▶ リースター年金に関する移行および既得権益保護規定ならびに金融市場規制分野における措置
発効日	▶ 2019 年 3 月 29 日発効

立法手続き中の法改正の概要一覧(2019 年 4 月 30 日現在)

法律名	立法手続きの状況/概要
1. タックスプランニングに関する通知義務の導入のための法律 (Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von Steuergestaltungen)	2019 年 1 月 30 日付法務省案(未公表)
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の導入	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 弁護士や税理士といった、いわゆる仲介者(Intermediary)による通知義務</li> <li>▶ 一定のホールマーク(特質又は特性)を満たすクロスボーダーのタックスプランニングが対象</li> <li>▶ いくつかのホールマークについては「主要便益テスト(Main Benefit Test)」の適用</li> </ul>
クロスボーダーのタックスプランニングのホールマーク(特質又は特性)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 通知義務対象となるタックスプランニングと対象外のタックスプランニングを区別するホールマークの限定列举</li> <li>▶ ホールマークの例)成功報酬の合意または損失利用を目的とした特定の作為的なプランニング等</li> <li>▶ 金融口座情報交換のための OECD 共通報告基準(CRS:Common Reporting Standards)の回避または経済的受益者(Beneficial Owner)の偽装を目的とするプランニングも適用対象</li> </ul>
通知手続き	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 通知義務の対象となる事象が最初に発生してから 30 日以内の通知</li> <li>▶ 通知内容の範囲</li> <li>▶ 仲介者から納税者への通知義務の転嫁</li> </ul>
適用規定、遡及的通知義務	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 2020 年 7 月 1 日以降のタックスプランニングから適用開始</li> <li>▶ 2018 年 6 月 25 日以降に実行に着手されたプランニングについては、遡及的適用(2020 年 8 月 31 日までに通知義務)</li> </ul>
通知義務違反に際しての罰則規定	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 故意もしくは過失による通知義務の未履行、網羅的でない通知内容または期限後の通知書提出に対して 25,000 ユーロ以下の罰金</li> <li>▶ 2020 年 6 月 30 日以前の通知義務対象となるプランニングについては罰則なし</li> </ul>



評価分析およびクロスボーダーの情報交換に関する手続き	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ データの評価分析</li> <li>▶ 提出された通知に関する EU 内での税務当局間の自動情報交換</li> <li>▶ 連邦と州の間での管轄区分</li> </ul>
国内タックスプランニングに関する通知義務	▶ 特定のホールマークを満たす国内タックスプランニングについても通知義務の対象とされる
<b>2. 新築賃貸住宅の税務上の促進に関する法律</b> (Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus)	<b>2018年11月29日連邦議会可決</b>
新築賃貸住宅に関する特別償却の導入	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 取得または建築の年を含む4年間について毎年5%までの特別償却</li> <li>▶ 対象は新築住宅のみ</li> <li>▶ 2018年9月1日以降2021年12月31日までに建築申請が提出されたまたは建築通知の実施された建築物に限定</li> <li>▶ 居住面積1㎡当たりの取得または建築費用が3,000ユーロ以下で、取得の年を含め10年間第三者の居住用に供されている住宅のみが特別償却の対象</li> <li>▶ 償却ベースの上限は居住面積1㎡当たり2,000ユーロ</li> <li>▶ 小規模企業助成要件が満たされている限りにおいて特別償却が可能</li> </ul>
特別償却適用規定	▶ 2026年課税年度または2026年中に終了する事業年度までの時限的適用
<b>3. 電力税免除に関する新规定ならびにエネルギー税法上の規定を改正するための法律</b> (Gesetz zur Neuregelung von Stromsteuerbefreiungen sowie zur Änderung energiesteuerrechtlicher Vorschriften)	<b>2019年4月11日連邦議会可決</b>
いわゆるグリーン電力に対する優遇措置の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 発電装置の運営企業による自家利用を目的とする再生エネルギー運営企業が運転する発電量2メガワット超の発電装置からの電力に対する電力税の免除</li> <li>▶ 免税は認可制</li> </ul>
EU法に違反しない電力税免除措置	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 小規模装置で発電された電力に対する免税措置</li> <li>▶ 免税対象を再生エネルギー運営企業および高能率のコージェネレーション装置で発電される電力に制限</li> <li>▶ 免税は認可制</li> </ul>
EU法に違反しないエネルギー税免除措置	▶ 送電取引における軽減規定および証明規定のEU法との整合化
クロスボーダーのエネルギー製品輸送に際しての簡便化	▶ 例えば Excise Movement and Control System (EMCS) 手続きといった、課税猶予下でのエネルギー税対象製品の輸送における簡便規定
<b>4. EU 租税条約紛争解決法</b> (EU-Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz-EU-DBA-SGG)	<b>2019年4月16日付財務省法案</b>

EU 紛争解決指令の国内法への導入および二重課税問題の解決を目的とする三段階の紛争解決手続きの策定	
紛争解決申し立て(第1段階)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 納税者による手続き開始申請の提出から決定までの手続きに関する規定</li> </ul>
相互協議手続き(第2段階)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 対象となる加盟国の管轄当局間における合意的解決に至るまでの手順に関する規定</li> <li>▶ 合意期限は通常2年、最長で3年</li> </ul>
助言委員会(Advisory Committee)による紛争解決(第3段階)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 管轄当局間による期限内の合意に到達できない場合、納税者は申請により仲裁手続きを開始し、独立機関(いわゆる助言委員会)の関与を求めることが可能</li> <li>▶ 管轄当局間で6カ月以内に合意に到達できない場合、助言委員会の見解が拘束力を有する</li> </ul>
適用開始/発効日	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 2018年1月1日以降に開始される税務年度中に稼得される所得または資産に関連する争点について2019年7月1日以降提出される紛争解決申し立てに適用</li> <li>▶ 上記以前に提出された紛争解決申し立てまたは上記以前の税務年度に対しても手続きを適用することを、ドイツと相手方となるEU加盟国との間で合意できる</li> </ul>
5. 2019年相続税ガイドライン (Erbchaftsteuer-Richtlinien 2019)	2018年12月20日付財務省法案
2016年相続税改革に合わせた相続税ガイドラインの改正ならびに2017年6月22日付連邦各州共通通達のガイドラインへの反映	
6. 研究開発活動の税務上の促進のための法律(Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung)	2019年5月22日付政府法案
研究開発活動の促進	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 基礎研究、産業研究および実験的開発の分野における研究開発活動の促進</li> </ul>
対象資格者	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 所得税法または法人税上の納税義務者(制限納税義務者を含む)</li> </ul>
算定基準	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 助成対象となる支出: 研究開発活動に従事する従業員に対する賃金税源泉対象となる給与</li> <li>▶ 算定基準: 事業年度および(グループ)企業につき200万ユーロが上限</li> <li>▶ 非関連企業との共同プロジェクトに際しては企業毎に上限額が適用</li> <li>▶ 二重助成の防止</li> </ul>
助成額	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 助成対象支出の25%</li> <li>▶ 事業年度および企業につき25,000ユーロを上限とする非課税の研究補助金支給</li> </ul>
手続き	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 申請に基づく支給</li> <li>▶ 当該研究開発活動が助成対象活動に該当することの証明書の提出が必要</li> <li>▶ 査定書交付後1カ月以内に支給</li> </ul>
発効日	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 2019年12月31日</li> </ul>

7. 土地税法および評価法の改革のための法律(Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts)	2019年4月9日付財務省法案
基本税率(Steuermesszahl)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 建物付および建物なしの土地に対する基本税率の0.034%への引下げ</li> <li>▶ 公営住宅等の不動産については申請による基本税率の軽減</li> </ul>
建物付不動産の評価	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ (共益費等を含まない)ネット定額家賃を算定基準とした収益価値に基づく住宅用不動産の評価</li> <li>▶ 連邦州といった各種のファクターを考慮したネット家賃の調整計算</li> <li>▶ 標準的家賃に基づく収益価値、または、標準的家賃が不明の場合は簡便的な資産価値法に基づく事業用不動産の評価</li> </ul>
土地クラスCの選択	▶ 自治体の決定により、建物なしの建設用不動産については土地税クラスCの選択が可能
発効日、基本査定日	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 新規定に基づく最初の本査定は2022年1月1日</li> <li>▶ 新しい不動産価値の適用による土地税の査定開始は、2025年1月1日</li> </ul>

## II. 法人税

### 最低課税制度の合憲性

デュッセルドルフ財政裁判所は、いわゆる中間査定書は倒産手続き完了後に取り下げられ、清算期間全体を対象とする法人税査定書がこれに代わって交付され、繰越損失控除に際しては最低課税制度は適用されないという見解を示しました。

デュッセルドルフ財政裁判所は、税務当局の取り扱いとは異なり、中間査定書の取り下げを容認しました。中間査定書は、法人税法第11条第2項の規定に基づき、清算終了時資産と清算開始時資産との比較を通じて精算期間全体の利益または損失が算定される査定書に差し替えられます。こうした見方は、清算期間全体の正確な包括利益または包括損失を算定するため、また、その額が税務当局の裁量によって算定されないために必要であるというのが、財政裁判所の見解です。分配対象となる残余資産が確定した時点が精算終了時と見なされます。財政裁判所は、税務上の清算期間を商法上の清算期間とは個別のものとしています。法人税法第11条は、すでに残余財産の分配が行われたかどうかでなく、分配対象となる残余財産の確定を基準としているというのが、財政裁判所の見解です。

デュッセルドルフ財政裁判所は、(繰越損失控除を制限する最低課税制度が導入された際の)立法手続き中の立法理由を根拠として、清算に際しては繰越損失控除の制限は認められないとしています。いわゆる最低課税制度は、繰越損失控除を時間的に繰り延べるだけで、繰越損失控除の恒久的な消滅を目的としてはいないというのが財政裁判所の見解です。(連邦憲法裁判所で審議中の)連邦財政裁判所決定とは異なり、デュッセルドルフ財政裁判所は、いわゆる「最終的効果(Definitiveffekt)」の状況においては(最低課税制度を規定する)所得税法第10d条第2項の憲法に則った解釈の可能性があるとしています。解釈に際しては、最終的な課税が引き起こされない限りにおいて最低課税制度が適用されるという、明文化されていない事実要件が所得税法第10d条第2項の事実要件に加味されるとしています。



本事案の上告審は現在連邦財政裁判所で審理中ですので、連邦財政裁判所がどのような見解を示すか待たれます。

## 「永久欠損金」の控除

EU域内に保有する恒久的施設で生じた欠損金のデンマーク本店側での損失控除を再び認めるとした欧州司法裁判所の(過去の判例から180度の転換となる)判決を受け、ヘッセン財政裁判所は国内で最初の財政裁判所として、欧州司法裁判所の判決をドイツ国内事案に反映しました。

2018年6月12日付欧州司法裁判所判決(Bevola/Trock事案)は、過去の判決(2015年12月17日付Timac Agro事案判決)を支持せず、国外恒久的施設で生じた欠損金の本店側での控除を原則的に再び認めるとしたものです。判決が、国内事業所得のみおよび全世界所得については会社側の申請がある場合のみ課税対象とするデンマーク法制に関するものであったため、当該判決で示された見解が、直接ドイツ法制に適用できるかどうか不明でした。

ヘッセン財政裁判所は、ドイツ税法にはデンマークのような選択可能性がないことから、欧州司法裁判所判決は、“当然”、国内事案にも展開可能であり、欧州司法裁判所のTimac Agro事案判決を受けた2017年2月22日付連邦財政裁判所判決もまた新しい判決により形骸化したとの見解にあります。従って、財政裁判所は、営業税法第9条第3号の国内法による所得免除は租税条約による所得免除と同様の効果があるとして、営業税についてもドイツ本店による損失控除を認めました。

具体的事案(係争年度は2007年)においては、損失を抱えた英国恒久的施設の従業員が解雇され、オフィスの賃貸契約が解約されました。恒久的施設の閉鎖は、損失を埋めるだけの収入が得られないと判断するに十分であるというのが財政裁判所の見解であり、永久欠損金の性格を認めました。

本事案の上告審は、すでに審理中の永久欠損金に関する事案に加えて、現在連邦財政裁判所で審理中です。連邦財政裁判所が、欧州司法裁判所に対して先行判決の求めを行うかどうか待たれます。

## 国外出資者が関与するダウン・ストリーム・マージャー

国外出資者が関与するダウン・ストリーム・マージャーに際して含み資産が顕在化するかどうかは、譲渡される出資持分に含まれる含み資産に対してドイツが引き続き課税権を有するかどうかで判断されるというのが連邦財政裁判所の見解で、連邦財政裁判所はこの重要な点について第1審の判決を退け、税務当局の見解を支持しました。

具体的事案における合併前は三層の資本構造となっており、米国法人がドイツ有限会社(GmbH)に100%出資し、当該GmbHがルクセンブルクの資本会社(S.à.r.l.)に100%出資していました。ダウン・ストリーム・マージャーにより、ドイツ法人の資産はルクセンブルク法人に移管されました。ドイツ法人がルクセンブルク法人に対して保有していた出資持分は、米国法人に交付されました。具体的事案においては、税務上の譲渡日付で作成されるドイツ法人の最終貸借対照表上、ルクセンブルク法人出資持分を簿価で計上できるのか、その場合の要件はどうなるのかといった点が争点となっていました。

第1審であるデュッセルドルフ財政裁判所は、簿価計上を容認する判決を下していましたが、連邦財政裁判所はこれを支持しませんでした。デュッセルドルフ財政裁判所の見解とは異なり、ルクセンブルク法人(「子会社出資持分」)に対する出資持分は承継法人に移管される経済財に相当するとしています。法人が譲渡法人の出資者であり、ダウン・ストリーム・マージャーに際して直接「子会社出資持分」を取得する場合、当該法人は2006年組織再編税法にいうところの譲受法人に該当します。従って、連邦財政裁判所の見解では、ダウン・ストリーム・マージャーは、その他の要件が満たされた場合には、申請により簿価で行うことができます。ただし、簿価計上のためには、出資者側で譲受した経済財である「出資持分」の含み資産に対してドイツが引き続き課税権を行使できるかどうかで判断基準となります。具体的事案においては、ドイツと米国との間の租税条約により、法人の所在国で

ある米国に譲受された出資持分の売却益に対する課税権が帰属することから、簿価計上の要件が満たされませんでした。

出資持分の時価計上に伴うキャピタルゲインは、法人税法第8b条により非課税となりますが、5%がみなし損金不算入費用として課税対象となります。連邦財政裁判所は、この課税措置が、租税条約、合併指令またはEU法に規定される差別的取扱いの禁止条項のいずれにも抵触しないとしています。

### III. 源泉税

#### 「トータル・バイ・アウト」契約に際しての源泉義務

連邦財政裁判所は、「トータル・バイ・アウト」契約の一環での無制限の権利供与に対して一括で支払われた定額報酬は源泉税の対象になるとの見解を示しています。

具体的事案においては、UK法人がドイツ法人に対して、いわゆる「トータル・バイ・アウト」契約により、特に、映画／テレビを目的とした全世界的な権利の使用に関する排他的、無制限およびキャンセル不可能な権利を付与、ドイツ法人はこの対価として一括での定額報酬を支払っていました。税務署はこの報酬を権利の使用供与に伴う所得と見なし、制限納税義務者に対する源泉課税の対象としました。

連邦財政裁判所は、著作権が著作権法上、譲渡可能性を有しないに関わらず、「トータル・バイ・アウト」契約がその性格上、源泉課税の対象とならない最終的な権利の供与または権利の売却として取り扱われるかどうかの判断を求められていました。

「トータル・バイ・アウト」契約の仕組みを通じた使用供与は、時間的制限が設けられておらず、包括的な処分権が認められているに関わらず、経済的な見地からは、著作権上保護された作品の「経済的な権利の売却」が成立する形では構成されていなかったというのが連邦財政裁判所の見解です。「トータル・バイ・アウト」契約のケースと同様の、包括的な使用権の供与に際して、追加の報酬権の価値の予測が困難な場合であっても、請求権は、(著作権者に残る)権利の経済的収益およびその経済的実体(資産)との関連を有します。連邦財政裁判所は、このことが、使用供与を(例えば、イベントまたは広告宣伝キャンペーンに関連した権利といった)「使い果たされる権利の供与」に基づく権利の移転と同等に取り扱うことを妨げるとしています。また、使用権を源泉課税目的で個別の経済財とみなすために、著作権とそこから派生する使用権を分割することも連邦財政裁判所にとっては考慮の余地がありません。従って、連邦財政裁判所は、当該報酬に対する源泉課税義務を認めました。

(映画やテレビといった)メディア業界だけでなく、税務上使用供与に分類される可能性のある法的関係であれば他のクロスボーダーの「経済的な(再)売却」のケースにも、本判決の原則が影響すると考えられます。

#### 連邦財務省通達: クロスボーダーのオンライン広告料に対する源泉税

近年、税務調査においてクロスボーダーの広告料支払いが一部源泉税の対象になるとの指摘を受けるケースが見られましたが、連邦財務省はこの見解を支持しない旨を2019年4月3日付連邦財務省通達の中で公式に示しています。

通達によると、インターネットサイト上での電子公告の掲載または仲介に関わる国外のプラットフォーム運営者およびインターネットサービスプロバイダーに対する報酬は、所得税法第50a条第1項第3号に基づく源泉税の対象となりません。オンライン検索エンジン利用時の広告、仲介プラットフォーム上の広告、ソーシャルメディア広告、パナー広告、およびその他同等のオンライン広告に対する対価についても同様です。当該報酬が具体的な契約関係に基づきどのような条件で支払われるかどうかは不問とされます。

## IV. 営業税

### キャッシュプールにおける利息の営業税上の加算処理

連邦財政裁判所は、キャッシュプールから生じる利息について、債務の対価(利息)の営業税上の加算処理においてどのような取り扱いとなるかの点に関する見解を初めて示し、支払利息と受取利息の相殺を限定的に容認しました。

具体的事案において、ドイツ有限会社(GmbH)がキャッシュプールに参加し、キャッシュプールから生じた受取利息と支払利息の相殺後の残高をキャッシュプールからの受取利息として決算書上に計上していました。キャッシュプール内で生じた受取利息と支払利息について、営業税上の利息の加算処理に際して相殺すべきかどうかという点が争点となっていました。

連邦財政裁判所の見解では、営業税法第8条第1号に基づく加算要件が満たされているかどうかの判断に際しては、原則的に個々の債務関係が個別に検討されなければなりません。ただし、連邦財政裁判所の不変的な判例によると、二者間で相互に貸借されるローンについては、これらが同じ種類で、同じ目的に供され、定期的に実際に相互に相殺される場合には、営業税上は単一の貸借関係と見なすことができます。二者間で相互に提供されるローンの合算の可能性の原則は、キャッシュプール上で相互に付与されるローンについても適用される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、具体的事案においてローンの合算を容認しました。多数の債務関係は銀行営業日ごとに集計、繰越記帳され、当該会社のグループ親会社に対する負債ポジションの有無および残高が継続的に確定されます。連邦財政裁判所は、キャッシュプールに参加するすべての口座の銀行営業日ごとの相殺後に債務残高が残った場合にのみ営業税上の利息の加算処理の対象とされ、当該債務残高に対する利息のみが加算処理の対象となる対価に該当するとしています。この利息の、翌銀行営業日以降に生じた受取利息との相殺は認められません。

### メッセ費用の営業税上の加算処理

メッセ費用の営業税上の取り扱いについては、実務上、税務当局との争点になるケースが多く見られます。デュッセルドルフ財政裁判所は、直近の判決において、税務当局の見解に反し、メッセスペースの賃借費用の加算処理を否認しました。

デュッセルドルフ財政裁判所は、連邦財政裁判所判決を受けた初めての財政裁判所として、メッセスペースの賃借費用の営業税の加算に関する見解を示しましたが、メッセ参加者による純粋なメッセスペースの賃借を連邦財政裁判所の事案(メッセ運営会社およびコンサート主催者)とは明確に区別しています。

具体的事案においては、製造会社が、製品群を紹介する目的で3年ごとに業界メッセに参加していました。メッセ運営者から請求された費用の内訳は、賃借料と定額の通信費用でした。財政裁判所は、定額の通信費用については営業税法上の加算処理の対象となる賃借料に該当しないとしました。他方、賃借料については原則的に加算対象となる賃借料に分類しましたが、「みなし固定資産」(ドイツニュースレター2017年7月号参照)への帰属はないとの見解を示しました。連邦財政裁判所判決に基づき、企業の事業目的が「みなし固定資産」の帰属の判断基準となります。財政裁判所の見解では、本事案における事業目的(製造)は、常にメッセに参加し、メッセスペースを常に事業用に供する目的で維持することを、必要としません。この限りにおいて、本事案は、コンサート主催者を対象とした連邦財政裁判所事案とは事情が異なります。

なお、財政裁判所は本判決に対する連邦財政裁判所への上告を認めています。

### 第三国からの配当に対する営業税上の資本参加特典適用における取り扱いの緩和化

第三国からの配当に対する営業税の資本参加特典がEU法に違反するとの欧州司法裁判所判決を受け、税務当局は、連邦各州共通通達で応じ、適用要件を緩和化しました。

欧州司法裁判所は2018年9月20日付判決において、第三国に所在する外国子会社からの配当について、配当収益の減算処理のためにはEU子会社よりも厳格な要件を求める営業税第9条第7号が資本移動の自由の原則に違反しているとの判断を下しました。これを受けて、連邦各州の上級財務局は連邦財務省と協調の上、欧州司法裁判所から指摘された要件に関して規定の適用を緩和しました。

税務当局は、まず、適格最低保有期間を削除し、課税年度初め(=1月1日)に最低出資比率15%の要件が満たされていれば十分となります。さらに、子会社に対する特別の要件(いわゆる能動的活動条項およびホールディング機能条項)や、孫会社に対する要件についてはこれを満たす必要はありません。

緩和化された要件は、営業税法第9条第7号の法改正が行われるまですべての未確定事案に適用されます。

## V. 移転価格

**連邦財務省: Hornbach-Baumarkt 事案における欧州司法裁判所判決への対応**(ドイツニュースレター2018年10月号の続報)

欧州司法裁判所は、2018年5月31日に、国際取引課税法第1条は原則的に設立の自由の原則に抵触しないとの判決を下しました。ただし、出資者/株主の立場から生ずる経済的な理由について証明する可能性が納税者に認められなければなりません。税務当局は、この重要な判決に対する反応として規定の有効性を維持しつつ要件を緩和化しました。

欧州司法裁判所判決事案においては、国内のグループ親会社が外国の間接子会社を受益者として無償の保証証明(コンフォートレター)を交付していました。ラインラント・プファルツ財政裁判所による先行判決の求めを受けた欧州司法裁判所は、国際取引課税法第1条の所得更正規定が原則的にEU法に抵触していないと見ています。ただし、独立企業原則に則っていない条件での取引の締結に関し、出資者/株主の立場から生ずる経済的な理由を証明する可能性が納税者に認められなければなりません。欧州司法裁判所は具体的事案においては、自己資本が欠損状態にある子会社が、自身では十分な自己資本を有していないことから事業拡大のために資本の拠出を必要としている点に経済的理由があるとしました。

税務当局は欧州司法裁判所判決を限定的に採用し反証可能性を再建に伴う措置に制限しています。納税者が証明すべき要件は、関係者または企業グループの再建の必要性および再建可能性です。自己資本の脆弱な子会社に対して、債務超過または支払い不能を回避する目的以外で低利子または無利子の貸付金が供与された場合、これは優遇措置の対象とはなりません。

税務当局は、また、経済的理由の証明の可能性について地理的にも制限しています。欧州司法裁判所判決が設立の自由の原則を対象としていることから、第三国事案は適用対象外となります(2018年12月6日付連邦財務省通達)。ラインラント・プファルツ財政裁判所は、同時に審理されていた第三国事案については欧州司法裁判所に対する先行判決の求めを行っていませんでした。

## VI. VAT

請求書記載要件に関する連邦財政裁判所判決: 請求書発行者の同一性

連邦財政裁判所は、請求書発行者は財貨の供給者／役務の提供者と同一でなければならず、同一でない場合は、前段階 VAT 控除要件を満たす請求書とは認められないとの見解を明確にしました。

VAT 法第 14 条第 4 項に基づき、請求書には供給側の事業者に関する記載が必須となります。連邦財政裁判所は、請求書上で供給者として記載される者は、実際に財貨の供給／役務の提供を行った者でなければならない点を、明確にしています。供給者が誰であるかは、通常は、締結された民法上の合意に基づきます。供給者は通常、当該供給を自身の名義で履行する者となります。

前段階 VAT 控除は、形式的または実質的な要件が満たされない場合であっても、特別な事情があれば救済手続きにおいて容認されます。前段階 VAT 控除を求める事業者が善意の第三者であったことがその要件となります。財貨／役務の受益者が、供給者と請求書発行者が同一でないことを知っていた場合には、この要件が満たされないこととなります。

なお、VAT 法第 14 条第 2 項第 4 文により、第三者が供給者のために供給者の名義で請求書を発行することは変わらず可能です。VAT 法上は、第三者ではなく、(その名義で請求書が発行される)供給者が請求書の実質的な発行者とみなされるからです。

VAT 法上の役務取引の当事者は原則的に民法上の合意を基準として判断されるという連邦財政裁判所による反復的な見解は、欧州司法裁判所の直近の判決 (Vega International 事案における 2019 年 5 月 15 日付判決) に相反するものです。欧州司法裁判所は当該判決において、契約上の取引関係を判断基準とせず、単に誰が財貨に対する実質的な支配権を獲得したかどうかで受益者を決定しています。欧州司法裁判所は、民法上の観点からみると、所有と占有との間の相違を混同しています。

#### 役務内容の記載に際しての請求書記載要件

連邦財政裁判所は、前段階 VAT 控除のために重要な請求書記載要件である「商業上一般的な名称」の EU 法との整合性に関して重大な疑義を呈しています。

連邦財政裁判所は、暫定的法的保護に関する係争事案において、財貨の種類に関する請求書上の記載のみでは前段階 VAT 控除の要件を満たさないとした税務署の見解に対し重大な疑義を呈し、当該 VAT 査定書について執行停止を認める決定を下しました。

連邦財政裁判所は、低価格帯における財貨／役務の記載要件については、財政裁判所によって見解が異なり、過去最高裁レベルでの審理の対象となっていないことを疑義の根拠としています。連邦財政裁判所は、他方で、供給に関して「商業上一般的な名称」を請求書記載要件と定める VAT 法第 14 条第 4 項第 5 号の規定が EU 法と整合しているかどうかの点について明確にする必要があるとしています。従って、供給された財貨の種類より詳しい供給内容の記述が必要とされる限りにおいて、「商業上一般的な名称」を記載要件とする必要はないという、EU 法上の解釈が成立する可能性があります。

#### プラットフォーム運営者の VAT 法上の連帯責任規定の適用に関する連邦財務省通達

税務当局は、新たな記録義務ならびに電子マーケットポータル運営者に対する新たな連帯責任に関する各種のコメントを通じて、今般導入された規定の解釈を示しています。

当初 2018 年年次税法という名称で立法化された法律 (セクション I. 法改正参照) により導入されたプラットフォーム運営者の連帯責任は、すでに 2019 年 1 月 1 日に施行されています。運営者に対



する連帯責任はまだ課せられていませんが、法律の文言によると記録義務はすでに履行されなければなりません。

連邦財務省は、2019年1月28日付の広範な適用通達において、販売業者により申請される税務登録証明の取得方法等について説明しています。連邦財務省によると、証明書は税務登録に関する証明を行うのみで、税務上の信用度に関する税務署側の判断は証明書の構成要素とはなりません。さらに、VAT上の義務違反の疑いがある場合も、これが証明書交付を妨げることにはならないとされます。

VAT法第3c条第3項の供給上限値未満の売上およびVAT法第3条第8項の直接販売の場合には証明書は不要とされます。

立法手続きの過程で、記録義務に加えて、連帯責任にかかわる法的手続きが議論されました。マーケットポータル運営者が運営するマーケットポータル上で法的に成立した事業者による財貨の供給にかかわる売上VATの納付がない場合に、マーケットポータル運営者に連帯責任が課されます。運営者に対して、税務登録証明書の提出がない場合、または、供給を行う事業者が納付義務を果たさないことを運営者が知っていた、もしくは堅実な商人の慎重さを以って知っているべきだった場合に、連帯責任が課されます。なお、運営者がそうした事実を知っていた、または知っているべきだったかどうかの挙証責任は原則的に連帯責任に関する査定書交付を管轄する税務署側にあると解釈されます。

税務当局は、事業者としてVAT登録されていない出品者に関する更なる見解およびその他の詳細問答に加えて、連帯責任規定の厳格化とのタイミングに合わせて、第三国所在の事業者については2019年3月1日以降、EU域内所在の事業者については2019年10月1日以降、運営者による記録義務が履行される場合には、これを容認するとしています。

インターネットプラットフォーム運営者の連帯責任に関するEU見解の明確化(ドイツニュースレター2018年3月号の続報)

EU財務相理事会(ECOFIN)は、2019年3月12日の会議上、2021年以降適用される付加価値税システム指令改正に関する適用法令について審議を行いました。適用法令により、インターネットプラットフォーム上での商取引に対する将来的な売上課税の仕組みおよび単一の管轄窓口が具体化されます。

採択された法案パッケージを通じて、インターネットプラットフォーム上の商取引における付加価値税に関する新しい規定の運用を確実にするための適用法令が定められます。2020年末までに国内法への導入が義務付けられる新しいEU規定は、2017年12月5日に採択された電子商取引における付加価値税に関するガイドラインにより導入されました。

今回採択された適用法令は、例えば、どういった場合にオンラインプラットフォームが問題となる供給をサポートしたと見なされるか、といった点を明確にすることになります。オンラインマーケットが供給条件を規定しているかどうか、および支払いまたは注文および財貨の発送に関与しているかどうか判断基準となります。

さらに、これまでは電子的方法による役務提供にのみ適用されていた「ミニ・ワン・ストップ・ショップ(MOSS)」手続きが、オンライン販売取引にも拡大されます(ワン・ストップ・ショップ、いわゆる単一管轄窓口)。

新規定は、形式的ではありますが、手続き上不可欠な欧州議会による助言的見解を受けた後に、ECOFINにより採択された内容の新規定が公布されます。新しい付加価値税規定は2020年末までに国内法に導入されなければなりません。なお、この規定を、すでに発効したオンラインプラットフォーム運営者のVAT上の連帯責任に関する国内規定(上記参照)と混同しないよう留意が必要です。

EU 財務省理事会(ECOFIN)による付加価値税改革の即時措置および電子書籍に対する軽減税率の導入

2018年10月2日にECOFINは、一部長期にわたって議論されてきた一連の付加価値税改革措置に関する政治的合意に到達しました。4つのいわゆる即時措置によりクロスボーダーの財貨の供給および役務の提供が緩和化されることとなります。電子書籍に対しては軽減税率が適用されることとなります。

前回2018年6月22日のECOFINでは、付加価値税に関する即時措置が不成立に終わりましたが、EU加盟国は、今回の再交渉において、付加価値税制度の簡便化を目的とする4つの措置について合意しました。

#### 1. 委託倉庫に関する統一的な簡便規定

単独の顧客への供給に際しては、(12ヶ月期限を含む)各種要件が満たされた場合、委託倉庫の所在するEU加盟国でのVAT登録義務は課せられない。

#### 2. EU域内におけるチェーン取引における供給の帰属

原則的には中間業者に対する供給が動的供給とみなされるが、中間業者が最初の供給者に対して仕出国のVAT-ID番号を通知する場合には、中間業者に対する供給を静的供給と見なす選択が可能

#### 3. 財貨のEU域内供給の免税要件

購入者のVAT-ID番号およびEUセールスリストの記載が実質的な免税要件に追加

#### 4. EU域内供給免税に関する証憑要件

免税要件としての証憑に関する統一的で簡便化された規定

この間5つ目の措置として議論されていたいわゆる(現行の付加価値税システム指令第132条に「費用負担メカニズム」として規定された)人的結合における免税措置に関する規定については、最終的な付加価値税システムの構築の一環で改めて議論されることとなります。また、いわゆる「認証納税者」の導入もまだ実施されておらず、先送りされています。

EU加盟国は、新しいガイドラインを2019年12月31日までに国内法に導入しなければなりません。新規定は2020年1月1日に施行されることとなります。

さらに、付加価値税不正の防止を目的として、特に、いわゆる循環取引を通じたVAT不正による被害を受けている加盟国に対しては、17,500ユーロの上限值を超える国内財貨の供給または役務の提供について、原則的にリバースチャージ手続きを適用することが認められる方向にあります。更なる要件と紐付けられる当該規定は、2022年6月30日までの適用となる見込みです。ECOFINは、また、付加価値税の領域における行政当局間の協力を強化するための指令に合意しています。

EU 加盟国は、再三に亘って議論を延期した後、電子的方法による出版物に対しては軽減税率を適用することに合意しました。EU 加盟国は最低で5%の軽減税率を適用することが可能となります。主としてビデオまたは音源を含む作品は軽減税率の対象外です。シヨルツ連邦財務相は、この合意を受け、出版業界から長きにわたって要請されていた出版物に対する税率の軽減税率 7%への引下げを速やかに国内法に導入することを表明しました。(紙媒体)の出版物について特別規定に基づき(5%未満の)軽減税率またはゼロ税率を適用している EU 加盟国は、紙媒体とデジタル媒体の差別的取扱いのないよう、電子書籍、電子雑誌および他の電子的方法による出版物にも同率を適用することが認められます。

上記の措置については、次回以降の ECOFIN で正式に採択されることとなります。また、2018 年 10 月 2 日の ECOFIN においては、付加価値税システム指令の一環での行政協力に関する追加的な規定が採択されています。

委託倉庫に関する容認期限の 2019 年 12 月 31 日までの延長(ドイツニュースレター2018 年 3 月号の続報)

連邦財務省が 2017 年に委託倉庫からの供給の VAT 上の取り扱いに関する見解を新たにした後、従来の税務当局の見解に基づく取り扱いは 2018 年末まで容認されていましたが、この容認期限が再度一年間延長されました。

新しい税務当局見解により(2017 年 10 月以降)発送開始時点で購入者が確定している場合のその他の EU 加盟国から、(ドイツ国内の)委託在庫での一時預かりを経由したドイツ国内の購入者宛の供給は、VAT 法第 3 条第 6 項第 1 文にいうところの発送供給と見なされます。税務当局は、以前は、委託倉庫での一時預かりにより供給が中断されたと見なしていました。この場合、供給者は、自己財貨の EU 域内引渡しと仕向国での国内供給という二つの供給を行うことになっていました。税務当局の見解の変更に伴う事業者にとっての変更にかかる負担を鑑み、2017 年 12 月 31 日までに履行された供給および EU 域内取得については、顧客側での前段階 VAT 控除目的も含め、従来の税務当局の見解に従った取り扱いが容認されるとする移行期間が導入されていました(2017 年 10 月 10 日付連邦財務省通達)。

2017 年末にすでに一年間延長されていた移行期間は、2018 年 10 月 31 日付連邦財務省通達を通じてさらに一年間、2019 年 12 月 31 日までに履行される供給および EU 域内取得まで延長されています。

また、EU 財務相理事会(ECOFIN)は、最終的な付加価値税システムへの移管の一環で、委託倉庫に関する EU レベルで統一化された簡便規定に合意しており、2020 年 1 月 1 日には施行される方向です。

請求書の遡及的な訂正に関する連邦財務省通達案

欧州司法裁判所判決を受け、前段階 VAT 控除目的での請求書の遡及的な訂正を一部認めた連邦財政裁判所の見解に対する税務当局の反応が待たれていましたが、連邦財務省は、遡及効果を原則的に認めるとしつつ、いくつかのハードルを設ける内容の通達案(2018 年 10 月 15 日付)を公表しました。通達案によると、税務当局は請求書の遡及的な訂正も容認する方向にあります。連邦財務省は連邦財政裁判所判決を受け、請求書発行者、役務の受益者、役務の内容、対価、および VAT の個別表示の記載事項が含まれる請求書については遡及的な訂正が可能としています。ただし、記載内容は、未記載に相当する程度、不明確、不完全または明らかに不正確であってはなりません。連邦財務省は、この点について、通達案の中で、個々の請求書記載事項ごとに詳細に述べています。

例えば、供給者に関する記載事項については、その明確な認識が可能であることが求められます。連邦財務省は通達案の中で、請求書上に(記載義務があるに関わらず)税額の記載がない場合には(例えば、非課税取引である事業譲渡に該当しないケース、リバースチャージ適用による納税義務の転嫁に関する判断ミス)、遡及的な訂正を認めないとしています。特定の当事者間において VAT 上のオーガニシャフト(連結納税グループ)が成立しておらず、内部取引として処理された取引に関して VAT の記載のない証憑が取り交わされたことが事後的に判明した場合にも、遡及的な訂正の対象となりません。連邦財務省は、また、請求書の訂正を租税通則法第 175 条第 1 項第 1 文第 2 号の遡及的な事象に分類することを認めていません。最終的な通達において連邦財務省の見解が緩和化される、またはその他の変更が加えられるかは、不明です。例えば、通達案で示された、請求書のキャンセルを請求書の訂正ではなく、新しい請求書の発行と見なすという連邦財務省の見解、および、役務内容の記述の訂正に関する比較的厳格な線引きが該当します。

連邦財政裁判所による請求書の宛先に関する直近の判決の具体化(ドイツニュースレター2018 年 10 月号の続報)

連邦財政裁判所は、昨年、欧州司法裁判所の判決を受け、「私書箱」住所についても前段階 VAT 控除のための請求書記載事項として容認しましたが、今回の事案においては、必要とされる郵便による連絡可能性の検証のタイミングおよび挙証責任の所在についての見解を示しています。

2018 年 6 月 21 日付の二つの類似事案における判決以降、事業者との当該住所での接触が可能ない限りにおいて、いかなるかたちの住所も前段階 VAT 控除のための請求書記載要件が満たされるというのが、連邦財政裁判所の見解となっています。

連邦財政裁判所は 2018 年 12 月 5 日付判決において、「完全な住所」および郵便による連絡可能性の有無の判断に際して、財貨の供給/役務の提供時点ではなく、請求書発行時点が基準となることの具体的見解を示しました。欧州司法裁判所判決に従い、請求書に記載すべき事項は、税金債務の納付および場合によっては前段階 VAT 控除権の有無を検証することを税務当局に可能にするものでなければならないというのが連邦財政裁判所の見解です。税務署による検証は、財貨供給/役務提供時点ではなく、請求書の発行ならびにその閲覧時点で初めて可能となります。請求書発行時点で郵便による連絡可能性が確認できない場合は、その挙証責任は受益者側に課せられます。従って、請求書要件が満たされているかどうかを確認できない場合は、受益者にとって不利な結果をもたらします。

連邦財政裁判所判決は、特に、財貨供給/役務提供と請求書発行との間に時間が空いている場合に、意味があります。つまり請求書発行までの間に取引相手の住所が変更された場合、財貨供給/役務提供時の住所ではなく、移転後の住所が前段階 VAT 控除に際して要求されるからです。また、取引相手の社名または法形態についても同様です。ただし、請求書の訂正のケースにおいては事情が異なります。すでに発行済みの記載ミスはあるが(VAT 法上)訂正可能な請求書が補足される場合には、請求書が最初に発行された時点が基準となります。

連邦財務省通達: 請求書記載要件の緩和化(上記トピック参照)

事業者が当該住所において接触可能である限りにおいて、いかなる住所も前段階 VAT 控除のための請求書記載要件として十分であるとした連邦財政裁判所判決を受け、連邦財務省はその見解を示し、VAT 適用通達を改訂しました。

連邦財政裁判所は、2018 年中に下した複数の判決において、供給側の事業者の経済活動が請求書に記載された住所において遂行されていることは、前段階 VAT 控除のための請求書記載要件と

はならず、いかなる種類の住所、つまり、「私書箱」住所または気付(c/o)住所でも十分であるとの見解を示しました。ただし、事業者が当該住所で接触可能である場合に限りです。

連邦財務省は 2018 年 12 月 7 日付通達で、連邦財政裁判所の見解を支持し、VAT 適用通達を改訂しました。従って、2015 年 7 月 22 日付判決を始めとする連邦財政裁判所の過去の判例は今後適用されません。

本通達は、すべての未確定事案に適用されます。

## VII. 個人所得税／賃金税

### 2019 年に適用される賃金税上の現物給与査定額

無償または廉価で従業員に提供される食事は、社会保険対価法 (SvEV-Sozialversicherungsentgeltver-ordnung) 上で定められた現物給与支給額で評価されます。職業上の理由による外部勤務(出張)時または二重家計の一環で、雇用者または雇用者の指示に基づき、第三者から従業員に対して提供される、税込みで 60 ユーロを超えない食事についても同様です。

2019 年に適用される賃金税上の現物給与査定額は、以下の通りです。

朝食代	1.77 ユーロ
昼食または夕食代	3.30 ユーロ

### (電気)自転車の利用提供に関する連邦各州通達

2018 年 年次税法(セクション I. 法改正参照)により、E モビリティの税務上の促成のための簡便規定が導入されました。これを受けて連邦各州の上級財政局は、時速 25 キロメートル以下の(電気)自転車の従業員への利用提供の税務上の取り扱いに関する見解を公表しました。

2019 年 1 月 1 日以降 2021 年 12 月 31 日の間に購入された電気およびハイブリッド自動車については、1%ルール適用の際にグロス車体価格の 50%が算定基準とされますが、税務当局は、この軽減措置が時速 25 キロメートル以下の(電気)自転車にもこの軽減措置が適用されるとしています。

税務当局は、2019 年 1 月 1 日以降 2021 年 12 月 31 日の間に従業員への使用提供が開始された事業用の(電気)自転車について、(所得税第 3 条第 37 号の非課税規定の適用がない場合)、私的利用価値の算定基準となる月額平均値を、グロス車体価格の 50%の 1%(100 ユーロ未満切捨て)と定めています。通達によると、当該自転車の購入、製造またはリース開始時期にかかわらず、利用提供の開始時点が上記取り扱いの適用基準となります。ただし、2018 年 12 月 31 日以前に事業用自転車の従業員への私用目的の使用提供が開始されていた場合で、2019 年 1 月 1 日以降に利用者が変更となったケースにおいては、車体価格の 100%が計算基準となります。なお、車体価格の 100%または 50%のいずれが算定基準となる場合も、みなし給与に適用される 44 ユーロの月額非課税上限値の適用対象外となります。

2012 年 11 月 23 日付通達に取って代わる 2019 年 3 月 13 日付の新しい連邦各州通達は、2019 年からの適用となりますが、交通法上自転車に分類される自転車および電気自転車についてもこの通達が適用されます。



## VIII. 不動産取得税

### シェアディールに対する課税の強化

連邦各州財務相は、2018年11月29日に、いわゆるシェアディールに際しての不動産取得税課税の強化に関するコンセプトに合意しました。この決定には、特に、出資比率基準の90%への引下げおよび適用免除期限の延長が盛り込まれています。

財務相会議は、数年来活発に議論されてきた、出資持分(株式)の売買(シェアディール)に対する不動産取得税課税の強化に関して、暫定的な結論に至り、具体的な法案に合意しました。予想通り、不動産取得税の対象となるシェアディールの出資比率は現行の95%から90%に引き下げられます。また、不動産を所有する資本会社に対する出資者変動についても90%の出資比率基準の対象とするための補足的な事実要件も盛り込まれます。新規の下では、出資持分売却に際して不動産取得税を回避するためには、従来の出資者が必ず出資を継続していることが不可欠となります。さらに、これまで5年間だった適用免除期限が10年に延長されるため、出資持分の集中化がより難しくなります。

財務相会議は、連邦財務省に対し、可決された改正提案内容を連邦の立法手続きに取り込むことを要請しました。連邦財務省が連邦各州の提案を全面的に採用するのか、また、新規の適用開始がいつになるのかは、連邦財務省による法案提出までは明らかではありません。法案の提出時期についても現状では未定です。

## IX. 租税通則法

### 外国法を根拠とするドイツ国内における帳簿記帳義務

ドイツ連邦財政裁判所は、外国法規もまたドイツ国内における帳簿記帳義務の根拠となりうるかという点に関する見解を初めて示しました。

事業活動を行う企業が租税通則法第141条第1項第1文に規定される一定の売上または利益基準値を超えない限りにおいて、租税通則法第140条(税法以外の法律に基づく帳簿記帳義務)の適用がない場合には、ドイツにおける帳簿記帳義務は課せられません。事案においては、リヒテンシュタインに本店所在地を有する株式会社が、ドイツ国内不動産の賃貸所得について、帳簿記帳義務はないと判断し、制限納税義務者として当該利益を所得税法第4条第3項(収支計算による利益計算)に基づき計算していました。これに対して、税務署は、帳簿記帳を義務付けるよう求めていました。連邦財政裁判所は、すでに租税通則法第140条に基づき帳簿記帳義務が発生しているため、第141条に基づき帳簿記帳義務の検討の余地はないとの見解を示しました。第140条のいう「税法以外の法律」には外国法に基づく帳簿記帳義務も含まれるというのがその根拠です。専門家の間ではこれまでこの点について意見が分かれていましたが、連邦財政裁判所は、今回の判決で以って税務当局の見解(2011年5月16日付連邦財務省通達)を支持しました。

これまでドイツ国内では帳簿記帳義務がないと判断していたドイツ国内所得を有する外国企業は、租税通則法第140条の適用により、帳簿記帳義務以外の他の協力および記録義務が発生していないかどうか、再検討する必要があります。

### 税金利息査定書交付に際しての注記

税務当局は、税務上の利息率の水準に関する議論を受け、税金利息を暫定的に査定する内容の通達を公表しました。

連邦財政裁判所は、2018年9月3日付決定において、2012年11月以降の利息賦課期間について、(租税通則法第238条に規定される)6%の支払税金利息利率の合憲性に関する重大な疑義があるとの見解を示しました。税務当局は、この決定を受け、2012年4月以降の利息賦課期間について、すべての事案(つまり、すべての税金種目および税金利息の対象となったすべての課税年

度)に関して、税金利息の査定に対して異議申し立てが行われた限りにおいて、申請による執行停止を認めていました(2018年12月14日付連邦財務省通達)。

税務当局は、2019年5月2日に公表された通達において、租税通則法第238条第1項第1文に基づく利率が適用されるすべての最初の税金利息査定については、租税通則法第165条第1項第2文第3号に基づき暫定的に実施することを求めています。租税通則法第164条の留保条項に基づき変更された、またはその他の修正規定に基づき修正された税金利息査定書も今後は暫定的に交付されます。

連邦財務省はまた、すでに異議申し立て手続き中または訴訟手続き中の事案に関する取扱いにも言及しています。

なお、2010年以降の利息賦課期間の利率の合憲性については、すでに連邦憲法裁判所で審理中です。

### 資本会社の代表取締役と恒常的代理人資格の併存性

連邦財政裁判所は、資本会社の代表取締役が、租税通則法第13条にいうところの恒常的代理人であることは原則的に可能であるとの見解を示しました。

具体的事案においては、ルクセンブルクの株式会社の代表取締役が、株式会社のために金取引を締結する目的で定期的にドイツに滞在していました。

会社側は、租税通則法第13条が、事業者とその代理人の人的相違を要するとした、個人事業者に関する連邦財政裁判所の判例から、資本会社の代表取締役は同時に当該資本会社の代理人とは成り得ないとの見解にありました。法人の機関(代表取締役)による行為は、民法上の機関論に基づき自己行為として法人に帰属されるというのが、その根拠となります。

これに対して、個人事業者に関する判例から、法人の機関による行為に際して必要とされる人的相違が存在しないと結論付けることはできないというのが、連邦財政裁判所の見解です。連邦財政裁判所は、租税通則法第13条の文言が、法人の機関の資格で行為を行う者もその対象に含めていることをその見解の根拠の一つとしています。

さらに、租税通則法第13条第1文は、(代理人による)商取引の定義上、機関による経営行為を含んでいます。従って、租税通則法第13条第1文の他の事実要件が満たされている場合には、代表取締役は恒常的代理人足りることが可能です。

上記の結果、ドイツ国内に本店所在地または経営管理地のいずれも有さない外国資本会社について、無制限納税義務が生じ得ます。外国資本会社の代表取締役がドイツ国内で恒常的代理人の事実要件を満たしている兆候がある場合、拘束的ルーリングを取得する余地はないと考えられます。ただし、国内に恒常的代理人が任命されている場合、外国会社は賃金税源泉に関する規定の適用対象となることから、手数料不要の賃金税上のルーリングを申請するのがベターです。

## X. 社会保険

### 2019年社会保険料算定基準額

2019年に適用される社会保険料算定基準額および社会保険料率は以下の通りです。

社会保険料算定基準限度額	旧西ドイツ		旧東ドイツ	
	月額(ユーロ)	年額(ユーロ)	月額(ユーロ)	年額(ユーロ)

法定健康保険加入義務限度額:				
一般	5,062.50	60,750.00	5,062.50	60,750.00
2002年12月31日以前の加入免除者	4,537.50	54,450.00	4,537.50	54,450.00
算定基準限度額:				
健康及び介護保険	4,537.50	54,450.00	4,537.50	54,450.00
年金及び失業保険	6,700.00	80,400.00	6,150.00	73,800.00

保険の種類	年金保険	失業保険	健康保険 <sup>1</sup>	介護保険
雇用者負担	9.30 %	1.25%	7.3% (+0.45%) <sup>2</sup>	1.525%
従業員負担	9.30%	1.25%	7.3% (+ 0.45%) <sup>2</sup>	1.525% (+0.25%) <sup>3</sup>
合計	18.6%	2.5%	14.6% (+0.9%) <sup>2</sup>	3.05%

<sup>1</sup> 標準保険料

<sup>2</sup> 健康保険追加保険料(2019年以降は労使折半)、料率は健康保険機関によって若干異なる

<sup>3</sup> 子供のいない満23歳以上の被雇用者に対する追加保険料

#### EU 間出張に際しての A-1-Bescheinigung(社会保障適用証明書)の電子的申請の義務付け

ドイツ会社の従業員が他の EU 加盟国または EFTA 加盟国(アイスランド、リヒテンシュタイン、ノルウエー、スイス)で勤務を行う場合、特定の要件が満たされていることを条件に、ドイツの社会保険制度への加入継続が可能です。勤務国での社会保険免除のためには、居住国の社会保険証明(A1-Bescheinigung)の取得が要件となります。2010年5月1日以降、この A1-Bescheinigung は出張期間の長短に関わらず携行することが義務付けられていますが、2019年1月1日以降、この証明書の電子的方法による申請が義務付けられています。ただし、2019年6月30日までは、個別事案によっては、紙ベースでの申請も容認されます。

現在 EU レベルで、役務の提供または財貨の供給を目的としない出張(内部または外部ミーティング、コンフェレンスおよびセミナーへの参加、契約交渉、マーケティング活動、内部監査の実施等が免除対象として想定)については、A1-Bescheinigung の取得義務を免除することが検討されていますが、新規定の導入までにはまだ時間を要する見込みです。議論の詳細につきましては、[PAS Alert](#)(英文)をご参照ください。

## 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.umeda@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.umeda@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.umeda@de.ey.com

### ミュンヘン

Arnulfstrasse 59  
80636 München  
Germany

#### **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. 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](https://ey.com/privacy). For more information about our organization, please visit [ey.com](https://ey.com).

© 2019 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.