



# German newsletter

## Japan Business Services

Issue 1 | March 2018

### 概要

- I. トランスペアレンシーレジスター
- II. 法改正
- III. 法人税
- IV. BEPS
- V. 移転価格
- VI. VAT
- VII. 所得税／賃金税
- VIII. 税務会計
- IX. 税務コンプライアンス
- X. 租税条約および国際課税

## ドイツ最新情報

### I. トランスペアレンシーレジスター

トランスペアレンシーレジスターの閲覧(ドイツニュースレター2017年12月号の続報)

2017年内に新設されたトランスペアレンシーレジスターの閲覧が2017年12月27日以降可能となりました。閲覧に関する詳細については、2017年12月22日に官報公告された2017年12月19日付法令に規定されていますが、特に、閲覧が全部または一部制限される要件についての説明がされています。

2017年6月26日に施行された新しいアンチ・マネー・ロンダリング法により、私法上の法人および登記されたパートナーシップは、実質的所有者に関する特定の情報を収集、保管、アップデートし、いわゆるみなし報告の規定の対象となる場合を除いて、トランスペアレンシーレジスターへの登録のための情報を遅滞なくトランスペアレンシーレジスター窓口に通知することが義務付けられています。



## II. 法改正

### 大連立政権によるタックスアジェンダ 2018～2021

SPD(社会民主党)は、2018年3月4日に、2018年2月7日に交渉が決着した連立交渉に合意し、大連立政権の成立が確実となりました。これを受け、租税政策上のアジェンダの実現する見込みとなりました。2018年1月12日に決着した予備交渉の結果、連帯付加税の軽減が税務上の個別政策のうちで最大のものとなります。連帯付加税の軽減は、政権期間の最後の年に当たる2021年に100億ユーロ規模で実施される見込みです。これに続く租税政策として、35億ユーロ規模の児童手当または子女控除の引上げ、20億ユーロ規模の住宅建築助成ならびに20億ユーロ規模の研究開発の助成が盛り込まれています。上記の金額は、2018年から2021年までの期間全体での連邦負担による軽減額です。

## III. 法人税

### クラウドファンディングモデルにおける寄付金控除

連邦財務省は、2017年12月15日付通達において、クラウドファンディングにおける寄付金の取扱いに関する見解を示し、スタートアップ企業への対価性のある投資、いわゆる寄付型クラウドファンディングおよびオンラインポータルを通じた投資方法としてのクラウドインベスティングを区別しています。

連邦財務省は、被出資者(プロジェクト首唱者)に対する資金提供の見返りに拠出者が非金銭的な対価を受け取るスタートアップファイナンスを「古典的なクラウドファンディング」と見ていています。「クラウド」においては、通常は、被出資者(通常はスタートアップ企業)が優遇税制の対象でないこと、または拠出者が対価を受領することから、寄付金控除の対象となりません。ただし、被出資者が税制上の優遇措置の対象となる法人または公共法人である場合には、「寄付型クラウドファンディング」も税務上の優遇措置の対象となり得ます。

連邦財務省は、いわゆるクラウドインベスティング(投資型クラウドファンディング)およびクラウドレンディング(融資型クラウドファンディング)については、寄付金控除を認めていません。これらのクラウドファンディングにおいては、クラウドメンバーはプロジェクトの利益の分配を受ける、または利子付きローンを提供することになるためです。

### 法人税法第8c条(繰越欠損金利用制限規定)の会社再建条項に関する欧州司法裁判所による審理状況

法人税法第8c条第1a項の会社再建条項がEU法に違反するとしたEU委員会決定は欧州司法裁判所により無効とされる可能性があります(2017年12月20日付の欧州司法裁判所法務官による最終意見)。

EU委員会は、2011年1月26日付決定を通じて、法人税法第8c条第1a項がEU域内市場に相容れない不当な助成金に該当するとの判断を下しました。この決定を受け、すでに付与した助成金の返還を求めることがドイツに義務付けられました。ドイツは交付済みのルーリングを取り消し、欠損金の存続を認めない内容の査定書を再発行するという措置を講じています。これらの措置は対象企業にとって一部甚大な租税負担を伴う結果をもたらしました。

EU委員会の決定に対しては、複数の企業が欧州裁判所に対して無効訴訟の訴えを行っていましたが、欧州裁判所は、訴訟が不十分であると主張するEU委員会の抗弁を退けた後、2件のモデル訴訟事案について、訴えに根拠なしとしてこれらを棄却する判決を下しました。そのうちの1件についての控訴審手続きにおいて法務官が最終意見を述べました。法務官は、助成法の根本となる領域から二つの点(企業が直接EU委員会決定に対して提訴する権利を有するのかどうかという点、および、国家的措置が不当な助成に該当すると見なされる基準としての「選択性-selectivity」の有無)についての審理を行い、欧州司法裁判所に対して、企業側の法的措置(控訴)を認め、欧州裁判所の判決を破棄し、会社再建条項に関するEU委員会の決定を無効とすることを提案しています。

欧州司法裁判所が法務官の最終意見を支持するかどうかが待たれます。対象企業にとっては、法人税法第8c条第1a項の会社再建条項を適用する可能性があることになります。

## 法人税法第8c条(繰越欠損金利用制限規定)に関する連邦財務省通達

連邦財務省は2017年11月30日に、長くその改定が待たれていた、法人による繰越欠損金利用制限(法人税法第8c条)に関する2017年11月28日付通達を公表しました。この改定通達は2008年7月4日付連邦財務省通達に取って代わるもので、2009年以来実施された法人税法第8c条の改正が反映されています。

行政通達には、繰越欠損金の消滅事由となる持分取得の定義、取得者グループ、法的帰結、例外規定(グループ条項および含み資産条項)に関する説明および詳細な適用規定が盛り込まれています。最終的に公表された通達は、2014年4月に公表されていた草案とその大まかな構成において一致しています(一部追加または削除項目あり)。

2017年3月29日付連邦憲法裁判所決定を受け(ドイツニュースレター2017年7月号および12月号参照)、2015年12月31日以前に行われた直接の資本会社出資持分の取得においては、新しい法規定が設けられるまでの間、法人税法第8c条第1文(現行法人税法第8c条第1項第1文)が適用されない旨が通達に明記されています。

2017年11月28日付連邦財務省通達のその他の重要な項目は以下の通りです。

- ▶ 同一出資持分の再譲渡
- ▶ 期中取得に際しての繰越欠損金と(取得時までに実現された)当期利益の控除
- ▶ オーガンシャフト(連結グループ)における、事業年度末での連結親会社または連結子会社出資持分取得に際しての欠損金消滅の取扱い
- ▶ 持分取得時までに発生した損失の繰戻控除の否認
- ▶ グループ条項の適用に関する詳細
- ▶ 含み資産条項の適用に関する詳細
- ▶ 適用範囲の拡大(オーガンシャフト成立以前の繰越欠損金も法人税法第8c条の対象)

また、法人税法第8c条の営業税上の繰越欠損金への適用に関する連邦各州上級財務局の2017年1月29日付共通通達も公表されており、2017年11月28日付連邦財務省通達の原則が営業税上も適用されると言及しています。なお、税務当局はこの中で、営業税上の特別な取扱いに対応した個々の特例について言及しています。

## IV. BEPS

### デジタル経済に対する課税の強化

EU委員会はすでに2017年9月21日に、デジタル経済の公平で成長を阻害しない課税の方針を示しました。EU委員会はそのコンセプトペーパーにおいて、デジタル経済の課税というタスクにおいて加盟各国が直面するハードルを説明し、可能な解決策を提案しました。2017年12月5日に開催された理事会において欧州蔵相会議(ECOFIN)はこのディスカッションペーパーを採択しました。

現行の税制は、伝統的な経済からデジタル経済への転換に十分に対応できないというのがEUの見解です。経済財およびサービスが販売される国に納税者の物理的なプレゼンスがないというのがデジタル経済の特性です。その結果、本来の価値創造の場所と一致しない、各国間での不公平な税収の配分をもたらします。

EU委員会は、デジタルPE(Permanent Establishment)の概念ならびに移転価格および利得帰属に関する現行の規定の改正を主要な措置として挙げています。短期的には、いわゆる「equalisation tax」(デジタル経済に従事する企業の売上げに対する均衡税の一種で、法人税からの税額控除可能)ならびにデジタル取引に対する源泉税といった代替的措置も想定されています。

このEU委員会の提案はEUIによって政策命令として採択されました。今後は、EUレベルでの検討が行われ、さらにOECD/BEPSイニシアティブの行動1(デジタル経済の課税)の一環として国際的に協議されることになります。

ります。OECDは2018年4月に追加報告書を公表することを予告しており、EUレベルでの具体的な法案も2018年春に公表される見込みです。

## V. 移転価格

### CFC ルールの EU 法への抵触の可能性に関する欧州司法裁判所法務官の最終意見

欧州司法裁判所法務官は、「Hornbach」事案に関する最終意見において、国際取引課税法第 1 条の所得更正規定が、設立の自由の原則に違反しないとの見解を示しました。欧州司法裁判所がその判決において法務官の最終意見を支持するかどうかが待たれます。

ラインラント・プファルツ財政裁判所は、国際取引課税法第 1 条の所得更正規定が EU 法に抵触する懸念があるとして、欧州司法裁判所に先行判決を求めていました。財政裁判所は、まず、国際取引課税法第 1 条に基づく所得更正の対象とならない純粋な国内取引(具体的な事案においては、子会社に対する無償の親会社保証が争点)との不公平な取扱いを問題としていました。さらに、クロスボーダーの便益供与に際して、出資関係に起因する、独立企業原則によらない条件での合意に経済的な理由があることを証明する可能性が国際取引課税法第 1 条に盛り込まれていない点にも言及していました。

法務官はその最終意見書の中で、国際取引課税法第 1 条に基づく所得更正を通じて EU 法が保障する設立の自由の原則が制限されていないとの見解を示し、また、そうした制限があったとしても正当化できると補足しています。

## VI. VAT

### 委託倉庫: 連邦財務省による新規定適用移行期間の延長(ドイツニュースレター2017 年 12 月号の続報)

税務当局は、2017 年 10 月に委託倉庫の利用に際しての VAT 上の取扱いに関する見解を新たにしましたが、移行期間中においては従来の取扱いが容認されます。連邦財務省はこの移行期間を一年間延長しました。

委託倉庫の取扱いに関する連邦財政裁判所判決を受け、連邦財務省は 2017 年 10 月 10 日付通達を通じて VAT 適用規則を改定しました。委託倉庫の利用は、供給における財貨の輸送を中断することがあります。この場合、供給者は顧客に対し直接 EU 域内供給取引を行うのではなく、いったん自己財貨の EU 域内引渡し(みなし EU 域内供給取引)を行い、その後、(多くの場合)国内における顧客への供給を行うことになります。

2017 年 10 月 10 日付通達により、委託倉庫の利用が財貨の輸送および VAT 上の供給取引にどのように影響するかの区分に変更がなされたことから、連邦財務省は通達に容認規定を盛り込みました。この容認規定によると、2017 年 12 月 31 日までに履行された供給および EU 域内取得は(顧客側での前段階 VAT 控除目的でも同様に)、従来の連邦財務省の法的見解に従った取扱いを適用することが容認されました。

連邦財務省は 2017 年 12 月 14 日付通達において、この移行期間を一年間延長し、2018 年 12 月 31 日までに履行された供給および EU 域内取得まで従来の取扱いが容認されるとしました。それ以外の点については 2017 年 10 月 10 日付通達の内容に変更はありません。

## EU 付加価値税改革(ドイツニュースレター2017年12月号の続報)

EU 委員会は 2017 年 10 月に付加価値税制度の抜本的な改革に関する具体的な提案を提出しました。25 年前の単一市場の導入以来となる包括的な付加価値税制改革に向け、事業者は早期の対応が求められることになります。

すでに 2019 年には、「認定納税者」の導入が予定されていますが、これは同じく 2019 年に予定されている委託倉庫およびチェーン取引における簡便的取扱いにおいて、重要な意味を有します。2022 年までの長期的な目標としては、EU 域内の財貨の供給における仕向国原則への最終的な移行が予定されています。

実施に当たって必要な手続きならびにすでに求められる対応等についてのさらなる詳細に関しては、[VAT Alert\(ドイツ語\)](#)をご参照ください。

## オンラインポータルによる付加価値税連帯責任

EU 蔵相会議(ECOFIN)は 2017 年 12 月 5 日の理事会において付加価値税ガイドラインならびに関連するガイドラインおよび規則の改正に関する重要な提案を採択しました。改正の目的は、一方で(小規模の)オンライン事業者に対する簡便的取扱い、他方でオンラインポータル運営事業者に VAT 債務の連帯責任を負わせることになります。

ECOFIN はデジタル単一市場に対する戦略の一環として、E コマースの分野における付加価値税法上の規則をより簡便に遵守することを可能とするための新規定を採択しました。この簡便的取扱いは、デジタル役務または財貨をオンラインで他の EU 加盟国居住の顧客に販売する事業者を対象としています。これら事業者によるクロスボーダーの売上高が 10,000 ヨーロ以下の場合、当該事業者の所在国の法制に基づき VAT が課されます。新規定は、2019 年 1 月 1 日以降、2021 年 1 月 1 日以降と段階的に発効します。

さらに、すでに電子的方法による役務提供に際して運用されている「ミニ・ワン・ストップ・ショップ(MOSS)」の適用対象が、オンライン通信販売取引を行う EU 事業者まで拡大されます。MOSS は、統一的なオンラインポータルとして、事業者が自身の所在国の言語で VAT 上の義務を履行することを可能とともに、各 EU 加盟国での個別の VAT 登録を不要とします。150 ヨーロ以下の第三国からの通信販売に対しては、新しいポータルが設置され、追跡費用の削減が見込まれます。(22 ヨーロ以下の)少額商品の輸入免税は撤廃されます。これらすべての規定は 2021 年 1 月 1 日以降適用される見込みです。

このパッケージの中核となるのは、オンラインマーケット、プラットフォーム、ポータル等に対して、仲介した商取引にかかる付加価値税上の義務に対する連帯責任を負わせるという提案です。プラットフォーム運営者は、将来的に、商品価値 150 ヨーロ以下の輸入財貨の販売に際して、販売取引を行った事業者、すなわち、最終顧客への販売において VAT 上の供給者かつ VAT 債務者と見なされます。150 ヨーロ超の商品については、フルスコープの通関申告が義務付けられていることから、連帯責任の対象とはされません。さらに、EU 域内非居住者がオンラインマーケットを通じて行う、EU 域内向けの販売に対してはすべて、みなしサプライチェーンの概念が適用されることになります。

なお、ドイツ蔵相会議は 2017 年 11 月末に、オンラインマーケットで販売を行う事業者が VAT を納付しない場合に、当該オンラインマーケットの運営者に、連帯責任を負わせることを想定した法案を 2018 年第 1 四半期中に提出することを決定したばかりでした。

## 前段階 VAT 控除要件としての住所(ドイツニュースレター2017年12月号の続報)

欧州司法裁判所は、請求書に記載される住所は、その場所で経済的活動が行われていることが要件となるという連邦財政裁判所の見解を支持せず、「住所」の定義はより広範に理解され、「私書箱住所」でも十分であるとの判決を下しました。

ドイツ VAT 法によると、前段階 VAT 控除要件を満たすためには、サプライヤーの完全な名称に加えて、完全な住所の請求書記載が求められます。従来の連邦財政裁判所の判例では、請求書記載住所における経済的活動の遂行が必須であり、経済的活動が行われていない場合には、信頼誠実の原則(信義則)への依拠もまた認められないとされていました。欧州司法裁判所は、この見解とは反対の立場をとり、2017 年 7 月 5 日付の法務官の最終意見を支持しました。

付加価値税システム指令第 226 条第 5 号にいうところの「住所」の定義は、当該住所で実際に当事者との接触が可能な限り、「私書箱」を含むあらゆる種類の住所を意味しており、この定義を超える厳格な義務は EU 法と相容れないというのが欧州司法裁判所の見解です。付加価値税システム指令が規定するよりも厳格に、前段階 VAT 控除権を制限することはできません。欧州司法裁判所は、むしろ事業者の VAT-ID 番号が前段階 VAT 控除のための主たる情報源であるとの見解にあります。

欧州司法裁判所は、本判決において、租税乱用または脱税のケースを除いては、純粋に形式的な請求書記載要件を前段階 VAT 控除の判断基準と見なさない傾向にある欧州司法裁判所のこれまでの判例を踏襲しています。

しかしながら、連邦財政裁判所判例に対して欧州司法裁判所が示した緩和的な見解によって、「私書箱住所」が完全なお墨付きを得たということではありません。欧州司法裁判所はその判決の中で、住所は、社名および VAT-ID 番号といった他の個人情報と併せて請求書発行者を確認する根拠となり、税務署によるコントロールを可能とする点も明確にしています。識別および接触が不可能で、隠蔽(いんぺい)を目的とする偽装住所は、欧州司法裁判所の見解でも請求書記載要件を満たすには不十分です。なお、欧州司法裁判所が、主たる情報源と見なしている VAT-ID 番号は、ドイツではそれ自体は必須ではありません。多くのドイツ居住事業者は(EU 域内取引を行わない場合)管轄税務署から交付された税務番号のみを保有するにすぎません。

## 旅行役務に対するドイツ VAT 規定は EU 法に抵触

旅行業者に対する VAT 上の特別規定の適用が B2C(最終消費者向け)取引に制限されるドイツ VAT 法は EU 法に違反しているとの欧州司法裁判所の見解が示されました。いわゆるマージン VAT(売上げと仕入れの差額であるマージンが課税ベース)の対象となる旅行役務を種類ごとにグループ分けする規定もまた EU 法に違反しているとされました。

VAT 法第 25 条第 1 項第 1 文に基づく旅行役務の課税に際しての VAT 法上の特別規定は、原則的に納税者である事業者が最終消費者(個人)に対して行う旅行役務(B2C 取引)にのみ適用されます。受益者の事業を目的として提供される旅行役務(B2B 取引)は、特別規定の適用の対象外となります。さらに、VAT 法第 25 条第 3 項第 3 文は、個々の役務に代わって、役務の種類ごとまたは課税期間中に提供されたすべての役務について包括して課税ベースを計算することを認めています。

欧州司法裁判所は、ドイツに対して審理されていた EU 法違反手続きにおいて、ドイツ規定の双方(特別規定の B2C への適用制限および課税ベースの包括算定)が EU 法に違反しているとしていた EU 委員会の主張を認め、欧州司法裁判所の従来の見解を再確認しました。

この判決を受け、ドイツの立法府は VAT 法第 25 条の該当条文を改正する義務を負います。法制化までの間、納税者は、付加価値税システム指令の直接適用、または現行の VAT 法第 25 条のうちいずれか自身に有利な制度に依拠することが可能です。VAT 法第 25 条は、欧州司法裁判所の見解に従った改正が行われることが確実であることから、サプライヤーと受益者は、特に、将来的な契約スキームおよび合意において欧州司法裁判所判決を考慮する必要があります。

なお、欧州司法裁判所では、マージン VAT に関する別の先行判決事案が審理中です。

## 欧州司法裁判所判決：単一役務に対して適用される VAT 税率

複数の個別の構成要素から構成される単一役務の場合、当該役務に適用される税率は主たる役務の構成要素で判断されます。

具体的な事例においては、付属設備付きのスタジアムから構成される多目的施設を運営するオランダ企業の事例があります。当該企業は、各種役務に加えて、ガイド付きスタジアム一周ならびに付属美術館見学から構成される有償の見学ツアーを提供していました。ある特定の期間中は、ガイド付きスタジアム一周（主たる構成要素）への参加なしで美術館（副次的構成要素）見学を行うことは不可能でした。欧州司法裁判所の先行判決を求める財政裁判所は、美術館見学とスタジアム一周がセットとなっていることから見学ツアーを単一役務と見なしました。争点とされたのは、こうした単一役務が、標準税率または軽減税率いずれかのうち、一種類の VAT 税率の対象となるかどうかという点でした。

欧州司法裁判所は、それらが個々に提供された場合には異なる VAT 税率が適用されるような、二つの個別の構成要素（主たる構成要素と副次的構成要素）から構成される単一役務については、主たる構成要素に適用される VAT 税率でのみ課税されるとの判断を下しました。消費者がこの役務を利用するためには支払った総額に含まれる各構成要素の価格の特定が可能な場合であっても同様の取扱いとなります。単一の役務における個々の構成要素について、それぞれに適用される VAT 税率を適用することが EU 加盟国に可能となった場合、役務の人為的な分割をもたらし、付加価値税システムの機能を脅かすことになるというのが、欧州司法裁判所の見解です。単一の役務における個々の構成要素の価格の特定が可能であったとしても、その判断に相違はありません。

欧州司法裁判所は、今回の判決においては、例えば、役務全体の個々の構成要素について軽減税率の選択的な適用を認めた過去の判例とは事情が異なるとしています。解釈上の問題は解決されていません。連邦財政裁判所は、法律で規定されたホテル宿泊代と朝食代についての異なる税率での課税を正当化するにあたって、上記の過去の判例に依拠していました。今回の欧州司法裁判所判決を受け、連邦財政裁判所が、これまで審理が停止されていた上告審において見解を示す可能性がでてきました。

## 銀行業における外部委託（アウトソーシング）に関する VAT 上の取扱い

連邦財政裁判所は、銀行が外部委託する役務提供のうちどの役務が、銀行業に適用される VAT 免税の対象となるかどうかという問題について、欧州司法裁判所の判断を仰ぎました。VAT 免税対象の制限は、銀行にとって外部委託（アウトソーシング）分野での VAT 負担につながります。

連邦財政裁判所による欧州司法裁判所に対する先行判決の求めは、統一的な課税標準に関する付加価値税システム指令の解釈に当たっての疑義に基づき必要となりました。欧州司法裁判所は、2016 年 5 月 26 日に判決を下した「Bookit」事案において、銀行業に適用される VAT 免税は、外部委託された役務の種類によって決定されるとの見解を示しました。この判決によると、銀行に役務を提供するサービスプロバイダーは、銀行分野にとって基幹的かつ特有の役務についてのみ免税取引として取り扱うことが可能です。これに対して、技術的および管理的性格の役務は、課税対象とされます。

上記の区分は、連邦財政裁判所判決事案（2017 年 9 月 28 日付決定）においても重大な影響を及ぼしました。事案において、外部のサービスプロバイダーは、銀行のロゴの付いた ATM 機を指定の場所に設置し、その運営に責任を負っていました。さらに、銀行の手持ち現金の機械への補充を引き受け、必要なデータ交換を行っていました。連邦財政裁判所の担当法廷は、争点となっている銀行業務に対するサポート業務を免税の対象とすることに疑義を唱えました。上記の Bookit 判決に照らして判断した場合、原告であるサービスプロバイダーは、根本的には、認証コードに記載された指示内容を技術的に実行したにすぎず、提供された役務は基本的に情報交換にすぎないというのが連邦財政裁判所の見解です。

上記事案は、費用最適化を目的として業務を外部委託する銀行にとって大きな意味を有することから、欧州司法裁判所の判決が待たれます。銀行はこのような役務について、通常、前段階 VAT 控除が認められてい

ないため、外部のサービスプロバイダーの役務が課税対象となった場合には、費用の最適化が阻害されることになります。

## EU 加盟国による軽減税率対象の設定権限

モスコビッチ EU 委員は、2018 年 1 月 18 日に付加価値税制改革に関する二つの提案を提出しました。これらの提案によると、EU 加盟国に対して VAT 税率の設定に際してより自由な裁量が認められ、中小企業を取り巻く税務上の環境の改善が図られています。

付加価値税の領域における 2016 年 4 月 7 日付アクションプランの最新の成果として、委員会は二つの提案を公表しました。すでに 2017 年 11 月には、上記のアクションプランに基づき、付加価値税不正の防止および最終的な付加価値税システムのための提案が提出されていました。

最新の提案の一つは、EU 加盟国は将来的に、5%と標準税率との間の軽減税率およびいわゆる「ゼロ税率」に加えて 0%と 5%との間の軽減税率という三つ目の軽減税率を設定することができるという内容です。従来、軽減税率に関する規定は、より厳格な各種の例外規定によって制限されていました。現行システムに対する主要な変更として、優遇の対象となる財貨および役務を列挙するポジティブリストに代わって、武器、アルコール飲料または賭博といった特定の財貨および役務を列挙するネガティブリストを優遇的取扱いから除外することが提案されています。委員会は、従来優遇されていたすべての財貨については引き続き優遇の対象とするという妥協案を示しています。追加的な要件として、最低 12%の加重平均税率が、加盟国に導入されます。新規定の適用時期は不明です。

二つ目の提案は中小企業に関するもので、国内法に規定される小規模事業者規定の選択行使に際しての国内要件の撤廃が主な内容となります。現行法では、小規模事業者基準は、純粋に国内売上げについてのみ適用され、これがクロスボーダー取引の障害となっています。さらに、EU レベルで統一的な 200 万ユーロ基準を導入することが提案されています。基準額以下の場合、付加価値税の賦課の対象外となる小規模事業者のステータスとはかわりなく、付加価値税法上の簡便措置が全事業者に適用されます。また、小規模事業者を VAT 登録、請求書発行、記帳および通知の義務から免除することが加盟各国の権限で可能となります。現行の小規模事業者基準(ドイツでは 1 万 7,500 ユーロ)は原則的には継続適用されますが、委員会は売上高基準の上限を 8 万 5,000 ユーロ、ならびに事業者が他の EU 加盟国でも事業を行う場合には 10 万ユーロとすることを提案しています。新規定の適用開始は 2022 年 7 月 1 日と予定されています。

提案の実施のためには加盟国の全会一致による同意が必要となります。特に軽減税率の設定に関する提案に対しては、慎重な実施が求められます。新しい制度は、非常に複雑な付加価値税システムとなる可能性があります。

## 不動産関連役務

税務当局は 2017 年 12 月 5 日付連邦財務省通達において、不動産関連役務の範囲に関する見解を示しました。通達の内容は、特に、当該役務が国内または国外のいずれにおいて VAT 課税対象となるかの判断に当たって重要な意味を有します。

税務当局は、当該通達をもって、不動産関連役務の提供場所に関する VAT 適用通達上の取扱いを改定しました。上記通達はすべての未確定の事案に適用されますが、2016 年 12 月 31 日までに提供された役務については、従来の取扱いが容認されます。改定の影響を受けるのは、不動産関連役務を提供する事業者だけに限定されません。これらの役務の受益者にとっても前段階 VAT 控除の点から重要です。新見解の詳細ならびに対応策につきましては、[VAT-Alert\(英語\)](#)をご参照ください。

## VII. 所得税／賃金税

### 雇用者プランによる従業員への個人用 PC 提供

雇用者プランを通じた従業員への個人用 PC の提供に際しての賃金税上の取扱いに際しても、リース物件の帰属の問題が生じます。ザクセン財政裁判所は、リースされた PC が雇用者でなく従業員に帰属する場合には、会社 PC の私的利用に伴う便益に対する免税規定は適用されないと見解を示しました。

ザクセン財政裁判所による審理の対象となった雇用者プランにおいては、雇用者がリース会社から PC をリースし、プランに参加する従業員に対して 2 年間にわたって自宅での私的利用目的で提供していました。リース料は従業員の給与総額から控除され、リース会社に支払われていました。さらに、従業員との間には書面による利用契約が締結されていました。契約によると各従業員は、例えば、デリバリーに際して PC を検収する義務を負っていました。雇用者側はこれに対応して、リース会社に対する保証請求権を従業員に譲渡していました。従業員には、2 年間のリース期間終了時に、PC を当初のネット取得価額の 3%(+VAT 額)で購入する権利が付与されました。

雇用者は、天引きしたリース料が、会社の電気機器の私的利用にかかる免税規定の対象になると判断していました。ザクセン財政裁判所は、この見解を支持せず、リース物件の帰属の原則に従って、PC を雇用者ではなく従業員に帰属するものと見なしました。財政裁判所は、リース契約に基づく権利および義務の従業員への移管ならびに従業員に付された非常に廉価での購入オプションをその判決の根拠としました。つまり、会社所有の PC でないことから、免税規定の適用が否認されたものです。

なお、手続き上の問題から、財政裁判所は、事案に対する判決を下すことなく、賃金税追徴査定書を破棄しました。リース料の給与総額からの控除が、金銭給与またはみなし給与のいずれに該当するのかの争点については見解が示されませんでした。管轄税務署は、必要な審査を行い、場合によっては再査定書を交付することになります。

## VIII. 税務会計

### 無期限の外貨建債務の減損戻入処理

無期限の外貨建借入金の減損戻入処理が可能かどうかという問題は、これまで連邦財政裁判所レベルでの判例がありませんでした。バーデン・ビュルテンブルク財政裁判所は、2011 年 9 月 6 日にスイス中央銀行が実施した 1 ユーロ、総額 1.20 スイス・フランの最低為替レートの設定により、無期限の外貨建借入金の減損戻入が正当化されるとの見解を示しました。

無期限の外貨建借入金の減損戻入が可能かどうかという争点に関しては、これまで財政裁判所ごとに異なる見解が示されていました(2011 年 7 月 6 日付年ヘッセン財政裁判所、2016 年 3 月 2 日付バーデン・ビュルテンブルク財政裁判所決定)。後者は、無期限の外貨建借入金においては、為替レート変動幅が、各決算日時点で 20% または二期連続した決算日時点で 10% を超える場合には、恒常的な価値変動があったと見なされるとの判断を下しました。

バーデン・ビュルテンブルク財政裁判所第 5 法廷は、その 2017 年 7 月 11 日付判決において、上記の見解を支持せず、連邦財政裁判所が 2009 年 4 月 23 日付判決において無期限の借入金に関して示した原則を採用しました。期末日時点での為替レートの変動が恒常的な価値の上昇見込みに該当するかどうかは、債務の残存年数で判断されるというのがその原則です。連邦財政裁判所の見解では、約 10 年間の残存年数を有する外貨建債務においては、価値変動は原則的に収束し、したがって価値の上昇は恒常的な性格を有しません。

しかしながら、為替レートの上昇が、経済的および／または財政政策上のデータの根幹的な変更に起因する場合には、為替変動が債務の残存年数中に収束するとの前提是通用しないというのが、連邦財政裁判所の見解です。こうしたケースにおいては、原則的に恒常的な価値の上昇の見込みありと見なされます。

バーデン・ビュルテンブルク財政裁判所は、2011 年 9 月 6 日に実施されたスイス中央銀行による最低レートの設定が、経済的および／または財政政策上のデータの根幹的な変更に伴う為替レートの上昇に該当し、2011 年 12 月 31 日および 2012 年 12 月 31 日時点での無期限の外貨建借入金の減損戻入が正当化さ

れるとの見解を示しました。これに対して、2011年9月6日のスイス中央銀行の決定が予測されていなかった2010年12月31日時点では、恒常的な価値の上昇見込みがあったとは見なされません。最低レートの設定は決算日前発生事象に該当せず、したがって、2010年12月31日時点では、残存年数が10年を超える債務においては為替変動が収束するという原則が適用されます。

上記バーデン・ビュルテンブルク財政裁判所の判決は確定しています。

### 現在価値への割引計算は、利息の損金算入制限規定における受取利息に該当

ミュンスター財政裁判所は、税務当局の見解に反して、利息の損金算入制限規定における適用除外基準の算定に際して、現在価値への(最初の)割引計算に伴う割引利息額を考慮しました。連邦財政裁判所は上告審において、利息の損金算入の取扱いにとって重要な争点を審理することになります。

受取利息控除後の正味支払利息が300万ユーロ未満の場合、利息の損金算入制限規定は適用されません。ここでいう受取利息は、益金処理されたあらゆる種類の資本債権から生ずる収益として法的に定義されます。無利子または低利の債務の割引利息もまた受取利息と見なされます。税務当局は、(最初に行われた)債務の評価(割引計算)に伴う収益については、利息の損金算入制限規定上の受取利息に該当しないとの見解を示していました(2008年7月4日付連邦財務省通達)が、ミュンスター財政裁判所はこの見解とは反対の見解を示しました。

ミュンスター財政裁判所の見解では、所得税法第4h条第3項第4文の文言は、すべての割引利息を対象としていることが明確です。債務の最初の割引計算においても(利息)収益は益金として処理されます。ミュンスター財政裁判所は、借入金入金時に割引利息減額後の価額で借入金を計上することは認められず、割引利息は益金として認識されるという「借入金」取引の税務上の正しい処理を判断基準としています。会計処理が技術上どのように(一段階または二段階いずれかの会計処理)行われたかは問題となりません。

本事案においては、支払利息と最初の割引計算に伴う割引利息の相殺に伴い、正味支払利息が300万ユーロの上限額を超過せず、利息の損金算入制限規定の適用がなかったことから、財政裁判所は当該規定の違憲性を審査する必要はありませんでした。ミュンスター財政裁判所の判決に対しては上告が認められていますので、上告審が開始された場合には、利息の損金算入に関して重要な個別法上の争点に対する連邦財政裁判所がどのような見解を示すかが待たれます。利息の損金算入制限規定が合憲かどうかという争点に関しては現在連邦憲法裁判所で審理中です。連邦財政裁判所は、2015年10月14日付の決定において、利息の損金算入制限規定に違憲の可能性があるとして連邦憲法裁判所の判断を求めていました。

## IX. 税務コンプライアンス

### 金融口座情報の自動交換の実施状況

ドイツは2017年9月以来共通報告基準(Common Reporting Standards:CRS)の一環でOECDパートナー各国との間で各種の税務関連情報を交換しています。米国との間の自動的情報交換はFATCA協定に基づき実施されています。連邦政府は国際的な自動的情報交換の現在の実施状況に関する議会質問を受け、以下の報告を行いました。

金融口座情報の自動交換に関しては2017年9月以来、原則的に約50カ国との間で合意が成立していますが、この間2018年9月から自動情報交換に参加する見込みの参加国数は101カ国まで増えました(2018年2月1日付連邦財務省通達)。各国の税務当局間での自動的なデータ交換は、個人ならびに法的権利主体の保有する口座情報を対象としています。

2018年2月8日付政務次官発表によると、これまで連邦中央税務局に対して46カ国から金融口座データの提供があったとのことです。情報交換の根拠となるのは当局間の金融口座情報の自動交換に関する2014年10月29日付の多国間協定およびFATCA協定です。

ただし、連邦各州の管轄税務当局へのデータの転送はまだ実施されていません。現状、国外におけるドイツ納税義務者に関するデータセットを連邦各州の管轄税務署とリンクさせる作業を実施中です。データの連邦各州の管轄税務当局への転送を可能とするには、データの送受信のための技術上およびデータ保護法上の

要件の整備が必要です。現状では、遅くとも 2019 年以降、各州の管轄税務当局へのデータ転送が実施される見込みです。

## 国外事案に関する報告義務

連邦財務省は、租税回避防止法(Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz)(ドイツニュースレター2017年7月号参照)により、改正および拡大された、国外事案に関する納税者および第三者による報告義務に関する見解を示しました。特に、いわゆる第三国所在会社に対する支配的または決定的な影響力の定義を具体的に示しています。

連邦財務省は、2018年2月5日付通達において、租税回避防止法により拡大または新たに導入された納税者および通知義務を有する第三者(特に銀行)に対して課せられる通知義務の履行のための要件および基準について詳細な見解を示しています。

納税者が単独または関係者と一緒に、第三国に所在する会社に対し、会社法上、財務上または商取引上の行為について直接または間接に支配的または決定的な影響力を行使することが初めて可能となった場合には、新たに導入された、いわゆる「第三国会社」との商取引関係に関する通知義務が発生します。連邦財務省の見解によると、第三国会社の資本もしくは資産に対する直接または間接の持分または議決権の有無にかかわらず、経営や経営方針に関するすべての重要な決定ならびにその他の重要な事業者としての決定を行う可能性がある場合にこうした影響力があると認められます。連邦財務省は、影響力が実際に行使されずとも、影響力の行使が客観的に可能である場合には、通知義務の履行が必要であるとしています。

この通知は通常、通知の対象となる事象が実現した課税年度の確定申告書と併せて、定められたデータセットで(電子的方法により)提出されなければいけません。

最新の連邦財務省通達は、2018年1月1日をもって2010年4月15日付連邦財務省通達に取って代わります。新たに拡大された通知義務は、原則的に2018年1月1日以降実現する通知義務対象事案から適用が開始されます。第三国会社に関しては、2017年12月31日以前に実現し、2018年1月1日時点で継続している影響力については、原則的に通知義務の対象となります。

## X. 租税条約および国際課税

**欧洲司法裁判所判決:所得税法第 50d 条第 3 項は EU 法に抵触**(ドイツニュースレター2017年12月号の続報)

欧洲司法裁判所は、2007年所得税法第 50d 条第 3 項が、EU 法に抵触しているとの見解を示しました。

ケルン財政裁判所は 2016 年に、配当源泉税の軽減を制限する 2007 年所得税法第 50d 条第 3 項の濫用防止規定が、EU 法の保証する設立の自由の原則および EU 親子会社指令に抵触するのではないかとの懸念を示し、欧洲司法裁判所に先行判決を求める決定を下していました。

欧洲司法裁判所は、ケルン財政裁判所の懸念を支持し、2007 年所得税法第 50d 条第 3 項が、EU 親子会社指令および設立の自由の原則の双方に抵触するとの見解を示しました。

EU 加盟国は片務的に厳格な措置を導入し、EU 親子会社指令で想定されている源泉税免除を享受する権限をさまざまな条件で制限することはできないというのが欧洲司法裁判所の見解です。EU 親子会社指令は、EU 加盟国に対して、脱税および乱用を防止するための国内法または条約による規定を適用することを認めていますが、その場合には EU 法の原則が遵守されなければいけません。2007 年所得税法第 50d 条第 3 項のように、税務当局が脱税または乱用の手掛かりとなる証拠または兆候を検証することなしに納税者のうち、特定のグループを自動的に税務上の優遇措置から排除することを規定する一般的規定は、脱税および乱用の防止に必要な措置を超えているというのが欧洲司法裁判所の見解です。

今後、2012年所得税法第50d条第3項に関して、欧洲司法裁判所がどのような見解を示すのかが待ちれます。

## 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.umeda@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.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

#### **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](http://ey.com).

© 2018 EYGM Limited.  
All Rights Reserved.

[ey.com](http://ey.com)