



# German Newsletter

## Japan Business Services

Issue 2 | September 2019

### 概要

- I. 法改正
- II. トランスペアレンシー・レジスター
- III. BEPS
- IV. 法人税
- V. 組織再編税法
- VI. 連帯付加税
- VII. 営業税
- VIII. 移転価格税制
- IX. VAT
- X. 個人所得税／賃金税
- XI. 税務コンプライアンス

## ドイツ最新情報

### I. 法改正

2019 年中に成立した法改正の概要一覧(2019 年 8 月 9 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 加盟国として待遇	▶ 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(予定では 2019 年 3 月 30 日)



Building a better  
working world

<b>2. Brexit 税務付帯法 (Brexit-Steuerbegleitgesetz)</b>	2019 年 4 月 28 日
所得税法第 4g 条(調整勘定規定)の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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</li> </ul>
所得税法第 6b 条の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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</li> </ul>
法人税第 12 条の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Brexit のみを理由とした清算課税の回避</li> </ul>
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)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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</li> <li>▶ Brexit のみを根拠とする不動産取得税の賦課の回避</li> <li>▶ 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</li> </ul>
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	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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</li> </ul>
組織再編税法第 22 条の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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</li> </ul>
国際取引課税法第 6 条の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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</li> </ul>
相続税法第 37 条の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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</li> </ul>
その他	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ リースタ一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</li> </ul>
発効日	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 2019 年 3 月 29 日発効</li> </ul>
<b>3. 电力税免除に関する新規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 (Gesetz zur Neuregelung von Stromsteuerbefreiungen sowie zur Änderung energiesteuerrechtlicher Vorschriften)</b>	2019 年 6 月 27 日
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> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <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	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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</li> </ul>
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	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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</li> </ul>
<b>4. 新築賃貸住宅の税務上の促進に関する法律 (Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus)</b>	<b>2019 年 8 月 8 日</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件に限定</li> <li>▶ 居住面積 1 m<sup>2</sup>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 m<sup>2</sup>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	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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</li> </ul>

#### 立法手続き中の法改正の概要一覧(2019 年 8 月 9 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(特質または特性)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(特質または特性)	<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戦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	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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</li> </ul>
<b>2. EU 租税条約紛争解決法 (EU-Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz -EU-DBA-SGG)</b>	2019 年 7 月 31 日付連邦政府による反対意見
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>▶ 紳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 ル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>
<b>3. 2019 年相続税ガイドライン (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019)</b>	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	
<b>4. 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)</b>	2019 年 7 月 17 日付連邦政府による反対意見
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稅義務者(制限納稅義務者と含む)</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および20%の定額加算額(社会保険料雇用者負担分)</li> <li>▶ 個人事業者および人的会社(パートナーシップ)出資者に対する特例</li> <li>▶ 算定基準:事業年度および(グループ)企業につき2百万ユーロが上限</li> <li>▶ 非関連企業との共同プロジェクトに際しては各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ヶ月以内に支給</li> </ul>
対象期間	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 2020年1月1日以降支払われるまたは発生する促進対象となる支出から適用開始</li> </ul>
5. 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6月27日連邦議会第1読会
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>
評価	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 建物なしの不動産は面積および土地基準値(Bodenrichtwert)に基づき評価</li> <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(Ertragswert)に基づく住宅用不動産(戸建て、二軒長屋、賃貸住宅用不動産、自己所有アパート)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>▶ 資産価値法(Sachwertverfahren)に基づく事業用不動産、事業用／住宅用の双方に利用される不動産、部分所有権およびその他の建物付き不動産の評価</li> </ul>
土地クラスCの選択	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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</li> </ul>
開放条項	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 連邦各州による上記とは異なる土地税に関する独自の立法化権限</li> <li>▶ 連邦各州独自の土地税法に基づく土地税の徵収は早くとも2025年1月1日以後</li> </ul>
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(その後7年ごとの本査定)</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <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>
6. 電気自動車のさらなる税務上の促進およびその他の税務上の規定の改正のための法律-2019年年次税法 (Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlichen Vorschriften – Jahressteuergesetz 2019)	2019年7月31日付政府案
外国配当に関する営業税上の資本参加特典	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 第三国配当に関する厳格な要件の削除</li> <li>▶ EUまたは第三国に経営管理地／本店所在地を有する会社からの配当の取り扱いに区別なし</li> <li>▶ 営業税上の課税期間(=暦年)初めの最低出資比率15%が要件</li> </ul>
環境に優しい(エコ)自動車のさらなる促進	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 電気およびハイブリッド自動車に対するカンパニーカー課税の優遇措置の延長</li> <li>▶ 電気およびハイブリッド自動車のリース料の営業税上の加算処理の軽減</li> <li>▶ 新規購入の配達用電気自動車に対する特別償却</li> <li>▶ ジョブチケットに対する分離課税の選択適用</li> </ul>
投資所得の分離課税の枠組みにおける総損失について税務上の控除対象からの除外	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ オプション権失効、投資債権の全部または一部の貸倒れ、無価値の経済財の譲渡／償却処理等について税務上の考慮の対象から除外</li> </ul>
定額食事手当	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 24時間以上の出張に際しての定額食事手当(ドイツ国内)の24ユーロから28ユーロへの引上げ</li> <li>▶ 勤務のほとんどを車中で行う被雇用者について一日当たり8ユーロの任意の定額必要経費</li> </ul>
EU VAT 指令の早期実施「VAT Quick Fixes」	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ EU域内免税供給要件の厳格化</li> <li>▶ チェーン取引に際しての供給の場所の決定に関する新規定</li> <li>▶ 委託倉庫に関する規定</li> </ul>
その他の改正	個人所得税
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ ファンド設立費用の取得原価算入</li> <li>▶ 他のEU加盟国で賦課された罰金の損金不算入</li> <li>▶ 取得原価の定義</li> <li>▶ etc.</li> </ul>
	法人税
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 相続税法上の総賃金規定への言及</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 複数階層のオーガンシャフト(連結納税グループ)における連結子会社の連帯責任</li> </ul>
投資税法	投資税法
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 投資ファンドの法人税義務</li> <li>▶ etc.</li> </ul>
VAT	VAT

	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 電子書籍に対する軽減税率の適用</li> <li>▶ 各種免税対象財貨／役務の改正</li> <li>▶ B2B(事業者間)取引における旅行役務に関する特例 (マージン VAT)の適用</li> <li>▶ etc.</li> </ul>
<b>7. 不動産取得税の改正のための法律 (Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes)</b>	<b>2019年7月31日付政府案</b>
シェアディールに関する新規定	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 資本会社に対する新たな不動産取得税対象事実要件</li> <li>▶ 出資持分変動要件の 95%から 90%への引下げ</li> <li>▶ 保有期限の 5 年から 10 年(不動産取得税法第 1 条 2a 項のケース)または 5 年から 15 年(第 5 条、第 6 条のケース)への延長</li> <li>▶ 詳細な移行規定</li> </ul>
<b>8. 1995 年連帯付加税の還元のための法 律 (Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995)</b>	<b>2019年8月6日付連邦財務省法案</b>
賃金税および所得税の納税者の 90%につ いて連帯付加税負担からの免除	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 所得税納税義務者に対する免税上限額の引上げ</li> <li>▶ 上記に対応した賃金税源泉徴収手続きの改正</li> <li>▶ 軽減ゾーン「Minderungszone」の導入</li> <li>▶ 引上げ後の免税上限額は、2021 年所得税課税年度 および 2021 年 1 月 1 日以降の賃金税源泉徴収手 続きから適用</li> </ul>

## II. 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・レジスターへのパブリックアクセス開始

連邦財務省は 2019 年 5 月 20 日に、第 4 次 EU アンチ・マネーロンダリング指令に関する改正指  
令(第 5 次 EU アンチ・マネーロンダリング指令)の実施に関する連邦財務省法案を公表し、各種団  
体に対し 2019 年 5 月 31 日までに意見を提出するよう求めましたが、法案には特にトランスペアレ  
ンシー・レジスターに関する規定の改正が含まれています。第 4 次 EU アンチ・マネーロンダリング  
指令の国内法への導入を受け、法人、その他の団体および特定の法組織の管理人または受託人は  
当該法人／団体の実質的所有者をトランスペアレンシー・レジスターに届け出ることが義務付けられ  
ました。財務省法案には、アンチ・マネーロンダリング法上の義務付け対象の拡大ならびに事実要件  
の明確化および厳格化といった多数の追加的な措置に加えて、特に、トランスペアレンシー・レジスター  
へのパブリックアクセスに関する項目が盛り込まれています。

アンチ・マネーロンダリング法(「Geldwäschegesetz-GwG」法)第 23 条によると、従来は特定の官  
公庁、(銀行、保険会社、経済監査士、税理士他、財務省法案によると義務対象から除外される事業  
ホールディング会社といった)GwG 義務対象者、および特定の利害関心を有する者(専門ジャーナリ  
ストおよび非政府団体で、これらが本格的かつ実質的にマネーロンダリングの防止または撲滅に取り組む限りにおいて)に対してのみトランスペアレンシー・レジスターを閲覧する権限が付与されてい  
ましたが、今後は、EU 指令基準に従って「社会の構成員すべて」によるアクセスが可能となります。  
ただし、法律の根拠説明によると、閲覧および調査する側のデータの正確性という点における一方の  
利害関心と、実質的所有者側での個人情報の保護という他方の利害関心との間の均衡が意図され  
ていることから、従来の閲覧手続きは引き続き適用されることとなります。

第 5 次アンチ・マネーロンダリング指令は、さらに、法人およびその他の団体の実質的所有者に、当  
該団体がトランスペアレンシー・レジスターに対する協力義務を履行できるよう、当該組織に対しあら  
ゆる必要情報を提供することを求めています。したがって、GwG 法第 20 条第 3 項改正案は、団体  
に課される協力義務を第一義的には実質的所有者に適用する内容となっています。ただし、団体自

身もまた、今後法律で規定されることになる期限(法律施行から X か月後または後日変更のある場合は遅滞なく)までにその実質的所有者による通知を受け取らなかった場合には、実質的所有者が誰かを知るために可能な限りの手段を講ずることが求められます。この手段の一つとして、団体が出資者に対して情報提供を求めることが挙げられますが、出資者はこの情報提供要請に応じなければなりません。出資者は、また、実質的所有者に変更があったことを知った場合には、原則的にこれを団体に通知しなければなりません。この報告義務の違反に対しては、秩序違反行為があつたとして高額の罰金(原則的に 10 万ユーロ以下、再三の違反に際しては百万ユーロ以下、もしくは経済的便益に応じた額)が科される可能性があります。

信託および類似の法組織は、今後、その管理人／受託人がドイツ国内居住者である場合だけでなく、管理人／受託人がドイツ国内で商取引を行うまたは不動産を取得する場合にも、当該組織の実質的所有者をトランスペアレンシー・レジスターに届け出る必要があります。ここでもまた、「社会の構成員すべて」による登録データの閲覧が可能とされます。第 5 次 EU アンチ・マネーロンダリング指令で容認された、閲覧権の合理的利害関心を有する者への制限は、ドイツ国内法には導入されないことが明確にされています。いずれの組織が信託または信託に類似する法組織に該当するかについては、今後法令で規定されることになります。

トランスペアレンシー・レジスターへの登録内容の正確性と質を確保するため、アンチ・マネーロンダリング法上の義務対象者は、今後、トランスペアレンシー・レジスターへの閲覧後に確認された間違いをトランスペアレンシー・レジスター運営当局に届け出なければなりません。さらに、アンチ・マネーロンダリング法上の義務対象者は、今後、登録済みの団体または法組織との新しい商取引の開始に際し、登録証明または登録簿の写しを取得する必要があります。新規定は、改正内容に合わせて厳格化される罰金規定を通じてその運用が確実なものとされます。

第 5 次 EU アンチ・マネーロンダリング指令は 2020 年 1 月 10 日までに国内法に導入することが求められます。

ところで、連邦行政庁(Bundesverwaltungsamt)の新たな見解によると、合資会社(Kommanditgesellschaft-KG)または有限合資会社(GmbH & Co. KG)については、従来の見解と異なり、僅かな例外的ケースにおいてのみ GwG 法第 20 条第 2 項に規定されるみなし協力義務の要件が満たされます。

2019 年 7 月 31 日に公表された政府法案は、上記財務省法案に主に文言上の修正を加えた内容となっています。ただし、政府法案に盛り込まれていた罰金対象となる事実要件の厳格化は、故意および軽率な違反に加えて過失による違反が罰金刑の対象となるという内容に緩和されています。

政府法案に対しては 2019 年 9 月 20 日までに連邦参議院が意見を提出することになります。立法手続きの完了は 2019 年末が見込まれています。

### III. BEPS

#### OECD によるデジタル経済課税に関する方針決定

OECD は 2019 年 5 月 31 日に提示された作業プログラム(以下「ワークプラン」)の中で、デジタル経済の課税のための新しいルールの策定スケジュールについて記載しています。

OECD の BEPS プロジェクトの枠組みにおいてこれまで未解決となっていたデジタル経済の課税上の課題に関しては、今後 2020 年 1 月までに大枠に合意することが目指されます。これは、129 カ国が参加している BEPS に関する包摂的枠組み(Inclusive Framework on BEPS)により採択されたワークプランに盛り込まれています。2020 年末までには新しいコンセプトが策定され国際的に合意された解決策として公表されることになります。

2019 年 5 月 31 日に公表されたワークプランは、2019 年 2 月に公表された OECD 文書に基づく内容となっており、詳細な説明が盛り込まれています。参加各国はその中で 2 つの柱によるストラテジーについて議論しています。

第1の柱には、デジタル経済の課税に関する特別な課税モデル（「ユーザー参加」案、「マーケティング無形資産」案、「重要な経済的プレゼンス」案）が盛り込まれています。ワークプランによるとこの3つの案は1つの案に統合されることになりますが、市場活動が行われる国（市場国）への課税権の帰属配分を新たに均衡化することが目指されます。第2の柱においては、グローバルな税源浸食防止措置（Global anti-base erosion proposal -GloBE）の名の下、グローバルな最低課税の導入が目指されますが、一種の拡大加算課税制度（Income Inclusion Rule）、ならびにドイツのライセンス料損金算入制限規定に類似した規定（Tax on base eroding payments）が議論されています。

本ワークプランは、2019年6月8日から9日にかけて開催されたG20財務大臣会合において承認されました。BEPSに関する包摂的枠組み（Inclusive Framework on BEPS）の参加129カ国がデジタル経済課税の解決策の策定・合意に至らない場合には、EUはEU共通のデジタル課税についての協議を再開する、またはEUレベルの最低課税制度の導入を図る可能性があります。これは、また、ドイツがEU議長国を務めることになる2020年後期の重要な議題となる可能性もあります。

詳細については、[EY Alert „OECD workplan envisions global agreement on new rules for taxing multinational enterprises“](#)（英文）を参照ください。

OECDワークプラン、[„Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy“](#)はOECDのホームページ上で閲覧可能です。

#### IV. 法人税

##### 「永久欠損金」に関する欧州司法裁判所判決

欧州司法裁判所は、2019年6月19日に下した2事案における判決において、いわゆる「永久欠損金」と関連する更なる論点を明確にしました。欧州司法裁判所は、基本的にはココット法務官の最終意見を支持し、欠損金に永久性が認められない場合の居住国（本店所在国）における（国外恒久的施設で生じた）欠損金の控除を否認しました。

EU法上の自由の原則は、原則的に、グループ内におけるクロスボーダーの欠損金利用を要求するものではなく、したがって、国外で生じた欠損金を国内で控除することはできません。欧州司法裁判所は、過去、例外的に、いわゆる「永久欠損金」については、その他の要件が満たされた場合には国外子会社で生じた欠損金の親会社側での控除を認める判決を下していました（2005年12月13日付「マクス&スペンサー」事案）。

2019年6月19日に判決が下された「Memiraホールディング」事案においては、スウェーデン親会社の100%ドイツ子会社がアップストリーム・マージャーによりスウェーデン親会社に吸収合併され、ドイツで生じた欠損金をすべて利用することができなかった場合に、設立の自由の原則に基づきドイツ子会社の欠損金をスウェーデン親会社の利益と相殺することが可能かどうかという点が争点となっていました。欧州司法裁判所は、具体的に、子会社の所在国であるドイツが第三者による欠損金利用を制限していることが「永久欠損金」の有無の判断に影響するかどうか判断することが求められていました。ドイツ法の下では、合併に際して欠損金をドイツ納税義務を有する他の企業に移管することは認められません。これに対して親会社の本店所在国であるスウェーデンは、国内会社の合併に際しての欠損金の移管を認めています。

欧州司法裁判所は法務官の最終意見を支持し、特に、当該欠損金の税務上の価値を含む対価での当該欠損金の移管を通じ、移管先である第三者側での将来の期間に渡る税務上の利用を可能とすることが不可能であることを挙証できない限りは、子会社の欠損金に永久性を認めませんでした。

同じく2019年6月19日に判決が下された「Holmen」事案は、上記事案と類似の事実関係に関するもので、スウェーデン親会社が、スペイン子会社1社を介在して複数のスペイン孫会社を保有していました。スペイン孫会社のうち1社は繰越欠損金を有していました。スウェーデン親会社は、当該孫会

社の清算および清算に伴う孫会社欠損金のスウェーデンでの控除を意図していました。ここでは「マーカス&スペンサー」判決で示された原則が孫会社についても適用されるかどうかが争点となっていました。欧州司法裁判所は、さらに、上記「Memira」事案と同様、子会社の所在国における制限的な欠損金利用規定が永久欠損金の判定に際して影響するかどうかの点について判断することが求められていました。

欧州司法裁判所は、法務官の最終意見を支持し、間接的に保有された会社の欠損金は原則的に永久欠損金に該当しないとの見解を示しました。ただし、例外として、グループ内控除を申請する親会社と子会社との間に介在するすべての会社が同じEU加盟国に本店所在地を有する限りにおいては、永久欠損金が認められるとしました。

「Memira」事案における判決理由と同様、国内法上の欠損金利用可能性の制限は、欠損金の永久性の判断の基準となりません。親会社が、当該欠損金の移管を通じ、移管先である第三者側での将来の期間に渡る税務上の利用を可能とすることが不可能であることを挙証できる限りにおいては、例外的に欠損金の永久性が認められます。

### オーガンシャフト(連結納税制度)に関するEU法違反手続き

EU委員会は、EU法違反手続きの第1段階としてドイツに対し、ドイツ以外のEUまたはEEA加盟国の法律に基づき締結された損益移転契約を容認することを要求します。

州益税上(法人税および営業税)のオーガンシャフトの成立のためには、損益移転契約が連結子会社の本店所在地の管轄商業登記裁判所で登記されていることが要件となります。EU委員会は、ドイツ以外のEUまたはEEA加盟国の法律に基づき設立され管理支配地(経営の場所)をドイツに移転した会社が、ドイツ税務当局が求める損益移転契約要件を満たすことができない点について、ドイツがEU法に抵触していると指摘しています。ドイツ税務当局が、損益移転契約が連結子会社の所在地で登記されていることを求める一方で、ドイツ以外のEUまたはEEA加盟国の商業登記簿への登記をドイツ商業登記簿への登記と同等とは見なしていないことがその理由です。これが企業の設立の自由を侵害しているというのがEU委員会の見解です。

EU委員会は2019年7月25日に、この点に関してドイツに対し要求書を送ることを決定しました。ドイツは、この要求書に対して2カ月以内に回答しなければなりません。EU委員会がドイツの回答を受けた上で、ドイツがEU法上の義務を履行していないとの結論に至った場合、EU委員会は次のステップとしてEU法違反手続きを開始することができます。手続きが開始された場合、ドイツは、EU法の順守が求められ、定められた期限までにEU法順守のために講じた措置についてEU委員会に報告する義務を負います。この義務が履行されない場合、EU委員会はドイツを欧州司法裁判所に訴えることができます。

## V. 組織再編税法

### 遡及適用選択権の事後的変更

連邦財政裁判所の見解では、現物出資の遡及適用を事後的に変更することは認められません。

現物出資時点は、原則的に、実際に現物出資が行われた日より前に遡及することが可能です(いわゆる譲渡日)が、この選択権の行使に際しては(遡及的取扱いの)申請が要件とされます。連邦財政裁判所は2018年12月19日付判決において、組織再編税法第20条第5条第1文に基づく申請を事後的に変更することは認められないとしたしました。

連邦財政裁判所によると、組織再編税法第20条第5項第1文に基づく申請は、法的には期限が設けられておらず、資産の移管に関する課税についての判断が行われる事実関係に関する最終的な係争手続きが結審するまでは、申請が可能です。例えば組織再編税法第20条第2項第3文に規定され

る簿価適用申請とは異なり、組織再編税法第20条第5項第1文に基づく申請は、遅くとも税務決算書の提出時点までに提出する必要はありません。

組織再編税法第20条第5項第1文の解釈にあたっては、同文に規定された申請が、いったん実現した事実関係の法的帰結を規定するだけでなく、現物出資の課税の根拠となる事実関係の成立を決定付けることに留意する必要があります。連邦財政裁判所はこの点において、税務上の譲渡日を事実関係の成立状況と捉え、現物出資の税務上の法的帰結とはみていません。まさにこれが一度選択行使された申請の変更を排除する根拠となります。所得税法第34条第3項の選択権(いわゆる臨時的所得に際しての税率軽減)に関する連邦財政裁判所の判例からも異なる結論を導き出すことはできません。所得税法第34条第3項の選択権は事実関係の法的帰結を具体化しているに過ぎず、当該規定により事実関係が変わることはありません。

具体的な事案においては譲受会社である株式会社が現物出資資産を2006年12月31日付の税務貸借対照表上で時価計上していました。譲渡会社および譲受会社は、当該現物出資の税務上の譲渡日を2007年1月1日に変更するよう求める申請書を税務署に提出していました。連邦財政裁判所は、この求めを上記の根拠により却下しました。

## VI. 連帯付加税

### 連帯付加税削減の開始

ショルツ連邦財務相は2019年8月9日に2019年8月末に政府案提出が予定されている連帯付加税削減に関する財務省法案を閣議審議に付託しました。その後8月12日に財務省案が連邦閣議に提出され、8月21日には連邦閣議がこれを承認、立法手続きが開始されました。政府案はその内容において財務省案とほとんど変わらぬところが多く、ショルツ連邦財務相により提示された連立契約において合意された連帯付加税の部分的廃止に関する草案を支持する内容となっています。

賃金税および個人所得税の納税者の約90%を連帯付加税負担から完全に免除しようという法改正が連邦財務省法案の内容です。技術的には、連帯付加税法第3条に規定される免税上限額を従来の972ユーロから16,956ユーロに引き上げる(夫婦合算申告の場合は1,944ユーロから33,912ユーロへの引上げ)ことで負担軽減が実現されます。法案には、関連した賃金税源泉徴収に関する改正も含まれています。

残りの10%の納税者については、免税上限額を超えた場合の連帯付加税は、法案に「通常課税」と表記された連帯付加税率での課税となります。所得水準により税負担が軽減される軽減ゾーンの導入が予定されています。軽減ゾーンにより、残り10%のうち6.5%の納税者については連帯付加税が軽減されることになりますが、高所得者層では2021年以降も現行水準の連帯付加税負担となります。

資本会社に対する連帯付加税の還元は法案には盛り込まれていません。

法改正は、2021年課税年度または2021年中に支払われた報酬から適用が開始されます。現行法との比較における年間の税負担の軽減額は2021年で98億ユーロ、2024年までには121億まで増加すると予想されます(2021年の連帯付加税による税収予想額は209億ユーロ)。2020年以降も連帯付加税を一部維持することが合憲かどうか少なくとも疑問が残ります。2019年末までに議会での立法手続きが完了すると思われます。連帯付加税からの税収の全額が連邦に帰属することから、大連立政権は(連邦各州により構成される)連邦参議院による同意を要しません。

特にアルトマイア一連邦経済相により支持されていた非課税限度額モデルは採用に至りませんでした。非課税限度額モデルの下では、納税者全体が連帯付加税軽減の恩恵を享受でき、2026年までに残りの連帯付加税の軽減の道筋を確実なものにできると考えられます。2019年末までに成立が

見込まれている議会立法手続きにおいて法案の修正が可能かどうかは現時点ではまだ予測できません。

## VII. 営業税

### ケルン財政裁判所判決: 土地税の営業税上の加算

ケルン財政裁判所は、賃借人(店子)が負担した土地税は、不動産賃借料の営業税上の加算対象とはならないとの判決を下しました。

割当分担により賃借人が負担した土地税は営業税法第8条第1号のeに規定される加算処理の対象になるというのが税務当局の見解です。ケルン財政裁判所はこの見解を支持せず、具合的事案において賃借人が負担した土地税の営業税上の加算を認めませんでした。

ケルン財政裁判所は、その判決において2018年9月25日付連邦財政裁判所決定において示された保守費用の取扱いとは別の立場を取っています。連邦財政裁判所決定においては、(法的な負担配分に反して)契約により賃借人が負担した保守費用の加算は、たとえ、不動産所有者が自身が負担した保守費用を収益の減少として処理できる場合であっても、問題ないとの見解を示しました。同等の事業体は必ずしもすべての事実関係において同額の営業税負担を義務付けられる必要はないというのが連邦財政裁判所の見解です。ケルン財政裁判所は、上記見解を根拠に、税務当局は法規定の解釈に際して論理の首尾一貫性を検討する義務を負わないと結論付けることはできないとしています。土地税は、保守費用とは異なり、金額に多少の差はあるとしても、不動産所有者が問題なく収益の減少として認識できる、恒常的な項目です。連邦財政裁判所は、審理中の上告審において、この争点に関する見解を示すことになります。

なお、営業税法第8条第1号のa、d、e、fの加算規定の合憲性に関しては、連邦憲法裁判所で審理中です。

## VIII. 移転価格税制

### グループ間ファイナンス

連邦財政裁判所の見解によると、ドイツ親会社と国外子会社との間の無担保貸付金による利益の減少(減損費用)は税務上損金として控除することができず、国際取引課税法第1条第1項が適用されることになります。連邦財政裁判所第1法廷はこの判決において、意外なことに租税条約法上の遮断効果を始めとする従来の判例を覆し、いわゆるグループ保証の意義に総体的な疑問を呈しました。当該判決の詳細および影響については、[Tax Zoom](#)(ドイツ語)をご参照ください。

## IX. VAT

### 輸入 VAT に関する欧州司法裁判所判決

関税法上の不適切な行為に際しては、原則的に違反のあった時点で輸入関税が発生しますが、これは特に輸入 VAT の還付請求権を有しない事業者にとっての負担につながります。ただし、欧州司法裁判所は、直近の判決において、輸入 VAT 負担を回避するための取扱いの選択肢を挙げています。

対象事案においては財貨(貨物)が第三国からドイツを経由してギリシャに輸送されました。ギリシャ関税当局はドイツ関税当局に対し、当該財貨について、ドイツで関税法上の違反があるなかでギリシ

ヤへ輸送され、ギリシャ国内で輸入関税の支払いが行われ、通関手続きが完了した旨を通知しました。ドイツ関税当局は、最終的に、当該財貨について、複数の事実関係において違反がある状態で輸送された、もしくは関税当局による監督対象から対象外の財貨に移管されたことを確認し、結果としてドイツ中央税關により輸入関税(関税および輸入 VAT)が(再度)賦課されました。輸入関税追徴額はいったん納付され、その後、EU 法に違反する二重課税を根拠としてドイツにおける輸入 VAT の還付が申請されました。

欧州司法裁判所は、輸入関税は原則的に、不適切な行為のあった時点、つまり、ドイツにおける違法な輸送もしくは(関税手続き上)関税当局による監督対象から対象外の貨物への移管が行われた時点で発生したとするのが妥当であるとの見解です。ただし、当該財貨が他の経済圏に向けて発送／輸送され、仕向地において「消費された」ことが証明される場合には、輸入 VAT は当該国においてのみ発生するとしています(2019 年 7 月 10 日付欧州司法裁判所判決「Federal Express」事案)。

「他の経済圏における財貨の消費」の証明として、関税当局がどのような形式の証明を求めることがあるのかはまだ不明です。

特に、(直近の判例によると通常は輸入 VAT の還付請求権を有しないとされる)運送業界の企業は、まだ時効の到来していない期間について、財貨が最終的に別の経済圏に移送され、仕向地で消費された、もしくは少なくとも通関手続きが行われたことが証明できる場合に、追徴査定に基づく関税当局に対する輸入 VAT の納付があったかどうかを確認する必要があります。今回の欧州司法裁判所判決に対する関税当局の見解および還付要件はまだ不明な状況ですが、管轄中央税關に対する遅滞ない還付申請を通じて、輸入関税の還付請求権の失効を回避することが可能です。EU 全域に還付の可能性が存在していることから、EU 域内の関係する会社全体で事実関係を把握する必要があります。

### 顧客ポイント還元システムの VAT 上の取扱い

連邦財政裁判所は、顧客優待制度(プログラム)の一環で、顧客がプログラム管理会社に対して還元請求しなかったプレミアムポイントの VAT 上の取扱いに関する見解を示しました。連邦財政裁判所の見解では、失効したプレミアムはプログラム管理会社がパートナー企業に対して提供する管理役務に対する対価を引き上げることになります。

連邦財政裁判所は、具体的な事案において、パートナー企業(スポンサー)が顧客に対してプレミアムポイントを与え、プログラム管理会社がプレミアム商品を納品するという顧客優待制度に関する審理を行いました。プログラム管理会社がパートナー企業に対して顧客優待制度の管理に係る課税対象役務を提供した点については議論の余地はありませんでした。プログラム管理会社は、失効したプレミアムポイントの価額をパートナー企業に返金する義務を負っていました。「Loyalty Management UK」事案および「Baxi Group」事案における欧州司法裁判所判決(2010 年 10 月 7 日付判決)を根拠として、スポンサーがプログラム管理会社に対して行う支払いは、その一部がプログラム管理会社が顧客に供給した財貨に対する第三者(ここではスポンサー)による対価で、一部がプログラム管理会社がスポンサーに提供した役務に対する対価であるというのが連邦財政裁判所の見解です。連邦財政裁判所によると、権利が失効し最終顧客が還元請求しなかったプレミアムポイント分に相当するスポンサーによるプログラム管理会社に対する支払いもまた、後者の役務に対する対価に含まれます。

連邦財政裁判所の見解は、判決において具体的に対象とされたインターネット取引における顧客優待制度だけでなく、店舗販売における制度にも影響すると思われます。判決はさらに、スポンサーに

による支払いを案分する必要性も提議しています。特に税務調査における、案分比率に関する税務当局との議論を回避するためにも、これを契約書に盛り込むことも必要と思われます。

## X. 個人所得税／賃金税

### ネット給与保証に際しての税理士費用

駐在員の派遣に際しては多くの場合ネット給与保証契約の締結が行われます。連邦財政裁判所は、直近の判決において従来とは異なる見解を示し、ネット給与保証契約の締結に際して、還付税額が雇用者に譲渡される条件で雇用者が負担する税理士費用は給与に該当しないとしました。

派遣駐在の機会およびネット給与保証契約は、通常、相当の程度において雇用者および従業員双方の利害関心によるものです。しかしながら、連邦財政裁判所は、ネット給与保証契約に対する双方の利害関心だけでは、税理士費用負担が給与と見なされると結論付けることはできないという、下級審(2016年12月21日付ラインラント・プファルツ財政裁判所判決)の見解を支持しました。連邦財政裁判所は、具体的な事案において、給与に相当しないという下級審の判断に異議を唱えませんでした(2019年5月9日付連邦財政裁判所判決)。

派遣駐在員がドイツ国内および／または派遣元国において個人所得税確定申告義務を負うという点からすると、税理士費用負担は派遣駐在員の利害関心によるところがあります。しかしながら、連邦財政裁判所の見解では、雇用者は労働対価としてではなく、専ら自身の事業上の利害関心から従業員にこの便益を供与していたものです。連邦財政裁判所は、とりわけ、雇用者が税務アドバイスの提供を通じて人件費を可能な限り削減することを目論んでいるといった点を、事業上の利害関心が派遣駐在員の利害関心に優先する証左とみています。派遣駐在員が税金還付請求権を雇用者に譲渡していたことから、派遣駐在員ではなく、雇用者のみが税金還付請求権を享受することができました。さらに、派遣駐在員は、雇用者により委託され、支払われた所得税確定申告書作成等の税務アドバイスを利用することが実質的に義務付けられていました。連邦財政裁判所は、また、その包括的判断に際して、全派遣駐在員がグループ会社が指定した税務アドバイスを利用する権限を有していた(かつ、利用が義務付けられていた)ことを考慮しました。

公表された連邦財政裁判所のプレスリリースによると、連邦財政裁判所は、純粋な国内事案においても同様の判決が下されたであろうとされる、今回の(ドイツ国外からドイツ国内への派遣駐在に関する)判決により、従来の見解を放棄しました。しかしながら、判決事案においては、派遣先企業もしくは派遣元企業から支給された給与所得以外の所得に関連する費用の雇用者負担がなかった点に留意が必要です。

### 非課税のジョブチケットに関する連邦財務省適用通達

連邦財務省は、2019年1月1日以降適用されている非課税のジョブチケットに係る新規定の適用に関する包括的な通達において初めてその見解を示しました。

2018年次税法で導入された所得税法第3条第15号の新規定により、2019年1月1日以降、従業員の自宅と第一の勤務地との間の公共(遠距離)交通機関(路線交通)による通勤ならびに広域の勤務エリアへの通勤、または雇用者により継続的に指定された集合場所への通勤、ならびに公共の短距離旅客輸送機関を利用した通勤にかかる雇用者給付(手当および現物給付)は非課税とされます(非課税のジョブチケット)。優遇の対象となるのは、(航空路線を除く)公共交通機関の利用に対して、通常の給与以外に支給される雇用者給付のみです。

連邦財務省は、2019年8月15日付の包括的な通達の中で、新規定に関する見解を示しました。連邦財務省は、特に、優遇対象となる乗車券ならびに公共の短距離および長距離交通機関を具体化しています。また、所得税法第3条第15条に基づきその全部または一部が非課税となる乗車券が出張時または二重家計に際しての留守宅訪問時に利用されるケースについてもその見解を示しました。連邦財務省は、また、非課税要件としての記録および証明義務に加えて、定額通勤手当の必要経費控除額の減額の対象範囲および限度額についての見解も盛り込んでいます。連邦財務省

は、従業員が所得税法第3条第15号に基づき非課税で支給された乗車券を実際には利用しなかった、または専らもしくは一部を私用で利用したケースにおいても定額通勤手当の減額の対象となるとしています。ただし、従業員が乗車券の利用を放棄した場合には定額走行手当の減額は行われません。

本通達は原則的に2019年1月1日以降適用されますが、連邦財務省は、簡便規定により、2019年12月31日までに支給された所得税法第3条第15号にいうところの給付について、すでに実施された賃金税の分離課税(所得税法第40条)または所得税の分離課税(所得税法第37b条)を継続することを容認します。連邦財務省は、同様に、2018年12月31日以前に取得された乗車券に関する取扱いについても言及しています。

## XI. 税務コンプライアンス

### E バランスシートのタクソノミの改訂

連邦財務省は、2019年7月2日付連邦財務省通達において2018年投資税法の実施のための新しい項目も含んだ、E バランスシートの改訂データセット(バージョン6.3)を公表しました。

改訂タクソノミには、事業投資家における2018年投資税法の実施を反映するための多数の新規項目が盛り込まれています。更なる変更点は人的会社における利益配分に関するものです。

改訂タクソノミは原則的に2020年1月1日以降開始する事業年度(2020年度または2020/2021年度)からの適用となります。2019年以降開始する事業年度(2019年度または2019/2020年度)からの使用も容認されます。

改訂タクソノミは [www.esteuier.de](http://www.esteuier.de) 上で閲覧可能で、2019年11月以降はテスト提出、2020年5月以降は正式提出が可能となる予定です。

### 金銭出納機(キャッシュレジスター)の整備

税務当局は、電子的な記録システムを利用した帳簿記帳および記録(租税通則法第146a条)のための法令の適用に関する2019年6月17日付連邦財務省通達において、各方面からの多数の要請に関わらず、法律で定められた通り、2020年1月1日以降開始する暦年から新規定の適用を開始するとしていました。その後、連邦財務省は8つの中央組織団体の再度の要請を受け、その姿勢を方向転換し、2020年9月30日までの容認規定を盛り込んだ連邦財務省通達を2019年10月に公表する意向を表明しました。

新規定の対象となる納税者にとって重要なのは、新しい認証付きの現金出納機に切り替える時間的猶予となる経過期間の設定でした。連邦財務省は当初この要請を受け入れず、法律に規定される適用開始時点が基準となるとしていました。

2019年6月17日付の連邦財務省通達は内容的には規定を具体化するものです。例えば、電子記録システムがどの時点で“金銭出納機能”を持つのか定義されています。また、例えばデジタル元データの網羅性といった、デジタル元データの保全目的が標準化されています。顧客に対する証憑発行に関しては、顧客に対して電子証憑の受領が可能な状態にされた場合には、データ提供要件がすでに満たされたとされています。

各組織団体が期限延長を要請した背景および税務当局の方向転換は新規定に伴う著しい技術上の困難を示すものです。対象となる企業は、期限延長に関わらず、新規定に対応した金銭出納システムを早急に構築する必要があります。

## GoBD 通達

「電子的方法による帳簿、記録および文書の記帳および保管ならびにデジタルアクセスに関する原則(Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff: GoBD)」に関する連邦財務省通達改訂版草案が 2018 年に公表されていましたが、連邦財務省はその最終版である 2019 年 7 月 11 日付連邦財務省通達を公表しました。最終通達では、個別記録義務の原則および租税通則法適用通達の関連条項(租税通則法第 146 条に関する租税通則法適用通達)についても明確に記述されています。この点については、負担限度を理由とした個別記録の免除がいつ認められるか説明されています。デジタル記録が、「デジタル元データの加工操作の防止に関する法律の実施法令(Kassensicherungsverordnung: KassenSichV)」との関連での租税通則法第 146a 条第 3 項に基づき保全されなければならないかどうかに関わらず、個別記録義務は適用されます。キャッシュレスの商取引に関する定期的な記録の期間は著しく短縮され、従来の通達では 1 カ月とされていたものが、改訂通達では 10 日になります。現金取引は毎日記録されなければなりません。

(EDI といった)電子通知または、画像署名に加えて出力されるデータセットに関する規定も GoBD に初めて盛り込まれています。同じ種類の証憑のこうした同一データについては、高度の機械処理が可能な限り、実際に加工処理されたフォーマット(記帳のベースとなった証憑)の保存で十分とされます。

さらに、2019 年 7 月 11 日付改訂適用通達は、すでに予告されていたクラウドシステムの容認に関して見解を示し、納税者がこれを自己のハードウェアまたはソフトウェアとして取得し使用しているかどうかは基準とならないとしています。

草案で明らかにされていた通り、新たに紙ベースの文書の電子保存および画像取り込みに関する見解が示されています。この点に関して、租税通則法第 146a 条第 2 項の規定は、証憑が国外で発行または受領され、かつ、その場で直接記録された場合においては、当該国でのスマートフォンを通じた画像登録を妨げるものではないとされます。

納税者にとって国外での証憑の画像記録に関する見解が重要となります。実務においては、例えばシェアードサービス・センターの利用がこれに該当します。証憑の画像記録が租税通則法第 146 条第 2a 項に基づき許可された電子帳簿の国外移転との関連で行われる場合、証憑原本を画像登録目的で電子帳簿の所在場所に移すことが容認されます。ただし、画像登録は証憑原本の国外への移送後遅滞なく実施されなければなりません。

連邦財務省は、保管義務の対象となる書類が会社独自の様式に変換されるケースにおいて、どのような場合に原本と変換後のバージョンの双方を保存する必要がないか定めています。

ところが、最終版とされていた 2019 年 7 月 11 付 GoBD 通達は、その後、連邦財務省ホームページ上で予告なしに削除され、現在閲覧不能となっています。連邦財務省は、その理由として、連邦各州との追加的な調整が必要なためとしています。改訂 GoBD 通達がまだ連邦税務公報で公表されていないため、2014 年 11 月 14 日付 GoBD 通達が暫定的に継続適用されます。新しい、連邦各州との調整後の GoBD 通達の公表時期は現時点では不明です。

## 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

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