



# German Newsletter

## Japan Business Services

Issue 3 | September 2021

### 概要

- I. 2021 年中に成立した法改正
- II. 法人税
- III. BEPS
- IV. 源泉税
- V. 移転価格
- VI. VAT
- VII. 関税
- VIII. 個人所得税／賃金税
- IX. トランスペアレンシー・レジスター

## ドイツ最新情報

### I. 2021 年中に成立した法改正の概要一覧(2021 年 8 月 25 日現在)

| 法律名   | 官報公布日／概要  |
|---|---|
| 1. 土地税改革実施法<br>(Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz) | 2021 年 7 月 22 日   |
| 土地税の課税標準の算定のための評価手続きにおける詳細な改正                       | <ul style="list-style-type: none"><li>▶ 居住用不動産の評価に際して適用される(共益費を含まない)標準家賃を 2018 年簡易国勢調査データに合わせて改訂</li><li>▶ 新しい家賃水準区分(7)の導入</li><li>▶ 居住用不動産に適用される土地税基本乗数(Messzahl)の 0.34% から 0.31%への引下げ</li></ul> |
| 相続税および不動産取得税目的の不動産の評価                               | <ul style="list-style-type: none"><li>▶ 不動産の評価のための基準データに関する新規定</li><li>▶ 基準値を下回る時価の証明に関する新規定</li></ul>  |
| 研究開発補助金   | <ul style="list-style-type: none"><li>▶ 子会社は、従来の株式会社法第 15 条に代わって、商法第 290 条第 2 項から第 4 項の支配基準に基づき定義</li><li>▶ 申請手続きに関する新規定</li></ul>  |

|   |  |
|---|--|
| 2. タックスヘイブン防止法 (Steueroasen-Abwehrgesetz)                       | 2021 年 6 月 30 日  |
| EU ブラックリスト国に該当する非協力的な国・地域との商取引の抑制を目的とした措置                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 対応する収益がドイツで課税対象とならない場合の損金算入または必要経費控除の否認</li> <li>▶ 非協力的な国・地域に所在する中間会社の利益に対する加算課税 (CFC ルール) の強化</li> <li>▶ 制限納税義務のファイナンス取引、保険サービス、その他の役務等への拡大(源泉税対象)</li> <li>▶ 資本所得に適用される、個人資産に対する 25% の定率課税、法人に対する法人税法第 8b 条の資本参加特典(配当およびキャピタルゲインに対する免税措置)、および事業資産に対する所得一部課税方式は適用外</li> <li>▶ 協力義務の拡大</li> <li>▶ 適用開始は原則的に 2022 年 1 月 1 日</li> </ul> |
| 3. 法人税近代化法<br>(Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz - KöMoG) | 2021 年 6 月 30 日  |
| 人的会社の課税におけるオプションモデル   | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 人的商事会社およびパートナーシップ会社は申請により資本会社と同様に会社レベルでの課税を選択することが可能(通常は出資者レベルでの課税)</li> <li>▶ 課税方法の変更に際しては組織再編税法上の形態変更と見なされる</li> <li>▶ 営業税上も同様の取扱い</li> <li>▶ 課税オプション選択の遡及も可能</li> </ul>  |
| 組織再編税法のグローバル化   | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ タックスニュートラルな組織再編の EU/EEA 加盟国への適用制限の撤廃</li> </ul>   |
| オーガンシャフト(連結納税グループ)における出資  | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ オーガンシャフト上の超過利益移転は今後出資金の返還、過少利益移転は出資と見なされる</li> <li>▶ 税務上の調整勘定の廃止(既存の調整勘定残高の取崩し)</li> <li>▶ 連結親会社の税務貸借対照表上の出資簿価の引上げ/引下げ</li> </ul>   |
| 関係会社貸付金減損の損金不算入規定からの除外  | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 関係会社貸付金に関連した為替変動に伴う貸付債権減損について損金不算入規定の対処から除外</li> </ul>  |
| 施行日／適用開始  | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 原則的に 2022 年 1 月 1 日</li> </ul>  |
| 4. ATAD 導入法 (ATAD-Umsetzungsgesetz-ATAD-UmsG)                   | 2021 年 6 月 30 日  |
| アンチ・ハイブリッドストラクチャリング規定   | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ (ハイブリッドストラクチャリングを通じた) 課税不均衡がある場合の費用の損金算入制限</li> <li>▶ 租税条約に基づく課税免除に際しての費用の損金算入の否認措置の拡大(トリーティ・オーバー・ライド)</li> <li>▶ ハイブリッドストラクチャリングに際しての(法人税法第 8b 条第 1 項の)配当免税規定の適用除外</li> <li>▶ 逆方向のハイブリッドストラクチャリング(国内パートナーシップに国外パートナーが出資する場合に課税の空白が生じるようなストラクチャリング)の税務上の取扱い</li> </ul>  |
| 国外事業資産の国内持込および国内事業資産の国外持出規定の拡大                                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 国外事業資産の国内持込に際して、当該国で国外持出に伴う出口課税が行われた場合には、時価を条件として出口課税評価額での計上</li> <li>▶ 国内事業資産の国外持出および国外移転に際しての課税規定</li> </ul>  |

|  |   |
|--|---|
| 出口課税の強化  | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ EU/EEA 加盟国への移転に際してのみなし課税額の無利子・無期限の納税猶予措置の撤廃</li> <li>▶ 出口課税の人的要件である国外移転前のドイツでの無制限納税義務期間が 10 年から 7 年に短縮</li> <li>▶ 移転前 12 年間の“観察期間”的導入</li> <li>▶ 一時的でない出国に際しての 3 年以内の帰国オプションの導入</li> </ul>   |
| 加算課税制度の(CFC ルール)の改正  | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 国内支配者コンセプト</li> <li>▶ 能動的経済活動例の変更</li> <li>▶ 加算課税額の(実際の配当時における)減額処理</li> <li>▶ 低税率国基準は引き続き 25%</li> </ul>  |
| 適用開始   | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 2022 年 1 月 1 日</li> <li>▶ アンチ・ハイブリッドストラクチャリング規定／国内持込・国外持出規定については、2020 年 1 月 1 日(遡及適用開始の可否に疑義有り)</li> </ul>   |
| 5. 源泉税軽減近代化法<br>(Abzugsteuerentlastungs-modernisierungsgesetz -AbzStEntModG) | 2021 年 6 月 8 日  |
| 源泉税の軽減措置の改正  | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 連邦中央税務局に対する申請、納税証明書および査定書といった、軽減措置関連手続きのデジタル化、ならびに、包括的な納税証明書およびその他のデータを集積した資本収益税データバンクの構築</li> <li>▶ EU 法に抵触しないアンチ・トリーティショッピング規定(所得税法第 50d 条)の策定</li> <li>▶ 特定の国外法人に対する源泉税軽減</li> <li>▶ 税務申告手続き(総合課税制度)の対象とならない、所得税法第 43 条、第 50g 条または租税条約の適用による資本収益税または所得税法第 50a 条に基づく源泉税の軽減のための手続きに関する所得税法第 50d 条の該当規定を独立した第 50c 条として整備</li> </ul>  |
| 組織再編税法   | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 特定の再編取引に際しての損失控除の制限</li> </ul>   |
| 移転価格   | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 国際取引課税法第 1 条に規定される独立企業原則の改正および独立した価格修正条項の導入</li> <li>▶ 重要な無形の価値または利益に関する価格修正条項の導入; 比較可能性が制限される場合のレンジ設定、無形価値の定義およびいわゆる DEMPE コンセプトの導入</li> <li>▶ 二国間および多国間事前確認制度(Advanced Pricing Agreement-APA)のための国内法上の法的根拠の導入(租税通則法第 89a)条</li> </ul>  |
| 6. ファンド立地法(Fondsstandortsgesetz)   | 2021 年 6 月 10 日   |
| スタートアップ企業および中小企業における従業員出資持分  | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 従業員に対する無償または廉価での出資持分の供与に際しての税務上の非課税限度額を 360 ユーロから 1,440 ユーロに引き上げ</li> <li>▶ 従業員に対する廉価での出資持分の供与時点でみなし給与課税するかどうかの選択権 <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 出資持分の売却時点または転職時点のいずれかで課税</li> <li>▶ 課税繰延期間は最長 12 年まで(12 年経過後は、売却または転職のない場合も課税)</li> <li>▶ いわゆる 5 分の 1 課税と呼ばれる優遇税率の適用</li> <li>▶ 要件: 供与の年およびその前年について EU 中小企業要件(従業員 250 人未満、年間売上高 5 千万ユーロ以下、または総資産残高 43 百万ユーロ以下)を満たす企業であること</li> </ul> </li> <li>▶ 適用開始は 2021 年 7 月 1 日</li> </ul> |

|   |   |
|---|---|
| その他   | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 特定の投資ファンドの運営に対する VAT 免税措置の対象をベンチャーキャピタル・ファンドに拡大</li> <li>▶ Public Private Partnership-PPP(官民連携)プロジェクトに関する投資税法上の規定の変更および特別投資ファンドの運用可能資産に仮想通貨を追加</li> <li>▶ 自己保有不動産評価額の営業税上の割増減算の対象となる業種の電力事業への拡大</li> <li>▶ 土地税法上の(夫婦がそれぞれ所有する資産の合算等)経済単位の形成に関する現行規定の適用の 2028 年 12 月 31 日までの延長</li> </ul> |
| 7. 不動産取得税の改正のための法律 (Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes)                              | 2020 年 5 月 12 日   |
| シェアディールに対する規定の強化  | <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>▶ 保有期間の 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>▶ グループ条項については改正なし</li> <li>▶ 上場条項の導入</li> </ul>   |
| 適用開始  | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 2021 年 7 月 1 日</li> </ul>  |
| 8. 物品税法の改正のための第 7 次法 (Siebtes Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen)                      | 2021 年 3 月 30 日   |
| 物品税の領域における EU 指令の国内法への導入  | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 税法上 EU 域内(通関済み)財貨に該当する物品税対象となる財貨(コーヒー、アルコール入炭酸飲料および電気は除外)の取引について EMCS(Excise Movement and Control System)を利用したモニタリング</li> <li>▶ 物品税(消費税)法上の定義および手続規定の改正</li> <li>▶ 課税猶予手続き中に財貨の一部または全部が消失した場合の免税措置に関する新規定</li> <li>▶ EU 加盟国間での通信販売に際しての仕向国における税務代理人任命義務の撤廃</li> </ul>                    |
| 9. その他の成立済み立法手続き  |   |
| 船員に対する賃金税源泉 (Lohnsteuereinbehalt Seeschifffahrt)  | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 2021 年 5 月 31 日までを適用期限とする商船の乗組員に対する賃金税源泉規定を 6 年間延長</li> <li>▶ 2021 年 5 月 12 日官報公布</li> </ul>   |
| 金融市場統合強化法 (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz-FISG)  | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 二段階の決算審査手続きの改正、監査人の民法上の連帯責任の強化、監査人に認められる監査以外の業務提供の制限および決算に関する刑法法の拡大</li> <li>▶ 2021 年 6 月 10 日官報公布</li> </ul>  |
| トランスペアレンシー・レジスター金融情報法-マネーロンダリング (Transparenzregister-Finanzinformationsgesetz Geldwäsche-TraFin Gw) | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 「実質的所有者」の届け出対象義務を全企業に拡大</li> <li>▶ 2021 年 6 月 30 日官報公布</li> </ul>  |
| 現金出納機安全法令 (Kassensicherungsverordnung-KassenSichVO)   | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 発行義務のある証憑の記載要件</li> <li>▶ EU 内のタクシーメーターおよび走行距離カウンター、ならびに電気自動車の充電スタンドを含む券売機およびパーキングメーターについては、適用対象から除外</li> <li>▶ 2021 年 8 月 9 日官報公布</li> </ul>  |

|   |   |
|---|---|
| 人的会社法の近代化のための法律<br>(Modernisierung des Personengesellschaftsrechts-ModPeG)                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 民法上の組合(GbR)の権利の具体化</li> <li>▶ 人的会社およびその出資者による実務上の要請に応じた改正(例:任意の会社登記簿の導入)</li> <li>▶ 税務上の影響については議論中</li> <li>▶ 2021年8月17日官報公布</li> </ul>  |
| 物品税施行令の改正のための第7次法令(Siebte Verordnung zur Änderung von Verbrauchsteuerverordnungen-7. VStÄndV) | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 税法上 EU 域内(通関済み)財貨に該当する物品税対象となる財貨の取引について EMCS(Excise Movement and Control System)を利用したモニタリングを規定する第7次物品税改正法の規定の具体的手続き</li> <li>▶ アルコール税施行令、発泡酒税および半製品税施行令、ならびにエネルギー税および電気税施行令の技術的改訂</li> <li>▶ 2021年8月20日官報公布</li> </ul> |

## II. 法人税

### 暗号通貨に関する連邦財務省通達案

これまで、暗号通貨およびトークンの収益税法上の取扱いに関する税務当局の明確な見解はありませんでしたが、初めての連邦財務省通達案が関係団体に送付されました。

連邦財務省は、2021年6月17日に連邦財務省のホームページ上で公表された詳細な通達案の中で、仮想通貨を、中央銀行または公的機関から発行または保証されておらず、通貨または金銭としての法的裏付けを有しない、デジタル化された通貨の価値単位として定義する意向にあります。トークンもまたこの定義の対象とされます。これらは、請求権または権利を具現化し、その機能が変化するデジタルな価値単位を構成します。

連邦財務省は、仮想通貨およびトークンを通じてさまざまな所得の種類が発生し得るとしています。連邦財務省は、仮想通貨が事業資産または個人資産のいずれに保有されるかで所得の種類を区別しています。事業資産においては、仮想通貨の単位は、一般原則に従い非減価償却資産として計上されることになります。

税務当局の見解では、いわゆるマイニング(仮想通貨の創出)は事業所得と推量されます(反証可能)。事業所得要件が満たされていないことが反証可能な場合、マイナー(採掘者)の典型的な経済活動を通じてその他の役務からの所得が生じます。

税務当局は、個人資産に保有される単位については、仮想通貨を法定通貨に交換する場合も他の仮想通貨に交換する場合のいずれも売却に該当すると見ていています。所得税法第23条第1項第1文第2号に規定される売却期限(資産の取得から売却までの期間が1年を超えない場合はキャピタルゲインとして課税対象)は、交換ごとに新しく起算されます。売却益の計算に際しては、先入先出法が認められます。いわゆるレンディング(追加単位を報酬とする仮想通貨の貸出し)については、売却期限が1年から10年に延長されます。いわゆるフォーク(仮想通貨の分岐で株式分割に類似)に際しては、取得費用が案分されます。(分岐前の)古い単位の取得時点は、(分岐後の)新しい単位の取得時点とされます。

事業資産に保有されるトークンは、自己資本、他人資本のいずれにも計上可能です。個人資産に保有されるトークンは、ストラクチャーに応じて、有価証券またはその他の金融商品のいずれにも該当します。そのためには、トークンが有価証券取引法の要件を満たす必要があります。また、所得税法第20条第1項第7号にいうところの資本債権(利子等)にも該当し得ます。廉価でまたは無償でトークンの供与を受けた被雇用者は、これが金銭給付または現物給付のいずれに該当するのかを検討する必要があります。

いわゆるエアドロップ(仮想通貨またはトークンの無料配布)については、個人資産においては、所得税法第22条第3号にいうところの役務からの所得にあたるというのが税務当局の見解です。納税者が、仮想通貨発行者に対し仮想通貨またはトークンの単位を受け取る対価として個人データを提供すること、または提供する意思を表明することが義務付けられている場合には、役務の提供が行われたと見なされます。対価の支払いがない場合には、贈与があったと見なされます。

納税者の協力および記録義務については、公表された草案には盛り込まれていません。

### 企業課税に関するEU委員会のプレスリリース

EU委員会は、2021年5月18日付のプレスリリースの中で、企業課税に対する中長期的な目標を定めました。プレスリリースには、EU共通の課税標準、大企業の実効税率に関する新しい報告義務ならびにペーパーカンパニーに対するより厳格な対応に関する提案が盛り込まれています。EU委員会は、また、BEPS 2.0プロジェクトにおける合意についてもその見解を示しています。

EU 委員会によるタックスアジェンダは、“21 世紀における企業課税に関するコミュニケーション-Communication on Business Taxation for the 21st Century” の一部を構成し、2021 年 5 月 18 日に公表されました。EU 委員会は、下記の 4 つの行動計画について、この先 2 年間のうちに法改正に関する提案を作成することを明らかにしています。

- ▶ 行動計画 1: EU 内の大企業の実効税率の公表の義務付け
- ▶ 行動計画 2: 新たな租税回避防止ガイドライン(ATAD 3)を通じたペーパーカンパニーによる租税回避の防止の強化
- ▶ 行動計画 3: COVID-19 による経済危機の影響の軽減を目的とした EU 加盟国に対する損失の繰戻控除の導入の呼びかけ
- ▶ 行動計画 4: 自己資本による資金調達に対する税務上の優遇措置(Debt Equity Bias Reduction Allowance-DEBRA)

EU 委員会のアジェンダは、さらに、EU 域内における共通の税務上の課税標準についても言及しています。これには、この課税標準に応じた課税権の新しい配分も含まれています。この改革プランは、2011 年に提案された共通連結法人税課税標準 (Common Consolidated Corporate Tax Base-CCCTB)に取って代わることになります。EU 委員会は、また、BEPS 2.0 プロジェクトの実施のための提案も行っています。OECD の提案する「第 1 の柱(統合的アプローチ)」および「第 2 の柱(グローバルな税源浸食防止措置(Global anti-base erosion proposal: GloBE)アプローチ)」は、EU 指令を通じて EU レベルで実施されることになります。プレスリリースによると EU 委員会は、「第 2 の柱」に関して、例えば ATAD といった既存の EU 指令に必要な改正を加えることもあり得るとしています。

「第 1 の柱」の実施に並行したデジタル商取引の課税に関する OECD 提案とは独立して、EU 委員会は 2021 年 7 月 14 日に「デジタル税(digital levy)」の賦課に関する提案を公表する予定でしたが、これは 10 月に延期されました。この課税標準が広範なデジタル税は「第 1 の柱」による課税と並行して運用されることが見込まれます。租税立法における EU 全会一致原則というハードルの高さから、EU 委員会の提案が実現するかどうか今後の展開が待たれます。

## 接待費用の損金算入に関する連邦財務省通達

連邦財務省は、営業上の理由による接待費用の税務上の損金算入に関する 1994 年の適用通達を改訂しました。損金算入要件が具体化され、要件もデジタル時代の最新の動きを反映したものとなっています(証明要件の電子画像化)。

常識的に妥当な接待費用(非常識な金額の場合は全額が損金不算入)の損金算入のためには、接待の場所、日付、参加者および事由ならびに支出額に関する書面による証明が必要となります。所得税ガイドラインには、これらの要件が具体化され、連邦財政裁判所もすでに証明書の必要性について判決を下しています。例えば、接待に関する書面の作成は遅滞なく行われねばならず、自己作成の証憑には納税者による署名が必要とされます。税務当局は、2021 年 6 月 30 日付の通達を通じ、1994 年 11 月 21 日付適用通達を改訂しました。通達の冒頭において、レストランの名称および住所、役務の内容から始まって、接待者の名前といった、記載要件のすべてが列挙され、補足説明されています。従来の通達と比較すると、税務番号または VAT-ID 番号、請求書発行日および連番による請求書番号といった形式要件に関する補足説明が新たに盛り込まれています。

接待請求書の作成に際して、金銭出納機能付きの電子記録システム(キャッシュレジスター)が利用される場合、電子記録システムで自動作成され、電子的に記録され、かつ、認証付き技術安全モジュールにより保全された請求書だけが損金算入要件を満たすこととなります。現金出納機安全法令(Kassensicherungsverordnung-KassenSichVO)第 6 条に規定される要件の記載のある証憑は、250 ユーロ以下の請求額について、VAT 法第 14 条にいうところの「記載要件を満たした請求書」に該当します。他の様式(手書き、電子記録機能のない金銭出納機からの打ち出し等)による請求書は、証明要件を満たしません。要件が満たされない場合、接待費用はその全額について損金算入が認められません。税務当局は、この点に関連して、技術安全モジュールが不具合により機能しない場合の取扱い、または、事後的に請求書が発行され、現金決済に代わって送金により決済される場合の処理についても見解を示しています。

通達には、納税者がデジタルで作成した、またはデジタル化した自己証憑を使用した、証明要件の完全な電子画像化についても触れられています。こうした自己証憑は接待請求書と併せてデジタル化するか、自己証憑と接待請求書とのクロスリファレンスによる紐付けが必要となります。法的記載要件の記載のある電子的自己証憑が遅滞なく作成され、電子署名または承認が行われ、保存される場合にのみ、所得税法第 4 条第 5 項に規定される証明要件が満たされたと見なされます。また、「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)」の要件も満たし、社内手続きについてプロセスドキュメンテーションに盛り込む必要があります。

連邦財務省通達によると、上記の要件は、国外での接待においても適用されます。ただし、納税者が、当該国においては金銭出納機からの打ち出しによる証憑作成義務がないことを信ずるに足る説明ができる場合には、上記の要件のすべてが満たされてはいない請求書であっても、例外的に容認されます。

新しい適用通達は 1994 年 11 月 21 日付通達に取って代わり、すべての未確定事案に適用されますが、少額請求書の簡便規定の適用に際しては、それぞれの課税年度に適用される上限額に注意が必要です。2022 年 12 月 31 日までに発行される接待費用に関する証憑については、現金出納機安全法令に規定される記載・システム要件とは関わりなく、(上記の要件が満たされた場合には) 損金算入が可能です。

### III. BEPS

#### 国別報告書の開示に関する EU 加盟国間協議の進展([ドイツニュースレター2021年4月号](#)の続報)

2021 年 6 月 1 日付の EU 議会のプレスリリースによると、EU の関係機関は、国別報告書(Country-by-Country Reporting - CbCR)の開示に関する合意に達したということです。これによって、大企業は将来的に税務データを開示することが義務付けられることになります。

2016 年に EU 委員会が公表した EU 会計指令(2013/34/EU)の改正提案については、長い間動きが見られませんでしたが、今回の合意によりこの提案に関する法改正が進むものと思われます。この取組みは税務上の透明化の向上を目的としています。連続する 2 事業年度における(グローバル)連結ベースの売上高が年間 7 億 5 千万ユーロを超える企業に対しては、どの国でどれだけの収益税(法人税)が納付されたかを開示することが義務付けられます。さらに、従業員数、税引前利益および事業内容といった情報が開示の対象となります。

EU 理事会、議会および委員会の代表による会合において、当初の提案内容はいくつかの中核要素の部分で変更され、内容的に妥協した上で合意に至りました。

EU 議会は、EU 加盟国内だけでなく第三国における経済活動に関する詳細についても開示対象とする意向を通すことに成功しました。ただし、対象となる第三国は、いわゆる EU ブラックリストに記載された国、または 2 年連続で EU グレイリストに記載された国に限られます。さらに、開示により営業活動に不利益が生じる懸念のある情報に関する保護条項について合意され、この保護条項の下では開示を最長 5 年間延期することが可能になります。

政治レベルでの合意を受け、夏期休会後には改正指令に関する正式な手続きが開始される見込みです。具体的な新しい指令案はまだ公表されていませんが、EU 加盟国は EU 指令採択後 18 カ月以内にこれを国内法に導入することになります。したがって、開示義務の対象となる事業年度は、早くとも 2023 年初め以降開始する事業年度になると考えられます。国別報告書は、当該事業年度の期末日から 12 カ月以内に開示することが求められます。

#### 二国間租税条約による多国間措置実施条約の実現([ドイツニュースレター2021年4月号](#)の続報)

ドイツは、多国間措置実施条約(Multilateral Instrument-MLI)に定められた基準および内容の実施を二国間租税条約政策上も推し進めています。現在、7 つの改正議定書が国内法上の批准手続き中であり、今後さらなる改正議定書が加わる見込みです。

ドイツは、多国間措置実施条約(Multilateral Instrument-MLI)の批准を受け、ドイツが締結しているいくつかの租税条約について、MLI によらず二国間協議を通じて改正することを決定しました。この場合、ドイツと相手国の双方の条約締結国による改正議定書への署名後、改正租税条約発効のためには国内法上の立法手続きが必要となります。

MLI に定められた基準を盛り込んだ改正議定書が署名済みの下記の 7 つの租税条約に関しては現在立法手続き中です。手続きの進捗状況はそれぞれ異なりますが、本会期終了前には採択される見込みです。

- ▶ デンマーク
- ▶ リヒテンシュタイン
- ▶ エストニア
- ▶ キプロス
- ▶ 英国
- ▶ アイルランド
- ▶ オランダ

すべての租税条約改正議定書について、立法手続き完了後に条約相手国との間での批准文書の交換が必要となります。改正租税条約は、批准文書交換後に初めて発効します(個別のケースにおいてさらなる期限がある可能性あり)。すべての租税条約実施法が夏期休会前に採択される見込みであることから、批准文書の交換が遅滞なく行われる場合には、租税条約改正議定書はそれぞれ 2022 年 1 月 1 日には発効する可能性があります。しかしながら、経験上、批准文書の交換に際しては予期せぬ遅延が生じることが想定されますので、適用開始時期が確実となるのは 2021 年下半期になる見込みです。

改正議定書を通じて、ほとんどのケースにおいて、前文改正のための MLI 第 6 条【多国間条約の対象となる租税条約の目的】および主要目的テスト(Principal-Purpose-Test- PPT)導入のための MLI 第 7 条【条約濫用防止】が盛り込まれています。さらに、改正議定書のいくつかは、MLI 第 13 条【恒久的施設認定回避】および第 16 条【二国間協議手続き】を含んでいます。また、改正議定書には、一部 MLI とは関係のないさらなる規定も盛り込むことが可能です。

## IV. 源泉税

[非居住者間でのライセンス提供に際しての源泉義務: 簡便規定の延長\(ドイツニュースレター2021年4月号の続報\)](#)  
ドイツ国内の公的機関で登録された「権利」(特許権、商標権、意匠権等の知的財産権、ソフトウェア、その他の権利)の期間制限のある供与に対する報酬は、税務当局の見解によると制限納税義務の対象となります。2021年2月11日付連邦財務省通達で認められた、実質的に争いの余地のない租税条約適用のケースにおける遡及的な免税措置は、2022年6月3日まで延長されます。

2021年2月11日付通達は、非居住者間での期間制限のある権利の供与に際して実質的に争いの余地のない租税条約適用のケースにおいては、すべての未確定事案について簡便規定(いわゆる“簡便手続き”)が適用されるとしています。この簡便規定により、すでに支払いの行われた、または、2021年9月30日までに支払われるライセンス料については、ライセンサー(債権者)またはライセンシー(債務者)がライセンサーの代理人として2021年12月31日までに租税条約に基づく遡及的な免除申請書を(連邦中央税務局に)提出する場合には、源泉税申告または源泉徴収を行う必要はありません。

連邦財務省は、2021年7月14日付通達により、この期間制限のある権利供与に関する“簡便手続き”的適用期間を延長しています。簡便手続きは、2021年2月11日付連邦財務省通達に示された要件(特に実質的に争いの余地のない租税条約適用のケース)が満たされた場合に、ライセンサー(債権者)に対しすでに支払いの行われたまたは2022年6月30日までに支払われるライセンス料に適用が可能です。ただし、このためには(2021年12月31日に代わって)2022年6月30日までに免除申請書を連邦中央税務局に提出することが条件となります。

新しい連邦財務省通達は、期間制限のある権利の供与のみを対象としています。2021年2月11日付連邦財務省通達による権利の譲渡に際しては、租税条約に基づき課税権がドイツに帰属しない場合であっても税務申告書の提出が必要となります。ただし、租税条約適用の場合は、ゼロ申告を行うことが可能です。

## V. 移転価格

### 移転価格に関する新しい行政原則

連邦財務省は、広範な適用通達において、国際取引課税法第1条に基づく所得更正の原則に関する見解を示しています。1983年の行政原則を始めとする既存の各種通達は取り下げられ、新しいOECD移転価格ガイドラインが再三に渡って言及されています。

2021年7月14日付通達は、所得更正の原則およびクロスボーダーの商取引の検討に際してのOECD移転価格ガイドラインの重要性ならびにその他の一般原則に加えて、クロスボーダーの商取引の検討に際しての具体的な指針を盛り込んでいます。通達では、特に、移転価格算定方法および評価手法、比較可能性分析(例えば、レンジの検討および損失の取扱い)、無形資産取引との関連におけるDEMPE機能の意味、企業ロゴおよび商標の使用、低付加価値のルーティン役務、企業グループ内および費用分担、駐在員派遣ならびに機能移転および金融取引に関する見解が示されています。

連邦財務省は、金融取引について、特に、信用能力が高い場合の移転価格の決定に関する見解も示しています。連邦財務省の見解では、企業グループシナジーは、法的効力を発する担保とは見なされません。また、どの程度において無担保の関係者間貸付けが独立企業原則に則っているかについても、見解を示し、個別事案ごとの状況により判断されるとしています。第三者に対する企業グループの立場、経済的な優位性、現実的に可能な代替手段、債権回収可能性、貸付金の額および貸主の事業戦略といった総合的な枠組みにおける観点が、判断に際して特に重要とされます。

連邦財務省は、所得更正の原則に関して、国際課税法第1条およびクロスボーダーの隠れた利益配当に関する連邦財政裁判所判決も、通達に反映しています。

さらに、2021年7月14日付通達は、下記に列挙される既存の連邦財務省通達を包括する内容となっており、これらの通達は、新通達の公表と同時に取り下げられました。

| 日付         | 名称  |
|------------|---|
| 1983年2月23日 | クロスボーダーの関連企業間における所得案分の調査に関する原則  |
| 2005年4月12日 | 調査および協力義務、更正ならびに相互協議手続きおよびEU仲裁手続きに関連した、クロスボーダーの商取引に関する関連者間での所得案分の調査のための原則(行政原則一手続き) |
| 2011年3月29日 | 国外の関連企業に対する貸付金の減損処理およびその他の価値の減少における国際取引課税法第1条の適用                                    |
| 2014年5月19日 | 用語集－移転価格  |
| 2017年4月7日  | 企業グループ内における商号の使用  |
| 2018年7月5日  | 多国籍関連企業間における分担契約を通じた所得案分の調査に関する原則   |
| 2018年12月6日 | “独立企業間原則によらない取引条件”の商取引の締結を正当化する経済的な理由(2018年5月31日付欧洲司法裁判所判決(事案「C-382/16」)            |

新通達はすべての未確定事案に適用されます。

## VI. VAT

### オンライン・マーケットポータルのための特別認可の導入([ドイツニュースレター2021年4月号](#)の続報)

2021年7月1日からのEU VAT E コマース(EU 付加価値税デジタル)・パッケージ施行にかかわらず、ドイツは、マーケットポータル(インターフェース)運営者に対する連帯責任に関する国内規定を、修正を加えた上で実施する方針にあります。連邦財務省は、改正されたマーケットポータル運営者の連帯責任に関する補足通達を公表しました。最も重要な点は、オンライン・マーケットポータル運用者に対する認可手続きです。

ドイツは、2019年1月1日以降、マーケットポータル運営者に対する国内法上の連帯責任を導入し、これにより電子マーケットポータル(新定義:電子インターフェース)の運営者は記録義務も課されることとなりました。この規定に対するEU 契約違反手続きは今なお審理中です。2021年7月1日には、EU VAT E コマースパッケージ(付加価値税デジタルパッケージとも呼称される)が施行されていますが、E コマースパッケージの下では、(オンライン・マーケットポータルを含む)電子プラットフォームの運営者に対して、当該プラットフォームを利用する通信販売業者による特定の売上について、特別な納税義務が課されることになります。このEU 法にかかわらず、ドイツの立法者は、マーケットポータル運営者に対する国内法上の連帯責任規定を、いくつか修正を加えた上で実施する方針にあります。電子インターフェースの運営者は、今後は通信販売業者からVAT 登録証明を入手する義務は課されず、業者のVAT-ID 番号を記録すれば十分とされます。運営者は、連帯責任から免除するために、VAT-ID 番号の有効性を確認する必要があります。有効性確認の手段としては、連邦中央税務局での適格確認手続き(VAT-ID 番号に加えて会社名および住所の確認)が必須となります(VAT-ID 番号確認のみの単純確認手続きだけでは不十分です)。

税務当局は、2021年4月20日付連邦財務省通達を通じて、マーケットポータル運営者の連帯責任に関する既存の連邦財務省通達を広範囲に改訂しています。抜本的な変更点は、電子インターフェースの運営者に対する登録および認可義務の導入です。運営者は、ドイツでVAT 登録し、管轄税務署から認可を取得した場合にのみ、上記の連邦中央税務局での確認手続きの利用が可能となります。申請にあたっては、氏名、住所および税務番号に加えて電子インターフェースの名称が必要です。さらに、申請者が財貨の供給を電子インターフェースを通じてサポートしていることを証明する必要があります。

### 旅行役務に関するVAT適用通達の改訂

連邦財務省は、2021年6月24日付連邦財務省通達を通じて、旅行役務の課税に関する改訂 VAT 適用通達を公表しました。旅行役務の特別規定が事業者間(B2B)取引にも適用される点ならびに(役務グループごとや期間ごとといった)包括的な課税標準に基づくマージン VAT 計算の廃止に関するガイドラインが新たに盛り込まれています。

2019年年次税法により、旅行役務に対する特別規定が改正されました。VAT 法第 25 条の特別規定(マージン VAT 課税規定)は、原則的に、事業者が旅行役務が提供される旅行先の国で煩雑な VAT 登録を回避できるよう規定されています。ドイツ国内法上のこの特別規定は 2019 年 12 月 18 日以降、事業者間(B2B)取引についても適用されています。また、2019 年年次税法により、2022 年 1 月 1 日以降は、包括的な課税標準に基づくマージン VAT 計算の選択適用が廃止されています。

連邦財務省は、上記の税制改正を受け、VAT 適用通達を改訂し、VAT 法第 25 条に関する見解を示しましたが、引き続き、VAT 法第 25 条に基づく旅行役務に関する VAT 上の特別規定(マージン VAT 課税規定)は第三国に所在し、かつ、EU 域内に固定的施設(VAT 法上の PE)を保有しない事業者に対しては適用されないと見解にあります([ドイツニュースレター2021年4月号](#)参照)。左記の見解はすでに 2021 年 1 月末に公表された連邦財務省通達を通じて、VAT 適用通達に反映されており、今回の適用通達改訂後も変更はありません。なお、信義則の観点から、2021 年 12 月 31 日までに履行される旅行役務については、第三国所在の事業者による VAT 法第 25 条の特別規定の適用が容認されます(2021 年 3 月 29 日付連邦財務省通達)。

連邦財務省通達によると、旅行役務は、個別役務から構成されるまとまった単位であり、少なくとも個別役務のうちのひとつが輸送または宿泊役務である必要があります。例外的に、宿泊役務については個別役務であっても VAT 法第 25 条の適用が可能です。連邦財務省は、この点について 2018 年 12 月 19 日付欧州司法裁判所判決の主旨を反映しています。さらに、事業者(旅行業者)が購入した旅行役務が(例えば出張といった)市場で再販売されない場合の VAT 上の取扱いについても比較的詳細に規定されています。また、事業者間(B2B)取引に際しての追加的な請求書記載要件についても定義されています。なお、既存の通達内容についても、例えば、仲介役務との区別に関する追記が行われるとともに、最新の判例を反映した補足が加えられています。

連邦財務省通達は、個別の課税標準に基づくマージン VAT の計算に関する規定を除いて、すべての未確定事案に適用されます。個別マージン VAT 計算に関する規定は、2022 年 1 月 1 日以降の売上取引から適用されることになります。ただし、信義則の原則から、2021 年 12 月 31 日までに遂行される売上取引について、2021 年 6 月 1 日現在有効だった VAT 適用通達を適用することが容認されます。

## VAT 上の恒久的施設に関する欧州司法裁判所判決

欧州司法裁判所の見解によると、EU 加盟国内で賃貸された不動産物件は、所有者自身の従業員がない場合、固定的施設(恒久的施設)に該当しません。

欧州司法裁判所は、ドイツも関係する論点に関するオーストリアによる先行判決の求めに対する判決を下しました。争点となっていたのは、自身の従業員のいない賃貸物件が、役務提供の場所の判断に際して、EU 付加価値税システム指令にいうところの固定的施設に該当するかどうかという点です。オーストリア、ドイツの税務当局はいずれも、固定的施設に該当するとの見解にあります。

判決事案においては、固定的施設に区分された場合、VAT 債務の正しい帰属に決定的な影響を及ぼします。事案のように、不動産物件を保有する第三国所在の事業者が国内に固定的施設を保有しない場合、VAT 債務は役務の受益者に転嫁されます(リバースチャージ)。固定的施設が保有されている場合には、役務の提供者が納税義務を履行することになります。

欧州司法裁判所は、2021 年 6 月 3 日付判決において、従来の判例を支持する見解を示しました。判例は、一定の役務を提供するために必要な人的および物的リソースにより継続的に構成される最低限のプレゼンスを求めていました。欧州司法裁判所はその見解が、EU 付加価値税施行規則第 11 条を根拠としているとしています。第 11 条によると、人員配置および技術的装備に適した構造が固定的施設の要件とされます。

欧州司法裁判所は結論として、人員配置のない不動産物件は、固定的施設に分類されるための要件を満たしていないと客観的に判断しました。人員配置が固定的施設に経済的に見て必要かどうかは、判断基準とはなりません。欧州司法裁判所は、しかしながら、“自身の従業員”について定義せず、第三者の従業員を賃貸者に帰属することが可能かどうか、可能な場合はどの程度可能なのかといった問題には踏み込んでいません。

欧州司法裁判所が示した判断は、他の技術上のインフラストラクチャー(IT 設備等)にも適用可能と考えられます。

オーストリアまたはドイツが欧州司法裁判所判決に対して反応を見せるのか、その場合はどのような反応(例えば適用通達の改訂、法改正等)となるのかは、現時点では不明です。

欧州司法裁判所判決は、人員配置がない場合であっても恒久的施設の成立を認めた、複数のドイツの財政裁判所(下級審)判決と対照的です。連邦財政裁判所自身は、まだその見解を示していません。

同様の状況にある納税者は、欧州司法裁判所の解釈により恒久的施設が成立しないかどうか検討する必要があります。恒久的施設が成立しなくなった場合に、売上 VAT の還付が可能かどうかは、慎重に検討すべきです。

## VAT 税率の案分に際しての簡便措置([ドイツニュースレター2020年10月号の続報](#))

連邦財務省は、2020年7月2日付連邦財務省通達により時限的に導入された、役務の個々の構成要素について異なるVAT税率が適用されるいわゆるコンビモデル(セットメニュー)における対価の案分に関する時限的な簡便的取扱いを2022年12月31日まで延長しました(2021年6月3日付連邦財務省通達)。この容認規定は、同じく2022年12月31日まで期間が延長された飲食ならびに宿泊役務に対する軽減税率の適用と期間的に並行するものとなっています。

### 売主による保証引き受け

連邦財務省は、売主が有償で保証引受けを行った場合、これは独立した保険役務と見なされるとの連邦財政裁判所の見解を支持し、経過規定を延長しました。

連邦財務省は、2021年5月11日付通達を通じて、2018年11月14日付連邦財政裁判所判決を受けて、売主が保証者として保証案件に際しての金銭給付を約定する保証引受けは、保険税法上にいうところの保険契約関係に基づく独立したVAT免除対象保険役務に区分されるという内容でVAT適用通達の改訂を行いました。保険引受けは、財貨の供給の付帯役務には該当しません。連邦財務省は、VAT上の影響に加えて、保険税法上の帰結についても見解を示しています。

連邦財務省は、当初、2021年7月1日以降付与される保証引受けからこの新しい原則を適用する予定でしたが、2022年1月1日以降付与分からの適用となるよう移行期限を延長しました。なお、上記の期限前に新しい原則を適用することも(引き続き)容認されます。

連邦財務省は、また、保証引受けに関する税務上の原則は、業種にかかわらず、すなわち、自動車産業および自動車ディーラーに限定されることなく、適用されるとしています(2021年6月18日付連邦財務省通達)。

## 付加価値税デジタルパッケージの第2フェーズの適用開始([ドイツニュースレター2021年4月号の続報](#))

すでに2017年には、オンライン取引に関する付加価値税法上の新規定がEUレベルで採択されていました。ドイツにおける段階的な実施は、2020年年次税法による改正を通じて最終的に実現し、2021年7月1日から新規定が適用されるに至りました。

付加価値税デジタルパッケージの第2フェーズにより、ドイツVAT法に、多岐に渡る改正規定および新規定が導入されました。まず、特筆すべき点としては、EU域内通信販売取引における国内法上の上限値(国によって35,000ユーロから100,000ユーロまでの間で設定)の廃止が挙げられます(上限値を超えない場合は他のEU加盟国に居住する非事業者への通信販売に際して当該仕向国でのVAT登録は不要)。2021年7月1日以降は、この上限値がEU全体で10,000ユーロに統一されます。2021年については、当該通販業者のEU域内通信販売取引が2020年または2021年に新しい上限値を超えた場合に、上限値が超えたと見なされます。上限値が超えた場合、EU域内通信販売取引は、財貨の到着国での課税に服すことになります。通信、放送および電子的役務についてはすでに2021年1月1日以降この上限値が適用されています。

抜本的な改正は、EU全体での統一的な単一窓口(One Stop Shop制度)を通じたVAT申告手続きのEU域内役務提供、EU域内通信販売取引ならびに国内通信販売取引への拡大によりもたらされています。

商品価値150ユーロ以下のEU域外からの通信販売取引については、供給者がIOSSの利用資格を有している限りにおいて、原則的にいわゆる“Import-One-Stop-Shop-IOSS”を通じて申告することが可能です。代替的方法として、こうした財貨の輸入は、受取人の名義で、例えばクーリ工業者が行うことも可能です。この場合、受取人は自身の名義で輸入を事前承認する必要はありませんが、事後的に輸入を承認し、輸入VATを納付することが義務付けられます。商品価値22ユーロの輸入についても今後は一般免税の対象とはなりませんので、上記のいずれかの手続きを行うことになります。

また、VAT法第3条第3a項第1文のみなしサプライチェーンの規定が新たに適用され、電子インターフェース(マーケットポータル)運営者がのみなしサプライチェーンに組み入れられます。新規定の影響を受けるのは電子インターフェース運営者だけではありません。サプライチェーンに関与するすべての事業者は、VAT上の義務を再検討することが推奨されます。

## VII. 関税

### 炭素国境調整メカニズムに関する EU 委員会提案

EU 委員会は 2021 年 7 月、EU 域内に輸入される一定の物品に関して、EU の炭素価格基準によるコストの負担を輸入者に求める新しい炭素国境調整メカニズム(CBAM)の規制案を発表しています。規制案の詳細につきましては、[EY 税理士法人のアラート](#)をご参照ください。

## VIII. 個人所得税／賃金税

### 従業員の健康促進を目的とした雇用者給付

給与に加えて健康促進を目的として支給される雇用者給付は、一定の条件が満たされた場合には、従業員一人当たり年間 600 ユーロまで非課税とされます。連邦財務省は、実務上重要となる適用に関する疑問について、所得税法第 3 条第 34 号に関する実施指針において詳細な見解を示しています。

連邦財務省は 2021 年 4 月 20 日付連邦財務省通達において、原則的に非課税となる、個々の生活習慣上の予防のための認定された給付(認定予防講座)に関する詳細について説明しています。連邦財務省はその中で、賃金台帳上の特別なドキュメンテーション義務についても述べています。

認定された予防講座に加えて、未認定の予防講座もまた、連邦財務省が示す要件が満たされた場合には、非課税とすることが可能です(例えば、専門団体(健康保険機関)またはその他の機関が提供する認定および審査済みの講座コンセプトと内容が同等であること)。この場合も、該当する証憑を賃金台帳に記録することが義務付けられます。さらに、講座主催者による特定のドキュメンテーション(認証された講座コンセプトに準じた講座であるとの証明等)も必要となります。

連邦財務省は、事業所単位での健康促進を目的としたその他の措置を非課税とするための要件についても詳細な見解を示しています。これらの措置を非課税とするためには、社会法典第 5 部に基づき法定健康保険協会により定められた要件を満たす必要があります。

連邦財務省は、雇用者給付額の評価に関しては、原則的に給付が行われる場所での最終価格(市場価格)に一般的な値引分を考慮した上で算定されるとしていますが、簡便的理由から雇用者が負担した実費をベースに算定することを容認しています。

また、専ら雇用者の事業上の利害関係に基づき提供され、よってみなし給与に該当しない雇用者給付に関する連邦財務省の見解も重要です。連邦財務省は、こうした給付について、通達の中で一連の事例を挙げています。

### 駐在員派遣における第一の勤務地

「第一の勤務地」がどこに所在するかどうかは、特に、(出張費用等の)非課税の費用弁済の判断に際して重要です。連邦財政裁判所は 2020 年 12 月 17 日付判決において、新しい旅費規定(2014 年 1 月 1 日以降適用)の下でのクロスボーダーの駐在員派遣における第一の勤務地の要件に関する見解を示しました。

2014 年以降適用されている法的な新しい定義によると、「第一の勤務地」は従業員が継続的に帰属される、雇用者、(株式会社法第 15 条の)関連企業または雇用者が指定する第三者の固定的な事業施設とされます(所得税法第 9 条第 4 項第 1 文)。今回、連邦財政裁判所は、クロスボーダーの駐在員派遣のケースにおける第一の勤務地の問題について見解を示しました。連邦財政裁判所の見解では、クロスボーダーの駐在員派遣に際しての第一の勤務地は、当該従業員が派遣先企業との間に締結された独自の雇用契約の枠組みにおいて、派遣期間中帰属されている派遣先企業の固定的事業施設とされます。

具体的な事例においては、連邦財政裁判所の見解では、当該派遣駐在員は国外派遣期間中、(“凍結された”)国内の勤務場所ではなく、派遣先企業の工場に帰属されなければなりません。ドイツでの雇用契約が凍結された結果、ドイツの雇用者による第一の勤務地に関連した取決めまたは指示のいずれも不可能となりました。したがって、“継続的な帰属”的の判断に際しては、派遣先企業との間に締結された契約が基準となります。派遣駐在員が 3 年間の派遣期間中全体に渡って国外の勤務地に帰属されるのであれば、帰属判断の基準とされる(派遣期間がどの程度になるかという)事前予測の観点から、帰属期間は所得税法に規定される“雇用関係の存続する期間全体”に及ぶことになります。国外における雇用関係が期限付きであること、もしくは、予定期間より短縮されるまたは延長される可能性があることは、上記の取扱いに矛盾するものではありません。連邦財政裁判所は、この点において、以前の旅費規定に関して示した異なる見解を放棄しています。

結果として、(赴任地からドイツへの一時帰国時の)飛行機代ならびに宿泊費(赴任地での住宅費)の弁済額は、ドイツでの課税には服しませんが、累進税率留保の対象となる(国外)給与を計算するに際して減額の対象とはなりません。仮に、第一の勤務地がドイツ国内であった場合には、飛行機代および宿泊費はドイツ税法上、出張旅費の弁済として非課税での支給が可能であることから、累進税率留保の対象となる国外給与を構成しないこととなります。

連邦財政裁判所は、類似事案2件においても、同じ日に内容的にほぼ同様の判決を下しています。

## 電気自動車の私的利用に関する連邦財務省通達案

連邦財務省は、事業用の電気およびハイブリッド自動車の私的利用の取扱いに関する適用通達を改訂し、その草案をヒアリングのため関係各所に送付しました。この通達は、事業者だけでなく、雇用者から従業員に提供されるカンパニーカーの取扱いにも影響してきます。

特に、2018年年次税法および第2次コロナ租税支援法を通じて、事業用の電気自動車およびプラグイン・ハイブリッド車両の私的利用に伴う便益の評価に関する法規定が再度時限的に改正されました。改正により、要件が満たされた場合には、事業用の電気自動車の私的利用(または従業員への社有車提供)に伴う便益の評価の算定基準が(グロス車体価格の1%から0.5%に)半減されます。プラグイン・ハイブリッド車両の場合の評価は、段階的に引き上げられる二酸化炭素排出量基準および走行可能距離に応じた計算となります。2019年1月1日以降2030年12月31日までの間に取得されたグロス車体価格が60,000ユーロを超えない電気自動車については、グロス車体価格の4分の1が算定基準とされます。

連邦財務省は、これらの新しい法規定を従来の適用通達に盛り込んだ草案を関係団体に送付しました(草案は2021年6月17日に連邦財務省ホームページ上でも公表)。草案には、物的適用範囲が示され、優遇車両として分類されるための基準および、それぞれ取得期間に応じた要件が定義されています。

連邦財務省は、様々な特殊事情における取扱いならびに走行記録法(実費ベース)に基づく利用価値の計算についてそれぞれ事例を挙げて解説しています。

通達草案は、事業用の電気自動車またはハイブリッド車両を自宅で充電した場合には、特別な電気計測器の使用により事業目的充電分を証明することが可能であるとしています。連邦財務省の見解では、3ヶ月間の実際の使用量が目安として十分であるとしています。また基本料金についても使用量に応じた案分の対象となります。通達草案は、簡便的理由から、賃金税上の定額充電手当の適用も認めています。

草案には、ここ数年の一連の改正を受け、詳細な適用開始規定が盛り込まれています。また、利用者の変更(従業員の退職による別の従業員への電気自動車の私的利用を目的とした提供)に際しての取扱いならびに共有社有車の利用に際しての取扱いにも草案に盛り込まれています。

新しい適用通達は、2014年6月5日付けならびに2018年1月24日付適用通達に取って代わることとなります。

関係団体は2021年7月14日までに草案に対する意見を提出することができます。

## 従業員負担のある場合のカンパニーカーの課税

連邦財政裁判所の見解では、私用目的のために提供されたカンパニーカーの取得費用の一部を従業員が特定の期間を対象として負担した場合、当該負担額は対象期間にわたって案分されることになります。連邦財政裁判所のこの見解は税務当局の見解とは反対の立場を取るものです。

具体的な事例においては、従業員が私用目的のために提供されたカンパニーカーの取得に際して、契約上取り決められた期間について一時金を負担しました。雇用者はこの負担額を契約に基づき取り決められた期間で案分し、案分額を毎月のカンパニーカーの私的利用に伴うフリンジベネフィットの額から減額していました。

税務署はこれに対して雇用者とは異なる負担額の案分を行いました。賃金税ガイドラインによると従業員負担額は、負担の行われた年のフリンジベネフィットを減額することになります。負担額がフリンジベネフィットの額を上回る場合には、差額については翌年のフリンジベネフィットとの相殺が可能です。係争事案においては、負担額は、すでに過去の課税年度のフリンジベネフィットとの相殺により、全額費消されていたことになります。結果として、係争年度においては、ミニジョブに対して適用される2%での定率課税の要件が満たされていなかったことになります。

連邦財政裁判所は、フリンジベネフィットの計算に際して従業員負担額を全期間にわたって均等に案分計算することは妥当であるとしました。したがって、負担額は毎月のフリンジベネフィットを減額するかたちで考慮されることになります。連邦財政裁判所によると、これは、カンパニーカーの業務目的以外の利用(私的利用および通勤利用)のために従業員が負担した契約上取り決められた期間を対象とする(一時金としての)負担額についても適用されます。係争事案において従業員が取得費用の一部として負担した額についても同様というのが連邦財政裁判所の見解です。つまり、連邦財政裁判所は、税務当局の見解(2018年4月4日付連邦財務省通達)とは異なる立場を示したことになります。

連邦財政裁判所はさらに、カンパニーカーの私的利用に伴うフリンジベネフィットの価額を従業員の負担額が上回った場合に、マイナスのフリンジベネフィットは生じ得ない点を指摘しています。結果として、この差額をマイナスの給与所得または必要経費と見なすこともできません。

なお、連邦財政裁判所は、従業員による負担が行われたが、使用期間または負担金の案分についての合意がないケースについては、明確な見解を示しませんでした。下級審は、判決の中で、こうしたケースにおける取扱いを区別していました。

## 会社行事の賃金税上の取扱い

非課税限度額の基準となる会社行事費用は、申込者数ではなく実際の参加者数のみに案分されるというのが連邦財政裁判所の見解です。連邦財政裁判所は税務当局の見解を支持し、いわゆる“No show 費用”に関する下級審の判決を覆しました。

会社行事に際して雇用者が従業員およびその同行者に給付する便益は原則的に給与所得に含まれます。例外的に、年間2回までの会社行事費用については、(参加が事業所または事業所単位に所属する全従業員に認められていること等を条件として)、それぞれ従業員あたりの費用が110ユーロの非課税限度額を超えない限りにおいて、非課税となります(超過分は課税対象)。

下級審(ケルン財政裁判所)は、実際の参加者数ではなく申込人数で従業員あたりの費用を計算するのが妥当であるとしていました。連邦財政裁判所は下級審の見解を支持せず、基準となる会社行事の総費用を行事の参加者数で案分すべきとの見解を示しました。連邦財政裁判所の判決は、税務当局の見解(2015年10月14日付け連邦財務省通達)を確認するものです。

連邦財政裁判所の見解では、案分対象となる費用の計算にあたっては、所得税法第19条第1項第1文第1a号第2文にいうところの給付(個々の従業員への個別帰属が可能かどうか、または雇用者が第三者に社外での実施のために支払った会社行事費用の案分計算による割当てなのかどうかにかかわらず、VATを含む雇用者が負担したすべての費用)が基準となります。会社行事と直接に関連するすべての雇用者の負担になる費用が対象となるというのが連邦財政裁判所の見解です。当該費用が(独立して見た場合に)従業員の便益となるかどうかは、(もはや)判断基準とはなりません。なお、連邦財政裁判所は、社外での実施のために発生した雇用者の計算上の自己費用および非課税の旅費は、計算ベースに含まれないとしています。また、会社行事には、給与と見なされないその他の事業目的の行事(例えば、顧客向けのイベントを兼ねているような場合)の要素が含まれている可能性がある点にも留意が必要です。

## IX. トランスペアレンシー・レジスター

### 届け出対象義務の全法人への拡大([ドイツニュースレター2021年4月号](#)の続報)

トランスペアレンシー・レジスター金融情報法-マネーロンダリング法(Transparenzregister-Finanzinformationsgesetz Geldwäsche-TraFinG)が2021年6月30日に官報に公布されました。TraFinGにより原則的にすべての企業は、いわゆる「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義務を負います。

## 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 6196 8024 13461 (Notes FAX)  
kenji.umeda@de.ey.com

野中 榮助

Phone +49 211 9352 12980  
Fax +49 6196 8024 12980 (Notes FAX)  
eisuke.nonaka@de.ey.com

### ハンブルク

Rothenbaumchaussee 78  
20148 Hamburg  
Germany

梅田 健二

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

### シュツットガルト

Flughafenstrasse 61  
70629 Stuttgart  
Germany

久保川 智広

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

### フランクフルト

Mergenthalerallee 3-5  
65760 Eschborn  
Germany

久保川 智広

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

梅田 健二

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

### ミュンヘン

Arnulfstrasse 59  
80636 München  
Germany

英 正樹

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

## **Disclaimer**

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

## **EY | Building a better working world**

**EY exists to build a better working world, helping to create long-term value for clients, people and society and build trust in the capital markets.**

**Enabled by data and technology, diverse EY teams in over 150 countries provide trust through assurance and help clients grow, transform and operate.**

**Working across assurance, consulting, law, strategy, tax and transactions, EY teams ask better questions to find new answers for the complex issues facing our world today.**

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). EY member firms do not practice law where prohibited by local laws. For more information about our organization, please visit [ey.com](http://ey.com).

© 2021 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.

**ey.com**