

# German Newsletter

## Japan Business Services

Issue 3 | August 2023

### 概要

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

### ドイツ最新情報

#### I. 法改正

##### 1 2023年中に成立した法改正の概要一覧(2023年8月9日現在)

法律名	官報公布日／概要
1. EU組織再編指令実施およびその他の法改正のための法律 (Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie und zur Änderung weiterer Gesetze)	2023年2月28日
組織再編法第305条以下に新たに導入される「クロスボーダーの組織再編」	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ クロスボーダーの分割および他のEU加盟国の資本会社への形態変更(定款上の本店所在地の移転によるクロスボーダーの形態変更を含む)が初めて法的に可能となる</li><li>▶ 株式会社、株式合資会社および有限会社のクロスボーダー組織再編に際する管轄登記裁判所によるデジタルコミュニケーションの導入</li><li>▶ 国内法へ導入するための実施法案には、例えば、クロスボーダーの吸収型分割等、EU組織再編指令が規定していない項目も含まれる</li></ul>

法律名	官報公布日／概要
国内再編に関する新規定	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 従業員に対する早期かつ包括的な情報開示、債権者の保護の強化、合併に際しての消滅会社および存続会社の少数株主の権利の統一化、双方の株主グループに対する権利請求手続きに関する通知といった、権利保護に関する規定の改正</li> <li>▶ 会社の価値に修正があった場合の(金銭補償に伴う会社の資金繰り悪化を回避する目的での)追加株式発行を通じた補償の可能性</li> </ul>
適用開始	▶ 2023年3月1日
2. 国別報告書の交換に関する独米間協定に関する法律 (Gesetzes zu dem Abkommen vom 14. August 2020 zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der Vereinigten Staaten von Amerika über den Austausch länderbezogener Berichte)	2023年3月15日
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 国別報告書の2国間交換に関する恒常的な法的基盤の策定</li> <li>▶ 従来は、既存の租税条約に基づくいわゆる“自発的交換”のみ実施</li> <li>▶ 自動的情報交換に関する政府間協定は2020年8月14日に締結</li> <li>▶ 国内実施法を通じた条約の批准</li> <li>▶ 法改正手続き完了後、米国側への通知をもって発効</li> <li>▶ 情報交換の開始のためには、両国の税務当局間での詳細に関する補足的合意が必要</li> </ul>
適用開始	▶ 2023年3月16日
3. 開示国別報告書実施のための法律 (Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuereinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen Umsetzung - pCbCR-Umsetzungsgesetz)	2023年6月21日
EU会計指令(2021/2101/EU)の補足内容の国内法への導入	▶ 国別報告書(Country-by-Country Reporting -CbCR)の開示義務
ドイツ商法典(Handelsgesetzbuch-HGB)第3巻<会計帳簿>に新しいサブセクションの挿入	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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多国籍企業に対する開示義務</li> <li>▶ EU加盟国ごとの事業内容、従業員数、税引前利益および州益税(法人税)に関する情報が開示国別報告書の対象</li> <li>▶ EUブラックリストに記載されていない第三国については合算ベースでの開示が可能</li> <li>▶ 開示期限は当該事業年度の期末日から12カ月以内</li> <li>▶ 開示により営業活動に著しい不利益が生じる懸念のある合理的な理由がある場合には開示を最長5年間延期することが可能</li> <li>▶ 決算監査対象の拡大</li> <li>▶ 監査役会等の会社の監督機関による、開示義務および開示状況に関する監査の義務付け</li> </ul>

その他の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 国外資本会社が国内支店を有する場合の本店決算書開示義務の拡大(現行は本店がEUまたはEEA加盟国に所在する国内支店のみが対象)</li> <li>▶ 関連企業の定義の改正</li> </ul>
適用開始	▶ 2024年6月22日以降開始する事業年度からの適用開始

## 2 立法手続き中の法改正の概要一覧(2023年8月9日現在)

法律名	手続き状況/概要
1. 社会保障強化を目的とする投資活動のファイナンスのための法律(Gesetz zur Finanzierung von zukunftssichernden Investitionen - Zukunftsfinanzierungsgesetz: ZuFinG)	2023年4月12日付連邦財務省法案
税務上および監督規制法上の措置	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 非課税上限および貯蓄助成金の引き上げ、ならびに従業員出資に伴うみなし給与の繰り延べ課税に関する規定の適用拡大を通じた従業員出資制度要件の拡充</li> <li>▶ 代替的投資ファンド(Alternative Investment Funds、以下AIF)による事務管理役務に対するVAT免税措置適用範囲の拡大</li> <li>▶ オープン型不動産ファンドに対する監督規制上の簡便措置</li> </ul>
会社法および金融市場法上の措置	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 新規株式公開(IPO)における最低資本金の100万ユーロへの引き下げを通じた上場承認要件および承認後履行義務の簡便化、自己資本調達手段の拡充</li> <li>▶ 株式上場の簡便化のための、金融商品および近代的な取引形態の設計に係る制度要件の拡充 <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ いわゆる特別買収目的会社(Special Purpose Acquisition Company-SPAC)の導入</li> <li>▶ 複数議決権付株式の導入</li> <li>▶ 増資手続きの簡便化</li> </ul> </li> <li>▶ 特に資本市場監督に際してのデジタルプロセスの拡張、書面要件の削減およびブロックチェーン技術に基づく株式発行の促進、暗号資産の市場流通性の拡充およびINVESTプログラム(スタートアップ企業への出資促進プログラム)の継続</li> </ul>
適用開始	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 税務上の措置については2024年1月1日(2024年課税年度)</li> <li>▶ 監督規制法上、会社法上および金融市場法上の措置については官報公布翌日</li> </ul>

2. 成長機会法 (Wachstumschancengesetz -WtChancenG)	2023年8月11日付連邦政府(暫定)案
<p>国内B2B取引における電子請求書発行の義務付け (Obligatorische elektronische Rechnung für inländische B2B-Umsätze)に関する2023年4月17日付ディスカッションペーパーを反映(<a href="#">ドイツニュースレター2023年5月号</a>参照)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 環境保護投資プレミアム(2024年から29年まで)</li> <li>▶ 研究開発助成金の算定基準額の引き上げ</li> <li>▶ 損失の繰戻控除限度額の1千万ユーロ(夫婦合算申告の場合は2千万ユーロ)への時限的引き上げを恒久的に延長</li> <li>▶ 損失繰戻期間を3年間に引き上げ</li> <li>▶ 法人税、営業税ともに、繰越損失に際しての最低課税規定(100万ユーロまでは無制限に控除、100万ユーロ超過分は60%のみが控除)における控除率を60%から70%へ(2024年から27年まで)時限的に引き上げ</li> <li>▶ 営業税上の自己保有不動産に係る減算規定の変更</li> <li>▶ 個人事業者やパートナーシップの留保利益に対する優遇税制の改正</li> <li>▶ 法人税上の課税オプションモデル(出資者レベルではなくパートナーシップレベルでの課税の選択適用)の適用対象を民法上の組合に拡大</li> <li>▶ 利息の損金算入制限規定の改正</li> <li>▶ 民法第247条に規定される基本利率(現行3.62%)に2%を加算した最高利率を超えるグループ内ローン利率に対する損金算入制限規定の導入</li> <li>▶ 存続型分割における乱用防止規定の改正</li> <li>▶ 収益税法上のパートナーシップ資産の定義に合わせた租税通則法第39条規定(経済的帰属)の改正</li> <li>▶ 国内B2B(事業者間)取引における電子請求書発行の義務付け</li> <li>▶ 国内タックスプランニングに関する報告義務</li> <li>▶ OECDの国際的コンプライアンス確認プログラム(International Compliance Assurance Program、以下ICAP)やEUの欧州信用協力アプローチ(European Trust and Cooperation Approach、以下ETACA)といった、クロスボーダーのリスク評価プロセスへの参加に関する規定の導入</li> <li>▶ 共同監査に関するEU行政指令の国内法への導入</li> <li>▶ 被雇用者に対する国内出張における非課税食事手当の引き上げ(28ユーロ→30ユーロ、および14ユーロ→15ユーロ)</li> <li>▶ 会社行事に際しての非課税限度額が110ユーロから150ユーロに引き上げ</li> <li>▶ 2030年12月31日までに取得されるカンパニーカー(電気自動車)に対する優遇措置の対象要件となるグロス車体価格上限を6万ユーロから8万ユーロに引き上げ</li> <li>▶ 個人資産売却益(キャピタルゲイン)の非課税上限を600ユーロから1,000ユーロに引き上げ</li> <li>▶ 少額固定資産上限額を800ユーロから1,000ユーロに引き上げ</li> <li>▶ プール少額固定資産について、上限額を1,000ユーロから5,000ユーロに引き上げ、減価償却期間を5年から3年に短縮</li> <li>▶ 所得税法第7g条の特別償却の償却率上限を20%から50%に引き上げ</li> <li>▶ 制限納税義務者(非居住者)に対するライセンス料支払いに際しての債務者による源泉税徴収義務の免除上限を5,000ユーロから1万ユーロに引き上げ</li> </ul>
適用開始	▶ 原則的に公布の翌日

3. 最低課税ガイドライン実施法 (Mindestbesteuerungsrichtlinien- Umsetzungsgesetz - MinBestRL-UmsG)	2023年8月17日付連邦政府案
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ グローバルミニマム課税水準(15%)実施のための基本法となる最低課税法(Mindeststeuergesetz)</li> <li>▶ 独自の、法形態によらない所得課税(独自の報告および申告義務)</li> <li>▶ 連結売上高が7億5千万ユーロを超える国内および多国籍企業グループが対象</li> <li>▶ タックスヘイブンに所在するグループ企業事業体の実効税率が15%を下回った場合の付加(トップアップ)税 <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 事業年度の国地域のトップアップ税(PES)</li> <li>▶ 加算当期トップアップ税(SES)</li> <li>▶ 適格国内トップアップ税(NES)</li> </ul> </li> <li>▶ 調整後対象税金ならびにGloBE(グローバルミニマム課税)所得／損失の国別算定を通じた実効税率の決定(OECDモデルルールの詳細については2022年1月7日付EY Japan税務アラート「<a href="#">OECD、第2の柱(グローバルミニマム課税)に関するモデルルールを公表前編</a>」を参照)</li> <li>▶ IFRS、US GAAPまたはドイツ商法に基づき作成された連結財務諸表が所得計算のベースとなる</li> <li>▶ セーフハーバールールおよび移行ルール(OECDモデルルールの詳細については2022年1月26日付EY Japan税務アラート「<a href="#">OECD、第2の柱(グローバルミニマム課税)に関するモデルルールを公表後編</a>」を参照)</li> <li>▶ 国際取引課税法に規定される低税率国の基準となる税率の25%から15%への引き下げ</li> </ul>
適用開始	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 国地域のトップアップ税については2023年12月31日以降開始する事業年度</li> <li>▶ 加算当期トップアップ税については2024年12月31日以降開始する事業年度</li> </ul>

## II. BEPS

### OECD、第1の柱のAmount Bに関するさらなるパブリック・コンサルテーション・ドキュメントを公表

経済協力開発機構(OECD)は、BEPS2.0プロジェクトの一環として、2022年12月8日に「第1の柱」のAmount Bに関するコンサルテーション・ドキュメントを公表し、ステークホルダーから意見を募集していましたが、2023年7月17日付で、前回のコンサルテーション・ドキュメントに代わる新たなコンサルテーション・ドキュメントを公表しました。

OECDは2023年9月1日を期限として今回のコンサルテーション・ドキュメントに対するコメントを受け付けます。Amount Bは第1の柱の重要な構成要素であり、BEPSに関する包摂的枠組みは、Amount Bに関する最終報告書を年末までに承認・公表し、2024年1月までにOECD移転価格ガイドラインに組み込むことを目指しています。

詳細につきましては2023年8月22日付EY Japan税務アラート「[OECD、第1の柱における基本的販売活動によるAmount Bに関するパブリック・コンサルテーション・ドキュメントを公表](#)」(日本語)をご参照ください。

## OECD、第2の柱に関するさらなる報告書を公表

2023年7月17日、OECDは、第2の柱であるグローバル税源浸食防止(GloBE)ルールに関する追加の運用指針を公表しました。

指針は、GloBE計算の通貨換算ルール、税額控除、実体ベースの所得控除(Substance-based Income Exclusion:SBIE)、国内ミニマム課税(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax:QDMTT)に関する技術的な問題を取り扱い、2つの新しいセーフハーバーが盛り込まれています。

これらの新しいOECDガイドラインが、現在立法手続き中の最低課税ガイドライン実施法にどの程度反映されるかは現時点では不明です。

OECD報告書の詳細につきましては2023年8月8日付EY Japan税務アラート「[OECD/G20包摂的枠組み、第2の柱のGloBE情報申告書に関する文書を公表](#)」(日本語)および2023年8月23日付EY Japan税務アラート「[OECD/G20包摂的枠組み、第2の柱GloBEルールに関する追加の運用指針を公表:詳細レビュー](#)」(日本語)をご参照ください。

## III. 移転価格

### 移転価格に関する連邦財務省通達(行政原則—移転価格)の改定

税務当局は、各団体とのヒアリングを経ずに2023年6月6日付連邦財務省ニュースレターの中で公表した「2023年行政原則—移転価格」(以下、VWG VP 2023)において、国際取引課税法第1条に基づく所得更正ならびに国際的な独立企業原則の適用に関する原則を改定しました。

改定されたVWG VP 2023には、特に、所得更正に関する原則、(隠れた利益配当や隠れた出資といった)他の更正規定との競合関係、および関連者の定義に関する基本的な説明が含まれています。また、2022年に改正された機能移転令に関する説明が新たに盛り込まれています。さらに、税務当局は、OECD移転価格ガイドライン2022年版(以前は2017年版)を参照する形で、国際的な独立企業原則の適用に関する規定についての見解を示しています。OECDガイドラインは、付録1として通達に含まれています。

機能移転令(Funktionsverlagerungsverordnung、以下FVerIV)が、源泉税軽減近代化法(Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz、以下AbzStEntModG)に合わせて改正(機能移転に関する定義の具体化、機能移転に係る規定を国際取引課税法第1条第3b条として独立、ならびに移転パッケージの法定義等)されたことを受け、改正機能移転令の規定内容がVWG VP 2023に反映されています。連邦財務省は、特に、機能移転の定義、移転パッケージおよび価値の算定についての見解を示しています。通達には、補足説明として機能移転令に関する説明例が付録として付されています。

資金調達関係に関しては、グループローンにおける独立企業原則にのっとった利息決定に関する連邦財政裁判所判決が、通達に反映されています。

新しいVWG VPIは、原則としてすべての未確定事案について、遡及(そきゅう)的に適用されます。これに対して、機能移転に関する見解は、2022年1月1日付で改正された機能移転令に従い、2022年1月1日以降に行われた機能移転に適用されます。VWG VP 2023の連邦税務公報での公表を受け、2021年7月14日付の連邦財務省通達ならびに連邦財政裁判所判決(I R 23/13およびI R 29/14)を不適用とした2016年3月30日付通達は取り下げられます。

### 機能移転の要件に関するニーダーザクセン財政裁判所判決

ニーダーザクセン財政裁判所は、経済財(資産)の移転を伴わない機能移転の要件に関する審理を行い、判決事案における機能移転を認めませんでした。財政裁判所は判決の中で、「機能」および「機能移転」の定義を詳細に検討し、資産価値を有する項目(機能)の移転を重要視しています。当判決は、これまで機能移転に関する判例がなかったという背景から、実務上極めて重要な意味を有します。

改正前の国際取引課税法第1条第3項第9文によると、関連する機会およびリスク、移転または使用供与される経済財およびその他の便益を含む機能が移転された場合に、機能移転が行われたと見なされていました。この法規定は、改正前の機能移転令第1条第2項により具体化され、経済財およびその他の便益ならびに関連する機会およびリスクが移転された結果、譲受側の企業がその機能を果たすことができることが必要であるとされました。立法者は、2022年1月1日に施行された



AbzStEntModGにより、機能移転に関する従来の規定を国際取引課税法第1条第3b条に独立した条文として法制化し、移転パッケージを初めて法的に定義しました。改正前は、経済財およびその他の便益の移転が判断基準とされていましたが、改正後は経済財またはその他の便益のいずれかの移転のみ必要とされます。この法改正を受け、機能移転令が2022年1月1日付で改正され、税務当局の見解がVWG VP 2023において調整されました(上記トピック参照)。

ニーダーザクセン財政裁判所は、係争年度に適用された国際取引課税法第1条第3項第9文に基づく機能移転の要件に関する見解を初めて明確に示しました(2023年3月16日判決)。判決事案においては、製造拠点の閉鎖に伴う製造機能の移転が機能移転に該当し、(移転パッケージに対する)対価を支払う必要があったかどうか争点となっていました。

財政裁判所は、本事案における機能の存在を肯定しました。財政裁判所は、国際取引課税法に「機能」という概念の法的定義がないため、改正前の機能移転令第1条第1項に規定される、商取引活動を基準とする概念の解釈に立ち返りました。判決事案において財政裁判所は、税務当局が要求し、これに対して一部の専門家から批判されているように、機能移転の概念の定義において、商取引活動に加えて、対象物または製品といった個々の経済財を基準とする概念として解釈すべきかどうか検討する必要がありませんでした。判決事案においては、個々の製品ではなく、製造ライン、すなわち、企業の組織全体において独立事業単位に該当する、主要な事業分野が移転のベースとなっていたからです。

しかしながら、財政裁判所の見解によると、本事案においては、経済財またはその他の便益ならびに事業機会のいずれも移転しておらず、広義の意味での便益の移転と機能を遂行する能力の移転との間に因果関係が成立していなかったため、財政裁判所は、結果的に機能の移転を否定しました。財政裁判所は、この点において、まず機会およびリスクの概念について詳細な見解を示しています。さらに、機会およびリスクが包括的に移転される必要がないことを明確にしています。法律は、経済財およびその他の便益が移転される場合に、これらに関連する機会およびリスクも移転されることを要求しているに過ぎません。譲渡企業がリスクを全く負担していないのであれば、機会に加えてリスクを移転する必要はありません。

財政裁判所の見解では、製造拠点閉鎖の過程で有形または無形の経済財の移転がなかった点は議論の余地がありません。製造設備については移転前に既に他のグループ会社または第三者に売却されていたことから、譲受企業への譲渡がなかったことは明確です。財政裁判所によると、第三者比較を行う際には、すべてのグループ会社をそれぞれ独立した企業として検討する必要があるため、他のグループ会社への経済財の売却をグループ親会社に帰属させることもできません。最後に、コスト分担契約により、既に譲受会社自身が関連する技術的無形経済財、ならびに、専らグループ内の販売会社から構成される譲渡会社の顧客へのアクセスも有していたことから、ノウハウ、財産権または顧客リストといった無形の経済財の譲渡もなかったというのが財政裁判所の見解です。

さらに、審理の基礎となる事実関係において、その他の便益の移転もなかったというのが財政裁判所の見解です。譲渡会社は、その製造活動を通じて、何らかの経済財を譲渡または第三者に売却することを可能にするような経済的に独立した地位を有していませんでした。独立した第三者に対してごく小規模の供給が行われた限りにおいて、有償で実現可能であったであろう「ある種の経済的利益」があったことは事実です。しかし、裁判所の所見によれば、これらの商取引関係は製造終了により消滅しています。譲受側企業は、譲渡後、これらの外部顧客のいずれに対しても売上を実現していません。加えて、対グループ外売上高が、譲渡会社の総売上高に占める割合は4%未満とごく僅少でした。利益は主にグループ内販売会社に対する製造および供給からもたらされたというのが財政裁判所の見解でした。個々の製造委託がグループ親会社からグループ内製造会社に対して割り当てられていた点が判断の根拠とされました。ただし、財政裁判所の見解によれば、譲渡企業に対しては、一定数量の委託を保証するといった法的に確立した地位は約束されていませんでした。したがって、(外部顧客との)契約関係という形の価値を有する市場における地位はグループ親会社に帰属し、譲渡側であったグループ会社にはありませんでした。このため、財政裁判所は結論として資産価値を有するポジション(経済財)の譲渡を否認しました。

本判決に対しては、法的論点の有する根本的な重要性から、連邦財政裁判所への上告が認められています。上告が行われたかどうかはまだ不明ですが、財政裁判所の見解は、現在適用されている法規定の解釈に際しても重要な意味を有します。

## 国際取引課税法に関する新しい適用通達草案の公表

税務当局は、特に、2022年1月1日から施行されているATAD導入法(ATAD-Umsetzungsgesetz、以下ATAD-UmsG)により新たに規定された国外所得の加算課税に関する規定および出口課税、ならびにタックスヘイブン防止法(Steuerparadies-AbwehrG)に基づく国外所得の合算課税の厳格化を受け、2023年7月19日に国際取引課税法適用通達の改定草案を公表しました。新通達は、2004年5月14日付の国際取引課税法通達に代わることになります。長く改定が待たれていた通達は、251ページに1025の枠外番号が付された非常に広範な内容となっています。具体的には、特に、国際取引課税法の下記の領域に関する見解が盛り込まれています。

- ▶ 所得更正の原則: VWG VP 2023への言及<上記ピック「移転価格に関する連邦財務省通達(行政原則—移転価格)の改定」参照>
- ▶ ATAD導入法により改正された国際取引課税法第6条に基づく出口課税規定
- ▶ 新しい節「条文第7条前—所得加算課税」の導入: 国際所得合算課税に関する一般の見解
- ▶ 第7条の要件: 特に間接的出資および制限納税義務者に対する一般的な合算課税規定の適用、支配基準要件等
- ▶ 8条(国外中間会社の所得)に規定される能動的活動の詳細
- ▶ 第8条第2項に規定される反証: 実体要件、主たる経済活動ならびに物的および人的リソースの定義
- ▶ 第8条第5項に規定される低税率国の判定基準
- ▶ 第10条に規定される合算額の算定、分類および課税手続き
- ▶ ATAD導入法により第11条として改正された、所得合算規定適用後に配当が実施された場合および出資持分売却に際しての減免措置の詳細
- ▶ 第20条第2項に規定される(所得免除方式から外国税額控除方式への)いわゆるスイッチオーバー条項に関する見解
- ▶ 第12条の外国税額控除に関する規定の改正
- ▶ 第13条の資本投資会社への出資持分に関する規定の改正
- ▶ 第16条から第18条に規定される納税者の手続き上の義務(協力義務、情報提供義務、申告義務)

連邦財務省は、第12条の外国税額控除に関する規定について、営業税への外国税額控除は対象外であるとの見解を明確にしています。

改定後の国際取引課税法通達は、2021年7月1日に施行された改正国際取引課税法に適用されることとなります。各団体は、9月3日までに草案に対する意見書の提出が求められています。2023年下半期中には最終通達が公表される見込みです。

## IV. 法人税

### EU域内恒久的施設の「永久欠損金」の控除に関する判決 (ドイツニュースレター2022年10月号の続報)

EU法に基づく設立の自由の原則は、所得免除方式の適用対象となるEU加盟国内に保有される恒久的施設で生じたいわゆる「永久欠損金」の消滅に矛盾するものではないというのが欧州司法裁判所の見解です。連邦財政裁判所は、今回、欧州司法裁判所判決を受けて、恒久的施設で生じた永久欠損金の国内本店側での法人税上および営業税上の控除を否認する判決を下しました。

具体的事案においては、ドイツに本店および経営管理地を有する株式会社(Aktiengesellschaft、以下AG)が、当時EU加盟国であった英国に支店を保有していました。英国支店は損失を続けた後、2007年に事業活動を停止したため、それまでに英国で発生した税務上の損失を使用することができなくなりました。税務署は、2007年課税年度にAGが納付すべき国内法人税および営業税の査定に際して、支店の損失を考慮しませんでした。連邦財政裁判所は、上告審における審理手続きを停止し、5つの疑問点について欧州司法裁判所に先行判決を求めました。中核となる問題は、設立の自由の原則が、所得免除方式が適用されるEU域内の恒久的施設で生じた「永久欠損金」の国内本店側での控除を義務付けることになるのかどうかという点です。欧州司法裁判所は、2022年9月22日付判決において、設立の自由の原則は、このような状況における「永久欠損金」の消滅に矛盾するものではないとの見解を示しました。

連邦財政裁判所は、上記欧州司法裁判所判決を受けた判決事案において、所得免除方式が適用されるEU域内の恒久的施設で生じた「永久欠損金」の国内本店側での控除を否認する判決を下しました。租税条約を根拠として国外所得が国内課税から免除される場合、利益だけでなく損失も対象となるという、いわゆる「対称性(シンメトリー)」概念が厳格に順守されなければなりません。租税条約上、恒久的施設の所得は(収益から費用を控除した)純額と定義されます。したがって、利益だけでなく恒久的施設の損失もまた国内における課税所得に含まれないこととなります。連邦財政裁判所判決、2022年9月22日付欧州司法裁判所判決(「W」事案)のいずれも、2015年12月17日付欧州司法裁判所判決(「Timac Agro」事案)を支持しています。これらの事案において、恒久的施設の利益および損失の“シンメトリー(対称的)”な課税所得からの除外は、恒久的施設所在国との間の2カ国間租税条約に基づいています。一方、2018年6月12日付欧州司法裁判所判決(「Bevola/Trock」事案)は、これらの事案とは区別する必要があります。「Bevola/Trock」事案においては、租税条約ではなく、一方の条約国の国内税法に基づき課税権が除外されたため、EU法上認められる「永久欠損金」と見なされたものです。



連邦財政裁判所は、さらに、所得免除方式が適用される恒久的施設で生じた「永久欠損金」の営業税上の取り扱いについて見解を示しています。営業税上の課税所得が、所得税上および法人税上の利益を出発点として算定されることから、(既に所得税上/法人税上の利益算定に際して考慮された)これらの損失(永久欠損金)を、営業税上の課税所得の計算に際して減算することはできません。つまり、「永久欠損金」が営業税上の課税所得の計算に際して考慮されないのは、営業税法第9条第3号の(所得税上または法人税上の利益に国外恒久的施設利益が含まれている場合は、営業税上の課税所得の計算に際してこれを減算するという)規定ではなく、租税条約上の所得免除のみを根拠とすることになります。

### 無利子の出資者(株主)勘定に係る隠れた利益配当の評価

会社側で出資者(株主)勘定に計上された貸付債権に対して妥当な金利が請求されない場合、これは当該出資者に対する隠れた利益配当と見なされ得ます。連邦財政裁判所によれば、第三者(独立企業)間における一般的な金利水準を見積もる他の基準がない限り、一般市場金利を、いわゆるマージン案分原則に基づいて決定することが容認されます。マージン案分原則に基づく金利は、一般的な銀行預入金利を下限とし、借入金利を上限とするマージンレンジ内で見積もられます。連邦財政裁判所は、これらの原則に対する(例えば過去に財政裁判所が示した)批判にかかわらず、従来の見解を踏襲することを確認しています。

具体的事案において、税務署は、マージン案分原則に基づき独立企業間金利を4.5%と評価しました。税務署は、一般的な銀行預入金利の(幅の狭い)レンジについては0%を若干上回る程度とし、一般的な銀行借入金利については、リボルビングローンおよび個人世帯に対する当座貸越ローンをベースに9%程度と見積もりました。

連邦財政裁判所は、今回の判決が、価格比較が借手の信用リスクを反映した独立企業間金利を算定するための優先的方法であるとした過去の判例とは事実関係が全く異なることから、今回の判決に矛盾はないとしています。

連邦財政裁判所は、貸付に際しては貸手が代替的に実現可能な預入金利のみを比較基準とし、借入に際しては借手が代替的に受け入れるべき借入金利のみを比較基準とすることに、不可欠な根拠があるという見解を否定しています。連邦財政裁判所の見解によれば、このような分割したアプローチにより、異なる独立企業間価格がもたらされる可能性があります。

連邦財政裁判所は、また、預入金利を独立企業間価格テストの唯一の基準として重視することにも反対しています。連邦財政裁判所は、資本会社が銀行業務を行っておらず、銀行業務に関連する(対価に反映されるべき標準的な)費用がないことを強調する一方、貸付金が返済されないリスクが特に重要であるとしています。係争事案においては、貸付先である出資者兼取締役の信用力が疑わしいにもかかわらず、十分な担保なしに資金が提供されていました。これに対して国内商業銀行への預入れを行った場合、通常は、財務リスクを伴いません。こうした理由から、見積もりは預入金利と借入金利に基づく必要があり、預入金利と借入金利のレンジ内にある金利を設定するべきとしています。

なお、連邦財政裁判所は、税務署が個人世帯に対する当座貸越金利を借入金利の基準とした点は合理的であると判断しています。争点となっている貸付金の提供が、貸倒リスクを伴う無担保個人ローンの性格を有しているというのがその理由です。

連邦財政裁判所は、さらに、無担保という状況についての見解を示し、独立企業間金利を決定する際に、この点が特に重要であることを強調しています。財政裁判所が、隠れた利益配当の認定および適用金利の見積もりの双方において、担保が十分でない点を、金利の決定に際して加味する、または4.5%の金利を妥当とする論拠としたことから、この点は十分に考慮されているというのが連邦財政裁判所の見解です。

## V. 組織再編税法

現物出資に際しての組織再編税法上の損失相殺禁止規定の適用

連邦財政裁判所の見解によれば、組織再編税法第2条第4項第3文に基づく損失相殺の禁止は、乱用の可能性のあるスキームであるかどうかにかかわらず、現物出資の場合にも適用されます。当該規定は、また、営業税上の繰越損失にも適用されます。

組織再編に際しては、組織再編税法第2条第4項第3文により、税務上の遡及期間において、譲渡側の権利主体の有する(プラスの)所得と、譲受側権利主体の有する繰越損失、当期中再編日以前に発生したマイナスの所得、所得税法第4h条第1項第5文に基づく繰越利息との相殺が禁止されています。

連邦財政裁判所は、組織再編税法第20条の事案に対する2023年4月12日付判決において、上記の相殺禁止規定が、資本会社への事業資産出資の場合にも適用されるとの判断を下しました。このことは、納税者による乱用の意図とは関わりなく、既に(第2条第3項から第5項の適用を規定する)組織再編税法第20条第6項第4文から導かれるものです。組織再編税法第2条第4項第3文は、乱用防止を目的として2013年年次税法の立法手続きにおいて導入されましたが、乱用を防止しようとの意図自体は、事実要件として規定に反映されてはいません。このことは、組織再編税法第2条第4項第6文が第3文の適用における唯一の例外を含んでいることから裏付けられます。第6文によると、譲渡側と譲受側企業が譲渡日までに商法第271条第2項にいうところのいわゆる関係会社である場合には、組織再編税法第2条第4項第3文から第5文の損失相殺禁止規定は適用されません。さらに、連邦財政裁判所は、営業税法が異なる定義(例えば、「所得」の代わりに「事業所得」)を使用していたとしても、組織再編税法第2条第4項第3文の規定は営業税にも適用されるとしました。

また、連邦財政裁判所は、組織再編税法第2条第4項第3文に憲法上の疑義はないとしています。

## VI. 源泉税

EUレベルで統一化された源泉課税手続きに関するEU指令案

EU域内におけるクロスボーダーの投資を促進し、課税の簡素化を図るとともに、乱用的な源泉課税制度を防止するため、源泉課税の対象となる支払い(配当および利子)に対する源泉課税および関連する軽減措置に関するEU共通の手続き(いわゆるFaster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes、以下FASTER)を導入するイニシアチブの着手が求められています。欧州委員会は、2023年6月19日に、FASTER指令の第1次草案を公表しました。草案には、税務当局が、軽減措置の適格要件の確認を目的として、取引に関与する金融仲介機関に関する網羅的な情報を把握するための標準化された報告義務も盛り込まれています。

源泉税の分野における脱税を防止するという目的に加えて、源泉税の軽減(免除または還付)申請を迅速かつ効率的に処理するための条件も同時に整備されます。

草案では特に下記の措置が提案されています。

- ▶ 書面による居住証明書に代わる、申請後1営業日以内に発行されるEU共通のデジタル居住証明書(eTRC)の導入
- ▶ 既存の国内法上の軽減措置を補完する、免除手続き(「relief at source」)および源泉税納付から50日以内の還付手続き(「quick refund system」)という2種類のいわゆる「クイック手続き」の導入
- ▶ 認定金融仲介業者に対する標準化された申告義務ならびにEU域内所在の大規模な金融仲介機関の国内登録簿への登録義務の導入(EU域外金融仲介機関およびEU域内の小規模金融仲介機関については任意登録が可能)
- ▶ 仲介金融機関による軽減措置の適格要件の確認

草案によると、EU加盟国は2026年12月31日までにこのEU指令を国内法に導入することが義務付けられ、2027年1月1日から適用されることとなります。

実務的な観点からは、指令草案が金融仲介機関を通じて保有される上有価証券のみを対象としている点に留意が必要です。したがって、この指令が草案通りの内容で採択された場合、グループ内配当金(または使用料)に係る租税条約上の軽減措置については、簡便化によるメリットを直接的に享受することはありません。

## VII. VAT

### 充電ステーションでの電気供給に関する欧州司法裁判所判決

充電ステーションでの電力購入は単一の(財貨の)供給に該当するというのが欧州司法裁判所の見解です。充電に関連する役務要素によって、(財貨の)供給が独立した種類のその他の役務に分類されることはありません。

売上取引が財貨の供給またはその他の役務のいずれに分類されるかは、例えば、供給の場所(課税地)またはVAT免税規定の適用可能性の判断にとって非常に重要です。電気は、VAT上は有体物として取り扱われます。したがって、電気の供給はVAT法上は財貨の供給であり、その他の役務には該当しません。

欧州司法裁判所は、2023年4月20日付判決において、電気が充電ステーションで供給され、受益者が、さらに、単独で見れば役務、すなわちVAT法上その他の役務に分類されるようなサービスコンポーネントの提供を受ける場合、電気の供給は(単一の)財貨の供給に分類されるとの見解を示しました。充電ステーションでの電気の供給に際してのサービスコンポーネントは、通常、充電設備の提供、送電、ユーザーに対する必要な技術サポート、および充電ポールと電気自動車のオペレーションシステムとの接続を含む必要なIT設備の提供から構成されます。

電気自動車のオペレーションシステムとの接続を含む充電設備の提供は、そもそも電気を供給するために必要不可欠な構成要素であり、したがって、供給または役務の提供としての特性判断には考慮されません。技術サポートおよびITコンポーネントは、それ自体には固有の目的がなく、充電プロセス全体を処理、簡素化、改善する役割を果たすに過ぎません。

### チェーン取引に関する適用通達の改定

連邦財務省は、VAT適用通達の中のチェーン取引に係るVAT上の取り扱いに関する章を改定しました。中核となっているのは、チェーン取引の最初または最後に位置しない中間事業者に関する説明です。

VAT上のチェーン取引は、商流上は複数の事業者が同一の財貨をそれぞれ次の事業者へ供給し、物流上は財貨が最初の事業者から最後の購入者に輸送される場合に発生します。こうしたチェーン取引においては、財貨の移動を伴う供給(動的供給)は、連続して行われる供給取引のうち1つだけに帰属し、チェーン取引における他の供給はすべて、いわゆる静的供給と見なされます。動的供給をいずれの供給取引に帰属させるかは、特に、財貨がある国から別の国へ移動する場合に重要です。これは、動的供給がいずれの供給取引に帰属するかで、どの供給取引がVAT免税の対象となる輸出取引またはEU域内免税供給取引となるのか、および、いずれの国において課税対象取引となるかが決定されるためです。

2020年1月1日以降、VAT上のチェーン取引に関する法規定が改正されました。当時新たに条文化されたVAT法第3条第6a条における改正の中核となる内容は、財貨の購入者であると同時に(再販)供給者でもあるチェーン取引内の中間事業者に関する取り扱いでした。これら中間事業者が財貨の輸送を手配する場合、中間事業者が、購入者または(再販)供給者のいずれの立場で財貨の輸送を行うかが、動的供給の帰属の判断基準となります。法改正以降、VAT識別番号を使用するかどうか、またどのように使用するかが、こうした判断において基準となる役割を果たしています。

連邦財務省は、2023年4月25日付通達により、VAT適用通達の第3.14章を改定しました。出典のアップデートに加え、チェーン取引内の中間事業者による供給に焦点が当てられています。そのため、元々広範な内容の章に、法改正に対応した補足説明および事例が追加されました。また、例えば、EU域内供給取引および第三国との間での財貨の移動といった他の分野に関しても、該当する章の修正および補足が行われています。

通達で示された原則は、すべての未確定事案に適用されます。なお、通達公表までの間は、輸送責任について、新しい行政ガイドラインと異なる帰属が当事者間の合意により決定された場合、税務当局はこれを容認します。



### 第三国に所在する事業者に対する旅行役務規定適用に関する経過措置の再延長(ドイツニュースレター2023年2月号の続報)

連邦財務省は、EU域外の第三国に所在し、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が提供する旅行役務に対するVAT法第25条の適用の容認期間を再延長しました。

税務当局は、2021年1月29日付の連邦財務省通達により、EU域外の第三国に所在し、EU域内に固定的施設を保有しない事業者が提供する旅行役務については、VAT法第25条に規定されるいわゆるマージンVAT課税の適用を原則として認めないとしました。ただし、この通達には、該当する事業者により2020年12月31日までに履行される旅行役務についてはVAT法第25条の特別規定の適用を容認するとの経過規定が盛り込まれていました。この経過規定はこれまでそれぞれ1年間再延長されてきましたが、2023年6月27日付連邦財務省通達により、さらに3年間、2026年12月31日まで延長されることになりました。

### 経営ホールディング会社による前段階VAT控除(ドイツニュースレター2022年10月号の続報)

欧州司法裁判所は、連邦財政裁判所が求めていた先行判決(2022年9月8日付「C-98/21事案」判決)において、経営ホールディング会社が自身が受益した役務(仕入役務)を無償の株主出資として子会社に拠出する場合、ホールディング会社による前段階VAT控除は原則として認められないとの見解を示しました。前段階VATの控除を受けるためには、仕入役務がホールディング会社自身の(課税対象となる)売上取引またはホールディング会社の全般的な経済活動と直接および即時に関連している必要があります。

連邦財政裁判所は、2023年2月15日に欧州司法裁判所の先行判決を受けた判決を下し、以下の場合にはホールディング会社による仕入役務に係る前段階VAT控除が認められない点を強調しています。

- ▶ 仕入役務が、ホールディング会社により提供される課税対象役務と直接および即時の関連性を有せず、株主出資として負担する無償の役務に関連する場合
- ▶ 仕入役務が、ホールディング会社自身の売上取引と直接および即時に関連せず、第三者(子会社)の売上取引に関連する場合
- ▶ 仕入役務が子会社に対して提供された課税対象売上取引の価格に反映されていない場合
- ▶ 仕入役務が、ホールディング会社自身の経済活動に伴う一般的なコスト要因を構成しない場合

## VIII. 不動産取得税

### 不動産取得税上のグループ条項に関する適用通達の改定

税務当局は、連邦財政裁判所が最近の判決において、支配企業の要件に関する税務当局の限定的な解釈とは反対の立場を示したことを受け、2023年5月25日付連邦各州上級財政局共同通達を通じて、不動産取得税上のグループ条項(不動産取得税法第6a条)に関する適用通達を改定しました。税務当局は、連邦財政裁判所判決の反映および不動産取得税改革を通じた新たな法的状況に合わせた編集上の修正に加えて、個々の項目について修正を行っています。特に、2021年7月1日から適用されている法的状況に合わせて通達事例が修正されています。

連邦財政裁判所は、2022年9月28日付判決において、2020年に下された不動産取得税上のグループ条項に関する判例を支持し、さらに、「支配企業」と「従属会社」は、不動産取得税法第6a条にそれぞれ規定される組織再編取引に応じて判断されるとの見解を展開しました。連邦財政裁判所は、この点において、支配企業とは不動産取得税法第6a条第4文の要件を満たす究極の権利主体(親会社)であるとする税務当局の限定的な見解に反対する立場をとりました。

通達は、支配企業(個人、資本会社、人的会社のいずれか)およびこの支配企業に従属する1社または複数の会社(資本会社または人的会社)が、不動産取得税法第6a条第1文に規定される法的取引に関与する限りにおいて、連邦財政裁判所判決を採用しています。通達によると、支配企業と見なされるのは、(再編取引への関与があった場合には)課税対象となる再編取引に直接関与する企業とされます。階層的な出資関係の場合、支配企業自体が1社またはその上の階層の企業に従属しているかどうかは関係ありません。また、従属会社レベルにおいては、グループ内の他の会社が支配企業に従属しているかどうかは、これら他の会社または従属会社自体が再編取引に関与していないのであれば、支配関係の判断には影響しません。

通達は、1つの支配企業に従属する複数の会社が再編取引に関与している場合、再編取引において、不動産取得税法第6a条第3文および第4文の要件を満たす、再編取引に関与するこれらの会社に出資構成上一番階層の近いレベルに位置する権利主体(企業)が支配企業に該当するとしています。この場合においても、通達によると、階層的な出資関係において、支配企業自身が1つまたはその上の階層の企業に従属しているかどうかは、関係ないとされます。

通達は、いずれの権利主体も上記の要件を満たさない限りにおいて、不動産取得税法第6a条の適用を除外しています。



通達には、さらに、下記の内容が盛り込まれています。

- ▶ 共同相続の場合の包括承継に際しての保有期限
- ▶ シャルフカンパニーおよび純粋持株会社が再編取引に関与する場合の適用要件
- ▶ 特に、不動産取得税法第1条第2b項の導入、出資比率下限の引き下げ、保有期限の延長といった、不動産取得税改革を通じた新たな法的状況に合わせた編集上の修正

新しい共同通達は、2020年9月22日付通達に代わり、すべての未確定事案に適用されます。

## IX. 関税

### 欧州委員会による関税制度改革

欧州委員会は、2022年12月8日に発表された、「デジタル時代のVAT (VAT in the Digital Age、以下ViDA)」と呼称される付加価値税の分野での広範な提案に続き、2023年5月17日にさらなる改正パッケージを発表しました。このパッケージは、関税制度改革を目的とした下記3つの中核分野から構成されています。

- ▶ 2016年5月1日以降適用されている欧州連合関税法典 (Union Customs Code、以下UCC)の大幅な改正
- ▶ これに伴う、EU付加価値税システム指令の改正
- ▶ EU共通関税分類の改正

提案には、特に、EU関税データプラットフォームの導入、EU税関当局の設置、オンラインマーケットプレイスに関する規定の改正、150ユーロ未満の商品に対する関税の免税措置の廃止が含まれています。

改正内容は、早いもので2028年1月1日から適用が開始され、欧州委員会の計画全体の遂行は2041年にまで及びます。

詳細につきましては2023年5月24日付EY Japan税務アラート「[EUの関税制度改革案、電子商取引への現代的アプローチを採用](#)」(日本語)をご参照ください。

## X. 個人所得税／賃金税

### 小規模太陽光発電設備に対する所得免税規定に関する適用通達

特定の小規模太陽光発電システムの運営者は、2022年以降、所得税免税の恩恵を受け、2023年以降は0%のVAT税率の恩恵を受けています。税務当局は、既に2023年2月末に公表した連邦財務省通達において特定の小規模太陽光発電システムに対する0%のVAT税率適用に関する見解を示していました([ドイツニュースレター2023年5月号](#)参照)。連邦財務省は、2023年6月12日付連邦財務省通達を通じて、事業届出および税務登録に関する容認規定を公表し、2023年7月17日付通達において、所得税法上の新規規定に関する見解を示しました。所得税法第3条第72号の人的および物的適用領域、ならびに免税の範囲が具体化され、事例によって補足説明されています。通達には以下の内容が盛り込まれています。

- ▶ 所得税免税の対象となる設備
- ▶ 発電量上限値の計算プロセス
- ▶ 発電量上限値の定義(上限値を超過した場合は超過額だけでなく全額が免除の適用外)
- ▶ 年度途中で初めて要件を満たした、または満たさなくなった場合の取り扱い
- ▶ 納税者の他の事業での電力消費の場合の取り扱い
- ▶ 所得免除による、所得税法第3c条第1項(部分的な損金算入)に基づく損金不算入、または、所得税第7g条(中小企業に対する設備投資優遇制度)への影響
- ▶ 所得税法第3条第72号の要件を満たす、自身の居住用建物に設置された太陽光発電設備が、所得税法第35a条(家事雇用および家事サービスに係る費用の税額控除)の適用対象となるかどうか

連邦財務省通達の原則は、(事業年度が暦年と異なる場合も含め)2022年1月1日以降に実現、または遂行されたすべての収益および自家消費に適用されます。2021年12月31日までに稼働が開始された太陽光発電設備については、2021年10月29日付連邦財務省通達に基づく簡便規定の適用申請期限が2023年12月31日まで延長されます。2021年12月31日までに稼働を開始した太陽光発電設備に関して2023年1月1日以降に申請を行った納税者で、期限切れを理由に既に申請却下が確定した者については、2021年10月29日付連邦財務省通達に基づく簡便規定の適用申請を新たに行うことが可能となっています。

## XI. 税務会計

### 国外子会社への貸付金に伴う為替差損の損金算入

バーデン・ヴュルテンベルク財政裁判所の見解によると、国外子会社に対する出資者(株主)貸付に伴う為替差損は、法人税法第8b条第3項第4文(2021年まで適用された旧条文)に規定される損金不算入の対象にはならないとされました。連邦財政裁判所は、特に税務調査において重要となるこの問題について、改めてその見解を示すことになりました。

貸付を受ける会社に対して25%超の直接または間接の出資持分を保有する出資者(株主)による貸付が行われた場合、貸付債権に関連した利益の減少(減損等)は、原則的に(出資者の)所得を決定する際には損金として考慮されません(法人税法第8b条第3項第3文および第4文)。法人税近代化法(Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz、以下KöMoG)により法人税法第8b条第3項第6文が導入されるまでは、為替差損が損金不算入規定の対象となるかどうかが議論されていました。2021年12月31日以降生じる為替差損については、KöMoGにより導入された法人税法第8b条第3項第6文に基づき、法人税法第8b条第3項第4文および第5文の適用範囲から明確に除外され、その結果、簿外での(損金不算入費用の)加算処理は不要です。

バーデン・ヴュルテンベルク財政裁判所は、2022年9月27日付判決において、法人税法第8b条第3項第4文(2021年まで適用された旧条文)は、目的論的アプローチによりその適用が厳格に解釈され、したがって旧法の下でも外貨建貸付金に伴う為替差損は規定の適用範囲に含まれないとの決定を下しました。為替差損を対象に含めることは、法人税法第8b条第3項第4文の文言に沿ったものであるが、この文言のみに基づく解釈は、不合理な結果をもたらすことになるというのが財政裁判所の見解です。為替差損は、出資関係に起因するものではなく、また貸付の第三者比較性とは全く無関係であって、むしろ、市場に影響された価値の減少によって生じたものであるというのがその論拠です。一方、法人税法第8b条第3項第4文以下の目的は、資本金の代わりに出資者貸付金を拠出することで、法人税法第8b条第3項第3文に基づく出資持分関連の利益減少(費用)に対する損金不算入措置を回避するといったスキームを防止することにあります。

さらに、法人税法第8b条第3項に基づく出資持分関連の利益減少に対する損金不算入規定は、法人税法第8b条第2項に規定される売却益(キャピタルゲイン)の非課税措置にも対応しています。一方、外貨建貸付に伴う為替差益については、対称的な課税措置を可能とするような免税規定はありません。この対称性の欠如は立法者によって意図されたものではないというのが財政裁判所の見解です。立法者が、この問題点を認識し、上述の通り法人税法第8b条第3項第6文を導入したという事実もこれを裏付けています。財政裁判所第6法廷の見解では、結果的に、改正前の法的状況は、KöMoG施行の法的状況に従って解釈されなければならないとされます。財政裁判所の見解は、特に2021年課税年度までの事案において、改正前の法的状況に関して、この論点が現在も税務調査または異議申立手続きの対象となっているため、実務上大きな意味を有します。

なお、上記の財政裁判所判決に対しては連邦財政裁判所での上告審が審理中で、連邦財政裁判所による判決が待たれます。

## XII. トランスペアレンシー・レジスター

### 国内不動産を保有する国外会社の届出義務に関する質疑応答集の公表

連邦行政局(Bundesverwaltungsamt、以下BVA)は、2023年5月5日に、トランスペアレンシー・レジスターに関する新しい質疑応答集(以下FAQ)を公表しました。詳細な分野における個々の変更点(例えば、登記された民法上の組合に対する2024年1月1日以降の届出義務付けなど)に加え、特に、いわゆる「不動産事案」について特別のセクションが追加されています。このセクションでは、国外に所在する法的主体に対する新たな届出義務が取り扱われています。

国外に所在する団体に対しては、2020年1月1日以降については国内不動産を取得する場合(直接取得)、2021年8月1日以降については国内不動産を保有する会社の出資持分を取得する(いわゆる「シェアディール」)場合には、トランスペアレンシー・レジスターに対して実質的所有者(Ultimate Beneficial Owner、以下UBO)に関する届出を行う義務が課せられています。2022年12月28日以降、既存案件、すなわち、2019年12月31日以前に取得された不動産および2021年7月31日以前の出資持分取得にもこの届出義務が適用されるようになりました。ただし、UBOに関する情報を既にEU加盟国の他のUBOレジスターに届け出ている国外法人については、ドイツのトランスペアレンシー・レジスターへの届出義務の適用対象外とされます(いわゆる「エスケープ条項」)。

連邦行政局は、今回公表されたFAQを通じて、特に、多段階の出資関係においては、個々の法的主体が不動産取得税法第1条第3項または第3a項の要件を満たす場合、それぞれ届出義務が課せられる点を明確にしています。したがって、出資構成の下位レベルに位置する会社によるUBOに関する届出によって(ドイツ会社による届出も含め)、上位レベルの会社の届出義務が免除されることにはなりません。ただし、EU域内に所在する団体については簡便規定が設けられています。連邦行政局の見解によると、EU域内にある別のUBOレジスターに届けられたUBOが、ドイツ法に基づくUBOと一致しているかどうかはエスケープ条項の適用に影響しません。すなわち、届出内容にアンチマネーロンダリング法第19条第1項に規定されるすべての情報が盛り込まれており、これらが正確である限りにおいて、国外において他のUBO、より多くのUBOまたはより少ないUBOの届出が行われている場合であっても、問題ありません。

FAQの全文には、Bundesverwaltungsamt(連邦行政局)の[ホームページ](#)上でアクセス可能です。

## コンタクト先

Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
JBS (Japan Business Services)

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



## 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](https://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](https://ey.com).

© 2023 EYGM Limited.  
All Rights Reserved.

01646-226Jpn  
ED None

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, legal or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

**[ey.com](https://ey.com)**