

German Newsletter

Japan Business Services

Issue 4 | December 2023

概要

- I. 法改正
- II. BEPS
- III. 移転価格
- IV. 法人税
- V. 国際取引課税法
- VI. 組織再編税法
- VII. VAT
- VIII. 電力税
- IX. 税務会計
- X. 税務コンプライアンス
- XI. 社会保険

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12月20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">▶ 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▶ 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▶ 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

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"> ▶ 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 ▶ 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
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"> ▶ 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 ▶ 従来は、既存の租税条約に基づく“自発的交換”のみ実施 ▶ 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 ▶ 国内実施法を通じた条約の批准 ▶ 法改正手続き完了後、米国側への通知をもって発効 ▶ 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
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"> ▶ 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 ▶ EU加盟国ごとの事業内容、従業員数、税引前利益および収益税(法人税)に関する情報が開示国別報告書の対象 ▶ 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 ▶ 開示期限は当該事業年度の期末日から12カ月以内 ▶ 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 ▶ 決算監査対象の拡大 ▶ 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

その他の改正	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 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) ▶ 関連企業の定義の改正
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
4. 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12月14日
税務上および監督規制法上の措置	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 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 ▶ 代替的投資ファンド(Alternative Investment Funds、〈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
会社法および金融市場法上の措置	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 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 ▶ 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"> ▶ いわゆる特別買収目的会社(Special Purpose Acquisition Company-SPAC)の導入 ▶ 複数議決権付株式の導入 ▶ 増資手続きの簡便化 ▶ 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暗号資産の市場流通性の拡充
適用開始	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 税務上の措置については2024年1月1日(2024年課税年度) ▶ 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

2 立法手続き中の法改正の概要一覧(2023年12月20日現在)

法律名	手続き状況／概要
<p>1. 成長機会法(Wachstumschancengesetz - WtChancenG)</p> <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(ドイツニュースレター2023年5月号参照)</p> <p>信用流通市場促進法(Kreditzweitmarktförderungsgesetz)の一環で部分的に成立(太字部分)</p>	<p>信用流通市場促進法に対する2023年12月15日付連邦参議院同意</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 環境保護投資プレミアム(2024年から29年まで) ▶ 研究開発助成金の算定基準額の引き上げ ▶ 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 ▶ 損失繰戻期間を3年間に引き上げ ▶ 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 ▶ 営業税上の自己保有不動産に係る減算規定の変更 ▶ 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 ▶ 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 ▶ 利息の損金算入制限規定の改正 ▶ 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 ▶ 存続型分割における乱用防止規定の改正 ▶ 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 ▶ 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 ▶ 国内タックスプランニングに関する報告義務 ▶ OECDの国際的コンプライアンス確認プログラム(International Compliance Assurance Program、〈ICAP〉)やEUの欧州信用協力アプローチ(European Trust and Cooperation Approach、〈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 ▶ 共同監査に関するEU行政指令の国内法への導入 ▶ 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) ▶ 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 ▶ 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 ▶ 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 ▶ 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 ▶ 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 ▶ 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 ▶ 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
適用開始	▶ 成立部分については原則的に2024年1月1日

2. 最低課税ガイドライン実施法 (Mindestbesteuerungsrichtlinien- Umsetzungsgesetz - MinBestRL-UmsG)	2023年12月15日付連邦参議院同意
	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 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) ▶ 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) ▶ 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 ▶ 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"> ▶ 事業年度の国地域のトップアップ税(PES) ▶ 加算当期トップアップ税(SES) ▶ 適格国内トップアップ税(NES) ▶ 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税務ニュースを参照) ▶ 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 ▶ 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税務ニュースを参照)
適用開始	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 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 ▶ 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

II. BEPS

第1の柱と第2の柱に関する文書の公表

新たなグローバル税制のためのBEPSに関する包摂的枠組み(Inclusive Framework on BEPS)の作業が進んでいます。OECDは、第1の柱におけるAmount Aの実施および第2の柱における課税対象ルール(Subject-to-Tax-Rule、以下STTR)の実施に関する多国間協定の公表に加え、第2の柱の実施マニュアルも公表しています。

BEPSの第1の柱であるAmount Aに関する規定の目的は、特に大規模で高収益な企業の利益の一部に対する課税権を、市場国・地域、すなわち財貨および役務が消費される国・地域に再配分することにあります。全世界売上高が200億ユーロを超え、利益率が10%を超える企業がAmount Aの適用対象となります。

OECDは、2023年10月11日にAmount Aの実施に関する文書パッケージを公表しました。パッケージの中核となるのは、[多国間協定\(Multilateral Convention, <MLC>\)](#)であり、実施のさらなる詳細に関する付随文書、説明文書(Explanatory Statement)および確実性の適用に関する理解文書(Understanding on the Application of Certainty)も含まれています。これらの規定の目的は、課税権の再配分に際しての二重課税の回避、この税務分野における法的確実性の創出、および紛争解決プロセスの提案、ならびに(Amount Aの対象となる企業と関連するかどうかにかかわらず)あらゆる種類の国内デジタル税の導入を防止することにあります。多国間協定の発効は、少なくとも30カ国が批准し、かつ、Amount Aの適用を受ける多国籍企業の60%以上がカバーされることが多国間協定発効の条件となります。多国間協定の実施は施行から7年後に見直され、場合によっては売上高基準が200億ユーロから100億ユーロに引き下げられます。上記とは関係なく、デジタル経済への課税に関する長期的で連携された解決策を策定する努力は継続されます。

さらに、BEPSに関する包摂的枠組みは、グローバルミニマム課税(第2の柱)に関する文書も公表しています。2023年10月11日に公表された、特に実施国の税務当局を対象とした、GloBEルールの補足説明を目的とする第2の柱のミニマム課税実施ハンドブックに加え、23年10月3日には、課税対象ルール(STTR)の実施に関する多国間協定およびその他の付随文書が公表されました。課税対象ルール(STTR)は、主に発展途上国のために考案された制度で、租税条約の改正を通じて特定の企業グループ内所得に対する最低課税水準(9%)を達成することを目的としています。

第1の柱および第2の柱に関するOECD文書の詳細につきましては2023年8月3日付EY Japan税務ニュース(日本語)もご参照ください。

III. 移転価格

クロスボーダーの本支店間取引に際してのみなしマージン加算

ミュンヘン財政裁判所は、ニュルンベルク財政裁判所と同様に、本店と支店(恒久的施設)の間で行われたと擬制される債権法上の契約関係がないことを理由に、のみなしマージンの加算を否認しています。ミュンヘン財政裁判所の判決理由は、ニュルンベルク財政裁判所判決とは対照的に、より包括的な内容となっています。ミュンヘン財政裁判所は、さらに、国際取引課税法第1条第5項の規定は、恒久的施設の所得計算規定ではなく、修正規定であることを明確にしています。当該事案は、現在連邦財政裁判所において上告審理中で、同様の移転価格のケースに大きく影響します。

国際取引課税法第1条第5項によれば、支店は本店から分離、独立した企業として扱われます(いわゆる独立性の擬制)。したがって、独立企業原則は、本店と支店の間で行われたと擬制される債権法上の契約関係「Dealings<内部取引>」の妥当性の判断に際しても、独立企業原則が基準となります。

この規定の運用にあたっては、何をもち「擬制される債権法上の契約関係」と判断するかが争点となっています。ニュルンベルク財政裁判所は、判決事案における事実関係においては、国際取引課税法第1条第5項でいうところの契約関係があったとの証左となる根拠が認められないとして、税務当局の見解に反して、のみなしマージンの加算を否認しました(2022年9月27日付判決、連邦財政裁判所で上告審理中)。ミュンヘン財政裁判所は、同様の事実関係を取り扱った事案において、ニュルンベルク財政裁判所の判決を支持する内容の判決を下しました(23年7月10日付判決)。

ミュンヘン財政裁判所は、ニュルンベルク財政裁判所の判決とは対照的に、国際取引課税法第1条第4項第1文第2号との関連における第1項第5文第1項にいうところの「商取引関係」の定義について、非常に包括的な見解を示しています。「商取引関係」という定義には、擬制される債権法上の契約関係に加え、会社法上の関係も含まれるというのが裁判官の見解です。「実際に行われた行為」のみが擬制される債権法上の契約関係には該当します。原則的に、経済的な行為、つまり実際に認識可能な事象が行われなければなりません。いかなる種類の債権法上の契約関係についても、これを擬制することは可能です。ただし、その場合、該当する商取引が、第三者であれば債権法上の契約を締結する、または、法的地位を主張する根拠となり得るといった、ある程度の重要性、すなわち経済的関連性を有していなければなりません。ただし、このような本店と支店との間で行われたと擬制される債権法上の契約関係の帰属のためには、資産価値、機会およびリスク、ならびに商取引を、恒久的施設または企業内の他の事業単位に帰属させる必要があります。帰属に際しての重要な判断要素は、人的機能であるというのがミュンヘン財政裁判所の見解です。しかしながら、ミュンヘン財政裁判所は、今回の具体的事案において、商取引の遂行に際して必要不可欠とされる人的機能の恒久的施設への帰属を否認しました。財政裁判所は、外部のサービスプロバイダーを通じて行われた恒久的施設の活動を、恒久的施設に帰属させることはできないとしています。第1に、外部のサービスプロバイダーは当該企業の従業員ではなかったこと、第2に、外部サービスプロバイダーによる活動は、役務提供契約または請負契約に基づいて行われたものであり、会社法または労働法に基づく契約に基づいて行われたものではなかったというのがその理由です。

さらに、国際取引課税法第1条第5項の規定は所得修正規定であって、恒久的施設の所得計算を規定する独自規定ではないというのがミュンヘン財政裁判所裁判官の見解です。国際取引課税法第1条第5項の適用は、同法第1条第1項と直接関連しています。すなわち、国際取引課税法第1条第5項は、独立企業間原則にのっとっていない条件(移転価格)での合意の結果として生じる(国内で課税対象となる)所得の減少が認められた場合に連動して適用されます。よって、国際取引課税法第1条第5項は、所得算定基準としての性格を欠くことから、外部取引から生じる所得および費用の帰属に影響するものではありません。

当該事案が、現在連邦財政裁判所で上告審理中であることから、納税者は同様のケースについて、異議申し立て手続きや訴訟手続きにおける審理をオープンしておくべきです。

IV. 法人税

役務提供に際しての恒久的施設認定

連邦財政裁判所は、最近の判決において、恒久的施設の認定の閾値(しきいち)を再び引き下げました。連邦財政裁判所は、第三者の施設内で活動する国外サービスプロバイダーが、どのような条件の下で国内恒久的施設を有すると見なされるかどうかを争点とする審理を行いました。

租税条約上の恒久的施設の有無は、特に、企業が事業活動を行う場所に「拠点を有しているか否か」によって決定されます。ザクセン財政裁判所は、2017年11月30日付判決において、例えば、航空機エンジニアが下請業者として整備委託契約の遂行場所に自身の工具を保管するためのロッカーを提供されている場合、こうした拠点が存在するとの判断を下しました。連邦財政裁判所もまた、この限りにおいて独英租税条約に定義される固定的施設の成立を認めています(19年1月9日付決定)。

連邦財政裁判所は、今回の判決において、国外に居住する航空機エンジニアに関する類似のケースについて審理を行いました。連邦財政裁判所は、2023年6月7日付判決において、航空機エンジニアがドイツ国内に、勤務時間中に私服を、自由時間中に作業着を保管するための個人用ロッカーを提供されていたことから、恒久的施設の成立を認定しました。この限りにおいて、独英租税条約に定義される、一定の条件下で恒久的施設と見なされない倉庫にも該当しないというのが連邦財政裁判所の見解です。ロッカーの提供は、(最初の事案とは対照的に)実際にはロッカーに工具が保管されていなかったとしても、事業活動の遂行の場所における「拠点」の成立に十分であるとされます。

V. 国際取引課税法

加算課税(CFCルール)の違憲性

連邦財政裁判所は、執行停止決定において、現行の国際取引課税法に規定される25%の低税率基準について、憲法上およびEU法上の重大な懸念を表明しました。しかしながら、係争事案そのものについては、低税率の閾値が憲法に違反しない水準に調整されたとしても、申立人の法的地位が改善されることはないとして、上告が却下されています。

被支配外国会社(いわゆる中間会社)の受動的所得は、外国所得が低税率で課税されている、すなわち、収益税負担率が25%未満である場合(いわゆる低税率基準)、原則的に、国際取引課税法第7条以下の規定に基づく加算課税の対象となります。ドイツでは、法人税法第1条第1項第1号から第3号に規定される無制限納税者に対する国内での最低総税負担率は、連帯付加税を含めて15.825%です(営業税を除く)。

200%(営業税上の課税所得の3.5%が課税標準)の法定「最低税率」の営業税を含めると、国内での最低総税負担率は22.825%になります(営業税率は200%を最低税率として各自治体が決定)。

国際取引課税法に規定される25%の低税率基準が、国内での最低総税負担率を大幅に上回っていることから、既に専門家の支配的見解において示されていた憲法上およびEU法上の懸念を、連邦財政裁判所が執行停止手続きの中で確認したことになります。

連邦財政裁判所の見解によれば、低税率基準は、「平衡的な外国での課税」の欠如を通じた「不当な税制上の便益」を捕捉するという立法者の意図によって客観的に正当化されるものではなくなっています。むしろ、この低税率基準の適用継続は、「加算課税の性質」を、低税率国・地域への利益移転に対抗するための措置から、該当するすべての国外所得を国内課税の対象とする一般的な外国税額控除制度の方向に変更するのに適しているという専門家の見解は正しいとしています。ただし、特に、(既に外国で課税された)加算対象所得が(営業税の納税義務者である)国内資本会社に帰属する所得として取り扱われる場合(国外PEの所得は通常、営業税上益金不算入)、過大な外国税額控除につながる可能性があるのも事実です。この憲法上の懸念は、低税率の閾値を22.825%または15.825%に引き下げる立法措置によって解消することが可能と考えられます。しかしながら、具体的な事案(2016年課税年度)においては、外国中間会社の受動的所得が外国でゼロ課税の対象であったため、申立人は、仮に閾値が引き下げられた有利な法的状況においても便益を享受することはできなかったであろうと考えられます。このことは既に過去の連邦財政裁判所判決で認定されたEU法違反の観点からも同様です。EU法違反は、該当する規定の有効性を維持したまま緩和化することで解消されますが、加算課税の不適用または無効にはつながりません。結果、具体的事案においては、上告は却下されました。

連邦財政裁判所が示した憲法上の懸念は、最低課税ガイドライン実施法(Mindestbesteuerungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz、<MinBestRL-UmsG>)の一環で立法者が予定している国際取引課税法に規定される低税率閾値の15%への引き下げによって、将来的に改善される見込みです。

タックスヘイブン防止法(Steuer-Oasen-AbwehrG)に関する 連邦財務省通達

連邦財務省は、現行のEUブラックリストのタックスヘイブン防止令(Steuer-Oasen-Abwehrverordnung)への反映(防止令は連邦参議院の同意を受け2023年12月20日に公表)に合わせ、タックスヘイブン防止法適用通達案を公表しました。

EU財務相により直近で2023年10月17日に更新されたEUブラックリストについて、タックスヘイブン防止令に反映することで、原則として24年1月1日付でタックスヘイブン防止法の適用範囲に取り込まれることになります。

連邦財務省は2023年11月30日に、22年から適用されているタックスヘイブン防止法に関する待望の通達案を公表しました。税務当局は、通達案の中で特に以下の項目に関する実務上の解釈について見解を示しています。

- ▶ 第7条(対象となる商取引)の対象となる出資関係
第9条(合算課税の適用対象の厳格化)および第11条(配当および持分売却に際しての措置)の適用に際しては、間接保有も対象に含まれる。
 - ▶ 第8条(必要経費の損金算入否認)
第7条に該当する取引による利益/収益に関連した減価償却費も原則的に損金否認の対象に含まれる。
 - ▶ 第10条(源泉課税措置)
 - ▶ 所得税法第49条第1項(制限納税義務の対象となるドイツ国内源泉所得)に規定される所得を捕捉する規定のため、所得税法第49条に基づく所得が既にある場合、第10条の適用なし。
 - ▶ 草案によると、この場合の源泉課税は、第10条第2項ではなく、所得税法第50a条第7項に基づき税務当局により規定されることとなる。
- 第10条第1項第1文の適用対象となる個々の事実関係(限定列举)に関する詳細な見解
- ▶ タックスヘイブン防止法の各規定間およびその他の法律との相互関係
 - ▶ タックスヘイブン防止法第10条の規定と国際取引課税法第2条(拡大制限納税義務)との平行適用。
 - ▶ タックスヘイブン防止法第11条(配当および持分売却に際しての益金不算入措置の不適用)は、国際取引課税法第11条(被支配外国会社からの配当に際しての合算所得の減額措置)の適用を妨げない。

ただし、草案には、EUブラックリストに列挙される個々の国に対するタックスヘイブン防止法の適用に関する具体的な見解は示されていません。

各団体は2024年1月9日まで草案に対する意見書を提出することができます。連邦財務省通達の最終版は24年上半期に公表される見込みです。

VI. 組織再編税法

改定組織再編税通達案の公表

連邦財務省は、2023年10月11日に、ドイツ組織再編税法の適用原則に関する連邦財務省通達(いわゆる組織再編税通達)の改定案を公表しました。税務当局は、特に、現行の組織再編税通達が公表された21年からこれまでの間に成立した法改正や判例を反映しています。具体的には、以下の領域に関する見解が示されています。

- ▶ 第1条(適用範囲)
 - ▶ 人的適用範囲について、法人税近代化法(Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz、<KöMoG>)による組織再編税法第1条第2項の削除および法人税法第1a条に基づくオプションモデルの導入、ならびに人的会社法の近代化のための法律(Modernisierung des Personengesellschaftsrechts -MoPeG)による登記された民法上の組合の適格法的主体への追加を通達で反映
 - ▶ 物的適用範囲、すなわち組織再編税法の適用対象となる各種の組織再編についての記述の調整
 - ▶ 譲渡会社の出資者(株主)が承継会社の出資持分を保有しない場合(いわゆる「ゼロ分割」)も、「非均衡型分割」に含まれる可能性を明確化
 - ▶ クロスボーダーの組織再編に際して、特に、EU組織再編指令の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、<UmRuG>)の一環で改正されたドイツ組織再編法(組織再編法第305条以下)への言及内容の更新
 - ▶ クロスボーダーの組織再編または国外での組織再編については、国内組織再編との同等性の比較のために必要な比較要件の簡略化のための調整は行われず、その代わりに、これら要件の維持を確認するための新たな具体的記述の追加
 - ▶ クロスボーダーの法形態変更における取扱い

- ▶ 第2条(税務上の遡及期間)
 - ▶ 遡及期間中における損失の相殺禁止に関する見解
- ▶ 第3条以下(人的会社との合併)
 - ▶ 人的会社(パートナーシップ)を承継会社とする合併において、承継会社が保有する被合併会社出資持分の時価(公正市場価額)が簿価を下回る場合、税務上の譲渡日における簿価が時価まで切り下げられ、切り下げによる損失については、法人税法第8b条第3項の損金不算入規定が適用される点についての説明
 - ▶ 被合併資本会社の国外出資者(株主)が、組織再編に伴い人的会社の共同出資者となった場合の課税手続きに関する説明
- ▶ 第5条(被合併会社の出資者に対する課税)
 - ▶ 被合併会社の出資者が保有する被合併会社出資持分について、第2項(個人資産から承継会社事業資産へのみなし抛出)および第3項(事業資産から承継会社事業資産へのみなし移管)に基づくキャピタルゲイン課税の取扱い
- ▶ 第11条以下(資本会社間の合併または資産譲渡)
 - ▶ 特にダウンストリームマージャーに際して、被合併会社が保有する承継会社に対する出資持分も、組織再編税法第11条第1項第1文にいうところの譲渡資産に該当
 - ▶ 出資者が国外居住者である資本会社の子会社へのダウンストリームマージャーに際しての簿価承継の要件
 - ▶ アップストリームマージャー、ダウンストリームマージャーおよびサイドストリームマージャーのすべてのケースにおいて、被合併会社に対する出資持分保有の有無にかかわらず、組織再編税法第12条第2項第1文にいうところの合併差金が算定されるという規定に関する連邦財政裁判所判決の反映
- ▶ 第15条以下(分割)
 - ▶ 存続型分割において分割対象となる独立事業単位への経済財の帰属に関する見解
 - ▶ アップストリーム分割のケースだけでなく、承継会社が分割前には被分割会社に出資していないダウンストリーム分割およびサイドストリーム分割のケースにおいても、分割差金を算定
 - ▶ したがって、いずれのケースにおいても資産譲渡関連費用は損金算入の対象外
- ▶ 第25条(人的会社の資本会社への形態変更)
 - ▶ 形態変更する人的会社の出資者が保有するそれぞれの出資持分が出資対象となる点の確認
 - ▶ 共同事業資産(人的会社の事業資産)および特別事業資産(出資者の事業資産)の譲渡が時間的および経済的な関連性をもって行われた場合、一括的な取引が行われたと見なされ、全体が組織再編税法第20条(資本会社への現物出資)の適用対象となる可能性
 - ▶ 出資持分の一部が譲渡される場合の取扱い
- ▶ 第22条(資本会社への現物出資に際しての出資者に対する課税)
 - ▶ 乱用防止規定(7年ルール)の対象となる交付持分の売却益(現物出資益I)について、営業税上は課税対象外
 - ▶ 株式交換に際して現物出資された出資持分の売却益(現物出資益II)については、これより先に交付持分の全部または一部が売却され、含み資産のすべてが顕在化(現物出資益Iの課税)している場合には、乱用防止規定(7年ルール)に基づく遡及的課税の対象外
- ▶ オーガンシャフト(連結納税グループ)への影響
 - ▶ 組織再編によるオーガンシャフトへの影響に関する記述が法人税近代化法による法改正に応じて変更

VII. VAT

事業施設賃貸取引のVAT上の取扱い

不動産の賃貸は、VAT法第4条第12号第1文に基づきVAT免除とされますが、事業設備の賃貸は第2文により免税対象から除外されます。しかしながら、欧州司法裁判所はこの取扱いがEU付加価値税システム指令と矛盾するとの判決を下しました(2023年5月4日付判決)。連邦財政裁判所はこの欧州司法裁判所の判決を受け、VAT免除となる土地または建物の賃貸の一環で行われる事業設備の賃貸もまたVAT免除取引としてVAT課税対象とはならないとして従来の見解を転換しています。この見解の変更は、該当する賃貸契約に対し広範な影響を及ぼし、対策の必要性をもたらすと考えられます。

恒常的に備え付けられた事業設備の抱き合わせ賃貸またはリースが、VAT免税となる建物の賃貸またはリースを主たる役務とした付帯役務である場合、事業設備の賃貸もまたVAT免税となります。VAT法第4条第12号第2文の適用除外規定は適用されません。したがって、VAT免税となる建物の賃貸とVAT課税対象となる事業設備の賃貸を案分する必要はなく、一般的な規定が適用されます。一般的な規定により、主たる役務の付帯役務は、VAT上、主たる役務と同様に分類されます。

この連邦財政裁判所決定を受け、納税者に対して幅広い対応が求められます。事業設備の賃貸が今後VAT免税取引に分類される場合、例えば、関連する役務について前段階VATの控除ができなくなります。このことは、さらに、一般的な事業収益計算ならびに既存および新規の賃貸契約のスキームに影響を与えると考えられます。

税務当局および立法者が、この連邦財政裁判所決定に対してどのような対応を見せるかは未知数です。また、欧州司法裁判所および連邦財政裁判所の判決が、他の類似のスキームにも影響を及ぼす可能性がある点に留意すべきです。例えば、ホテル代の、軽減税率の対象となる宿泊役務と、立法者、判例及び税務当局によりこれまで一般税率の対象となるべきと見なされてきた付帯役務への案分が該当します。

輸送業者による輸入VAT控除の否認

連邦財政裁判所の見解では、事業者が輸入財貨に関して通関または輸送役務のみを提供する場合、輸入VATの前段階VAT控除は認められません。

事業者は、自身の事業のために輸入した財貨に関してVAT法第1条第1項第4号に基づき生じた輸入VATを、VAT法第15条第1項第1文2号に基づき前段階VATとして控除することができます。この規定は、付加価値税システム指令第168条-eを根拠としています。

連邦財政裁判所は、2023年7月20日付決定において、財貨を輸入する際に輸入VATの納付義務を負う輸送役務業者は、これを前段階VATとして控除できない点を明確にしました。具体的事案においては、(自身の名前で第三者の勘定で申告を行う)間接通関代理人として通関役務を提供し、よって輸入VATの納税義務を負う有限会社(以下、GmbH)が、納付した輸入VATを前段階VATとして控除していましたが、連邦財政裁判所は、これを否認しました。連邦財政裁判所の見解では、事業のための輸入には、輸入された財貨が事業者による売上取引を目的として使用されることが必要とされます。このためには、事業者が財貨そのものおよび財貨の価値を当該売上取引に使用することが前提となります。事業者が輸入財貨に関して単に通関または輸送役務を提供するにすぎない場合、前段階VAT控除を受ける権限を有しません。

従業員に対する宿泊施設の提供に際しての軽減税率の適用 (eNewsletter Tax vom 20.10.2023)

連邦財政裁判所は、(事業者が保有する)固定的施設以外での短期宿泊役務についてもVAT軽減税率の適用を容認し、連邦財務省はこの判例を、2023年10月6日付連邦財務省通達を通じて、VAT適用規則に反映しました。

不動産の賃貸は、VAT法第4条第12号に基づき、原則的にVAT免除取引とされます。上記の免除規定の例外として、事業者が第三者を短期間宿泊させる目的で保有する住居および寝所の賃貸はVAT課税対象取引とされます(VAT法第4条第12号第2文)。この場合、現行7%の軽減税率が適用されます(VAT法第12条第2項第11号第1文)。税務当局は、従来、軽減税率の適用は短期宿泊を目的とした不動産賃貸に限定されるとの見解を示していましたが、連邦財政裁判所は短期宿泊に制限されるものではないとの見解を示しました。連邦財政裁判所によると、居住用コンテナでの従業員の短期宿泊についても軽減税率が適用されることとなります。

連邦財務省は、この連邦財政裁判所判決を受けてVAT適用規則を改定し、固定的施設以外での宿泊についても軽減税率適用の恩恵を受けられるようにしています。適用に際しての判断基準となるのは、役務の主目的が宿泊を目的とした住居および寝所の提供であるかどうかです。ただし、賃貸の一環で移動を伴う、旅行用のハウスボートまたはキャンピングカーの提供は、軽減税率の適用対象外です。

通達の規定は、すべての未確定事案に適用されますが、2023年12月31日までに提供された取引については一般税率の適用が容認されます。

VIII. 電力税

製造業に対する電気料金パッケージ

連邦政府は、2023年11月9日のプレスリリースにおいて、2024年および2025年におけるドイツ国内の電力集約型企業に対する追加的な負担軽減措置について合意したと発表しました。軽減措置の中核となるのは、製造業向けの電力税の引き下げです。

予定されている電気料金パッケージの一環として、製造業に従事する全企業に対する電力税が、EUが認める最低額まで引き下げられます。メガワットあたり0.50ユーロまたはキロワットあたり0.05セントの電力税引き下げは、電力税法第9b条に規定される軽減額の引き上げを通じて実施されます。電力税の引き下げ減税は、まず20年および25年に関して法律で規定されます。26年から28年までに関しては連邦予算で財源が確保される限りにおいて、さらに3年間、引き下げが継続適用される見込みです。

予定されている電力料金パッケージは、これまでエネルギーおよび環境マネジメントシステム構築に対する補償制度(以下、Spitzenausgleich)による還付を申請していなかったり、申請できなかったりした企業を含め、製造業に従事するすべての企業を対象とします。加えて、これまでSpitzenausgleichによる補償を申請できたていた企業については、パッケージを通じて、Spitzenausgleichの補償申請および申請要件の証明書類の提出に関連した事務手続き費用が免除される予定です。

今回発表された電力税の引き下げは、2023年末で期限切れとなるSpitzenausgleich制度に代わるものです。しかしながら、23年中に集中的に政治的議論の対象となっていた産業用電気料金またはつなぎ電気料金(Brückenstrompreis)は、このパッケージと一緒に導入されることはないようです。さらに、気候変動対策および変革のための基金(Klima-und Transformationsfonds)における「電気料金補償が、エネルギー集約型企業約350社を対象に5年間延長され、自己負担の廃止を通じて拡大されることとなります。

上記の電気料金パッケージは、2024年および25年について予算財源法(Haushaltsfinanzierungsgesetz)に盛り込まれ、23年12月15日に連邦参議院が同法に同意しています。

IX. 税務会計

前受収益の計上要件

前受収益は、原則的に、前期に受け取った対価が貸借対照表日後の「一定期間」の経済的収益に相当する場合に認識されます。連邦財政裁判所によると、この「期間」の見積もりは、一般に適用される基準に基づいている場合に容認されます。基準が納税者の恣意的判断に基づくものである場合には、一般的な基準とは見なされません。

前受収益の計上義務(例外として、税務上は、現行で800ユーロ以下の収益については計上選択権)は、費用および収益を期間対応原則に基づき認識することを目的としています。前受収益の計上により、事前に受け取った対価の損益計上が役務の提供の時点まで繰り延べられることとなります。繰り延べを行うためには、対価が貸借対照表日後の一定期間の収益に相当するものでなければならず、したがって、反対対価(役務)は時間で測られるものであるか、または、期間的に分割可能なものでなければなりません。時間的基準が納税者による変更が可能な恣意的判断に基づくものである場合は、上記に該当しません(2023年7月26日付連邦財政裁判所判決)。

具体的事案においては、ある建設プロジェクト開発会社が、月割りで受領した定額活動費について計上した前受収益の否認に対して提訴していました。前受収益計上の計算根拠として、同社が管理するすべての建設プロジェクトがプロジェクトフェーズごとに包括的に区分されていました。同社は、具体的な工事の進捗状況にかかわらず、各プロジェクトの予定期間にわたって契約総額に応じた定期的な分割払いを受け取っていた一方で、将来の工事の進捗状況については同社の裁量に委ねられていました。このようなスキームは、貸借対照表日後の一定期間が、一般に適用される基準に基づいていないため、前受収益の計上に関する所得税法第5条第5項第1文第2号に規定される客観性の概念に反しているというのが連邦財政裁判所の見解です。したがって、前受収益計上、または、補足的取扱いとして未履行の役務に対する前受金として債務計上することは、具体的な工事の進捗状況に関連する個別の文書または契約上の取決めがある場合にのみ可能とされます。よって、委託側から受け取った前払金の収益調整は、未履行引当金計上という手段によってのみ可能とされます。しかしながら、係争事案においては、原告が(追加的な)引当金の計上要件の成立を証明することができなかったため、非金銭履行義務に対する引当金評価額の引き上げは認められませんでした。

X. 税務コンプライアンス

税務調査に際しての調査方法

連邦財務省は、税務調査において課税標準(課税所得)がどのように検証されるかを示すため、自動化された定量的な調査方法および推計手続きをリストアップしています。

税務監査においては、納税者の課税標準をリスク要因など考慮した上で検証し、その蓋然性を確認するために、数学的・統計的(定量的)調査方法を使用することが認められます。調査中に異常が認められた場合、その原因を明らかにするため、税務調査の一環で追加的な調査手続きが実施されることとなります。租税通則法第200条に基づき、納税者には協力義務が課せられます。

連邦財務省は、2023年9月5日付通達の中で、税務調査において使用可能な自動化された定量的調査方法のリストを示しました。ただし、このリストは限定列举された内容ではありません。通達は、例えば、可視化を通じて推移およびパターンを容易に認識可能にできる時系列分析を始めとするさまざまな方法を取り上げています。また、調査対象となるデータの数値構造を分析するために用いられる数値分析、または構造分析および分布分析についても説明されています。個々の調査方法はサマリーリスク検証を通じて相互にひもづけられ、IT化されたテンプレートによってサポートされます。通達では、さらに、サンプリング手続きに使用される手法についても説明されています。

こうした調査の結果によっては、特定の状況下において、定量的監査方法を用いた調査に続いて、租税通則法第162条第2項第2文に基づく推計課税の実施につながる可能性があります。例えば、時系列ベースの推計課税に際しては、時系列分析の結果が推計額を決定するための基準として使用されます。連邦財務省は、サンプリング手続きの使用によりデータの不備が確認された場合には誤差を推計することができるとしています。

税務当局が自動化された定量的調査方法に基づいて合法的な推計課税を行ったケースに関する過去のほとんどの判例は、帳簿記帳が形式上も実質上も不正確であった事案を取り扱っていました。焦点となったのは、現金集約型企業でした。

したがって、記録および帳簿の調査可能性は、あらゆる状況下において、遡及的および進行形で確保されなければなりません。この分野での脆弱(ぜいじゃく)性が明らかになった場合、税務当局は税金を定量的に正しく決定するための方策を見つける必要が出てくることから、企業側は著しい不確実性を伴う不利な状況に陥ることになります。

税務調査においては、順法性に合理的な疑義がない場合であっても、マスメタ資料の蓋然性を検証し、必要に応じて、異常に関する重要な兆候および調査の重点項目を認識するといった目的に応じた手続きを実施することが可能です。したがって、財務会計だけでなく、その基礎となる税務関連のビジネスデータについても税務上の順法性および正確性を確保する必要があります。自動化された定量的税務調査の結果に対して反論しようとする場合、著しい不利益を回避するためには、通常、統計的に導き出された調査結果に対する反証が不可欠となってくることから、注意が必要です。

税務当局は、また、2023年9月5日付の別の通達の中で、税務調査において使用される経済的、経営的な用語に関する説明を行っています。

EUブラックリストの改定

EU加盟国は、税務上非協力的な国・地域のリストを改定しました。リストには、税の透明性または公正な課税に関してEUの要求事項を満たしていない国・地域、ならびに、税源浸食および利益移転に対して十分な措置を講じていない国・地域が記載されています。リストの改定は、特定の国内税制の適用にも影響します。

EU加盟国経済・財務相は2023年10月17日のEU経済・財務相会議(ECOFIN)で、非協力的な国・地域のリスト(「EUブラックリスト」)に、アンティグア・バーブーダ、ベリーズ、セーシェルを3カ国を追加することを決定しました。同時に、英国領バージン諸島、コスタリカ、マーシャル諸島の3カ国がリストから削除されました。改定により、EUブラックリストに記載される国・地域は、米国領サモア、アンギラ、バハマ、フィジー、グアム、パラオ、パナマ、ロシア、サモア、トリニダード・トバゴ、タークス・カイコス諸島、米国領バージン諸島、バヌアツに上記の3カ国を加えた16カ国となっています。

EUブラックリストは、ドイツにおいては特に、タックスヘイブン防止法(Steuerparadies-AbwehrG、〈StAbwG〉)の適用、クロスボーダーのタックスプランニングに関する報告義務(「DAC6」)、および開示国別報告書(Country-by-Country Reporting、〈CbCR〉)にとって重要です。改定されたEUブラックリストは、タックスヘイブン防止令(Steuerparadies-Abwehrverordnung)に反映されています(セクションV「タックスヘイブン防止法に関する連邦財務省通達」参照)。

EU経済・財務相は、同時に、非協力的な国・地域のリスト(EUグレーリスト)から、ヨルダン、カタール、モントセラトおよびタイを削除、英国領バージン諸島を追加しています。EUグレーリストには、有害な租税スキームに対する改革措置の実施を宣言した国・地域が記載されています。

非協力的な国・地域のリストの次回の改定は、2024年2月に予定されています。

詳細につきましては2023年10月31日付[EY Japan 税務ニュース](#)をご参照ください。

第7次EU行政協力指令の採択

EU理事会は、加盟各国の税務当局間による協力改善に関する指令(「DAC8」)の拡充を採択しました。今回の改正は、特に暗号資産取引による所得および特定の個人に対する事前査定に関する内容となっています。

EU行政協力指令は、直接税の分野におけるEU全体での行政協力の法的枠組みを提供するものです。この指令は過去10年間に数回にわたって改正され、その適用範囲も拡大されてきました。第7次改正の政治的採択は既に2023年5月16日に行われていました。

2023年10月17日に改正指令が採択されたことで、行政協力指令は今後、暗号資産に関する自動的情報交換を義務付ける内容に拡張される予定です。暗号資産関連サービスのプロバイダーは、報告およびデューデリジェンス義務の対象となります。指令は幅広い暗号資産を対象としており、暗号資産市場規則(Markets in Crypto-Assets Regulation、〈MiCA〉)の定義に基づいています。自動的情報交換には、将来的に、査定対象となる取引価額が150万ユーロを超える個人に対するクロスボーダーの事前査定も含まれることとなります。また、既に現行で提出が義務付けられている各種報告書については、将来的に納税者番号の追加記載が必要となります。採択された指令には、当初想定されていた最低罰則規定は盛り込まれていません。

EU加盟各国は、最も重要な規定について、2025年12月31日までに国内法に導入することが義務付けられます。新しい規定は、原則的に26年1月1日以降適用されることとなります。報告義務の対象となる可能性のある企業は、将来的なコンプライアンス義務に早期対応し、適切なプロセスを導入する必要があります。

行政協力指令の改正指令は、EU委員会のウェブサイト上のOfficial Journal、「COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation」、data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10215-2023-INIT/en/pdf(2024年1月31日アクセス)で閲覧可能です。

XI. 社会保険

2024年社会保険料算定基準額

2024年に適用される社会保険料算定基準額および社会保険料率は以下の通りです。

社会保険料算定基準限度額	旧西ドイツ		旧東ドイツ	
	月額(ユーロ)	年額(ユーロ)	月額(ユーロ)	年額(ユーロ)
法定健康保険加入義務限度額:				
一般	5,775.00	69,300.00	5,775.00	69,300.00
2002年12月31日以前の加入免除者	5,175.00	62,100.00	5,175.00	62,100.00
算定基準限度額:				
健康および介護保険	5,175.00	62,100.00	5,175.00	62,100.00
年金および失業保険	7,550.00	90,600.00	7,450.00	89,400.00

保険の種類	年金保険	失業保険	健康保険 ¹	介護保険
雇用者負担	9.30%	1.30%	7.3% (+0.65%) ²	1.7%
従業員負担	9.30%	1.30%	7.3% (+0.65%) ²	1.7% ⁴ (+0.6%) ³
合計	18.6%	2.6%	14.6% (+1.7%) ²	3.4% (4.0%) ³

¹ 標準保険料

² 健康保険追加保険料、料率は健康保険機関によって異なる

³ 子どものいない被雇用者に対する追加保険料

⁴ 子どもの有無及び子供の年齢により料率の減額あり

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.ueda@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. EY member firms do not practice law where prohibited by local laws. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2023 EYGM Limited.
All Rights Reserved.

02138-226Jpn
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