

German Newsletter

Japan Business Services

Issue 1 | February 2023

概要

- I. 法改正
- II. 新型コロナウイルス感染症 (COVID-19)
- III. BEPS
- IV. 移転価格
- V. 租税条約
- VI. 法人税
- VII. VAT
- VIII. 不動産取得税
- IX. 個人所得税／賃金税
- X. 租税通則法
- XI. 税務コンプライアンス
- XII. 社会保険
- XIII. 商法／税務会計
- XIV. 会社法
- XV. 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. 2022年中に成立した法改正の概要一覧(2023年1月24日現在)

法律名	官報公布日／概要
1. DAC 7の実施および租税手続法の近代化のための法律(Gesetz zur Umsetzung der DAC 7 und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts)	2022年12月28日
EU行政協力指令(2011/16/EU)(DAC 7)の直近の改正内容の国内法への導入	<ul style="list-style-type: none">▶ オンラインポータル運営者に対する新しい記録および報告義務、ならびに下記の対象取引に関する自動情報交換の導入<ul style="list-style-type: none">▶ 不動産の賃貸▶ 人的役務の提供▶ 財貨の販売▶ 交通手段の賃貸▶ 各国税務当局間の協力のさらなる改善▶ DAC7の改正内容は、共同監査(Joit Audit)を除いて2022年12月31日までに国内法への導入を義務付け、2023年から適用開始▶ 共同監査については2023年末までに国内法への導入が義務付け

法律名	官報公布日／概要
租税手続法の近代化	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 税務調査の迅速化のための措置 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 税務調査開始に伴う時効期限到来の停止期間を5年に制限 ▶ 書面または電子的方法による(強制執行可能な)協力義務要請および協力義務の履行遅延に対する過料の導入 ▶ 部分的な税務調査終了査定書の交付の可能性 ▶ 移転価格文書提出期限の(税務調査通知の交付後)60日から30日への短縮 ▶ 従来以外のEU加盟国1カ国または第三国1カ国への国外移転だけでなく、複数のEU加盟国または複数の第三国への電子帳簿の国外移転が可能 ▶ 2023年から2029年にかけての代替的な監査方法のテストプロジェクトの実施 ▶ 適用開始は原則的に2025年から(電子帳簿の国外移転に関しては2023年から)
2. 2022年年次税法(Jahressteuergesetz 2022)	2022年12月20日
いわゆる「登録事案」のケースにおける制限納税義務の大幅な撤廃(ドイツニュースレター2022年7月号セクションIII.「配当源泉税」参照)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 企業グループ内でのライセンス取引については2023年1月1日以降受領するライセンス料から、第三者とのライセンス取引については、未確定事案に遡及して制限納税義務を撤廃 ▶ タックスヘイブン防止法(Steueroasen-AbwehrG)にいうところの非協力的な国・地域／タックスヘイブンに居住／所在するライセンス料債権者については納税に関する新規規定が適用
その他の改正	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 2023年7月1日以降完成する居住用住宅の定額減価償却率の2%から3%への引上げ ▶ 不動産の実際の耐用年数が標準耐用年数未満である場合の、実際の耐用年数による減価償却の撤廃 ▶ 決済サービス事業者に対する特別な記録義務の導入等、EU決済サービス指令(Payment Services Directive)ならびにオンラインアクセス法(Onlinezugangsgesetz)のVAT法への導入 ▶ 評価法における相続税／不動産取得税目的の不動産評価規定の改正 ▶ 年金に対する二重課税回避を目的とした、老齢年金掛金の全額特別控除の2023年課税年度への前倒し ▶ 投資所得の算定に際する定額必要経費の801ユーロから1,000ユーロへの引上げ
その他の改正	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 自宅外で就学する、原則25歳以下の児童、生徒または学生1人当たり924ユーロの定額教育控除に対する1,200ユーロへの引上げ ▶ (自宅外に仕事場がない場合の)自宅内オフィス費用の定額必要経費控除額の1,250ユーロから1,260ユーロへの引上げ ▶ ホームオフィス定額必要経費控除の引上げ(1日当たり6ユーロ、1,260ユーロまで)および時限的適用の撤廃 ▶ 小規模太陽光発電設備からの収入に対する所得税およびVATの免除

3. 第4次コロナ租税支援法 (Viertes Corona-Steuerhilfegesetz - 4. Corona-StHG)	2022年6月22日
損失の繰戻控除	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 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)への時限的引上げの2023年課税年度までの延長 ▶ 損失繰戻期間の1年間から2年間への恒常的延長
定率減価償却の時限的適用の延長	▶ 2022年12月31日までに取得または製造された有形固定資産のうち動産については、定額法に代わって残存簿価に対する定率での償却が可能(当初は2020年1月1日~2021年12月31日までの取得/製造資産への時限適用)
資産売却益の繰延期間の延長	▶ 資産売却益の課税繰延を規定する所得税法第6b条および第7g条の適用に際しての、(再)投資期限をそれぞれ1年延長
その他の所得税法上の措置	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 医療従事者などに対する特別給付金(Pflegebonus)の非課税上限の3千ユーロへの引上げ ▶ 時短操業手当の支給に際する雇用者による追加手当の非課税措置の2022年6月30日までの延長 ▶ ホームオフィス定額経費控除の2022年12月31日までの延長(2022年年次税法により時限的適用の撤廃)
税務決算書上の改正	▶ 支払期限12カ月超の無利子の長期債務について、税務決算書上の年利5.5%による割引減価処理の 廃止(履行価額で計上)
租税通則法上の措置	▶ 各種期限の延長(下記)

	2020年課税年度		2021年課税年度		2022年課税年度	
	現行	改正後	現行	改正後	現行	改正後
税務申告書提出期限(税理士作成)	2022.05.31	2022.08.31	2023.02.28	2023.08.31	2024.02.29	2024.07.31
税務申告書提出期限(納税者自身による作成)	2021.10.31	2021.10.31	2022.07.31	2022.10.31	2023.07.31	2023.09.30
申告書提出遅延過料の起算開始日	2022.06.01	2022.09.01	2023.03.01	2023.09.01	2024.03.01	2024.08.01
税金利息の起算開始日	2022.07.01	2022.10.01	2023.04.01	2023.10.01	2024.04.01	2024.09.01

4. 2022年租税軽減法 (Steuerentlastungsgesetz 2022)	2022年5月27日
被雇用者に対する定額必要経費控除額の引上げ	▶ 定額必要経費控除額の1,000ユーロから1,200ユーロへの引上げ
基礎控除額の引上げ	▶ 2022年課税年度の基礎控除額の9,984ユーロから10,347ユーロへの引上げ
片道通勤距離21キロメートル以上に適用される定額(加算)通勤手当の遡及(そきゅう)的引上げ	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 定額(加算)手当の1キロメートル当たり35セントから38セントへの引上げ ▶ 2022年1月1日に遡及しての引上げ
光熱費および燃料価格の上昇に対する措置	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 300ユーロのエネルギー費用定額控除額(2022年度のみ) ▶ 100ユーロのKindergeld(児童手当)加算一時金の支給
5. エネルギー税軽減法(Energiesteuersenkungsgesetz)	2022年5月31日
光熱費および燃料価格の上昇に対する負担軽減措置	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 燃料に係るエネルギー税の2022年6月から8月までの時限的引下げ(暖房用ガスは対象外) ▶ ガソリンについては1リットル当たり29.55セント、ディーゼルについては14.04セントの引下げ ▶ 2022年6月1日発効

<p>6. 租税通則法および租税通則法導入法の改正のための第2次法 (Zweites Gesetz zur Änderung der AO und EGAO-Zinsen)</p>	<p>2022年7月21日</p>
<p>2021年8月18日付連邦憲法裁判所判決を受けた、2019年1月1日以降の税金利息算定対象期間に適用される利率の改正 (ドイツニュースレター2022年4月号セクションIX. 租税通則法参照)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 月利0.5%(年利6.0%)から月利0.15%(年利1.8%)への引下げ ▶ 新しい利率はマイナス0.88%の基本利率(民法第247条)に2.7%の「適正」なマージンから構成される ▶ 適用される利率は2年ごとに見直し(次回は2024年1月1日) ▶ 利息の算定対象期間のうち期間によって異なる利率が適用される場合は、それぞれの算定対象期間に案分 ▶ 納税者が査定確定されていない税金を納付し、税務署がこの納付期限の到来していない納付額を受理し、査定済みの税金債務と相殺した場合は、納付利息が賦課されない ▶ 利息の賦課決定時効期限の1年から2年への延長
<p>7. 物品税法の改正のための第8次法 (Achstes Verbrauchsteuergesetzänderungsgesetz)</p>	<p>2022年10月28日</p>
<p>物品税の領域におけるEU指令の国内法への導入</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 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輸送手続を規定する、EMCS(Excise Movement and Control System)を利用した輸送手続およびモニタリングシステムの構築 ▶ ビール税に関して、法的かつ経済的に独立した(小規模)製造者に対するEU域内で統一された認証システムの構築 ▶ 発酵後に添加されるビール原材料費については2031年1月1日以降課税ベースに加算 ▶ その他ビール税関連の改正 ▶ 2023年2月13日に発効
<p>VAT軽減税率の適用期限の延長</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 飲食役務に対する7%のVAT軽減税率の適用期限2023年12月31日までの延長
<p>8. 天然ガス供給に適用されるVAT税率の時限的引下げに関する法律 (Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz)</p>	<p>2022年10月25日</p>
<p>ガス供給に適用されるVAT税率の時限的引下げ</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 天然ガスグリッドによるガス供給および暖房供給に適用されるVAT税率の7%への引下げ ▶ 2022年10月1日~2024年3月31日までの時限適用
<p>「インフレーション調整プレミアム」(所得税法第3条第11c号)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 消費者物価上昇による負担軽減を目的とした、雇用者による3,000ユーロを上限とする非課税/社会保険料免除の一時金を金銭給付または現物給付として支給可能 ▶ 給付と物価上昇との間の関連性を示す必要はなく、給付に関する通知様式は自由 ▶ 一時金は通常の給与に追加して支給されることが要件 ▶ 2024年12月31日までの支給が可能(段階的支給も可)

9. 機能移転令(Funktionsverlagerungsverordnung)	2022年10月25日
源泉税軽減近代化法(Abzugsteuerentlastungs-modernisierungsgesetz - AbzStEntModG)により2022年1月1日に遡及して新たに導入された国際取引課税法第1条第3b条を受けた機能移転令の改正	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 移転パッケージの価値決定のベースとなる(機能移転元企業と移転先企業との間の)合意レンジの算定に際しては、今後、機能移転自体に伴う税効果も考慮の対象となる ▶ 割引率(投資利回り率)の算定に際してのリスクプレミアムの評価アプローチ ▶ 移転された機能の有効期間が無期限でない場合、ならびに第三者であれば民法上の補償請求権を対価の上限とするかどうかの挙証責任の納税者側への転嫁 ▶ 機能の最終的な移転が成立しない場合に、使用供与と見なすとする現行条文の削除 ▶ 2022年1月1日以降開始する事業年度に遡及して適用開始

10. インフレーション調整法(Inflationsausgleichsgesetz)	2022年12月13日
基礎控除額および所得税率表の適用上限の引上げを通じたインフレーション予測に対応した所得税率の調整	

	現行 (ユーロ)	2023年 (ユーロ)	2024年 (ユーロ)
基礎控除額	10,347	10,909	11,604
最低税率(14%)適用課税所得上限	14,926	15,999	17,005
累進税率適用課税所得下限	14,927	16,000	17,006
最高税率(42%)適用課税所得下限	58,597	62,810	66,761
「富裕税」(45%)適用課税所得下限	277,826	277,826	277,826

その他の改正	<ul style="list-style-type: none"> ▶ (満18歳未満または満25歳未満の就学中の子供を対象とする)児童控除額の段階的引上げ ▶ 児童手当(キンダーゲルト)の段階的引上げ ▶ 扶養控除額上限の2022年1月1日への遡及的引上げ
--------	---

11. いわゆるエネルギー効率化に対する調整措置の延長のためのエネルギー税および電気税法の改正に関する法律(Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes zur Verlängerung des sogenannten Spitzenausgleichs)	2022年12月23日
	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 第3次救済措置パッケージ(Entlastungspaket III)の一環でのエネルギー効率化に対する調整措置によるエネルギー税および電気税の還付措置が2023年末まで 延長

2. 立法手続中の法改正の概要一覧(2023年1月24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1月20日付連邦議会第3読会および可決
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

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	▶ 官報公布の翌日
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1月19日付連邦議会第1読会
	<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いわゆる“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
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 Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen Umsetzung - pCbCR-Umsetzungsgesetz)	2022年12月7日付連邦政府案
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、税引前利益および州益税(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

II. 新型コロナウイルス感染症(COVID-19)関連措置

新型コロナウイルス感染症関連の納税猶予措置の期限延長

新型コロナウイルス感染症パンデミックへの対応策として数々の連邦財務省通達を通じて講じられた猶予措置は、原則的に2023年12月31日まで適用が延長されます。特に、寄付金控除に際しての簡便措置およびVAT法上の簡便措置が延長の対象になります。

III. BEPS

最低課税制度(BEPS2.0プロジェクト第2の柱)に関するEU加盟各国による合意(ドイツニュースレター2022年10月号の続報)

いわゆるBEPS2.0プロジェクトの「第2の柱」として知られるグローバル・ミニマム課税に関しては、OECDレベルでは既に2021年に約140カ国が合意しています。EUは、2021年12月に、BEPSに関する包括的枠組みで合意されたミニマム課税に関するOECDモデルをEUで統一的に実施するためのEU指令案を提示していました。しかしながら、ハンガリー1国による拒否権発動により、指令の採択に必要なEU財務相理事会における全会一致に至ることができませんでした。

EU加盟国の常任代表は、集中的な交渉の末、2022年12月12日夜、ブリュッセルにおいてグローバル・ミニマム課税の導入に全会一致で合意したことを発表しました。連結売上高7億5千万ユーロ以上の企業グループが税率15%の最低課税の対象となります。今後正式な合意手続きが開始されることとなりますが、合意内容のベースとなるのは、2022年11月25日付の改訂指令案となると見られます。改訂指令案は当初公表された指令案と内容的に大きく異なるものではありません。

EU加盟国は、ミニマム課税制度の適用開始(所得合算ルール<Income Inclusion Rule、以下IIR>については2023年12月31日以降に開始する営業年度から、軽減課税支払ルール<Undertaxed Payment Rule、以下UTPR>についてはその1年後から)を確実にするために、2023年末までにEU指令を国内法に導入することが求められます。

EU理事会は、また、プレス発表と同時に公表された指令案の進捗状況に関する2022年12月2日付文書において、BEPS2.0プロジェクトの「第1の柱」である、グローバルな事業収入に対する課税権の市場国・地域への割り当てに関するOECDの作業を改めて支持し、これらを同様に実施する決意を改めて表明しています。さらに、理事会は、BEPSに関する包括的枠組みにおける「第1の柱」の交渉が進展しない場合には、状況を再評価するとしています。これは、経済のデジタル化(およびそれ以上)に関連する税制上の課題に対処するために、EUレベルで提示された独自の措置について改めて議論することを意味するものです。

OECD、BEPS 2.0プロジェクト第1の柱におけるAmount Bの運用および税の確実性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

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ました。これは適用範囲、価格算定手法、および適切な実行フレームワークをめぐる議論の状況を中心として、Amount Bの制度設計の主要な要素を概説したものです。

詳細につきましては2022年12月15日付EY Global Tax Alert [\[OECD releases public consultation document on Amount B of Pillar One on baseline marketing and distribution functions\]](#) (英語)をご参照ください。

OECD、BEPS2.0に関する各種文書を公表～第2の柱のセーフハーバールールとGloBE情報申告～

OECDは、2022年12月20日、いわゆるBEPS2.0プロジェクトの2つの柱の実施に関する包括的な文書パッケージを発表しました。現行および将来予定されるデジタルサービス税に対する措置を盛り込んだ「第1の柱」に関するコンサルテーション・ドキュメントに加えて、「第2の柱」について以下の文書が公表されました。

- ▶ セーフハーバールールおよびペナルティ救済に関するガイダンス
- ▶ GloBE情報申告に関するパブリックコンサルテーション
- ▶ GloBEルールにおける税の確実性に関するパブリックコンサルテーション

詳細につきましては2022年12月22日付EY Japan Tax Alert [\[OECD、BEPS2.0に関する各種文書を公表～第2の柱のセーフハーバールールとGloBE情報申告～\]](#) (日本語)ならびに2022年12月27日付EY Japan Tax Alert [\[OECD、BEPS 2.0プロジェクト第2の柱のGloBE情報申告書に関するコンサルテーション・ドキュメントを公表\]](#) (日本語) および同日付EY Japan Tax Alert [\[OECD/G20包括的枠組み、BEPS2.0プロジェクト第2の柱GloBEルールの下でのセーフハーバーと罰則免除に関する文書を公表\]](#) (日本語)をご参照ください。

IV. 移転価格

移転価格調整金の関税上の取り扱い-「浜松ホトニクス」事案

連邦財政裁判所は、欧州司法裁判所によるいわゆる「浜松ホトニクス」判決（欧州司法裁判所判決の内容については2018年1月18日付EY Japan Tax Alert「[移転価格調整金の関税上の取り扱いに変更の可能性:欧州司法裁判所\(ECJ\)の画期的な判決](#)」参照）を受けた原審判決において、関税上の関連会社間取引に際しての関税評価額と移転価格の関係について、その見解を示しています。2022年5月17日付連邦財政裁判所判決により、欧州の関税評価法の分野で最も有名な訴訟事案（「浜松ホトニクス」事案）に対して、ようやく最終的な司法判断が下されました。この判決は、移転価格と関税評価額との間の重要な相互作用に加えて、輸入申告、関税調査および開示といった、幅広い戦略的および手続的な側面に影響します。

当該訴訟事案は、2015年に浜松ホトニクス株式会社のドイツ法人であるHamamatsu Photonics Deutschland GmbH（以下、浜松ホトニクス・ドイツ）がミュンヘン財政裁判所に提訴したところから始まり、以来、さまざまなドイツ国内および欧州の裁判所事案に波及しました。したがって、原審における最終的な司法判断となる連邦財政裁判所判決に、欧州の関税実務から大きな期待が寄せられていました。

訴訟事案においては、関税上の関連会社間取引における関税評価額と移転価格の関係、およびグローバル・クレジット・ノートという形での事後的な移転価格調整に基づく関税差額の還付請求の可否が争点となっていました。

連邦財政裁判所判決は、具体的争点に関してはこれまでの判例の主旨をほぼ踏襲しており、その内容は想定内のものです。しかしながら、判決内容をより詳細に検討すると、争点以外の部分に関する説明およびその観点から、さらなる不明瞭性と共に関税評価額法上の選択肢が見て取れます。連邦財政裁判所判決は、EUにおける関税評価法の適用を抜本的に変革する可能性を潜在的に有していると考えられます。原審事案においては、移転価格の引下げを理由とする関税の還付が認められないことが確認されましたが、実質的に根本的な意味を有するのは、裁判所が、輸入時点でその価額が最終的に確定していない移転価格の場合、取引価格法の適用が除外される点に言及したことです。よって、輸入通関に際して取引価格法以外の関税評価法を適用して関税評価額が決定される限りにおいては、事後的に実施される移転価格（取引価格）調整もまた関税評価額には影響しないこととなります。

欧州における関税実務、特に関税当局や欧州委員会が連邦財政裁判所判決を将来的にどのように解釈、運用していくかが待たれます。連邦財政裁判所判決は、個別事案である「浜松ホトニクス」事案の司法手続きを完結させましたが、専門的な見地からは、今後もさらなる訴訟事案が出てくると考えられます。

企業は、今後の動向および、特に（ドイツの）関税当局の見解を注視するとともに、移転価格と輸入時における関税評価額の決定との間の相互関係を確認する必要があります。

V. 租税条約

3カ国間における租税条約上の課税権の帰属

連邦財政裁判所は、3カ国が関与する場合の租税条約上の競合関係についての見解を示しました。連邦財政裁判所の見解では、3カ国は原則的に対等な立場にあり、それぞれ2カ国間での取り扱いは独立して解釈されるべきものであるとされます。したがって、納税者は原則として、これらの租税条約のいずれかによって認められる有利な取り扱いを求めることが可能となります。

3カ国が関与するクロスボーダーの事案において、ドイツが課税権を有するかどうかの判断に際しては、特に、当該国が締結した（複数の）租税条約が相互にどう関連してくるかが問題となります。

連邦財政裁判所は、納税者がスイス（所得の源泉国）で給与所得を得、生活の本拠をドイツに置き、さらにフランスに住所を有していたケースについての審理を求められていました。この3カ国の間で締結されたそれぞれの（2カ国間）租税条約を個別に見た場合、課税権の帰属がそれぞれの租税条約で異なります（ドイツとスイス間ではスイス、フランスとスイス間（の越境通勤ルール）ではフランス、ドイツとフランス間ではドイツ）。実際の課税はフランスで行われていました。納税者は、ドイツとスイスとの間の租税条約に基づき、ドイツ税務当局に対して当該所得についてドイツにおける課税所得からの免除を求めていましたが、連邦財政裁判所は、納税者の立場を支持する判決を下しました。

本事案のような(ドイツとフランスの)「双方居住者」の場合、ドイツとフランスとの間の租税条約に基づく、いわゆるタイブレークルールにより、(生活の本拠のある)ドイツは、スイスからの給与(第3国からの所得)に対する課税権を有することになります。しかし、この規定はすべての租税条約に横断的な効果を有するものではなく、当該2カ国間租税条約の締約国(この場合はドイツとフランス)のみに適用されるものです。それぞれの租税条約における所得に対する課税権の帰属に関する条項についても同様であり、これら条項は原則的に各租税条約間で並行して適用され、それぞれ自律的かつ相互に独立して解釈されるものです。したがって、納税者の観点からは、ドイツが締結した租税条約のうちのいずれか(ここではスイスとの間の租税条約)に基づき国内での課税免除要件を満たしていれば十分であったといえます。この課税免除は、同じ所得に関する限り、他の租税条約によって課税権の帰属が異なる取り扱いとなっていたとしても、取り消されることはありません。ここでは、租税条約の優先適用という意味での競合の解消も、他の租税条約の条項を考慮した課税権の帰属の制限も不要です。したがって、納税者は原則的に、これらの条約のいずれかに基づく優遇措置に依拠することが可能です。連邦財政裁判所の見解では、これに伴う不課税(課税の空白)は、特別な租税条約上または片務的な(国内法上の)規定を通じてのみ回避することが可能とされます。

連邦財政裁判所は、スイスとドイツとの間の租税条約に、租税条約上の特典否認規定(subject-to-tax-rule、以下STTR)も設けられておらず、ドイツ所得税法第50d条第8項および第9項の(租税条約に基づき課税が免除される所得について特定の要件が満たされた場合には課税の対象とする)課税条項の要件も満たされていなかったことから、結論としてドイツにおける所得の(累進税率留保付きの)課税免除を認めました。

VI. 法人税

オーガニシャフト(連結納税グループ)における損益移転契約の実施

収益税法(法人税および営業税)上のオーガニシャフト(連結納税グループ)の成立のためには、特に、損益移転契約の実際の履行、つまり、全利益の移転も必要となります。ケルン財政裁判所は、合理的な期限内の利益移転義務の履行という要件について見解を示しました。

収益税法上のオーガニシャフトの成立のためには、他の要件に加えて、民法上有効な、最低契約期間を5年間とする損益移転契約の締結が必要であり、契約がその有効期間にわたって実際に履行される必要があります。全利益の移転を含む“実際の履行”の具体的な要件は、法律の文言自体には盛り込まれていません。ケルン財務裁判所は、精算勘定への記帳および後日行われた相殺処理に関する争点についてその見解を示しました。

具体的事案においては、損益移転契約に基づき生じた利益移転義務が、連結子会社側で連結親会社精算勘定に計上されていました。精算勘定には移転される利益および支払利息のみが計上され、連結親会社に対する反対債権または定額支払い等は計上されていませんでした。精算勘定と連結親会社に対する反対債権との相殺処理が数年後に行われました。

ケルン財政裁判所の見解では、連結子会社の貸借対照表に利益移転義務を計上するだけでは、損益移転契約が実際に履行されたと見なすに十分ではなく、連結子会社は、合理的な期間内に速やかに利益移転義務を履行する必要があります。財政裁判所は、後日実施された相殺処理(2009年~2011年までの課税年度については2017年、即ち、貸借対照表日および支払期限から数年後)について、実際の履行に必要とされる支払いの適時性を認めませんでした。財政裁判所は、損益移転契約が実際に履行されていないことを理由に、収益税法上のオーガニシャフトの成立を認めませんでした。なお、当該判決については、連邦財政裁判所での上告審の審理中ですので、連邦財政裁判所がどのような見解を示すのか 待たれます。

出資比率に比例しない中間配当決議の税務上の取り扱い

連邦財政裁判所は、税務当局の見解に反して、定款に基づかず採決された出資比率に比例しない中間配当決議は、一過的に定款の枠を越えた配当決議として民法上有効で拘束力があり、したがって税法上も容認されるべきとの判断を下しました。

税務当局の見解によると、出資比率に比例しない利益配当(いわゆる“不均衡な利益配当”)は、これが民法上有効であれば税務上容認されます。配当会社がGmbH(有限会社)の場合については、有限会社法第28条第3項第2文に基づき、定款に出資比率以外の分配基準が規定されている場合、または、不利益を被る出資者(株主)の同意もしくは全会一致により出資比率と異なる利益配当を毎年決議できるとする条項が定款に盛り込まれており、定款に定められた過半数で決議された場合に、民法上有効とされます。税務当局によれば、利益分配に関する取り決めが短期的または繰り返し変更される場合は、不適切なストラクチャリングの傍証と見なされます(2013年12月17日付連邦財務省通達)。

連邦財政裁判所に対しては、定款の定めがなく、全会一致で採決された出資比率に比例しない中間利益配当決議が民法上有効であり、したがって課税の根拠となるかどうかの判断が求められていました。具体的事案においては、配当を実施した GmbHには、個人が50%、別の GmbHが50%出資していました。出資者である別の GmbHの単独出資者は個人でした。配当会社の出資者は、全会一致で、GmbHに有利な出資比率と比例しない中間配当を決議しました。

税務署の見解では、この不均衡な中間配当決議は、恒久的な効力を有する定款の枠を超えた決議と評価され、その決議要件（特に決議の公証人による認証および商業登記簿への登記）を満たしていないとして、無効と見なされます。したがって、所得税法第20条第1項第1号第2文にいう隠れた利益配当が行われ、かつ、租税通則法第42条にいう制度の濫用があったとして、利益配当の50%が、所得税法第20条第1項第1号第1文に基づく（配当）所得として利益配当を受けていない（個人）出資者に帰属するとされました。

連邦財政裁判所は、2022年9月28日付判決の中で、税務当局に反対する見解を示し、採決された不均衡な中間配当決議は、一過的に定款の枠を超えた配当決議として民法上有効で拘束力があるとししました。恒久的な効力を有する定款の枠を超えた決議とは対照的に、当該措置における効果が単独の行為として発揮される場合に、一過的に定款の枠を超える決議があったとされます。中間配当に関する決議は、それぞれ、出資者の新しい意思決定に基づくものであり、当該決議の効果は配当金の支払いにより消滅します。連邦財政裁判所は、したがって、恒常的に出資比率に比例しない利益分配に関する新たな定款規定を定めることは意図されていなかったとして、恒久的な効力を有する定款の枠を超えた決議の存在およびこれに伴う決議の無効を否認しました。

民法上の有効性が認められたことから、これらの決議は税務上も容認されることになりました。決議に基づき配当を受け取らなかった出資者は、所得税法第20条第1項第1号第1文に基づく（配当）所得の課税には服しないとされました。また、連邦財政裁判所は、隠れた利益配当の認定も否認し、租税通則法第42条にいう制度の濫用もなかったとししました。

VII. VAT

カンパニーカーのVAT法上の取り扱い

欧州司法裁判所は、昨年、従業員へのカンパニーカー提供は、これが特段の対価を伴わない場合は付加価値税の対象とはならないとの判決を下しました。連邦財政裁判所は、この事案を再度審理し、異なる結論に至りました。

カンパニーカーのVAT法上の取り扱いはいまだ流動的です。特に、従業員がカンパニーカーの私的利用に対する特段の対価を支払わない、または給与の一部がカンパニーカー利用の対価として控除されない場合に、VAT法上どのような取り扱いとするかが議論されています。

ドイツの税務当局は、この論点について、従業員が行った勤務（労働役務）もカンパニーカーの私的使用に対する対価となり得、よってVAT課税対象の売上が生じるとの見解を示しています。この法見解について、欧州司法裁判所に対して先行判決を求める提訴が行われていました。欧州司法裁判所は、提訴事案において、主として適正な課税地ルール決定に関する判断を求められていましたが、審理の一環で、従業員による対価支払いがない場合、私的利用のためのカンパニーカーの提供は、雇用者によるVAT課税対象役務に当たらないとの見解を示しました。

連邦財政裁判所は、欧州司法裁判所判決を受けたザールラント財政裁判所の判決を改めて審理しました。連邦財政裁判所は、従業員に対する私的利用目的でのカンパニーカー提供について、これが雇用契約上個別に合意され、実際に使用されている場合は、交換に類似した売上取引と見なしています。連邦財政裁判所は具体的事案において、交換に類似した売上取引の範疇において、カンパニーカーの提供と従業員が遂行する労働役務の一部との間に直接的な関連性を見ている。連邦財政裁判所は、ザールラント財政裁判所が先行判決を求める際に、カンパニーカーの無償（対価性のない）提供を前提としていたため、自身の見解と前述の欧州司法裁判所判決との間に矛盾はないとしています。無償提供との前提は法的過誤であり、欧州司法裁判所が他の確立した判例を覆す意図があったとは欧州司法裁判所判決から読み取ることはできないとしています。判例によると、金銭による対価と現物給付による対価は、EU法上も平等に扱われなければならない、対価を額面で表示することができれば十分とされます。

連邦財政裁判所の見解では、カンパニーカーの提供と労働役務との間の直接的関連性は、通常、カンパニーカーの提供が雇用契約の枠組みの中で個別に合意されていることによって生じます。一方、単なる雇用関係との関連だけでは十分ではありません。連邦財政裁判所は、こうした場合に課税標準の決定を簡便化するため、雇用者による支出額の代わりに賃金税法上の使用価値を使用し、この使用価値をベースに売上VAT額を算出することを容認しています。

税務当局は、連邦財政裁判所がその見解を支持したとして、欧州司法判決に依拠せず、従来の取り扱いを継続すると考えられます。

従業員関連費用に係る前段階VATの控除

連邦財政裁判所の見解によると、事業者が従業員のためのアウトプレースメント(再就職支援)コンサルティングを手配する場合、事業者は当該費用に係る前段階VATを控除することができます。

事業者が事業目的で役務の提供を受け、これを前段階VAT控除の対象外となる売上取引以外のために利用する場合、事業者は、提供された役務に関して支払ったVATを前段階VATとして控除することが可能です。提供された役務が他者に及ぶ、または利益をもたらす場合には、こうした(役務の受益と売上取引との間の)起因関係の成立が疑問視されます。つまり、役務が、事業者が売上取引を実現するためではなく、これらの他者のために提供されたのではないかという問題が生じます。

連邦財政裁判所は、今回、当該役務の提供に対する事業者の利害関心が優先し、他者が享受する利益が事業者の必要性に比較して二義的である場合には、前段階VATの控除が認められると、改めて判断しました。

アウトプレースメント企業による求職活動訓練といった人員削減措置は、上記のケースに該当します。退職することになる従業員の利害関心は、事業者または雇用者の経済的利害関心との比較では二義的です。なぜなら、雇用主の利害関心は人員削減という事業上の目標にあり、従業員に職業訓練といった便益を提供することにはないためです。つまり、従業員が受ける便益は付随的なものに過ぎません。連邦財政裁判所は、上記の結論を受け、労働法上、予定されている雇用契約の解約にはアウトプレースメント・コンサルティングが条件となっている場合であっても、VAT法第3条第12項第2文にいうところの交換に類似した取引の成立もまた否定しています(したがって、アウトプレースメント費用負担は、従業員による労働力の提供に対する対価、即ち、売上取引とは見なされません)。

欧州委員会、デジタル時代のVATに対する提案を公表

欧州委員会は、2022年12月8日、「デジタル時代におけるVATパッケージ」を提案しました。この提案は、VAT指令(2006/112/EC)、理事会施行規則(EU 282/2011)および行政協力に関する理事会規則(EU 904/2010)の3つのEU法の改正という形を取っています。欧州委員会は、それぞれ異なる時期に適用されることとなる一連の措置により、付加価値税(VAT)をデジタル時代に見合った制度に改正することを目指しています。その中核となるのは、EU域内および場合によっては国内取引のデジタル・リアルタイム申告、旅客輸送と短期賃貸の分野におけるプラットフォーム、EU全域における単一のVAT登録の導入です。

詳細につきましては2023年1月6日付EY Japan Tax Alert [「欧州委員会、デジタル時代のVATに対する提案を公表」](#)(日本語)をご参照ください。

請求書記載要件を満たさない場合のEU域内三角取引(チェーン取引)の否認

欧州司法裁判所の見解では、EU域内三角取引(EU域内3カ国間で行われるチェーン取引)における簡便規定は、該当する請求書に、VAT債務が役務の受益者(財貨の購入者)に転嫁される旨の記載がある場合にのみ適用されます。欧州司法裁判所は、必要とされる文言について、厳格な要件を示しています。

EU域内におけるチェーン取引の特別な形態としてVAT法第25b条に規定されている三角取引規定により、中間業者から3番目の事業者(最終購入者)に対する供給取引に関するVAT債務が3番目の事業者に転嫁されることで、中間業者は最終仕向国でのVAT登録および申告義務を回避することができます。三角取引規定の適用を受けるための前提条件の1つに、中間業者が請求書に役務の受益者(財貨の購入者)にVAT債務が転嫁される旨を記載していることが挙げられます。

2022年12月8日付欧州司法裁判所判決によると、EU付加価値税システム指令第42b条は、「役務の受益者のVAT債務」という文言が請求書上必要不可欠であると規定していると解釈されます。この文言の記載がない場合、三角取引および最終購入者へのVAT債務の転嫁は成立しません。また、この文言に代わる他の記載事項も認められず、「EU域内免税三角取引」といった表現は不十分とされました。

欧州司法裁判所は、さらに、3番目の事業者(最終購入者)宛の請求書の文言を補足することで、記載事項を修正することはできないとの判断を下しました。請求書の遡及修正は可能ですが、原請求書に記載必須事項の記載がなかった場合(遡及修正が認められないことから)、三角取引の事実要件が満たされないこととなります。つまり、請求書の修正だけの話ではないということです。

この欧州司法裁判所判決を受け、形式要件に違反した場合には請求書の修正が認められないため、三角取引の実施に際しては注意が必要です。

旅行役務に関する猶予期間の再延長(ドイツニュースレター2022年4月号の続報)

VAT法第25条に基づく旅行役務のVAT法上の取り扱いに関し、第三国所在の事業者に認められている信用保護規定が2023年まで延長されています。

連邦財務省の見解では、VAT法第25条に基づく旅行役務に関するVAT法上の特別規定(マージンVAT課税規定)は、第三国に所在し、EU域内に恒久的施設を保有しない事業者には適用されません(2021年1月29日付連邦財務省通達)。

信用保護を理由に上記通達に盛り込まれた、第三国所在の事業者によるマージンVAT課税規定の適用に関する容認規定は、2023年12月31日まで再延長されています(2022年12月12日付連邦財務省通達)。2023年中にこの論点に関するEU付加価値税システム指令の改正が行われるかどうかは不明です。

VIII. 不動産取得税

不動産取得税法上の上場条項に関する通達

不動産取得税の対象事象となる不動産保有会社の出資者(株主)変動があった場合でも、一定の要件が満たされればいわゆる上場条項による優遇措置が適用されることとなります。連邦各州の上級財政局は、2022年10月25日に公表された2022年10月4日付の共同通達において、実務に関連した適用上の疑問点についての見解を示しました。通達の中で、スイス、英国および北アイルランドの証券取引所は適用対象外とされ、これらの証券取引所に上場された出資持分(株式)の譲渡は不動産取得税法上の優遇措置の対象とはならないことが明確にされました。

立法者は不動産取得税改革を通じ、保有期間の10年への延長、出資比率の90%への引下げおよび不動産保有資本会社の出資者変動に関する新しい規定(不動産取得税法第1条第2b項)の導入に加えて、いわゆるシェアディール規定(シェアディール規定に関する共同通達についてはドイツニュースレター2022年7月号を参照)において、上場条項(不動産取得税法第1条第2c項)を導入しました。上場条項によると、資本会社の出資持分の譲渡のうち、特定のものについては出資持分変動の計算に際して除外されます。ドイツ国内、他のEU加盟国もしくは他のEEA加盟国に所在する証券市場、または第三国に所在する同等の取引所で所有証券取引法第2条第11項に基づき取引される株式については、株式譲渡が上記の市場もしくは第三国所在取引所、またはEU規則(600/2014)にいうところの多国間取引システムにおける取引に基づき成立した場合に、優遇措置の対象となります。上場条項にいうところの(優遇対象となる)適格株式譲渡が出資持分変動の計算に際して除外されることから、株式譲渡は結果として不動産取得税の対象となりません。不動産取得税法第1条第2c項は、2021年不動産取得税法改正法が発効した2021年7月1日時点において未確定であったすべての事案に適用されます。したがって、納税者は2021年6月30日以前に生じた不動産取得税法第1条第2a項に規定される出資者変動についても上場条項を適用することができます。

共同通達に盛り込まれた主な項目は以下の通りです。

- ▶ 上場条項の対象となる株式譲渡:直接および間譲渡の双方が対象。
- ▶ 対象となる不動産保有資本会社および出資持分の種類:株式会社、株式合資会社および同等の外国資本会社の出資持分(株式)で証券取引所において取引可能なもの。出資持分の所有権の譲渡を伴わない有価証券は対象外。
- ▶ ドイツでは、証券取引所が優遇措置の対象。多国間取引システムは対象外。店頭取引も多国間取引システムに該当。
- ▶ 現在欧州委員会が認める不動産取得税法第1条第2c項にいうところの第三国取引所は、米国、香港、オーストラリアに所在する取引所のみ。スイス、英国および北アイルランドの証券取引所は対象外。ただし、欧州委員会の決定が変更される可能性があるため、課税時点での状況を常に確認する必要あり。
- ▶ 新規上場に伴う株式の初回発行(IPO)、増資に伴う新株発行、および有価証券貸借または有価証券取引は対象外。
- ▶ 優遇措置の対象となる取引に関する届出義務:優遇措置の対象となる取引を加算した上での出資比率変動が90%未満の場合は届出義務なし。

共同通達はすべての未確定事案に適用され、特に税務当局による制限的な解釈に関する信頼保護規定は盛り込まれていません。

不動産取得税率の引上げ

ハンブルク市およびザクセン州は、2023年1月1日付で、不動産取得税の税率をそれぞれ4.5%から5.5%、3.5%から5.5%に引き上げています。

現在、不動産取得税率はバイエルン州で3.5%と最も低く、他のすべての連邦各州の税率は5.0%から6.5%の間となっています。

IX. 個人所得税／賃金税

課税対象給与の区分

直近の連邦財政裁判所決定が示したように、雇用者は従業員との間に雇用契約以外の独立した契約を締結することが可能ですが、これらが独立した経済的実体を有さない場合、当該対価は給与として扱われることになります。

従業員が、雇用契約上で合意されていない報酬またはベネフィットを受け取る場合、これらも所得税第19条にいうところの給与になります。一方、報酬またはベネフィットが雇用契約上で合意されている場合であっても、自動的に給与となるわけではありません。

報酬が給与に該当するかどうか判断する基準となるのは、それが雇用関係に起因しているかどうかです(雇用者による役務は、広義の意味で個人の労働力の提供に対する対価の形で提供される)。これに対して、連邦財政裁判所の見解では、報酬が自己の労働力以外で得られる所得源泉に基づく場合、(雇用関係ではなく)独立した特別な法的関係に起因するとされます。特別な法的関係に起因するかどうかの判断のためには、事実関係の経済的実体を検討する必要があります。連邦財政裁判所の見解では、従業員の自家用車のナンバープレートホルダーに雇用者の広告を掲示することに対する対価は、従業員との間に締結した「広告レンタル契約」が独立した経済的実体を有していない場合、雇用関係に起因し、よって報酬に該当することになります。

下級審は、広告の効果の達成が保証されておらず、対価が所得税法第22条第3号に規定される非課税上限額に基づき設定されていること、契約が従業員との間のみ、および雇用期間中のみ締結となっていることから、広告レンタル契約自体の経済的実体を否認していましたが、連邦財政裁判所はこの見解を支持しました。

支払いが労働力の提供に対する対価(給与)である場合には、これが専ら雇用者の事業上の関心に基づくものであった(よって非課税支給の対象となる)かどうかという問題は通常生じないというのが連邦財政裁判所の見解です。

2023年賃金税ガイドライン

連邦参議院は、2022年10月28日、2023年賃金税ガイドラインの改訂に同意しました。2023年賃金税ガイドラインは、原則として2023年1月1日から適用されます。

2023年賃金税ガイドラインの改訂は、法改正に伴い陳腐化した定義について修正する編集上の変更に加え、現物給付の評価(セクションR8.1)ならびに物品および役務の区分(セクションR8.2)に関する説明など、直近の改訂後に公表された連邦財務省通達が反映されています。

主な変更項目としては以下が挙げられます。

- ▶ その他の一時金に区分される報酬(セクションR 39b.2第2項)、
- ▶ 法定祝日についての判断に際する勤務場所の決定(セクションR 3b第3項第3文)、
- ▶ 紙ベースの食事券の取り扱い(セクションR 8.1第7項第4号のd)
- ▶ 国内賃金税源泉徴収の対象とならない国外勤務日数の取り扱い(セクションR 39b第5項第4文)

2023年賃金税ガイドラインの全文([BR-Drs. 455/22](#))は、連邦参議院のホームページ上で閲覧可能です。

Bundesrat (ドイツ連邦参議院)、2022年発行

“Allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung” Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Besteuerung des Arbeitslohns 2023 (Lohnsteuer-Richtlinien 2023 - LStR 2023) [Bundesministerium der Finanzen](#) [ドイツ連邦参議院HP](#) (2023年2月10日アクセス)

2023年に適用される賃金税上の現物給与査定額

無償または廉価で従業員に提供される食事は、社会保険対価法 (Sozialversicherungsentgelt-verordnung:SvEV) 上で定められた現物給与支給額で評価されます。職業上の理由による外部勤務(出張)時または二重家計の一環で、雇用者または雇用者の指示に基づき、第三者から従業員に対して提供される、税込みで60ユーロを超えない食事についても同様です。

2023年に適用される賃金税上の現物給与査定額は以下の通りです。

朝食代	2.00ユーロ
昼食または夕食代	3.80ユーロ

2023年に適用される外国出張時の食事手当および宿泊費の非課税限度額(別添資料)

外国出張時の食事手当(日当)および宿泊費の非課税限度額が変更されています。2023年1月1日から有効な非課税限度額表は別添資料をご確認ください。

[【非課税限度額表 原文ドイツ語】](#) 発行機関: ドイツ連邦財務省 発行日: 2022年11月

“Steuerliche Behandlung von Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei betrieblich und beruflich veranlassten Auslandsreisen ab 1. Januar 2023”, BEZUG BMF-Schreiben vom 3. Dezember 2020 - BStBl I S. 1256 (2023年1月1日アクセス)

X. 租税通則法

組織再編に際してのルーリング手数料

ミュンスター財政裁判所は、最近公表された判決において、組織再編に際してのルーリング手数料に関する見解を示しました。財政裁判所によると、税務当局の見解に反して、組織再編に際して複数の個別ステップがあり、まだ存在しない納税者が再編に関与するケースにおいても、手数料は1回しか賦課されません。

ルーリング申請には手数料が発生しますが、その賦課決定については、実務上再三にわたって争点となっています。判決事案では、2018年に2人の合資会社有限責任パートナーから申請された組織再編に関するルーリングが争点となっていました。当該再編においては、2人の個人のそれぞれが合資会社に有する有限責任パートナーとしての出資持分を、既存の資本会社および新設される資本会社の両方に投資することになっていました。そして次のステップとして、これら資本会社は出資された合資会社出資持分を別に新設される資本会社に投資することになっていました。また、合資会社は、別の法人(C-GmbH)に対して、旧組織再編税法第21条にいうところの“交付持分(出資の対価として交付された持分)”を保有していました。ルーリング申請には、予定された出資により、旧組織再編税法第21条に規定される(現物出資時点に遡及した)キャピタルゲイン課税が生じるかどうか、および、簿価での組織再編が可能かどうかという質問が含まれていました。税務署は、特に、組織再編取引が複数の個別ステップを踏んで行われること、および資本会社がそれぞれ出資者および被出資者として個別ステップに関与することを考慮し、手数料を加算しました。

ミュンスター財政裁判所は税務当局の見解を支持せず、組織再編のケースであっても、ルーリングが再編に関与する(複数の)会社に対して一律に交付される場合、租税通則法第89条第3項第2文に基づく手数料の賦課を1回に限ることが可能であるとの見解を示しました。租税通則法第89条第3項第2文には、複数の申請者に対して一律に交付されるルーリングに際しての、いわゆる累積禁止が規定されています。財政裁判所は、判決事案においては、一律の拘束力を有するルーリングの要件が満たされていると見なしました。なぜなら、潜在的な(過去に行われた出資に伴う交付持分の)譲渡取引は、合資会社に対する包括的かつ個別の査定の一環で把握されることになるためです。ただし、裁判所は、税務署が、複数の申請者による共同のルーリング申請について、便宜的な裁量により実際に一律に判断した場合には、租税通則法第179条第2項第2文にいうところの包括的かつ個別の査定の場合であるかどうかは、手数料の賦課決定が1回に限られるかどうかの判断に必要ないとしています。税務署側に一律に判断する(法的)義務があるかどうかは、本事案の判断には影響しないというのが財政裁判所の見解です。したがって、財政裁判所は、組織再編のケースにおいては出資法的主体、被出資法的主体および新設法的主体のそれぞれについて個別に判断されるとする税務当局の見解を、これが租税通則法第89条第3項第2文に矛盾するとして支持しませんでした。

財政裁判所によれば、ルーリング手数料の算定基準価値は、予定された再編により含み資産の顕在化リスクに晒される総負担額に相当します(判決事案の場合、C-GmbHの出資持分)。この含み資産に係る法的な確実性を得ることがルーリングの目的である場合、ルーリング対象は経済的に同一のものです。結果、ルーリング手数料の賦課決定は1回に限られることになります。複数の個別ステップから構成される再編プロセスにおいて、他の申請者がルーリングの拘束力の対象となるという事実によって、この結論が変わるものではありません。

税務当局は上記判決を不服として、連邦財政裁判所への上告を行っています。連邦財政裁判所がこの争点についてどのような立場を取るかが待たれます。

移転価格文書作成義務違反に際しての加算過料

欧州司法裁判所は、移転価格文書の未提出、提出遅延または使用不可能の場合に賦課される租税通則法第162条第4項に基づく加算過料は、原則として設立の自由の原則を侵害するものではないとの見解を示しました。ただし、プレーメン財政裁判所は、租税通則法第90条第3項の記録文書の種類・内容・範囲のための法令(利益案分記録法令<Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung、以下GAufzV>)の要件が過度の管理負担につながるかどうかを検討する必要があります。

移転価格文書が租税通則法第90条第3項の規定に従って提出されない、もしくは、提出が遅延した、または主要な部分が使用不可能な場合、税務署は租税通則法第162条第3項に基づき、納税者のドイツにおける課税対象所得が納税者によって申告された所得より大きいと推定することが認められています(納税者による反証可能)。推計課税が必要となった場合、税務署は納税者の費用負担においてこの推計計算を行う権限も有しています。さらに、租税通則法第162条第4項は、記録義務に違反した場合の加算過料の賦課について規定しています。記録文書の未提出または提出された記録文書の主要な部分が使用不可能である場合の加算過料の額は修正課税所得の5%から10%の間、最低5千ユーロとされます。使用可能な記録文書の提出遅延の場合における加算過料の額は、遅延1日当たり最低100ユーロ、最高で百万ユーロまでとされます。

租税通則法第162条第3項および第4項の罰則規定は、国外の関連者との間に商取引関係を有する納税者のみに適用されます。関連者間の純粋な国内取引については、特別な記録義務はなく、こうした記録文書の提出がない場合の特別な推計または罰則規定もありません。プレーメン財政裁判所は、こうした背景から、租税通則法第162条第3項に基づく税務署による推計課税の権限に加えて、租税通則法第162条第4項に基づく加算過料を課すことが、EU法に適っているのか、またはこの点において設立の自由が不当に制限されているのかどうかという疑義を呈しました。

欧州司法裁判所は、2022年10月13日付判決において、租税通則法第162条第4項によって設立の自由が不当に侵害されるものではないとの見解を示しました。

欧州司法裁判所は、純粋な国内事案については同等の記録義務がなく、その限りにおいて国内と国外事案で不平等な取り扱いとなっている点は認めています。この不平等な取扱いは、公共の利益、特に均衡した課税権限の分掌の維持といった不可欠な理由によって正当化されるとした従来の判例を支持しました。移転価格のケースにおける記録義務に関する規定が、原則的に、納税者に対するより効率的で正確な税務調査を可能にし、当該加盟国で稼得された利益が、独立企業原則によらない取引を通じて、当該加盟国の課税に服することなく課税主権国・地域外に移転することを防止しているというのがその理由です。ただし、欧州司法裁判所は、記録義務は追求される目的を達成するために必要な範囲を越えてはならないとも述べています。特に、その義務の履行が納税者に過度な管理負担を強いるものであってはならないとされます。このため、欧州司法裁判所は、プレーメン財政裁判所に対し、租税通則法第90条第3項の記録義務を具体的に規定したGAufzVが、納税者にとってこうした過度の管理負担をもたらしているかどうかを検討するよう指示しました。租税通則法第90条第3項に基づく記録義務は、原則的に設立の自由の原則に矛盾しないとされます。

納税者に課される文書化要件が、過度の管理負担には該当しないと的前提の下では、租税通則法第162条第4項に基づく加算過料もまた、不当な罰則には当たらないというのが欧州司法裁判所の見解です。むしろ、最低5千ユーロの加算過料の適用によって、コンプライアンス順守効果を維持することができます。また、10%という上限により、加算過料が過大にならず、所得更正額に連動するよう担保されています。

欧州司法裁判所は、残念ながら、租税通則法第162条第3項および第162条第4項に基づく記録義務違反に対する二重の罰則がEU法の観点から問題であるかという点についてはその見解を明確に示していません。ただし、欧州司法裁判所が、同等の国内事案においては厳格な罰則が定められていないという原告の主張を退けたという限りにおいて、その見解が示唆されています。純粋な国内事案における協力義務違反に際して、国内規定がより軽度の罰則を規定しているという事実は、加算過料の必要性を判断する上で意味を持ちません。加算過料により、EU加盟国間での均衡した課税権限の分掌を維持するという目的が追求されるためです。結果として、欧州司法裁判所はこの点においても、加算過料の賦課は設立の自由の原則に矛盾しないと結論付けています。

税金利息に関する適用通達の改訂

連邦憲法裁判所が、納付税金利息および還付税金利息に適用される利率を違憲と判断したことを受け、立法者は新しい利率を月利0.15% (年利1.8%) に設定しました (ドイツニュースレター2022年4月号参照)。この立法過程において、納付税金利息および還付税金利息に関する法規定である租税通則法第233a条および第238条が改正され、一部追加されました。

税務当局は、上記の法改正を実施するため、2022年11月3日付連邦財務省通達を通じて租税通則法第233a条に関する適用通達を改訂しました。改訂適用通達には、特に、税金利息の利率改正を始めとする新しい法規定を受けた、(計算)事例のアップデートならびに主として編集上および文言上の改訂が盛り込まれています。これらに加えて、(特に、第4次コロナ租税支援法により延長された)税金利息の起算開始日の繰り延べに関して、2019年~2024年度までの課税年度に適用される特別規定が租税通則法適用通達に盛り込まれています。さらに、租税通則法第233a条に基づく税金利息の賦課決定は、租税通則法第233a条に基づく税金利息と相殺される限りにおいて、(納付猶予利息等の)他の利息の賦課決定に対して拘束力を有することが新たに明記されました。したがって、該当する利息の賦課決定は、租税通則法第233a条に基づく税金利息の更正、取消または免除があった場合に修正されることとなります。

1つの利息算定期間中に異なる利率が適用されるという、利率改正に伴い新たに生じた問題については、租税通則法第238条第1b項に規定されましたが、改訂適用通達には利息計算に関する詳細がいくつか盛り込まれています。さらに、新たに導入された租税通則法第233a条第8項についても詳細な見解を示しています。納税者が、税金の賦課決定が効力を発生する前に支払いまたはその他の納付を行い、税務当局がこれら納付期限の到来していない納付を認め、賦課決定された税金債務に充当する限りにおいて、納付税金利息は賦課されないとしています。

改訂租税通則法適用通達は即時発効していますが、税務当局は、新しい法規定の運用実施が技術的および組織的理由により間に合わない間については、2019年1月1日以降の利息算定期間に対する利息の賦課決定は、引き続き暫定的に交付または執行停止される点に言及しています。切り替えのタイミングは、連邦各州それぞれ異なる可能性があります。

納付遅延過料の料率は合憲

連邦財政裁判所第6法廷は暫定的法的救済手続きにおいて、法的に規定された納付遅延過料の額について憲法上の疑義はないとして、執行停止請求を却下しました。納付税金利息と納付遅延過料との本質的な相違から、納付税金利息に関する連邦憲法裁判所の決定を、納付遅延過料に適用することはできないというのが第6法廷の見解です。租税通則法第240条 (納付遅延過料) と租税通則法第233a条 (税金利息) の規定は、それぞれ異なる事実関係を規定しています。納付遅延過料は、制御機能を有し、納税債務者に期限内の納付を促す独自の強制手段です。納税者は、納付遅延過料の要件を満たすことで納付遅延過料が発生するか、または税金債務を期限までに納付するかを選択が可能です。これに対して、税金利息には制御機能はなく、税金利息規定は納税者の有利にも不利にも作用します。税金利息は、実際に、(税金債務の納付繰り延べを通じて)利息上のメリットまたはデメリットが発生したかどうかに関わらず、賦課決定されます。連邦財政裁判所は、結論として、上記の相違から、債務を履行しない納税者と債務を履行する納税者との間に憲法に違反するような不平等な取り扱いはないとしています。したがって、この限りにおいて、ドイツ基本法第3条 (法の下での平等) にも違反していないとしています。

連邦財政裁判所第6法廷は、2014年以降の構造的な低金利水準を考慮した上でも、法的に規定された納付遅延過料の額に憲法上の疑義はないとの見解にあります。納付遅延過料に含まれる利息相当分は、確実な方法で数値化することができないため、単に想定された数値化できない利息相当分をもって、遅延月当たり (延滞税額の) 1% という納付遅延過料に重大な疑義があるとの根拠とすることはできません。仮に、利息相当分の数値化が可能であったとしても、1% という納付遅延過料が、その制御機能に照らして合理的水準にあり、また低金利水準を考慮した上でも憲法上の懸念が認められないことから、重大な憲法上の疑義はないというのが第6法廷の見解です。

第6法廷は、以前の判決における第5法廷と同様に一部執行停止の求めを却下しました。連邦財政裁判所は、また、EU法上の原則に基づく重大な疑義も否定しています。

XI. 税務コンプライアンス

EUブラックリストのアップデート

EU加盟国は、非協力的な国・地域のリストを改定しました。リストには、有害な租税スキームを導入している国・地域（いわゆるEUブラックリスト）、または、こうした租税スキームの改革を宣言した国・地域（いわゆるEUグレーリスト）が記載されています。リストの改定は、特定の国内税法規定の適用にも影響します。

EU加盟国蔵相は2022年10月4日のEU蔵相会議（ECOFIN）で、非協力的な国・地域のリスト（いわゆる「EUブラックリスト」）に3カ国を追加することを決定しました。バハマとアンギラは過去にも「EUブラックリスト」に含まれていたことがあります、タークス・カイコス諸島は今回初めてリストに挙げられました。

改定により、EUブラックリストに記載される国・地域は、アメリカ領サモア、フィジー、グアム、パラオ、パナマ、サモア、トリニダード・トバゴ、アメリカ領バージン諸島、バヌアツに上記の3カ国を加えた12カ国となっています。

EU蔵相は、さらに、非協力的な国・地域のリスト（EUグレーリスト）の改定を決議しました。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。バミューダおよびチュニジアは改革義務を達成されたと見なされ、進捗報告書の中での両国への言及は削除されました。一方、アルメニアとエスワティニの2カ国がEUグレーリストに追加されました。両国は、それぞれ2023年12月31日までに優遇税制を廃止または改正することを自ら義務付けています。それ以外にグレーリストの変更はありません。トルコについては、EUから要請された改正措置を実施せず、すべてのEU加盟国との間の自動的情報交換制度の開始期限が再三にわたって過ぎているに関わらず、引き続きEUグレーリストの記載対象となっています。

2017年に導入されたEUブラックリストは、リストに記載された国・地域との間の商取引が、透明性または税務上の防止措置のターゲットとされる機会が増えたという点から、その重要性を増してきます。EUブラックリスト／EUグレーリストの影響を受ける規定には、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）ならびに現在国内法への導入段階にある開示国別報告書が挙げられます。

非協力的な国・地域リストの次回の改定は、2023年2月に予定されています。

XII. 社会保険

2023年社会保険料算定基準額

2023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	5,550.00	66,600.00	5,550.00	66,600.00
2002年12月31日以前の加入免除者	4,987.50	59,850.00	4,987.50	59,850.00
算定基準限度額:				
健康および介護保険	4,987.50	59,850.00	4,987.50	59,850.00
年金および失業保険	7,300.00	87,600.00	7,100.00	85,200.00
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	1.525%
従業員負担	9.30%	1.30%	7.3% (+0.65%) ²	1.525% (+0.35%) ³
合計	18.6%	2.6%	14.6% (+1.3%) ²	3.05% (3.4%) 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若干異なる

³ 子供のいない満23歳以上の被雇用者に対する追加保険料

XIII. 商法／税務会計

顧客カードプログラムに係る引当金計上

連邦財政裁判所は、ボーナス制度が独立した契約関係として構成され、ボーナスポイント／クーポンが顧客による商品購入により発生し、これらポイント／クーポンがその後の購入の際の購入価格と相殺されるケースについて、従来の判例とは異なる見解を示しました。連邦財政裁判所は、具体的事案において、決算日時点で未引換えのボーナスポイントまたはクーポンについて、偶発債務引当金の計上を容認しました。

争点となったのは、顧客カードの保有者が顧客カードを発行した販売会社で有効期限内に他の商品を購入するに際して利用可能な、決算日時点で未引換えのボーナスポイントまたはクーポンに係る偶発債務引当金の計上の可否でした。審理の対象となった判決事案においては、ある有限合資会社が、ボーナス制度の一環として顧客カードの保有者に付与していたボーナスポイントおよびクーポンについて、引当金計上および繰り入れを行っていました。獲得されたボーナスポイントはボーナスポイント口座にクレジットとして継続的に加算され、購入契約の取消しに際しては対応するボーナスポイントがクレジットから差し引かれました。一定のポイント数に到達した場合、実際のクレジット額に応じたクーポンが発行されました。ボーナスポイントまたはクーポンの現金への換金は認められていませんでした。

連邦財政裁判所の見解では、顧客カードプログラムに係る義務については、決算日時点で未引換えのボーナスポイントまたはクーポンがある場合、偶発債務引当金を計上する必要があります。連邦財政裁判所は、参考人として訴訟に関与した連邦財務省の法的見解とは反対の立場を取っています。連邦財政裁判所に対する拘束力のある財政裁判所による事実認定によると、顧客カードプログラムは独立した契約関係を成立させていました。このため、原告(カード発行会社)には、(決算日前の商品購入に伴う)ボーナスポイントおよびクーポンを、次回以降の購入代金から差し引くという法的義務が生じていました。仮に操業停止となった場合でも、成立した義務には影響しません。つまり、相殺義務は、その理由および金額において決算日以前の商品購入に基づいていたことから、法的および経済的根拠が決算日前に成立していたものです。これらの商品購入は、ボーナスポイント／クーポンの付与の要件となるだけでなく、購入価格と連動してその額が決定されます。つまり、売上に対する割引は決算日前に成立していたこととなります。連邦財政裁判所は、販売店で次回以降に購入された商品が返品された場合に、ボーナスポイントを利用して決済された購入代金が全額返金されることも、義務の成立を裏付けるものであるとしています。

連邦財政裁判所は、さらに、ボーナスポイントまたはクーポンが無制限および無条件に利用できる可能性があることから、債務が発生する可能性が十分に高い点を確認しています。また、販売会社の過去の事業年度実績も、次回以降の商品購入に際して、実際にクレジット残高と相殺される傾向を示しています。

連邦財政裁判所はその判決理由の中で、今回の判決をこれまでに下された判例と詳細に区分し、引当計上の可否を最終的に決定する根拠となる事実関係の違いを洗い出しています。連邦財政裁判所は、所得税法第5条第2a項に基づき引当金計上禁止の対象となる負債に該当するという税務当局の反論を支持しませんでした。

XIV. 会社法

債務超過予測期間の短縮

COVID-19倒産手続き 停止法(Gesetz zur vorübergehenden Anpassung sanierungs- und insolvenzrechtlicher Vorschriften zur Abmilderung von Krisenfolgen, 以下COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes)改正により、倒産法上のゴーイング・コンサーン判断のための債務超過予測期間が、2023年12月31日までの間、12カ月から4カ月に短縮されています。同時に、倒産法上の債務超過に基づく倒産申立期間は3週間から8週間に延長されています。業績が悪化している企業にとって短期的な救済となる可能性のあるこれらの時限的改正は、2022年11月9日から適用されています。

XV. 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・レジスター閲覧権に関する欧州司法裁判所判決

欧州司法裁判所は、EU基本憲章を侵害するとして、第5次EUマネーロンダリング指令の一部を無効としました。これにより、ドイツのトランスペアレンシー・レジスターの一般閲覧を規定するマネーロンダリング法(Geldwäschegesetz、以下GwG)の規定が、当面の間適用されないこととなります。ドイツのトランスペアレンシー・レジスターは、判決の下された2022年11月22日中には、一般人による閲覧請求に対する許可を当面の間停止しました。他のEU諸国も、既に欧州司法裁判所の判決を受けた対応を講じています。

欧州司法裁判所の見解では、実質的所有者(Ultimate Beneficial Owner、以下UBO)に関する情報を含むトランスペアレンシー・レジスターへの一般人による自由なアクセスは、私生活の尊重および個人情報の保護に関する基本的権利(EU基本権憲章第7条、第8条)を著しく侵害するものです。トランスペアレンシー・レジスターに登録された情報を通じて、潜在的に無制限の個人が、実質的所有者の物的および財務的な状況を知ることができます。さらに、実質的所有者の個人情報の悪用に対する保護も十分ではないとしています。結果、基本的権利の侵害は、絶対的に不可欠なものに限定されておらず、かつ、追求される目的(特にマネーロンダリングおよびテロ資金の防止)を勘案した上でも妥当ではないというのが欧州司法裁判所の結論です。

欧州司法裁判所判決は既に確定しており、EUの各機関およびEU加盟国の双方に対する拘束力を有します。ドイツ国内レベルでは、裁判所および行政機関がこの判決を受け、EU法に抵触するGwG第23条第1項第1文第3号の規定を不適用とするための対応を講ずる必要があります。

なお、欧州司法裁判所判決は、一般人によるトランスペアレンシー・レジスター閲覧のみを対象としている点に留意する必要があります。判決は、法人および特定の団体によるトランスペアレンシー・レジスターへの実質的所有者の届出義務に影響するものではありません。

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. 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.

00955-226Jpn
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