

# German Newsletter

## Japan Business Services

Issue 2 | July 2017

### 概要

I.	法改正	1
II.	法人税	6
III.	配当源泉税	8
IV.	BEPS	8
V.	移転価格	9
VI.	営業税	9
VII.	VAT	10
VIII.	個人所得税 / 賃金税	10
IX.	税務会計	11
X.	税務コンプライアンス	12
XI.	租税条約	13

## ドイツ最新情報

### I. 法改正

2017 年中に成立した法改正(2017 年 6 月 13 日現在)

法律名	官報公布日 / 概要
1. 第 2 次交通改正法の改正に関する法律 (Gesetz zur Änderung des zweiten Verkehrsänderungsgesetz)	2017 年 6 月 9 日
インフラストラクチャー税の導入	▶ EU 委員会とドイツ連邦政府との間の「Maut(通行税)に関する妥協」の実施
環境保護促進策の強化	▶ Euro-6 排気量クラスの自家用車に対する車両税免除額の引き上げ



**EY**

Building a better  
working world

2. 車両税法の改正に関する法律(Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes)	2017年6月9日
車両税の課税標準に二酸化炭素排出量を導入	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 新しい「乗用車等の国際調和排出ガス・燃費試験法(worldwide harmonized light duty test procedures-WLTP)」に従って算定された小型自動車の排ガス量を課税標準として採用(2018年9月1日以降の車両税から採用)</li> </ul>

立法手続き中の法改正の概要一覧(2017年6月13現在)

法律名	立法ステータス/概要
1. 権利使用に関する有害な税務慣行を制限するための法律(ライセンス料の損金算入制限)	2017年6月2日連邦参議院の同意
所得税法第4j条の導入によるライセンス料およびその他の権利使用料に対する税務上の損金算入制限	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 国外関係者に対するライセンス料支払いについて、これが受取り側で課税されていない場合、または25%未満での低税率で課税されている場合には、税務上の損金算入を(部分的に)制限(いわゆる「パテントボックス」と呼ばれる優遇措置は有害とみなされる)</li> <li>▶ 事業活動実態がある場合、優遇措置は有害とみなされない(OECDの提案するNexusアプローチの導入)</li> <li>▶ ライセンス料支払いのうち損金不算入となる部分の計算式: <math>(25\% - \text{税率}) / 25\%</math></li> <li>▶ 2018年1月1日以降発生する費用から適用開始</li> </ul>
会社再建における債務免除益の課税免除	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 会社再建通達に法的根拠がないとした連邦財政裁判所決定への対応としての会社再建における債務免除益の課税免除の法制化</li> <li>▶ 会社再建を目的とする債務免除に伴う事業資産の増加または事業収益について、特定の要件が満たされた場合には課税免除</li> <li>▶ 既存の欠損金またはその他の損失控除ポテンシャルは部分的に消滅</li> <li>▶ 法人税法第8c上および第8d条(繰越欠損金制限規定)の優先適用ならびにオーガンシャフト(連結納税グループ)成立の場合を想定した法人税法第15条の改正</li> <li>▶ 新規定の営業税法への導入</li> <li>▶ 原則的に2017年2月9日以降債務の全額または一部が免除されたケースについて適用</li> </ul>
少額固定資産の限度額の引き上げ	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 少額固定資産限度額の410ユーロから800ユーロへの引き上げ</li> <li>▶ プール少額固定資産の下限額の150ユーロから250ユーロへの引き上げ</li> </ul>
内部留保利益に対する優遇税制	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 人的会社(パートナーシップ)における内部留保利益に対する優遇税制の拡大</li> </ul>

INVEST プログラムによる助成金の課税免除措置の変更	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 2017 年初めに新たに規定された連邦経済エネルギー省の INVEST 助成プログラムの助成要件に合わせた所得税法第 3 条第 71 号の改正</li> </ul>
<b>2. 企業年金強化法</b> (Betriebsrentenstärkungsgesetz)	2017 年 6 月 1 日連邦議会決議
広範な労働法上および社会保険法上の措置を通じた企業年金の強化(セクション IX. 社会保険参照)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 確定拠出型企業年金の導入</li> <li>▶ 労働協約に基づく給与の保険掛金への自動的な振り替えの導入</li> <li>▶ 2018 年 1 月 1 日施行予定</li> </ul>
上記に伴う税務上の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 税制上の優遇措置の対象となる積立型企業年金スキームの拡大</li> <li>▶ 月額給与 2,200 ユーロ以下の低所得者層について、雇用者による企業年金への追加拠出を促進するための助成額の導入</li> <li>▶ リースター年金基本補助額の 154 ユーロから 175 ユーロへの引き上げ</li> <li>▶ 賃金税施行令の改正</li> <li>▶ 2018 年 1 月 1 日施行予定</li> </ul>
<b>3. 租税回避防止法</b> (Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz)	2017 年 6 月 2 日連邦参議院の同意
ペーパーカンパニーに対する商取引関係に関する通知義務の厳格化、ならびに既存および新たなコンプライアンス違反に対する制裁の強化	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 国外法人への適格出資持分取得に際しての申告義務の厳格化(租税通則法第 138 条第 2 項第 1 文第 3 号)</li> <li>▶ 第三国に所在する、直接または間接に支配されるパートナーシップ、法人、人的結合または財団との商取引関係に関する申告義務(租税通則法第 138 条第 3 項)</li> <li>▶ 金融機関が国内納税者の第三国企業との商取引を仲介した場合の税務当局への通知義務(租税通則法第 138b 条)</li> <li>▶ 銀行による調査義務の拡大(租税通則法第 154 条)</li> <li>▶ マネーロンダリング法にいうところの経済的な権利者の身元確認(租税通則法第 154 条第 2 項第 2 文)</li> <li>▶ 納税者識別番号(個人に対して連邦中央税務局により付与されるマイナンバー)および経済的識別番号(事業を行う個人または法人に対して付与)または場合によっては左記の番号のいずれかを有する者の税務番号(管轄税務署により付与される内部管理目的の番号)の記録(租税通則法第 154 条第 2a 項)</li> <li>▶ 12,000 ユーロ以下の消費者ローン口座に対しての例外措置</li> <li>▶ 租税通則法第 30a 条に規定されるいわゆる金融機関の税務上の守秘義務の撤廃(対税務当局の場合のみ)</li> </ul>

2018 年投資税制改革の追加措置のための投資税法の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ ファンドオブファンズ (FoF) スキームを通じた国内不動産所得の課税の空白を防止するための 2016 年 7 月 19 日付投資税制改革法の追加措置ならびに FoF におけるいわゆる不動産パススルーオプションの導入</li> <li>▶ 2018 年投資税法の適用に関する投資ファンドおよび特別投資ファンドに対する経過規定の変更</li> </ul>
その他の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 第三者を通じたデータ送信に際しての、租税通則法第 175b 条第 1 項および第 2 項を根拠とする税務査定書の変更義務に関する詳細規定</li> <li>▶ 所得税法第 4i 条の文言上の定義の修正</li> </ul>
補足的な決議申請への連邦参議院の同意	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 連邦各州によるタックスプランニングに関する通知義務の導入の求め</li> <li>▶ 具体的提案はなし</li> </ul>
4. 土地税改革 (Reform der Grundsteuer)	2016 年 12 月 21 日連邦政府の見解
評価規定の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 時価は課税標準とされない</li> <li>▶ 建屋付でない不動産については土地基準価値 (Bodenrichtwert) に基づく評価</li> <li>▶ 建屋付不動産については費用価値算定法 (Kostenwertverfahren) の導入</li> <li>▶ 農業用および林業用資産については引き続き収益法による評価</li> <li>▶ 土地登記所のデータへのアクセスを通じた査定手続きの自動化の推進</li> <li>▶ 適用開始は 2028 年以降</li> </ul>
上記に伴う基本法 (憲法) の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 州ごとの基本税率 (Messzahl) の導入</li> </ul>
5. エネルギー税および電力税法の改正に関する第二次法律 (Zweites Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes)	2017 年 6 月 1 日連邦議会決議
エネルギー税法の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 動力用燃料として使用される天然ガスに対する優遇税率の 2022 年末までの適用延長</li> <li>▶ 液体ガスに対する現行の優遇税率の 2022 年末までの適用延長、および公共近距離旅客輸送の優遇対象への追加</li> <li>▶ 電力発電所およびコジェネレーション設備の税務上の促進に関する新規定</li> <li>▶ 経営が悪化している企業による税務上の優遇措置の適用ならびに EU 法に抵触する助成金の返済に関する取扱いの厳格化</li> <li>▶ 税務上の軽減措置の改革</li> <li>▶ いわゆる製造業特典の制限</li> <li>▶ 事業継続の一環で使用された自社製造エネルギー製品に対する免税措置</li> <li>▶ エネルギー税法第 60 条の維持 (受益者の支払不能の際の税金負担免除)</li> </ul>

6. 第二次ビューロクラシー(官僚主義)削減法 (Bürokratieentlastungsgesetz)	2017年5月12日連邦参議院の同意
ビューロクラシーによる弊害の削減	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 賃金税申告書提出に関する基準値(月次、四半期、年次)の引き上げ</li> <li>▶ VAT 法上の少額請求書限度額の 150 ユーロから 250 ユーロへの引き上げ</li> <li>▶ 送り状に関する税務上の保管期限の短縮化</li> <li>▶ 債権譲渡における VAT 連帯責任に関する税務当局見解の法制化</li> <li>▶ 少額固定資産の台帳記載下限額の 150 ユーロから 250 ユーロへの引き上げ</li> </ul>
7. 現金出納機安全法令 (Kassensicherungsverordnung – KassenSichV)	2017年6月1日連邦参議院の同意
デジタル元データの加工操作の防止に関する法律の実施法令	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ デジタル元データが記録されなければならない電子記録システムの定義</li> <li>▶ デジタル元データの記録および保存ならびに統一的なデジタルインターフェースおよび技術上のセキュリティ環境の要件</li> <li>▶ 発行義務のある証憑の要件</li> </ul>
8. 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 (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufZ)	2017年5月23日付連邦財務省法令
2016年12月24日に国別報告書導入法により、BEPS 行動 13 を受けて改正された租税通則法第 90 条第 3 項に基づく移転価格文書に関する要件に合わせた GAufZ の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 作成すべき記録の種類、内容および範囲に関する詳細</li> <li>▶ 国別、会社別の文書(「ローカルファイル」)および基幹文書(「マスターファイル」)</li> <li>▶ その他の詳細規定</li> </ul>
9. 税務上の法令の改正に関する第 4 次法令	2017年5月24日付政府法案
各種改正	▶ 2017年包括法令(Mantelverordnung)の改正による各種法令の改正
10. 第 4 次 EU マネーロンダリング指令の導入に関する法律	2017年6月2日連邦参議院の同意
経済的な権利者を登録するレジスター (Transparency Register)の導入ならびにその他の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 新たに設置されるレジスターへの経済的な権利者に関する通知</li> <li>▶ 人的会社および資本会社における経済的な権利者は会社に対して直接または間接に支配力を行使する個人(特に 25%超の出資持分または議決権のある場合)</li> <li>▶ 信託の場合は出資比率に関わらず、管理者、理事および受益者が経済的な権利者とみなされる</li> <li>▶ 申告開始は 2017年10月1日</li> <li>▶ レジスターは 2017年12月27日以降、当局および原則的に正当な理由のあるすべての者(ジャーナリスト/NGO)による閲覧可能</li> </ul>
補足的な決議申請への連邦参議院の同意	▶ レジスターへのアクセス対象者の(第三者への)拡大



## II. 法人税

### 法人税法第 8c 条(繰越欠損金利用制限規定)に対する違憲判決

連邦憲法裁判所は 2017 年 5 月 12 日に、法人税法上の繰越欠損金の消滅規定に関する判決を公表しました。連邦憲法裁判所は、5 年の間に 25%超 50%以下の損失保有会社の持分が直接または間接に譲渡される場合には変動比率に応じて繰越欠損金が消滅するという法人税法第 8c 条(第 1 項)第 1 文の規定が基本法に違反するとの見解を示しました。

連邦憲法裁判所は、当該規定を通じた、繰越欠損金消滅規定の適用対象となるような持分変動が生じなかった資本金会社(法人)との比較における差別的な取り扱いが、客観的に納得のいく理由に基づいておらず、したがって、繰越欠損金の利用に際しての不利な取り扱いには正当性がないとしています。連邦憲法裁判所の見解では、単なる持分変動が、経済的な負担能力に影響することはありません。具体的事案において審理の対象とされ、基本法第 3 条に抵触していると連邦憲法裁判所により判断されたのは、2008 年企業収益税改革法により導入された法人税法第 8c 条第 1 項第 1 文です。

連邦憲法裁判所は、また、(2016 年課税年度から適用開始される)法人税法第 8d 条の導入(ドイツニュースレター 2017 年 3 月号セクション I.法改正参照)前に有効であった法人税法第 8c 条第 1 項第 1 文(2008 年企業税制改革による導入規定の改正条文)についても、上記と同じ理由で憲法に違反しているとの見解を示しました。

連邦憲法裁判所は、2008 年 1 月 1 日から 2015 年 12 月 31 日までの期間に遡及して、憲法に違反して行われた査定を是正し、25%超 50%以下の持分変動が行われた資本金会社における繰越欠損金の利用について、2018 年 12 月 31 日までに新たな規定を設けることを立法者に対して求めています。立法者がこの義務を履行しない場合には、憲法に抵触して査定された範囲において、(2015 年 12 月 31 日まで適用された)法人税法第 8c 条第 1 文(現行法人税法第 8c 条第 1 項第 1 文)が、2019 年 1 月 1 日を以って遡及的に無効となります。

連邦憲法裁判所は、法人税法第 8c 条第 1 項第 1 文が 2016 年課税年度以降についても憲法に違反しているかどうかの点については、その見解を明確に示していません。2016 年課税年度以降については、法人税法第 8d 条の規定により、事業継続要件を満たした場合には繰越欠損金存続が可能となっています。法人税法第 8d 条の導入を通じて、法人税法第 1 条第 1 項第 1 文の適用範囲が制限された結果、基本法第 3 条の要件が満たされることとなったかどうかの判断のためには、個別の検討が必要と思われます。連邦憲法裁判所は、50%超の持分変動の場合の繰越欠損金の全額消滅を規定する法人税法第 8c 条第 2 文(現行法人税法第 8c 条第 1 項第 2 文)が憲法に違反しているかどうかの点については、見解を示していません。

### 国外恒久的施設における「永久欠損金」の控除の否認

連邦財政裁判所は、Timac Agro Deutschland 事案に対する欧州司法裁判所判決を適用し、パートナーシップ出資持分譲渡に際して、国外恒久的施設で生じたいわゆる「永久欠損金」の損金算入を否認しました。

欧州司法裁判所は、Timac Agro Deutschland 事案(2015 年 12 月 17 日付判決)において、恒久的施設における「永久欠損金」のクロスボーダー間での控除の可能性に関する新しい見解を示しました。欧州司法裁判所は、過去の判決(2008 年 5 月 15 日付 Lidl Belgium 事案)を踏襲せず、租税条約において所得免除方式が採用されている相手国に保有する恒久的施設の「永久欠損金」が本店側での課税所得の計算上考慮されなくとも、これが EU 法の保障する設立の自由の原則に抵触するものではないとの見解を示しました。所得免除方式が採用されている租税条約相手国の恒久的施設は、損失控除の判断において国内恒久的施設とは比較対象になり得ないというのがその理由です。この見解は、国外恒久的施設の利益に対する課税権が本店に認められないことに対応して、国外恒久的施設の損失も控除できないという相称関係の考え方に基づいています。

連邦財政裁判所は、いくつかの批判を交えつつも欧州司法裁判所の見解を支持し、所得免除方式が採用されている相手国の恒久的施設で生じた「永久欠損金」について、設立の自由の原則を根拠に本店側で税務上の損金算入が可能であるとした連邦財政裁判所自身の従来の判決を踏襲していません。

下級審(ニュルンベルク財政裁判所)は、欧州司法裁判所判決および 2014 年 11 月 27 日付連邦財政裁判所判決を根拠として、欠損金の控除を認めていました。当該事案においては、国外恒久的施設を保有する国内パートナーシップ(合資会社)の有限責任パートナー持分を 1999 年に売却した有限会社が、売却に際して支払った精算金の損金算入を求めていました。連邦財政裁判所は、2017 年 2 月 22 日付判決において、いわゆる「永久欠損金」の場合も損金算入を否認しました。

連邦財政裁判所はこの判決をもって、所得免除方式が採用されている租税条約相手国の恒久的施設の「永久欠損金」の取り扱いに関して最初の区切りをつけ、欧州司法裁判所判決の判決根拠の妥当性に関して再度欧州司法裁判所に対して先行判決を求めることを却下しました。この判決は、現在連邦財政裁判所で審理中の他の事案にも影響すると考えられますが、連邦財政裁判所がどのような見解を示すかは依然不透明です。

### 債務免除益の取り扱いに関する連邦財務省の見解

連邦議会が 2017 年 4 月 27 日に、債務免除益の免税に関する所得税法第 3a 条の導入を盛り込んだ権利使用に関する有害な税務慣行を制限するための法律を可決したことを受け、連邦財務省は、同日付の通達の中で、従来の会社再建通達(ドイツニュースレター 2017 年 3 月号セクション II. 法人税参照)ならびに新規定である所得税法第 3a 条の適用に関する行政手続き上の問題についての見解を示しました。

すでに法律の趣旨の部分にも記述されている通り、連邦財務省は、2017 年 2 月 8 日(2016 年 11 月 28 日付連邦財政裁判所大法廷判決の公表日)以前に、債務が免除された、または税務当局によるルーリングが付与されたケースにおいて債権放棄が最終的に完了された場合には、信頼保護の理由により会社再建通達が適用されることを、通達のなかで確認しています。税務当局によるルーリングが 2017 年 2 月 9 日以降に交付されたケースにおいては、ルーリング取り消しの決定までに債権放棄が完了された場合には、取り消しが行われないというのが税務当局の見解です。

会社再建に関与している債権者全員による債権放棄が 2017 年 2 月 8 日までに決定されていない、または、ルーリングが交付されていないその他のすべてのケースにおいては、取り消しを留保条件とする救済措置および猶予措置となります。債務免除益の免除に関する決定処分は保留扱いとされます。

### 企業グループ内における商号使用に関する連邦財務省の見解

ロイヤリティ(ライセンス料)の取り扱いに関しては、現在、ドイツ税務当局だけでなくドイツ立法者によっても焦点が当てられています。インバウンドのケースにおいては、新たに導入されるロイヤリティの損金算入制限規定により、ロイヤリティの損金算入が制限されることとなります。他方、連邦財務省は、2017 年 4 月 7 日付通達の中で、コンツェルン(企業グループ)内における商号使用に関する見解を示しました。

特に、コンツェルン内における商号使用に際してドイツ親会社が国外子会社に対してロイヤリティを請求する、いわゆるアウトバウンドのケースにおいて、これがドイツの課税基盤につながるかどうか、多くの場合で争点となっています。連邦財政裁判所は、すでに 2016 年 1 月 21 日付判決において、コンツェルン内における商標権の使用供与を伴わない単なる商号の使用は、会社法上の契約の対象として、関係者間での商取引関係を成立させるものではないとの見解を示しました。したがって、無償による商号の使用供与は(旧)国際取引課税法(2003 年 5 月 16 日改正条文)にいうところの所得更正を正当化することになりません。独立企業原則に則った対価は、商標権に関するライセンス契約においてのみ求めることができます。

2017 年 4 月 7 日付連邦財務省通達は、単純な商号使用と、場合によっては商号使用と直接関連した商標権およびその他の無形資産の供与との区別が必要となる国際課税法第 1 条の解釈における指針となります。上記のいずれに区分されるかに関わらず、重要な無形資産およびその使用に関する契約は原則として、通常外取引として租税通則法第 90 条第 3 項の文書化義務の対象となることが明確にされています。

連邦財務省は、独立企業原則に基づき使用供与側で対価を要求し、使用者側では対価を支払う用意があるような経済的な便益が、商号の使用のみからは生じない場合には、商標権の使用供与を伴わない単純な商号の使用に該当すると判断されるとしています。さらに、商号使用に関する独占的な権利であるかどうか、独立企業原則に基づく対価の必要性の判断基準となります。第三者に対してこうした商号の使用を禁じることが可能な場合には、商号使用の許可または容認は無形資産の使用供与に該当し、原則的には対価性(ロイヤリティ)があると判断されます。商号に市場価格を実現するだけの価値があり、第三者間であれば対価の支

払いが行われるであろう場合には、貸手と借手の双方による「いわゆる二重の管理者による善管理義務に則って、実際の対価支払いが義務付けられます。

対価の算定に関しては、便益が実際に生じるかどうかに関わらず、経済的便益の可能性でもって判断されます。多国籍企業グループの販売活動との関連においては、商標権は単独での価値を有しないのが一般的です。コンツェルン内の商品の販売会社における仕入価格には、こうした無形資産の使用対価がすでに含まれているからです。自身で製造またはサービスの提供を行う、多国籍企業グループ内の製造またはサービス会社の場合は、販売会社とは異なり、多国籍企業グループの無形資産が自己の経済目的のために使用されることから対価の支払いが必要となります。具体的なロイヤリティの額は、仮想的独立企業比較に基づき決定されることとなります。

### III. 配当源泉税

#### クロスボーダーのソフトウェア、クラウドおよびデータバンクサービス

クロスボーダーのソフトウェア使用供与もしくはクラウドサービス提供の取り扱いに関しては不明確な点が多くあります。特に、ソフトウェアサービス、クラウドサービスおよびデータバンク利用に対する対価が源泉税の対象となるかの問題があります。

2017年5月17日に公表された連邦財務省通達案によると、ソフトウェアの利用者に、経済的な再利用を目的とした包括的な使用权（複製権、加工権、販売権、出版権）が供与される場合にのみ、国内の支払者による源泉税徴収義務の対象となる国内所得（権利の使用供与）に該当し、ソフトウェアの機能および本来の目的に応じた使用のみが契約の中心である場合には、源泉税の対象となる国内所得には該当しないというのが税務当局の見解です。いわゆる標準ソフトウェアまたは特別にカスタマイズされた個別ソフトウェアかどうかに関わらず、この基準により判断されます。ただし、標準ソフトウェアは、一般的に機能に応じた使用を目的としており、包括的な使用权の供与とは相容れないというのが税務当局の見解です。

税務当局はその詳細にわたる通達案のなかで、クロスボーダーのデータバンク使用についてもその見解を示しています。税務当局の見解では、データバンクへのアクセスおよびその一般的な利用に必要な権利（アクセス機能、閲覧機能および印刷機能）のみが供与される限りにおいては、源泉税の対象となる国内所得（権利の使用供与）に該当しません。各種団体は、2017年7月7日までに通達案に対する意見書を提出することができます。

### IV. BEPS

#### ドイツが締結している二国間租税条約の改正のための多国間措置実施条約への署名

BEPS行動計画の一環で策定された多国間措置実施条約（MLI）が、2017年6月7日にドイツを含む約70カ国の国・地域によりパリで署名されました。MLIは従来の二国間交渉に取って代わり、世界中で1,100を超える租税条約の改正を可能にします。

MLIは将来的に、既存の租税条約における実質的な法改正を通じて課税実務に直接影響することになります。MLIは新たな租税条約関係を生むものではなく、既存の租税条約はその効力を維持しつつ、MLIを通じて特定の箇所が改正されます。

なお、MLIは、署名各国が適用範囲について選択の自由を有することから、グローバルな租税条約実務の完全な統一化をもたらすものではありません。いわゆるBEPSのミニマムスタンダードのみが、各国による拘束的な意思表示を通じて義務付けられます。さらに、署名を通じて改正されるべき租税条約が選択されます。ドイツは現在有効な96の租税条約のうち、日独租税条約を含め、MLIを通じた改正の対象となる35の条約を選択しました。これに対応して、これまでのところ日本を含む33カ国が、MLIをドイツとの間に締結された租税条約に適用することを決定しています。

国際条約におけるこうした新しい措置の法的な効果に関しては、まだ明確には協議されていません。ドイツにおいて必要な立法手続きの種類および範囲に関してもまた、最終的には決定されていません。ドイツにおける



MLIの批准手続きは来会期中に行われ見込みですので、ドイツが締結している租税条約の最初の改正は2019年以降になると思われます。

## ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントに対するEUガイドラインの採択(ドイツニュースレター2017年3月号の続報)

EU理事会は2017年5月29日に、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントに対抗する広範な規定を正式に採択しました。EU経済財務相理事会(ECOFIN)は、すでに2017年2月21日に租税回避防止指令(Anti-Tax-Avoidance-Directive-ATAD)への補足規定に関する政治的合意に達していましたが、欧州議会の見解を求める手続きを経る必要がありました。

改正ガイドライン(ATAD 2)は、既存のATADに加えて将来的には、EU加盟国以外の第三国の課税制度を利用したハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントをその適用対象とし、また追加的なハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの種類を規定することになります。ガイドラインは近日中にEU官報で公表され、EU加盟国は、例外を除いて、2019年末までに新規定を国内法に導入することが義務付けられます。

## V. 移転価格

### 移転価格文書に関する連邦財務省法令の最終案(ドイツニュースレター2017年3月号の続報)

連邦財務省は、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(Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung -GAufZ)の改正を通じて、BEPS行動計画を受けてドイツで拡大された移転価格文書(「マスターファイル」、「ローカルファイル」)に関する詳細を規定しています。連邦財務省法令であるGAufZの最終法案は、連邦参議院の同意を要します。

移転価格文書の構成を、国別、会社別の文書(「ローカルファイル」)および基幹文書(「マスターファイル」)に区分した租税通則法第90条第3項の改正に併せて、2017年1月1日以降開始する事業年度について、GAufzVが改正されます。2017年2月23日に公表されたディスカッションペーパーから大きな変更はありません。連邦参議院による同意は2017年7月7日に予定されています。

## VI. 営業税

### 短期賃貸に際しての営業税上の加算処理

連邦財政裁判所は、コンサート主催者が短期で賃借したコンサートホールの賃借料もまた営業税上の加算処理の対象となるとの見解を示しています。連邦財政裁判所は、また、又貸しの場合にも営業税上の加算処理の対象となるとの見解ですが、これをもって又貸しを行っている賃貸人側で営業税上の減算が可能ということではありません。

連邦財政裁判所の判例によると、賃借人が当該経済財の所有者であったとすれば、これが賃借人の固定資産に帰属したであろうという場合には(みなし固定資産)、営業上の加算処理の対象となります(ドイツニュースレター2017年3月号セクションV.営業税参照)。連邦財政裁判所第1法廷に続いて、第4法廷もまた、みなし固定資産の要件に関する見解を示しました。具体的事案においては、コンサート主催者が、それぞれ短期で(通常は一日)、複数の劇場、コンサートホール、スタジアムおよびアリーナ会場を賃借していました。また、これらの物件は複数回にわたって賃借されていました。

第4法廷の見解によると、賃借人は無条件に所有権を有していたものとみなされます。即ち、不動産所有者による同等の事業が存在したかどうか、または不動産の賃借か取得かの選択可能性があったかどうかは、判断基準となりません。したがって、コンサート主催者にとって不動産の取得が経済的にみて有利だったかどうかは、連邦財政裁判所にとっては重要ではありませんでした。第4法廷にとっては、不動産がみなし固定資産またはみなし流動資産のいずれに帰属するかの判断に際しては、収益税法上の原則に基づく事業者の事業目的を考慮する必要があります。コンサート主催者は、コンサート会場の空き状況に左右されることから、これらを利用するために常に不動産を(事業資産として)保有しておく必要があります。みなし固定資産の考え方

は、賃借の短期性とも、賃借不動産の頻繁な変更およびこれらの異なる規模および利用状況のいずれとも矛盾するものではありません。結果として、連邦財政裁判所第 4 法廷は、営業税上の加算処理を支持する判決を下しました。

これに対して、連邦財政裁判所第 1 法廷は、メッセ運営会社を通じて賃借された国外のメッセ会場についてはみなし固定資産の該当性を否認し、賃借料の営業税上の加算を却下する判決を下しています(ドイツニュースレター2017年3月号セクション V. 営業税参照)。

さらに 2017 年 5 月 17 日に公表された別の判決において、連邦財政裁判所は、又貸しのケースにおける見解を示しました。当該経済財が所得の獲得を目的として又貸しされる場合においても、賃借不動産の利用があったとみなされます。通過的な不動産の利用は、営業税上の加算処理と矛盾しません。又貸しにおける賃借人は、自身が支払った賃借料については営業税上の加算対象となるにも関わらず、賃貸収益について営業税上の(自己保有不動産の)減算を行うことは認められません。

上記のいずれの判決においても連邦財政裁判所は、不動産賃借料に関する営業税上の加算規定が合憲であるとの立場を取っています。

## VII. VAT

### 委託倉庫利用に際しての特例の却下

供給の場所の問題は、特に供給側事業者の VAT 登録義務の判断に際して重要ですが、倉庫利用の場合においても、発送の開始時点ですでに購入者が判明していたかどうか、供給の場所の判断にあたっての基準となるというのが連邦財政裁判所の見解です。税務当局の見解とは反対に、発送開始後に財貨が短期的に倉庫で保管された場合、これは VAT 上の判断にあたって発送の中断とみなされないというのが連邦財政裁判所の見解です。

税務当局はこれまで、EU 加盟国に所在地を有する事業者がドイツに保有する委託倉庫に財貨を持ち込んだケースでは、通常この時点で EU 域内取得が行われたとみなしていました。受益者が財貨を委託倉庫から引き取った時点においては、ドイツ課税取引が行われたというのが税務当局の見解です。

連邦財政裁判所はすでに今年初めに、スペイン事業者がドイツ国内の委託倉庫に持ち込んだ財貨の供給に関して下した判決において、税務当局の見解とは反対の立場を示していました(ドイツニュースレター2017年3月号セクション VI. VAT 参照)。連邦財政裁判所は、発送の開始時点で購入者がすでに判明していたことから、購入者のための委託倉庫での短期的な保管は、課税地をスペインとする発送供給取引としての取り扱いに問題はないという見解でした。

連邦財政裁判所は今回の判決において、委託倉庫利用の場合であっても課税地は一般原則に基づき判断されるという見解を改めて示しました。具体的事案においては、オランダ事業者の所有財貨がドイツの受益者の事業所内にある委託倉庫に持ち込まれました。契約上の取り決めに従って、財貨の委託倉庫からの引き取り時点で初めて、ドイツの購入者が財貨を検収し、購入価格の支払いに応じることが確定していました。特に、定量の引き受け義務の取り決めもありませんでした。前述の判例と異なり、発送の時点で購入者が判明していないことから、VAT 法第 3 条第 7 項第 1 文に基づき、処分権が移転した場所であるドイツが供給の場所となるというのが連邦財政裁判所の見解です。

税務当局は、この判決を受け、倉庫の場所が常に供給の場所であるとした、委託倉庫に関する見解を見直す必要があります。

## VIII. 個人所得税／賞金税

### 分離課税により負担した贈答品に係る所得税の取り扱い

従業員以外の第三者(顧客や取引先)に対する事業上の理由による贈答品費用については、これが年間受取人一人当たり 35 ユーロを超えた場合には、損金算入が認められません。損金不算入となる贈答品に関連して、贈答側が分離課税により負担した所得税についても、同様に損金不算入となるというのが連邦財政裁判所の見解です。

贈答品は、受取人側で所得として取り扱われ所得税が発生することがあります。贈答者はこうした(金銭以外の)贈答品について、分離課税により所得税を負担することが可能です(所得税法第 37b 条)。贈答者による所得税負担により、受取人側は所得税納税義務から免除されます。連邦財政裁判所は、こうした所得税免除について、これが受取人にとっての追加の便益であるとして、贈答品(事案では無料券)そのものと同様に取り扱いなければならないとの見解を示しています。贈答品に係る費用が、所得税法上、妥当な金額を超え、したがって損金不算入の交際費とみなされるのであれば、受取人側での収入に対する税金債務の免除についても同様の取り扱いとなるべきというのが、その根拠です。分離課税により負担された贈答品にかかる所得税は、贈答品そのものの価額、または負担された所得税との合計額が 35 ユーロを超える場合には、追加の贈答品として所得税法第 4 条第 5 項第 1 文第 1 号の損金不算入規定の対象となります。

税務当局の従来の見解によると、分離課税により負担された所得税が損金算入可能かどうかは、贈答品費用そのものが損金算入可能かどうかで判断されます。連邦財政裁判所は今回の判決で、この税務当局の見解を間接的に否定し、所得税法第 4 条第 5 項第 1 文第 1 号による損金不算入規定の対象を、原則的には損金算入可能な贈答品費用にまで拡大しました。実務上、特に会計管理上大きな影響を及ぼす本判決に対する税務当局の反応が待たれます。

## IX. 税務会計

### 電気機器の廃棄義務に関する引当金

従来連邦財政裁判所の判例によると、公法上の義務の履行に関する引当金の計上のためには、十分に特定された、決算日後短期間の内に履行が求められる、制裁措置に対抗するための公法上の義務である必要があります。ただし、すでに法律上で、明確かつ特定の対応の必要性が定められている場合には、引当金計上を正当化するための行政処分(行政手続き)における具体化がなくとも十分とされます。連邦財政裁判所は、省エネ電球の法的な廃棄義務からも上記のような対応の必要性が生じるかどうかの判断が求められていました。

連邦財政裁判所は、2005 年 8 月 13 日以降市場に出回った省エネ電球の廃棄義務履行のための引当金に関しては、こうした具体的な法律による命令は存在しないとの見解を示しました。廃棄義務が、ElektroG(電気機器および電子機器の市場化、回収および環境に調和した廃棄に関する法律-電気機器法)第 36 条第 5 項に基づく回収命令の交付を通じて十分に具体化された場合に初めて、これらの義務が経済的に決算日以前に発生したとみなすことができます。決算日時点でこうした回収命令の交付がない場合には引当金の計上は認められません。2005 年 8 月 12 日以前に市場に出回った省エネ電球の廃棄義務については、過去(当期以前の事象)との関連性が十分でないことから引当金計上は認められないというのが連邦財政裁判所の見解です。

電気機器および電子機器の製造者は、電気機器法に基づき、2005 年 8 月 13 日以降市場に出された機器を回収し、廃棄する義務を負います。機器の製造者が(製造者による私的機関である)共同組織で登録を行っており、市場に出した機器について申告することがその前提条件となります。共同組織は、回収義務の範囲を算定し、回収命令を交付し、回収容器の設置および機器の回収を調整します。対象となる企業は、対応する回収命令が交付された決算日に初めて引当金を計上することができます。具体的な義務の範囲は該当する機器の申告時点ではなく、回収命令が交付されて初めて確定することから、電気機器法に基づく抽象的な義務だけでは引当金計上の要件を満たしません。

### 事業価値と無形資産の区分

連邦財政裁判所は、最近下した二つの判決において、開業医免許との関連で、価値要因を構成する集合物の取得と(無形の)経済上の便益の単独資産としての取得との間の区分についての見解を示しました。

連邦財政裁判所の法的見解によると、時価(公正市場価格)を超えるプレミアムの支払いがあった場合、通常「機会のパッケージ(将来の収益獲得機会)」が事業譲渡の対象とみられます。この場合、取得者は、集合物としての事業に購入対価を支払うこととなります。開業医免許から生じる便益は、機会パッケージの価値構成要因として、取得された無形資産(事業価値)に含まれています。時価(公正市場価格)に加算してプレミアムが支払われる場合もまた、開業医免許は、売却され取得された事業価値の分離不可能な一部を構成します。客観的な裏付けのある案分および評価基準がないことから、事業価値に追加して、または事業価値の代わりに開業医免許から生じる便益を個別に評価する必要は実用性の理由からありません。係争事案において

は、患者カルテに加えて診療所備品在庫および従業員が、ドイツ民法第 613a 条にいうところの事業移管の一環で取得者に譲渡されたという事実が、集合物という意味での事業譲渡とみなされる根拠となりました。

(診療所ではなく)開業医免許の保有から生じる便益のみが売却および取得取引の対象となる特別なケースにおいてのみ、譲渡対象が単独の無形資産として具体化されます。開業医免許には、特定のまたは指定可能な有効期限がないことから、減耗性を有する資産ではなく、したがって減価償却の対象とならないというのが連邦財政裁判所の二つ目の判決における見解です。このような特別な状況に関して、表面的な建て付けに関わらず経済的に判断した場合、事業(診療所)が機会のパッケージとしてではなく、免許から生じる便益のみが売却され取得されたかどうかの挙証責任は税務当局が負います。

## X. 税務コンプライアンス

### 連邦財務省通達: デジタル賃金税インターフェース(Digitale LohnSchnittstelle -DLS)の適用義務付け

2016 年 7 月 18 日付の課税手続きの近代化に関する法律により、(社内の)電子給与データと税務当局との間のインタフェースとして統一化された標準データセットが導入されました。DLS は 2018 年 1 月 1 日以降記録されるデータからの適用となり、雇用者は、(税務調査等において)税務当局の指定するデータセットで給与関連データを提供することが義務付けられます。

### タックスプランニング領域における新しい透明性規則の導入

弁護士、税理士または銀行といった、いわゆる仲介者(intermediary)は、特定の要件が満たされた場合に、税務当局に対してクロスボーダーのタックスプランニングを報告することを義務付けることが、2017 年 6 月 21 日に EU 委員会により提言されました。

EU 行政協力指令の拡大の提案のなかでは、申告対象となるべきプランニングについての明確な定義に言及されていませんが、報告義務を生じさせることになる多くの指標が挙げられています。あらゆる種類の直接税(所得税、法人税、相続税等)が対象となります。仲介者が EU 域外に所在している、または、法的な守秘義務を負っている場合には、報告義務は納税者に転嫁されます。EU 加盟国は、入手した情報を 3 ヶ月毎に中央データバンク上で交換することになります。草案によると、新しい規定は 2018 年末までに加盟国の国内法に導入、2019 年から適用されることが予定されています。EU 委員会の提言が、今後の EU 立法手続きの過程でどこまで実現されるかは現時点では判断が難しいところです。

## E バランスシート

### 連邦財務省通達: E バランスシートのタクソノミの改訂

連邦財務省は 2017 年 4 月 1 日に、E バランスシートのタクソノミの改訂データセット(バージョン 6.1)を公表しました。タクソノミ 6.1 は、2018 年 1 月 1 日以降開始する事業年度からの適用となりますが、2017 年 1 月 1 日以降開始する事業年度からの使用も容認されます。

### 金銭登録機に関する新しい要件の公表

2020 年以降、電算処理システム(特に電子レジスター)を利用したデータ記録および証憑出力義務に関して新しい規定が導入されます。連邦閣議は 2017 年 5 月 3 日に、技術法令である現金出納機安全法令(Kassensicherungsverordnung -KassenSichV)の政府案において詳細規定を決議しました。

税務当局は、財務省法案と比較するとデータ保存に関する要件を若干緩和しました。しかしながら、税務当局は、政府案の趣旨において、商取引に関連しない場合であっても、現金出納機の動きはすべて記録の対象となることを明確にしています。

2020 年以降出力が義務付けられる証憑には、追加的情報が記載される必要があります。例えば、取引完了の時点、または供給された財貨もしくは役務の種類および数量/範囲が記載の対象となります。税務当局は、法律の趣旨を超え、また経済界の強い要望に反して、空瓶/空缶の自動デポジット装置もまた、将来的には電子金銭登録機に分類されるとしています。計量器についてもこれが金銭登録機の技術要件または機能を満たしている場合には同様です。

連邦政府の法令案は、夏期休会前に連邦議会および連邦参議院の承認を得る必要があります。法令承認後、連邦情報安全局(BSI)が詳細な技術上の要件に関する検討作業に入ります。

金銭登録機に関する厳格な要件は 2020 年からの適用となりますが、金銭登録機に関する 2010 年 11 月 26 日付通達が 2016 年 12 月 31 日に失効したことを受け、2010 年 11 月 24 日以前に購入された、データ保存機能のないレジスターシステムは、2017 年 1 月 1 日以降その使用が認められません。

## FATCA および CRS に関する連邦財務省通達

連邦財務省は、税務との関連での金融口座情報の自動交換についてドイツで法制化された基準の適用に関して、2017 年 3 月 3 日に 96 ページからなる包括的な通達を公表しました。この適用通達は、共通報告基準(Common Reporting Standard -CRS)および FATCA 協定の実務上の運用を目的としています。

2015 年 11 月 3 日付の FATCA 通達(ドイツニュースレター 2015 年 12 月号セクション IX. 情報交換参照)はこの最新の通達に全面的に取って代わられます。例えば、個々の会社の FATCA ステータス、報告対象となる口座の認識、主要株主の開示等に関してすでに実施された FATCA 分析については、統合された適用通達をベースに見直される必要があります。

いずれの基準に関する規定も第一義的には金融機関を想定したものですが、実務上の影響においては実際にはほぼすべての企業および場合によってはその出資者(株主)が、例えば口座名義人に過ぎずとも、その対象となります。さらに、金融機関は広義に定義されており、銀行および保険会社に加えて、金融業界以外の企業も対象となり得ることに留意が必要です。

## XI. 租税条約

### EU ワイドの紛争調停による二重課税の回避

EU 経済財務相(ECOFIN)は 2017 年 5 月 23 日に、EU 紛争調停手続きに関する政治的合意に到達しました。2018 年以降納税者は、EU 域内における二重課税のケースにおいて、二重課税の回避を目的として、義務的で拘束性のある手続きを開始することが可能となります。

租税条約または EU 仲裁協定に関する解釈が関与国間で異なるために二重課税が生じる場合には、当該納税者は将来的にこれに対して「異議」を申し立てることが可能となります。関与国は、二年以内に相互協議において合意し、二重課税を排除することになりますが、最長一年間の期限延長が認められます。相互協議による合意に到達できなかった場合には、調停手続きが開始され、独立した委員会が二重課税回避のための提案を行います。この提案は、関与国間で代替的な解決策に合意できない限りにおいて拘束力を有します。

新しい紛争解決手続きは、既存の租税条約ならびに EU 調停協定を補完し、EU 域内のすべての納税者が適用可能です。EU 調停手続きは、従来、関係会社間の利益配分(移転価格)および本支店間の利益案分のケースにおいてのみ EU 内での二重課税の排除を可能としていました。

ECOFIN は EU 議会の見解を受けた後、ガイドラインを正式に採択します。EU 加盟国は、2019 年 6 月 30 日までに紛争調停手続きを国内法に導入することになります。紛争調停手続きは、2018 年 1 月 1 日以降開始する課税期間における紛争に遡及して、2019 年 7 月 1 日以降提出された異議申し立てからの適用となります。

## 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 +49 211 9352 18026  
kenji.umeda@de.ey.com

#### 松本 美紀

Phone +49 211 9352 10535  
Fax +49 211 9352 18660  
miki.matsumoto@de.ey.com

#### 野村 充基

Phone +49 211 9352 25791  
Fax +49 181 3943 25791  
mitsuki.nomura@de.ey.com

### ハンブルク

Rothenbaumchaussee 78  
20148 Hamburg  
Germany

#### 梅田 健二

Phone +49 211 9352 13461  
Fax +49 211 9352 18026  
kenji.umeda@de.ey.com

### シュツットガルト

Flughafenstrasse 61  
70629 Stuttgart  
Germany

#### 中谷 和規

Phone +49 6196 996 28366  
Fax +49 6196 996 27295  
kazunori.nakatani@de.ey.com

### フランクフルト

Mergenthalerallee 3-5  
65760 Eschborn  
Germany

#### 中谷 和規

Phone +49 6196 996 28366  
Fax +49 6196 996 27295  
kazunori.nakatani@de.ey.com

#### 梅田 健二

Phone +49 211 9352 13461  
Fax +49 211 9352 18026  
kenji.umeda@de.ey.com

### ミュンヘン

Arnulfstrasse 59  
80636 München  
Germany

#### 松本 美紀

Phone +49 211 9352 10535  
Fax +49 211 9352 18660  
miki.matsumoto@de.ey.com

#### 中谷 和規

Phone +49 6196 996 28366  
Fax +49 6196 996 27295  
kazunori.nakatani@de.ey.com



EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

#### About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in building a better working world for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. For more information about our organization, please visit [ey.com](http://ey.com).

© 2017 EYGM Limited.  
All Rights Reserved.

JBS 1707-002

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](http://ey.com)