

# German Newsletter

## Japan Business Services

Issue 3 | October 2018

### 概要

- I. 法改正
- II. 法人税
- III. 源泉税
- IV. 営業税
- V. 移転価格
- VI. VAT
- VII. 個人所得税／賃金税
- VIII. 不動産取得税
- IX. 税務会計
- X. 税務コンプライアンス

## ドイツ最新情報

### I. 法改正

#### EU 一般データ保護規則に合わせた国内データ保護規定の改正

EU 一般データ保護規則 (General Data Protection Regulation-GDPR) は 2018 年 5 月 25 日に全 EU 加盟各国においてその適用が開始されました。2018 年 9 月 5 日付政府法案により、租税通則法や所得税法といった個別法上のデータ保護規定が GDPR に整合するよう改正されることとなります。

EU 規則である GDPR は、ドイツ国内でも直接適用され、EU 指令と異なり国内法への導入手続きを要しません。ただし、GDPR には、EU 加盟国の立法府が国内データ保護法を通じて EU 規則を具体化することを認める一連の開放条項が盛り込まれています。ドイツ立法府は、すでに連邦データ保護法ならびに一連のいわゆる各分野固有のデータ保護権を EU 規則に合わせて改正しています。第 2 次データ保護法の改正および実施に関する法律の 2018 年 9 月 5 日付政府法案を通じて、さらなる個別法上のデータ保護規定が GDPR に合わせて改正されるとともに文言上の改定が行われることとなります。税務の分野では、特に租税通則法ならびに所得税法および VAT 法における規定が改正の対象となります。

#### 連邦エネルギー経済省および連邦教育研究省：研究開発に対する税務上の助成に関する基本項目

CDU(キリスト教民主同盟)／CSU(キリスト教社会同盟)により管掌される連邦エネルギー経済省 (BMWi) および連邦教育研究省 (BMBF) は共同の活動報告書において、連立協定に盛り込まれた研究開発に対する税務上の助成に関する立場を示しました。



Building a better  
working world

報告書によると助成に関する措置は遅くとも 2020 年 1 月 1 日には施行されることが望まれます。基本項目報告書は、立法手続きの開始に先立つ重要な布石となります。

連邦エネルギー経済省(BMWi)および連邦教育研究省(BMBF)の共通コンセプトによると、連立協定に盛り込まれた研究開発に対する税務上の助成については、そのアウトラインが明確にされるべきです。特に、研究開発活動に従事する中小企業に対するインセンティブを創出することが目的となることから、助成の対象は従業員 3,000 人以下の企業に限定され、金額も企業当たり一年間で最高 200 万ユーロを上限とすべきとされています。EU 助成法上の理由から、プロジェクト当たりの助成総額は 1,500 万ユーロが上限とされます。将来的に、制度の運用が成功裏に評価された場合には、従業員 3,000 人超の大企業も助成対象に含まれる可能性もあります。(連邦エネルギー経済省によると)研究開発に関連する人件費が研究開発助成額の算定基準とされます。これに加えて、損失の場合も、助成対象費用に対して 25%の助成率が適用されます。助成手続きは各州の税務当局が管掌することになります。(委託研究開発)に関する業務委託費もまた助成対象となります。

連邦エネルギー経済省(BMWi)および連邦教育研究省(BMBF)は、既存のプロジェクト助成措置に加えて研究開発に対する税務上の助成措置を導入する意向にありますが、双方の助成措置のプロジェクト単位の選択適用を通じて二重助成が回避されることとなります。なお、助成措置の具体的な策定に関しては、SPD(社会民主党)の Scholz 財務相の管掌下にある連邦財務省が権限を有しますが、報告書に対する連邦財務省の見解はまだ示されていません。現時点の情報では、立法手続き開始のための財務省案は 2019 年に提出される見込みです。

## ソフト Brexit へ向けたドイツ税法上の措置

2020 年末までの Brexit 移行期間中、多くの取扱いが従来通りのままとされることが、外務省の Brexit 移行法案に見ることができます。

英国と EU との間の離脱交渉を受け、現状 2019 年 3 月末に予定されている Brexit 後に移行期間が設けられることとなります。英国は 2020 年末までの移行期間中、引き続き EU 域内市場および関税同盟の加盟国として取り扱われますが、EU 加盟国に認められる発言権を有しません。移行期間は、現在交渉中の離脱協定の一部であり、特に、EU と英国との間の将来的な関係を規定する包括的な協定に関する交渉のために必要となる期間を延長することを目的としています。

外務省は、予定される移行期間をドイツ法に盛り込むため、「Brexit 移行法(BrexitÜG)」の外務省案を提出しました。全体で 6 ページのみから成る法案は、EU または EEA の加盟国であるかどうかを適用基準とするドイツの一連の法規定に関する移行期間中の法的確実性を確保することを目的としています。Brexit 移行法は、移行期間中、英国がドイツ連邦法およびドイツ税法において EU 加盟国と見なされることを規定しています。

従って、多くの規定において該当し、例えば EU 域内に所在地を有するといった、一般的に第三国との比較で有利な税務上の規定の適用基準は、2020 年末まで引き続いて英国を対象とすることとなります。対象となる税務上の規定としては、特に、事業資産の国外への移転に際しての含み資産課税、組織再編税法ならびに出口課税および CFC ルール(外国子会社利益の合算課税制度)が挙げられます。これらの規定は、2020 年末までと見込まれている移行期間中においては英国との関連でも従来通りの取扱いとなります。

交渉当事者間で離脱協定および移行期間についての合意に達することが、上記の暫定的取扱いの要件となります。多くの項目が未決着のままの交渉状況からみて、合意に到達するかどうか予断を許しません。EU は、公式には、2018 年 10 月中に離脱協定に関する合意に到達することを目指しています。Brexit 移行法

に関する立法手続きの正確なスケジュールは現時点では不明ですが、離脱協定の発効日と同時に施行される見込みです。

## 共通法人税課税標準(CCTB)に関するドイツとフランスの方針声明

ドイツとフランスの蔵相は共同方針声明を通じて、EU 域内における共通法人税課税標準(Common Corporate Tax Base:CCTB)に関する議論に新たな弾みをつけました。

Scholz ドイツ蔵相と Le Maire フランス蔵相は、2018 年 6 月 19 日に行われた独仏蔵相会議において合意に至り、共同方針声明において、EU における共通法人税課税標準(CCTB)ならびに将来的には共通連結法人税課税標準(Common Consolidated Corporate Tax Base:CCCTB)の導入を明言しました。予想外に詳細な内容となった共同方針声明には、さらに、2016 年 10 月 25 日に EU 委員会が提案した CCTB 案に対する一連の改正案が盛り込まれています。

声明においては、経済界から望まれた CCTB 上のいくつかの項目が削除の対象となっています。ドイツとフランスは、例えば、研究開発または自己資本によるファイナンスに対する税務上のインセンティブを CCTB に盛り込むことに反対しています。また、両国の意見では、EU 委員会が CCTB において提案していたクロスボーダーの損失控除も削除対象とし、この点は将来的な CCCTB の議論において取り上げられるべきとされます。

他方、独仏両国は、税務上の課税標準を算定するための会計原則ならびに事業資産比較の適用を明記する規定を補足することを求めています。さらに、CCTB は、企業規模にかかわらず適用が義務付けられるべきとされますが、適用開始にあたっては適正な 4 年間の移行期間を設けることが提案されています。なお、共同声明においては、選択適用といった措置を通じて、パートナーシップもまた CCTB の対象とするかどうかの点については明言されていません。

この声明により、連立協定に盛り込まれた、法人税制の調和に向けた独仏間のイニシアティブに対する施策が実施されることが明確となりました。独仏両国は、声明において、CCTB 指令の早急な採択に向けた強い意志を示しています。しかしながら、いったん行き詰まった CCTB に関する交渉において、2019 年 5 月 26 日の EU 議会選挙前に EU レベルでの合意に到達することができるかどうか、判断が難しい状況です。

## II. 法人税

### 債務免除益の免税措置に関する議論の決着(ドイツニュースレター2018年7月号の続報)

EU 委員会は、連邦財務省に対して、債務免除益の免税措置に関する法規定を承認するコンフォートレターを付与した模様です。立法府はコンフォートレターを受けた手続きを講じなければなりません。

連邦財政裁判所が(連邦財務省による)いわゆる「会社再建通達」の適用を否認したことを受け、「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」(ライセンス料損金算入制限法)のなかで導入された所得税法第 3a 条および営業税法第 7b 条により、債務免除益の免税措置に関する法的根拠が制度化されました。ただし、これらの規定が EU 法が禁止している助成金に該当しない、または EU 域内市場に則った助成金に該当するとの EU 委員会による確認が、当該条項の発効の前提となっています。

プレス発表によると連邦財務省は、いわゆるコンフォートレターを受領しています。EU 委員会は、債務免除益の税務上の優遇措置が「(新規助成ではなく)既存の助成」に区分されることから、新規定の適用に対する懸念はない旨を通知したとされます。しかしながら、立法府が「ライセンス料損金算入制限法」の立法手続きにおいて EU による同意のために求めた形式要件が満たされていないことから、コンフォートレターの形式での

EU 委員会による肯定的なシグナルだけでは、規定を自動的に発効させるには十分ではありません。ただし、立法府が、「インターネット上の商取引に際しての VAT 徴収漏れを阻止およびその他の税務上の規定の改正のための法律(旧 2018 年年次税法)」のなかで、債務免除益免税規定を早急に(かつ遡及して)施行する可能性が高まっています。

### **法人税法第8c条(繰越欠損金利用制限規定)の会社再建条項に関するEU委員会決定に対する無効判決 (ドイツニュースレター2018年3月号の続報)**

欧州司法裁判所は、2018年6月28日付判決において、法人税法第8c条第1a項の再建条項がEU法違反であるとしたEU委員会の決定が無効であるとしてしました。

EU委員会は2011年1月26日付決定により、法人税法第8c条第1a項の再建条項がEU法に抵触する助成金に該当するとしてしました。この決定に対しては、複数の企業が欧州裁判所に対して無効訴訟を起こし、そのうち二つのモデル訴訟において、これら訴訟には根拠がないとして棄却されていました。

EU委員会の判断は、(比較判断基準として)不適切に設定されたレファレンス(参照)基準に基づき行われたというのが、欧州司法裁判所の見解です。欧州司法裁判所は、法務官の最終意見を支持し、法人税制度に設けられた繰越損失利用可能性もまた、レファレンス基準の設定に際して反映すべきとの見解を示しました。

欧州司法裁判所は、2018年6月28日付の四つの事案において、欧州裁判所判決を破棄し、EU委員会決定を無効としました。

## **III. 源泉税**

### **現行の所得税法第50d条第3項もまたEU法に抵触 (ドイツニュースレター2018年3月号および2018年7月号の続報)**

欧州司法裁判所は、2012年以降適用されている現行の所得税法第50d条第3項の租税条約乱用防止規定もまたEU法に抵触しているとの決定を下しました。

2012年所得税法第50d条第3項の規定もまた、乱用防止規定に求められるEU法上の要件を満たさず、よって、EU親子会社指令および設立の自由の原則の双方に違反しているというのが、欧州司法裁判所の見解です。

今回の欧州司法裁判所決定は、その内容において、旧(2007年)所得税法第50d条第3項がEU法に抵触しているとされた2017年12月20日付のDeister Holding事案およびJuler Holding事案における判決を踏襲するものです。欧州司法裁判所は、乱用の追及に際しては個別の検証が必要であることを強調し、純粋なホールディング会社であるという事実だけで乱用的であるとみなすことはできないとの立場を示しています。連邦財務省は、上記の二事案における判決に対する最初の対応措置として、これら判決の一部については、2012年所得税法第50d条第3項の適用対象とされる事案にも適用を拡大するとしてしました(2018年4月4日付通達)。連邦財務省が、今回の欧州司法裁判所決定を受け、2018年4月4日付通達において列挙された、EU指令上または租税条約上の優遇措置が否認される要件に関して改定を行うかどうかを待たれます。特筆すべきは、欧州司法裁判所が、判決方法として、判決ではなく決定という形式を採用した点です。欧州司法裁判所は、先行判決の求めに対する見解が明確で、過去の判例からも自明である場合に法務官の最終意見の提出が行われない事案においては、決定という形式を採用します。この限りにおいて、決定の中で示された見解は、欧州司法裁判所にとってはこれまでに確立した判例と見なすことができ、少なくとも短期的にはこの見解に反する判決が下されることはないと考えられます。

#### IV. 営業税

##### 第三国からの受取配当に関する営業税上の資本参加特典要件はEU法に抵触

欧州司法裁判所は、2018年9月20日に公表された判決において、第三国からの配当に関する営業税上の資本参加特典要件がEU法に抵触するとの見解を示しました。

第三国所在の子会社からの受取配当について営業税上の減算対象とするには、国内子会社からの配当と比較して、(能動的事業要件、最低保有期間ならびに孫会社への出資持分に関するさらなる制限といった)より厳格な要件を満たす必要があります。

欧州司法裁判所は、法務官の最終意見を支持し、営業税法上の当該規定が、正当化できない資本移動の自由の原則に対する違反であるとの判決を下しました。

##### 自動化された仲介役務は営業税上の加算処理の対象外

連邦財政裁判所は、電子商取引プラットフォームの運営者に対して支払われた対価は、これが仲介役務への対価として優先的に支払われる場合には、営業税上の加算処理の対象となる(期間限定の権利の使用許諾に対する)使用料と見なされないとケルン財政裁判所の見解を支持しました。

営業税上の加算処理の対象となる期間限定の権利の使用許諾に対する対価は、権利を有しない第三者に対する対抗権を付与するという保護された法的地位を前提とするというのが、連邦財政裁判所の見解です。権利の使用許諾は、固有の資産価値を有する無形財を使用し、第三者に対して対抗する権限の供与を伴わない役務の提供とは区別されます。この区分にあたっては、役務が、直接人手を介して、または機械的に提供されるかどうかは判断基準とならないというのが連邦財政裁判所の見解です。人的な関与または技術的なプロセスのいずれを通じて役務が提供されるかどうかは、決定要因とはなりません。判断基準となるのは、役務提供を通じて権利の使用許諾権が供与されたかどうかです。

具体的事案においては、ツアー催行業者がプラットフォーム運営者に対して支払った旅行役務の予約に対する対価の取扱いが争点となっていました。連邦財政裁判所は、対価は仲介役務の提供に対して優先的に支払われたとした下級審の判決を支持しました。具体的事案において、契約上、“出店者に対する権利の供与”または“ソフトウェア利用”といった文言が使用されていたという事実をもってしても、これが判断の基準とはなりません。この対価は、むしろ販売エージェントまたは販売ブローカーに対するコミッションと同様、役務に対する報酬と見なすのが妥当であるというのが連邦財政裁判所の見解です。

連邦財政裁判所は、具体的事案において合意された報酬モデルにおいては、データ送信は(旅行役務の仲介という)目的達成のための単純な手段に過ぎず、従って、ネットワーク化を可能にするための権利の移転は(たとえ権利移転があったとしても)、仲介という主たる役務の補助的役務と見なされ得るとしています。連邦財政裁判所は、ケルン財政裁判所の見解を支持し、営業税上の加算処理を否認しました。

連邦財政裁判所は、この判決を通じて、営業税上の加算規定における権利の定義が、所得税法上の無形資産の定義より狭義に解釈されることを確認しました。

##### 営業税上の加算処理に際してのグレーゾーン

連邦財政裁判所は直近の事案において、特定の費用に含まれる金利相当分の取扱いについて憲法違反の疑いはないと判断を下しましたが、今回の事案においては有価証券貸借取引における案分利息

(Stückzinsen)またはいわゆるキャッシュプーリングにおける相殺処理の取扱いに関する個別法上の争点に対する見解を示す機会が与えられました。

バーデン・ヴュルテンブルク財政裁判所は、有価証券賃借取引における案分利息の取扱いについての審理を行いました。(2005年を争点とする)当該事案において締結された包括契約においては、賃借終了時に、同じ種類、品質および数量の有価証券を返済する義務が賃借人に義務付けられていました。賃借人は、この返済義務を担保するために、銀行との間に当該債券に関して無条件の先物取引を締結しましたが、債券取得までの間に発生していた案分利息については、銀行から個別に請求されていました。税務署は、当該事案に適用される旧営業税法第8条第1号の規定に基づき、この案分利息を営業税上の加算対象として処理しました。バーデン・ヴュルテンブルク財政裁判所は、判決において、税務署に反対する立場を取りました。民法において採用される、「対価」と「返済」との相違が、営業税法上の解釈に際しても考慮されるべきであるというのが、バーデン・ヴュルテンブルク財政裁判所の見解です。財政裁判所は、銀行に支払われるべき案分利息が、利息分増加する返済義務の履行の一部であることをその見解の根拠としています。財政裁判所は、案分利息を物的資本である有価証券の利用供与に対する対価と見なさず、よって「債務に対する対価」が存在しないとして営業税上の加算を否認したものです。

上記判決に対しては、連邦財政裁判所での上告審が審理中です。連邦財政裁判所による審理の結果は、「債務に対する対価」を基準としている現行の営業税法上の加算規定にも影響すると考えられます。

別の上告審においては、いわゆるキャッシュプーリングに際しての支払利息と受取利息の相殺が営業税法上の加算規定の運用にあたって可能かどうかという点が争点となっています。第一審であるニーダーザクセン財政裁判所は、相殺を認めないとする判決を下しました。財政裁判所は、具体的事案において審理の対象となったキャッシュプーリングシステムにおいては、個々のキャッシュフローが個別に締結されたとみなされる賃借契約であると位置付けました。

また、特にツアー催行業者にとって興味深い上告審が連邦財政裁判所で審理中です。係争事案においては、ツアー旅行を企画運営する目的で、(特に宿泊、輸送、食事およびアトラクションといった)典型的な旅行役務に関して現地のサービスプロバイダーとの間に締結された契約についての審理が行われることとなります。特に、ホテルの宿泊料および宿泊予約割当料に含まれる賃借料相当分が営業税法上の加算の対象となるかどうか、どの程度が独立した、賃借に該当しない付帯役務に当たるかどうかといった点が明らかにされます。

## V. 移転価格

### 金融取引税に関する OECD のディスカッションペーパードラフト

直近の判例を受け、(キャッシュプーリングといった)グループ内金融取引が、税務調査における争点となるケースが頻繁になっています。この点について、BEPS 行動 8 から行動 10 をベースに 2018 年 7 月 3 日に公表された、金融取引の移転価格に関する OECD のディスカッションペーパードラフトが、税務当局の見解に影響を与えることが予想されます。

現時点ではまだ“non-consensus draft” の段階にあるドラフトの背景および個別内容に関しては、リンクの [German Tax Alert \(ドイツ語\)](#) をご参考ください。

## 費用分担契約を通じた所得案分に関する新しい連邦財務省通達

連邦財務省は、2017年 OECD 移転価格ガイドラインの中での第8章の改定を受け、クロスボーダーの関係会社間で締結された費用分担契約を通じた所得案分に関する新しい原則を公表しました。ほぼ20年間適用されていた1999年12月30日付連邦財務省通達は新しい通達に取って代わられます。

2018年7月5日付の新しい連邦財務省通達は、実質的に新しい OECD 原則を引用するに留まり、OECD 原則を補足する見解は示されていません。関連する OECD 原則は、2015年末に公表された BEPS プロジェクトの結果を受けたものであり、多くの領域において乱用防止規定の性格を有しています。税務当局は、旧連邦財務省通達においては、費用分担契約の建付けおよび解釈上の不確実性に対する見解に関して比較的明確に言及していましたが、新通達においてはこれを放棄しています。OECD 移転価格ガイドラインの第8章は、他の章への広範なクロスリファランスにより明らかに複雑な体裁となっており、多くの箇所規定の明確性が不十分なものとなっています。

内容的には、特に二つの点で1999年12月30日付連邦財務省通達に対して大きな変更が盛り込まれています。関係会社は、費用分担契約の一環での行為から便益を期待することができ、自身が費用分担契約の一環で引き受ける特定のリスクを管理し、ならびにこれらリスクを負担するための財務上の能力を有している場合にのみ、費用分担契約に参加することが可能となります。リスク管理の要請および財務上のリスク負担能力は、旧連邦財務省通達には盛り込まれていませんでした。同様に、主に財務的な参加を通じてのみ費用分担契約の目的を追求しようとする関係会社は、今後、原則的に費用分担契約の参加者としては認められません。費用分担契約の一環で(特に無形価値に関連して)負担された拠出額は、通常、費用の基準となりません。拠出額は、独立企業間価格で評価され、それぞれ期待される便益をベースに各社によって負担されるべきです。(詳細な要件および多数の事例を含む)これらの新しい規定は、1999年12月30日付連邦財務省通達の規定と比較すると、多くのケースにおいて異なる結果をもたらす可能性があります。

さらに、1999年12月30日付連邦財務省通達に盛り込まれていた様々な見解は、OECD 原則には含まれていない、または、これまでのような明確さでは含まれていません。例えば、従来の通達には、プール(費用分担)参加者は、パートナーシップおよび恒久的施設を成立させることがない、または、費用分担が源泉税の対象とならないことが明記されていました。従って、新しい規定の導入により、納税者にとっての法的確実性の水準が後退するリスクがあります。その他、費用分担契約の文書化に対する広範な要件が述べられています。

新しい原則は、2019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。当該通達の連邦税務公報上の公告までに締結された費用分担契約については、2019年12月31日までに終了する事業年度まで移行期間が設けられ、1999年12月30日付連邦財務省通達に基づく取扱いの対象となります。

新しい規定を背景に、原則的にすべての既存の費用分担契約について、早急に内容を見直し、新規定に合わせた修正が必要となると考えられます。特に、共同研究開発に関するプールまたは費用分担契約に関しては優先的な対応が求められます。必要な修正が行われない場合、二重課税や、場合によってはさらなる制裁措置の対象となる恐れがあります。

## 経済的理由がある場合の所得更正の要不要

欧州司法裁判所は、国際取引課税法第1条に基づく所得更正は原則的に EU 法の保障する設立の自由の原則に抵触しないとの見解にあります。ただし、独立企業原則に基づかない条件が出資者/株主の立場から生ずる経済的な理由によるものであることを証明する可能性が納税者に認められなければなりません。

具体的事案においては、国内のグループ親会社が国外子会社を受益者として無償の保証証明(コンフォートレター)を交付していました。ラインラント・プファルツ財政裁判所による先行判決の求めを受け、欧州司法裁判所は、国際取引課税法第1条の所得更正規定が原則的には正当化され得るとしています。ただし、独立企業原則に則っていない条件での取引の締結にかかる経済的な理由を証明する機会が納税者に与えられなければなりません。

欧州司法裁判所は、具体的事案におけるように、十分な自己資本を有しない子会社がその事業拡大のために資本の拠出を必要としている場合には、経済的な理由があるとしています。欧州司法裁判所は、特にクロスボーダー事例と国内事例の比較可能性が存在しない点からも、国際取引課税法第1条を通じたEU法に違反する差別的取扱いはないとする法務官の最終意見を支持しませんでした。欧州司法裁判所は、判決に際しては原則的に法務官のそれとは別のアプローチを採用し、独立企業原則の適用に際して経済的な理由を認めるかどうか限定しました。

## VI. VAT

### 請求書の宛先および EU 域内供給取引の証明(ドイツニュースレター2017年12月号および2018年3月号の続報)

連邦財政裁判所第5法廷は、欧州司法裁判所の判決を支持し、事業者との当該住所での接触が可能な限りにおいて、いかなるかたちの住所も前段階VATの控除のための請求書記載要件を満たすとの見解を示しました。

二つの類似の事案において、いわゆる「私書箱住所」が、VAT法第14条第4項第1号にいうところの「完全な住所」要件を満たすに十分であるかどうか争点となっていました。連邦財政裁判所は過去の判例において、事実要件を満たすためには請求書記載の住所において事業活動が行われている必要があるとの見解にありました。第5法廷は従来の見解を覆し、第10法廷もまた新しい見解に同意しています。

連邦財政裁判所による先行判決の求めを受けた、Geissel事案およびButin事案における2017年11月15日付欧州司法裁判所判決によると、サプライヤーである事業者を間違いなく識別し接触することが可能であるとの前提では、請求者発行者がその経済活動を行う住所が請求書上に記載されていることを前段階VAT控除の要件とするのはEU加盟国に認められません。連邦財政裁判所は、この判決を受け、また信義誠実の原則に関する他の欧州司法裁判所判決に依拠して、前段階VAT控除権の発生および行使のための実質的および形式的な要件が満たされた際に、当該売上取引がサプライヤーによる脱税行為の対象となっていることを納税者が知らなかったまたは知り得なかった場合には、前段階VATの控除が認められなければならないとしています。

しかしながら、連邦財政裁判所は、事業者がどのような注意義務を負っているかの点については具体的見解を示していません。従って、多くの点が不明のままであり、将来の税務調査における潜在的な争点が残されたままとなっています。

連邦財政裁判所第10法廷もまた、従来判例を覆し、事業者が当該住所で連絡がつく限りにおいて、いかなるかたちの住所も前段階VATの控除のための請求書記載要件を満たすとの見解を示しました。連邦財政裁判所は、また、EU域内供給の証明義務に関してもその見解を示しています。

第10法廷はすでに第5法廷の打診に対して、従来自身の見解を踏襲しないことに同意していました。この背景となったのは、上記の欧州司法裁判所判決です(2017年ドイツニュースレター12月号参照)。



請求書発行者がその経済的活動を行う住所を請求書に記載することは、前段階 VAT 控除権の行使の要件ではありません。特に、サプライヤーである事業者が請求書に記載された住所において連絡が可能である場合に、同様の取扱いとなります。

具体的事案においては、さらに、当該供給が EU 域内免税供給の要件を満たしているかどうかが争点となっていました。事業者または購入者が財貨を他の EU 加盟国に輸送または発送したことが、EU 域内免税供給の要件のひとつとされます。連邦財政裁判所は、具体的事案においては、当該財貨が他の EU 域内加盟国に到着したかどうか不明であったことから、免税要件を満たされないとしました。

また、2005 年 VAT 施行法に規定された証憑上の証明要件も満たされていませんでした。連邦財政裁判所の見解では、仕向国の記載は、証憑上の証明に必要な仕向地(場所)の記載要件を満たしません。具体的事案においては、購入者の請求書住所からも(例外的に)仕向地を判断することができませんでした。このため、供給の対象となる財貨が、購入者の所在地まで輸送または発送されたものと判断せざるを得ませんでした。さらに、信頼誠実の原則を根拠とするには証明義務が形式的に完全に履行されねばならないことから、信頼誠実の原則に基づく免税も認められませんでした。連邦財政裁判所は、2005 年 VAT 施行法に規定された証憑上の証明要件が EU 法に抵触しないとの見解です。

## 電子マーケットポータルにおける VAT 上の連帯責任

電子マーケットポータルに関する連帯責任規定の導入は、2018 年 年次税法法案に盛り込まれた VAT 法上の改正の中核をなしています。

マスコミにより集中的に取り上げられていた VAT 不正というテーマが立法手続きに組み入れられました。特に、電子マーケットポータルの運営者に対する記録義務がこれと関連しています。

法案の詳細については、[ドイツ語](#)または[英語](#)の VAT-Alert をご参照ください。

## 供給日の記載のない場合の前段階 VAT 控除

前段階 VAT 控除のための請求書記載要件は厳格ですが、連邦財務省は、前段階 VAT 控除を可能とするための論点を示しています。連邦財政裁判所は、直近の判決において、請求書の発行日から供給時点を判断することができるとしています。

連邦財政裁判所は、2018 年 3 月 1 日付判決において、原則的には非常に厳格な、請求書上の供給時点の記載要件についての見解を示しました。前段階 VAT 控除のための財貨の供給または役務の提供の時点に関する法的記載要件は、VAT 施行法第 31 条第 4 項を通じて、暦日に代わって暦月で足りることが認められています。

連邦財政裁判所第 5 法廷は判決事案において、個別ケースの状況に照らして請求書発行月に供給が行われたものとみなすことができる場合には、供給時点としての暦月の記載は請求書の発行日から判断することが可能であると決定しました。具体的事案は乗用車の供給の取扱いに関する事案でした。連邦財政裁判所は、供給時点または供給直後の請求書の交付が業界で一般的であるとしてきました。また、欧州司法裁判所判決(Barlis 事案)によると、前段階 VAT 控除の可否の判断は、請求書だけに限定されず、納税者から提供された追加情報もまた考慮の対象となります。

厳格で形式的な請求書記載要件は引き続き適用されますが、連邦財政裁判所の論点は、前段階 VAT 控除権が問題となった際の根拠とすることが可能です。

## VII. 個人所得税／賃金税

### 会社行事の参加取りやめに関する賃金税上の取扱い

会社行事への直前の参加取りやめは、特に行事費用がキャンセルできない場合には腹立たしい結果をもたらします。税務当局の見解では、賃金税上、総費用を実際の参加人数で除して一人当たり費用が計算されません。ケルン財政裁判所は、いわゆる「No-show」事案を審理し、税務当局とは異なる見解を示しました。

会社行事に伴い雇用者が従業員に供与するベネフィットは、原則的に給与所得に該当します。ただし、年に二回までの会社行事に関連するベネフィットは、従業員一人当たり費用 110 ユーロ（非課税限度額）まで非課税で支給することが可能です。従業員一人当たりのベネフィットの計算に際しては、申込人数ではなく実際の参加者数が基準となるというのが税務当局の見解でした（2015 年 10 月 14 日付連邦財務省通達）が、ケルン財政裁判所はこれとは反対の立場にあります。

他の同僚が直前にキャンセルした場合に、賃金税上その負担は参加した従業員に転嫁されないというのがケルン財政裁判所の見解です。直前にキャンセルした従業員にかかる行事費用は、参加した従業員の課税対象給与の額に影響しません。当該費用は、雇用者の逸失費用（事案では一人当たり費用）であり、参加した従業員に対するベネフィットではありません。連邦財務省の見解と異なり、不参加の従業員にかかる費用は、参加した従業員に利得をもたらすものではありません。この結論は、「参加する従業員」を前提とした所得税法第 19 条第 1 項第 1a 号第 3 文の文言に矛盾するものではありません。ケルン財政裁判所は、実際の参加人数ではなく、会社行事の費用見積りのベースとなった人数を考慮するのが適切であるとしています。

管轄税務署は当該判決に対して、連邦財政裁判所の判断を求めるため、上告を申し立てています。

### 送料および現物給付の非課税容認上限値

企業は従業員に現物給付（フリンジベネフィット）を支給することができますが、これが月額 44 ユーロを超えない限りにおいて、賃金税上は非課税です（44 ユーロを超えた場合は超過額ではなく、全額が課税対象）。連邦財政裁判所の見解では、従業員の自宅宛の輸送費や送料は、44 ユーロの非課税容認上限額の計算の対象となる個別の現物給付に該当します。

現物給付の価値の計算は、所得税法第 8 条第 2 項第 1 文により、一般的な最終消費者価格が基準となります。連邦財政裁判所は、最終消費者価格が、一般的な商取引において同一または同種の財貨に対して実際に最終消費者により支払われた最も廉価な市場小売価格で評価されることを改めて確認しました。

輸送費や送料は、所得税法第 8 条第 2 項第 1 文にいうところの最終価格には含まれないというのが連邦財政裁判所の見解です。従って、現物給付として受け取った財貨の従業員の自宅までの輸送は、個別の現物給付として 44 ユーロの上限値の計算に算入されなければなりません。

当該現物給付の最も廉価な最終消費者価格が通販またはオンライン販売市場で確認可能な場合も同じです。発送が個別役務として表示されており、最終販売価格に含まれていない場合、「自宅までの」デリバリーに伴う便益は 44 ユーロの上限値の計算に際して財貨の価額に加算されます。

判決事案においては、原告（雇用者）の従業員は、雇用者がサービスプロバイダーから購入した多数の商品から選択することが可能でした。サービスプロバイダーから雇用者に請求された商品の VAT 込みのグロス価格は、通常で 43.99 ユーロでした。雇用者は、これに加えて、注文一件あたり通常 6 ユーロの送料および手数料をサービスプロバイダーに支払っていました。連邦財政裁判所は、また、商品に対する請求額が一般的な小売価格を反映したものであるかどうかという点についても疑問を呈しました。この点については、原判決の差し戻し先である第一審裁判所が審理することになります。

連邦財政裁判所判決を受け、送料の加算により 44 ユーロの上限値を超えてしまう恐れのある同様のケースにおいては対策を講じる必要があります。

### 現物給付における所得税分離課税

税務当局は、現物給付に際しての所得税分離課税(所得税法第 37b 条)に関する詳細についての見解を公表し、過去の適用通達に訂正を加えました。

連邦財務省は、2018 年 6 月 28 日付通達を通じて、2015 年 5 月 19 日付通達に対する改定を行い、改定後の取扱いがすべての未確定の事案に適用されるとしました。連邦財務省は、特別な個人的な出来事に際して受け取る所得税ガイドライン R19.6 第 1 項にいうところの心付けが、課税対象の収益とはならず、従って課税標準に含まれないことを明確にしています。

2015 年 5 月 19 日付連邦財務省通達によると、くじ引き、懸賞およびその他の商品獲得ゲームならびに(新規)顧客獲得プログラムおよび契約新規締結にかかる賞品は、原則的に所得税法第 37b 条の適用範囲に含まれない(つまり、個人税率での課税の対象)とされていました。今回公表された最新の通達によると、こうした現物給付は、受取人側で通常は課税対象の収益に該当しないため、所得税法第 37b 条の適用対象とならないとされます。

2015 年 5 月 19 日付連邦財務省通達に基づくと(個別税率での課税対象となる給付であるとして)分離課税の課税標準には含まれなかったであろう現物給付について、上記の改定により(これが収益と見なされる場合に)分離課税が可能となった限りにおいて、2018 年 6 月 30 日以前の事案についても新しい通達による取扱いを選択適用することが可能です。

## VIII. 不動産取得税

### 国外企業グループにおける不動産取得税

EY が最近公表した [Tax Controversy Alert \(ドイツ語\)](#) においては、企業グループ内におけるドイツ不動産取得税との関連での税務リスクおよび対応策が取り上げられています。国外の企業グループにおいては、ドイツ国内不動産を保有する会社に対する間接的な持分の譲渡がドイツ不動産取得税の賦課につながる場合があります。ドイツ不動産税法に対する注意を行った場合に、国外グループ企業ならびにその取締役に対する税務上の訴追手続きが開始されるという事態が頻繁に生じています。

## IX. 税務会計

### 年金引当金の評価に際しての最新の Heubeck 余命表の公表

最新の Heubeck 余命表 RT2018G が 2018 年 7 月 20 日に公表されました。この余命表は、ドイツ国内において、特に、ドイツ商法、IFRS および所得税法上の年金引当金の評価に際して利用されます。

新しい基準値表は、余命計測法上の計算基準を、寿命、障害、婚姻および変動の確率における最新の動向に合わせたものとなっています。新しい Heubeck 余命表をベースとした場合、税務上の年金引当金も引き上げられる傾向にあります。税務上、余命計測法上の計算基準の変更に伴う移行効果は最低三事業年度に案分して処理されます。

1998年基準値表の2005G基準値表への変更の際の取扱いと同様、Heubeck 余命表 RT2018Gの公表を受け、税務当局が適用通達を公表し、その中で新しい基準値表の適用開始についても言及することが予想されます。

### 前払いコミッションおよび関連経費の貸借対照表への計上

未決取引における前払いコミッションは、コミッション請求権に(事実の実現を効力の発生要件とする)停止条件が付されている間は実現利益として認識されません。特定の委託業務への帰属が明確でない前払いコミッションに関連する経常的な経費は仕掛費用として資産計上することはできないというのが連邦財政裁判所の見解です。

連邦財政裁判所は、確実な実現利益のみ計上が可能であるとする正規の簿記の原則を根拠とした実現原則に関する支配的な解釈を支持しています。前払いコミッションは、これが停止条件の対象となっている限り、受取側で“前受金”として負債側に計上されます。判決事案においては、旅行仲介業者が、提供した役務に対し、無効とすることが原則的に不可能なコミッション請求権を有しておらず、よって決算日時点ではコミッション請求権から生じる利益の実現がなかったというのが連邦財政裁判所の見解です。

コミッションと関連する経費は仕掛費用として資産計上すべきというのが税務署の見解でしたが、連邦財政裁判所は、損金処理が妥当であるとしています。特定の委託業務に明確に帰属させることができず、経常的でその性格上反復して発生する支出との区別がつかない経常的な経費は、貸借対照表上具体化可能で個別に評価可能な経済財を成立させるに適していないというのが連邦財政裁判所の法的見解です。ただし、商法第266条第2項に基づく貸借対照表項目“仕掛費用”への資産計上は、原則的に経済財としての性質を要件としています。連邦財政裁判所は、貸借対照表項目“仕掛費用”は、役務提供の一環で計上された費用の取り消しを優先的な目的とするという一部で主張される法的見解に反対する立場を取っています。連邦財政裁判所は、資産計上のためには、経常的な支出とは明白に異なる、明確に区別可能な支出であることを求めています。こうした費用は、独自の重要性を有し特定の委託業務への明確な帰属が可能で、個々の取引と直接の関係がある場合に、資産計上の対象となります。

### 建物の定率減価償却から実際の耐用年数ベースの定額減価償却への変更は不可

連邦財政裁判所は、2018年5月29日付判決において、建物の減価償却に際しては、すでに適用された所得税法第7条第5項に基づく定率減価償却から所得税法第7条第4項第2文に基づく実際の耐用年数による定額減価償却への変更は不可能であると判断しました。

建物に関する所得税法第7条第5項に基づく定率減価償却から所得税法第7条第4項第2文に基づく実際の耐用年数による定額減価償却への変更についてはこれまで連邦財政裁判所レベルでの審理は行われていませんでしたが、連邦財政裁判所は、支配的な専門家の見解を支持し、変更は不可能であるとの見解を示しました。判決事案のように追加の建築費用が発生した場合には、これらの費用は所得税法第7条第5項に基づき、追加費用発生年から、当初の建物建築費用と合算した額を償却ベースとして、当該建物に適用される減価償却率で減価償却されることとなります。

連邦財政裁判所の判決によると、納税者は、原則的に、いったん選択した所得税法第7条第5項に基づく定率減価償却に拘束されます。従って、他の減価償却方法への事後的な変更は原則的に認められません。こうした変更は、所得税法第7条第5項による法的簡便性に反することとなります。納税者は、建物の建築費用を50年間に亘って定められた年額で償却することを承知した上で、定率減価償却を選択したはずというのが拘束的適用の理由となります。

## X. 税務コンプライアンス

### 帳簿記帳および記録規定に関する適用通達の改訂ならびに「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 (Kassensicherungsverordnung: KassenSichV)」に関する技術的なガイドラインの公表

連邦財務省は、租税通則法第 146 条に関する適用通達を改定しました。帳簿記帳および記録に関する秩序規定の改正に対する税務当局側の解釈が、適用通達を通じて明確にされます。さらに、連邦財務省は、電子的な記録システムを利用した帳簿記帳および記録(租税通則法第 146a 条)に関する技術的なガイドラインにおいてもその見解を示しています。

「デジタル元データの加工操作の防止に関する法律」を通じて租税通則法第 146 条の改正が行われましたが、この法改正を受けた税務当局の通達の改定は広範な内容となっています。内容的には、個別の記録義務、金銭出納機利用の場合の記録義務、遅延金および電算処理システム利用による帳簿記帳に焦点が当てられています。

個別の記録義務に関しては、原則的には法律上の記録義務が課されるが、業界の特性に応じた最低記録義務および過大負担の観点が考慮されるべきとされています。ただし、過大負担に該当するかどうかの举证責任は納税者側にあります。電子的な記録システムの利用は法的な義務ではないため、金銭出納機(キャッシュレジスター)は現金出納簿と併用することも可能です。過大負担を理由として、現金出納簿を現金出納報告書で代替することも可能です。現金出納報告書には、閉店時の現金残高から前日の現金残高を控除した残高が記載されます。

同じ書類の継続的な未提出を理由として租税通則法第 146 条第 2b 条に基づく遅延金 (Verzögerungsgeld) を複数回賦課することはできないというのが、税務当局の見解です。遅延金の賦課決定後に義務が履行された場合も、これは遅延金の徴収を妨げるものではありません。租税通則法第 146 条に関する規定は即日適用開始されます。

「デジタル元データの加工操作の防止に関する法律」を実施するための実施法令である「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 (Kassensicherungsverordnung: KassenSichV)」は 2017 年 10 月に公告されました。連邦財務省は、租税通則法第 146b 条に基づくキャッシュ入り立ち入り検査に関する連邦財務省通達の公表に続いて、2018 年 6 月 12 日付の技術的なガイドラインの公表を通じて、租税通則法第 146a 条第 1 項に規定される電子的記録システム上のデジタル元データを保全する技術的なセキュリティ装置の要件に関する見解を示しました。

## 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

## 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 | 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).

© 2018 EYGM Limited.  
All Rights Reserved.

[ey.com](http://ey.com)