

German Newsletter

Japan Business Services

Issue 1 | February 2021

概要

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

ドイツ最新情報

I. 法人税

為替差損益の計上に関する適用通達(ドイツニュースレター2019年12月号の続報)

連邦財務省は、法人税法第8b条に基づき非課税とされる(原取引である)出資持分売却益の計算に際して、為替ヘッジ取引からの収益を売却価格の一部として考慮することが可能であるとの連邦財政裁判所判決(2019年4月10日付判決)に対する見解を示し、連邦財政裁判所がその要件として求めた原取引とヘッジ取引の間の“具体的な起因関係”を具体化しました。

連邦財政裁判所は、2019年4月10日付判決によって、具体的に予定された外貨建て取引される出資持分売却に伴う為替リスクの回避または減少のみを目的として締結された為替ヘッジ取引から生じる利益について、法人税法第8b条第2項第1文に基づき非課税とされる売却益の算定に際して売却価格の一部を構成するとの判断を下しました。

連邦財務省は、2020年10月5日付の連邦財務省通達により、個別の為替ヘッジ(いわゆる「マイクロヘッジ」)に関する判決の法的帰結を全面的に容認し、連邦財政裁判所がその要件として求めた原取引とヘッジ取引との間の起因関係について具体的に示しました。まず一方で、個々の帰属決定に関する明確で、かつ、事後的な変更が不可能なドキュメンテーションが必要とされます。他方、原取引とヘッジ取引の金額に関して、双方の取引の紐付けがトレース可能であることが求められます。その際、ヘッジ取引の締結時点での原取引の具体性の程度が基準となります。

連邦財務省はさらに、特にいわゆる超過ヘッジの形で、原取引とヘッジ取引の間に金額的な差異が発生し得る点を原則的に容認し、簡便的な理由から、10%未満の超過ヘッジについては重要性の低い差異としています。10%以上の超過ヘッジについては、超過がすでにヘッジ取引締結時点で客観的状况に鑑みて把握可能であった場合には、必要とされる原取引とヘッジ取引との間の起因関係が全面的に否認されることになります。

ヘッジ取引が事後的に変更または調整される場合、具体的な起因関係が改めて証明されなければなりません。税務当局の見解では、特に、当初具体的な起因関係がないとされていたヘッジ取引を事後的な変更を通じて遡及的に救済することはできません。さらに、当初の締結時に原取引との間の起因関係が認められたヘッジ取引が事後的に変更され、この変更が変更時点までの間に生じた為替差額の実現を伴わない場合、(事後的な)起因関係の消滅(および法人税法第 8b 条第 2 項の適用除外)につながる可能性があります。つまり、この場合には、(税務当局に有利な)遡及的取扱いが可能です。

連邦財務省はさらに、以下の点についての見解を示しています。

- ▶ 出資持分売却が行われない場合、法人税法第 8b 条第 2 項に基づく非課税措置は、ヘッジ取引から生じる利益についても適用されません。反対に、不成立に終わった出資持分取得との関連で生じた(逸失)費用については、法人税法第 8b 条第 3 項第 3 文に規定される損金不算入の対象とはなりません。
- ▶ 具体的な起因関係が成立している為替ヘッジ取引からの損失は、法人税法第 8b 条第 2 項第 2 文にいうところの売却費用の一部として(非課税の)売却益から減算されるか、または、法人税法第 8b 条第 3 項第 3 文に基づき課税所得の計算に際して損金として考慮されない売却損に加算されることになります。

連邦財務省通達の見解と異なり、ニーダーザクセン州税務局は、2020 年 4 月 15 日付通達においてその見解を示し、株主貸付金との関連において、為替差損を反対ポジションのヘッジ手段から生じた収益と相殺することは認められないとしていましたが(ドイツニュースレター2020 年 8 月号参照)、今回の連邦財務省通達公表を受け、州税務局が今後自身の法的見解を維持することはないと考えられます。

所得免除方式が適用となる場合の「永久欠損金」の控除に関する欧州司法裁判所に対する先行判決の求め

国外恒久的施設で生じた「永久欠損金」の取扱いに関する終わりのない議論は次のステージに進みました。ここ数年の間、「永久欠損金」の控除に関する欧州司法裁判所判決は議論の余地を残すものでしたが、今回連邦財政裁判所が行った先行判決の求めを受け欧州司法裁判所の明確な判断が求められます。

連邦財政裁判所は 2019 年 11 月 6 日付決定を通じて、欧州司法裁判所に対して、所得免除方式が適用される EU 域内の恒久的施設で生じた「永久欠損金」の国内本店側での控除に関連したいくつかの疑問点について先行判決を求めました。

欧州司法裁判所は、「Timac Agro」事案(2015 年 12 月 17 日付判決)において恒久的施設の永久欠損金の本店側での控除を事実上否認していましたが、直近の「Bevola/Trock」事案における欧州司法裁判所判決(2018 年 6 月 12 日付判決)からは、永久欠損金の本店側での控除は EU 法上妥当であることが見て取れます。連邦財政裁判所は、こうした欧州司法裁判所の二転三転した見解に照らして、「永久欠損金」の控除の問題が十分に明確にされていないと見ています。特に、先行判決の決定の対象となった具体的事案において、「Bevola/Trock」事案判決を納税者有利に直接準拠することが可能かどうか争点となっています。「Bevola/Trock」事案と本案の主要な違いとして、「Bevola/Trock」事案における欠損金の控除の除外が、二国間の租税条約(所得免除方式)ではなく、国内(デンマーク)税法の片務的規定に基づく属地主義を根拠としている点が挙げられるためです。したがって、連邦財政裁判所第 1 法廷は、所得免除方式が適用される国外の恒久的施設の「永久欠損金」をドイツ本店側で控除する義務が設立の自由の原則から生じるのかどうか、根本的に確認する必要があるとの見解にあります。

連邦財政裁判所は、また、欧州司法裁判所が「永久欠損金」の控除義務を肯定する場合に、これが営業税にも同様に適用されるかどうかの判断を求めています。連邦財政裁判所は、事案の状況と所得免除方式に関する二カ国間合意との間で取扱いに違いがないことから、営業税目的での永久欠損金の控除と（営業税の構造的な概念である）国内関連性（属地主義）との間に矛盾はないとしています。しかしながら、連邦財政裁判所は、当該判決に対する連邦財務省および専門家の一部による批判を鑑み、この点についても欧州司法裁判所に対して先行判決を求めるのが適切であると見ています。

連邦財政裁判所は、さらに、以下の問題を欧州司法裁判所に提起しています。

- 他の EU 加盟国内に保有される恒久的施設を閉鎖する場合において、当該 EU 加盟国内に新たに恒久的施設を設立し、（新しい恒久的施設の）利益を（閉鎖された恒久的施設の）過去の損失と場合によっては相殺することが少なくとも理論上は可能であるに関わらず、「永久欠損金」を本店側で控除しなければならないのか。
- 少なくとも翌課税年度に一度繰り越された恒久的施設の欠損金が、控除対象となる「永久欠損金」と見なされるのか。
- クロスボーダーの「永久欠損金」の本店側での控除義務は、仮に恒久的施設の所在国での損失控除が消滅せず存続するとしたと仮定した場合に、当該所在国で控除可能であったであろう損失の額まで金額的な制限を受けるのか（例えばドイツにおいては繰越欠損金の当期利益との相殺にあたっては最低課税制度により相殺額に制限が設けられているが、当該国にこうした金額的制限の制度がある場合に、当該国における制限が適用されるのか）。

II. BEPS

デジタル経済の課税に関する OECD アップデート(ドイツニュースレター2019 年 12 月号の続報)

2020 年 10 月 8 日から 9 日にかけて開催された会合で、OECD BEPS プロジェクトの行動 1 に関する 2 つの柱に関する進捗状況を確認するため、BEPS 包摂的取組み (Inclusive Framework on BEPS) が再度招集されました。これを受けて公表されたブループリント(詳細計画)によると、取組みは進捗を見せてはいるが、政治的合意への到達は 2021 年半ばまで延期されることになります。G20 蔵相もまた 2020 年 10 月 14 日発表のコミュニケを通じて、更なる合意の意思表示を行いました。2016 年以来、137 の国と地域が、BEPS 包摂的枠組み (Inclusive Framework on BEPS) において、経済のデジタル化に伴う課税上の問題の国際的解決に向けた多国間交渉を行っています。

OECD は、それぞれ約 250 ページに及ぶ、2 つのワークプランである「第 1 の柱(統合的アプローチ)」および「第 2 の柱(グローバルな税源浸食防止措置 (Global anti-base erosion proposal: GloBE) アプローチ)」に関する包括的な報告書の公表を通じて、内容に関して見解の相違がある点を認めつつ、近い将来にはグローバルレベルでの合意に到達可能であることを表明しています。この点については、米国が 2020 年 7 月に「第 1 の柱」に関する交渉から一時的に離脱して以来揺らいでいました。これに対して OECD は、2020 年末までに合意に到達する意思を再三にわたって強調していましたが、2020 年 10 月 12 日のウェブキャスト上、アンヘル・グリア OECD 事務総長が政治的合意の 2021 年半ばまでの延長を発表しました。この延期措置は新型コロナ危機によるもので、参加国の基本的な政治的合意の意思に影響するものではないと説明しています。また、国際的な合意形成による解決という目標は超党派で共通していることから、米国の大統領選挙の結果もまた議論の結果に影響を与えるものではありません。一方、2019 年中に行われたコンサルテーションプロセスにおいて指摘されたいくつかの論点はすでに解決されています。

主に課税権の新しい帰属概念を取り扱う「第 1 の柱」に関するブループリントには、対象となる商取引活動の明確化、適用されるメカニズムおよび市場国への利益の再配分のための売上高または利益上限、ならびに繰越欠損金の取扱いおよび二重課税リスクの排除に関する技術上の詳細が盛り込まれています。こちらの作業プラン(「第 1 の柱」)においては多岐に渡る個々の課題が未解決となっている一方で、グローバルでの効果的な最低課税(「第 2 の柱」)に関する報告書は、かなり進捗した作業状況を反映した内容となっています。グローバルな税源浸食防止措置 (Global anti-base erosion proposal: GloBE) アプローチの基本概念は、国際的に事業活動を行う企業に対するグロー

バルで効果的な最低課税制度です。具体的な税率はまだ決定されてませんが、ディスカッションにおいては 12.5%の税率が提案されています。GloBE 規定の適用対象となるのは、CbCR(国別報告書)に適用される売上高上限に倣って連結年間売上高 7 億 5 千万ユーロ以上の企業とされます。さらに、提案された、拡大加算課税ルール(Income Inclusion Rule)、軽減税支払ルール(Undertaxed Payment Rule)、スイッチオーバールール(Switch-Over rule)および課税対象ルール(Subject-to-Tax Rule)の 4 つの中核規定が具体化されています。また、政治的合意の延期はいくつかの EU レベルの対応に影響を与えることになります。EU 委員会は、企業課税に関する独自の行動計画を提案し、その中で OECD プロジェクトの進捗状況を評価し、21 世紀の経済環境に対応した EU レベルの改正提案を策定する予定でした。EU 委員会はさらに、2021 年上半期中に EU 独自の措置として「デジタル税」導入のためのスキーム提案を行う予定にしていました。また、2020 年末までに OECD レベルでの合意に到達できない場合に EU 独自の解決法に着手することが EU レベルで合意されていました。その一方で EU 委員会は、OECD の BEPS プロジェクトを引き続き支援し、その進捗状況に応じて EU レベルでの策定スケジュールを調整するとしています。ドイツが EU 議長国であった 2020 年中の目標は、特に、EU 全体での効果的な最低課税制度の導入の基礎を固めることにあったといえます。

さらなる詳細については [EY Global Tax Alert](#) (英語)をご参照ください。

III. 移転価格

関係会社間における所得案分: 新しい行政原則

連邦財務省は、2020 年 12 月 3 日付通達において、「2020 年行政原則(Verwaltungsgrundsätze 2020: VWG 2020)」を公表しました。この通達は、2005 年に公表された国外関連会社との間での所得案分に関する税務当局見解を、協力義務および課税ベースの推計に関して改訂するものです。

クロスボーダーの商取引を行う関係者との間の所得案分の検証のための、調査および協力義務、更正ならびに相互協議および EU 仲裁手続きに係る原則に関する非常に広範な内容の連邦財務省通達が 2005 年から適用されていました(いわゆる「行政原則一手続き」といわれる 2005 年 4 月 12 日付連邦財務省通達)。今回公表された 2020 年行政原則を通じて、2005 年通達のうち、当事者の協力義務(租税通則法第 90 条)ならびに課税ベースの推計および加算金(租税通則法第 162 条)を取り上げた 2 章が改訂されます。ただし、租税通則法第 90 条および第 162 条の適用に関する部分以外は、「2005 年行政原則一手続き」が引き続き適用されます。また、第 90 条および第 162 条に関する「2005 年行政原則一手続き」の規定もこれが明記されている箇所については引き続き有効です。したがって、今回の通達は期待されていたような、2017 年の OECD 移転価格ガイドライン改訂を受けた独立起業原則に関する(新)解釈に関するドイツ税務当局の「大きな方針転換」とはなっていません。2020 年行政原則は、特に OECD の BEPS プロジェクトの完了を受けた法改正(租税通則法第 90 条、第 162 条および 2017 年の記録文書の種類・内容・範囲のための法令(GAufzV)に基づく必要な補足内容を盛り込んでいますが、いわゆる“DEMPE コンセプト”の実施に関する明確な記述を通達に見つけることはできません。他方、例えば、いわゆるマスターファイルの実施に関する説明(売上高基準の明確化)や明確な規定のない法的定義に関する解釈が 2020 年行政原則に盛り込まれています。

通達の焦点は手続き上の取扱いに置かれており、これは税務調査において常により重要な役割を果たすことになります。税務調査官の多くは、移転価格更正を可能とするため、納税者の協力義務および納税者に提出が義務付けられる移転価格の妥当性の証明ならびにこれらの義務に違反した場合の推計課税の可能性について非常に幅のある解釈を見せますが、新しい通達はこうした法規定に関する非常に幅のある解釈を確認するものです。

納税者の協力および記録義務が移転価格の領域においてどこまで適用されるのかという問題は、国際税法において最も議論されている論点の一つです。2020 年行政原則は、従来から幅広い解釈を採用していた税務当局の立場を強化するものですが、行政通達であることから納税者および裁判所

に対する拘束力を有するものではありません。税務当局の過剰な要請に対して裁判所が将来的に制限を設けることがあるかもしれません。対象となる納税者は、税務調査官によるしばしば過剰な要求にすぐに応ずるのでなく、特に手続き上の観点に関して裁判所による判断の可能性を残しておくべきと考えられます。現在手続き中の相互協議手続き、移転価格の分野における包括的な税務調査の実施および多国籍企業間での利益案分に関する紛争を抑えようという国際的な協力において中心的な役割を果たすドイツの連邦財務省は、残念ながら、今もなお、納税者との間の論争においてドイツ税務当局がより強力な手段を必要としているという見解にあるように見受けられます。いずれにしても、2020 年行政原則は、ドイツにおける移転価格問題の解決に寄与することにはならないと考えられます。

IV. VAT

Brexit の VAT 上の取扱いへの影響

Brexit 移行期間は 2020 年 12 月 31 日に終了し、英国は 2021 年 1 月 1 日から VAT 上も EU 加盟国と見なされず、第三国として取り扱われることになりました。ただし、北アイルランドについては、特例の対象となります。連邦財務省は、連邦財務省通達を通じて、英国に対する VAT 上の制度変更に関連した VAT 上の規定の適用に関する見解を示しました。

英国は 2020 年初めに EU を離脱しましたが、2020 年 12 月 31 日までは VAT 上は EU 加盟国と見なされ、2021 年 1 月 1 日以降第三国となりました。北アイルランドについては、実質的に EU 加盟国でもあり第三国でもあるという特別な取扱いになります。北アイルランドは、役務提供取引に関しては本国と同様第三国となりますが、財貨の供給取引に関しては、引き続き EU 域内取引に関する規定が適用されることとなります。

2020 年 12 月 10 日付連邦財務省通達は、2021 年 1 月 1 日以降の英国に対する VAT 上の制度変更、特に、暦年を跨いだ財貨の供給およびその他の役務の提供について見解を示しています。

例えば、2020 年中に輸送開始され、2021 年に入って英国または英国からドイツに到着する財貨の供給の取扱いについて説明されています。同様に、2020 年中に開始され 2021 年に入って完了する役務提供についても取り上げられています。さらに、オンライン取引に際しての単一管轄窓口を通じたミニ・ワンストップ申告手続き (Mini One Stop Shop: MOSS) の利用および特別のケースにおける前段階 VAT 還付申請手続きの流れについて説明されています。また、Brexit によるインターネットポータル運営者に対する VAT 上の連帯責任およびこれに関連した VAT 法第 22f 条に基づく証明義務への影響についても触れられています。

VAT 上の取扱いに加えて、2021 年 1 月 1 日以降の英国との間の財貨の供給取引に際しては関税法上の手続き規定の対象となっていることに留意が必要です。

輸入 VAT の納付期限延長に関する連邦財務省通達

輸入 VAT の納付期限は、第 2 次コロナ租税支援法を通じて特定の要件 (包括納付期限延長認可) が満たされた場合には、輸入月の翌々月 26 日まで延長されます。

連邦財務省は、2020 年 10 月 6 日付連邦財務省通達において、輸入 VAT の納付期限延長措置の適用開始日を公表しました。通達によると、2020 年 12 月度を包括延長対象期間とする輸入については、納付期限が 2021 年 1 月 16 日から 2021 年 2 月 26 日に延長されます。これに続く納付期限も同様に翌月 16 日から翌々月 26 日に延長されます。

加工供給 (Werklieferung/Work supply) の定義

2020 年 10 月 1 日付連邦財務省通達を通じて、加工供給の定義に関する連邦財政裁判所判決が VAT 適用通達に盛り込まれました。このことは特にリバースチャージ制度の適用においても影響があります。

連邦財政裁判所は、2013 年 8 月 22 日付判決において、処分権の引渡しに加えて、顧客の所有になる財貨の処理または加工が行われる場合には、加工供給が行われたと見なされるとの見解を示していました。供給者自身の所有になる財貨の処理または加工だけでは、加工供給と見なすには十分ではありません。2020 年 10 月 1 日付連邦財務省通達により、この判決内容が VAT 適用通達第 8.1 条第 1 項第 1 文に反映されました。

加工供給または加工役務のいずれに区分されるのかは、VAT 上の各種取扱い、例えば VAT 債務が受益者に転嫁されるリバースチャージ制度の対象となるかどうかといった点に影響します。

2020 年 10 月 1 日付連邦財務省通達の原則は、すべての未確定の事案に適用されます。ただし、2020 年 12 月 31 日以前に生じた VAT については、従来の VAT 適用通達第 3.8 条第 1 項第 1 文に則った取扱いが容認されます。前段階 VAT 控除目的およびリバースチャージの適用のケースについても同様です。

接道工事にかかる前段階 VAT 控除に関する欧州司法裁判所判決

事業者が建設工事を行う場合には、自治体が事業者に対して、公共インフラストラクチャーへの接道工事費用を自己負担するよう要求することがしばしばあります。判例および税務当局は、これら費用に係る前段階 VAT の控除をこれまで否認していましたが、これに対して欧州司法裁判所は控除を原則的に認めるとの見解を示しました。

事業者が建設工事を遂行する場合、事業者はしばしば(例えば建築許可の条件として)、公道およびその他の公共インフラストラクチャーを自己負担で敷設し、これらを自治体に提供することが義務付けられます。こうした接道工事費用に係る前段階 VAT 控除は、これまで税務当局および判例により認められていませんでした。事業者が接道工事を自身の事業の遂行のために行っているのではなく、これらが無償で提供していることが、前段階 VAT 控除否認の根本的理由とされていました。

連邦財政裁判所は、前段階 VAT 控除の否認が EU 法に違反している可能性があるとして 2019 年 3 月 13 日付決定を通じ欧州司法裁判所に先行判決の求めを行っていました。

欧州司法裁判所は、2020 年 9 月 16 日付判決(「Mitteldeutsche Hartstein-Industrie」事案)において、納税者に有利な見解を示しました。欧州司法裁判所の見解では、公道の敷設費用に係る前段階 VAT 控除は原則的に可能とされます。敷設された道路が経済活動の一環で事業者自身によっても利用されることが、前段階 VAT 控除の要件とされます。さらに、敷設工事が、事業者の経済活動に必要な範疇を超えておらず、当該費用が売上取引の価格に反映されていることが求められます。

敷設された道路が(公共による利用に加えて)、事業者の(経済活動と直接または間接に関連する)必要のために利用されることから、自治体への道路設備の無償譲渡は(事業以外の目的での利用に際しての)自家消費課税の対象にならないというのが欧州司法裁判所の見解です。インフラストラクチャーの譲渡もまた、公的(建築)許可の交付に対する対価に該当しません。

欧州司法裁判所による先行判決を受けた連邦財政裁判所判決はまだ下されていません。

EU 域内供給取引に関する適用通達

2019 年年次税法により、EU VAT 指令の早期実施措置である「Quick Fixes」の一環で、EU 域内免税供給取引の要件が改正されましたが、連邦財務省は、個々の要件に関する広範な内容の適用通達を公表しました。「Quick Fixes」の他の措置(委託倉庫、チェーン取引)に関する適用通達はまだ公表されていません。

2019 年年次税法により、いわゆる「Quick Fixes」が 2020 年 1 月 1 日付でドイツ VAT 法に導入されました。「Quick Fixes」の一部は、EU 域内免税供給取引の要件に関する規定です。新規定の下では、例えば購入者側が有効な VAT-ID 番号を使用することが VAT 免税のための追加的な実体法上の要件となります。また、EC セールスリストが不完全であるまたは不備がある場合には、免税取扱いが否認されます。不備のある EC セールスリストについては、一カ月以内の訂正が求められます。

税務当局は、EU 域内免税供給取引の新たな要件に関する広範な内容の 2020 年 10 月 9 日付適用通達においてその見解を示し、これらを VAT 適用通達に反映させました。連邦財務省は、その中で例えば不備のある EC セールスリストの訂正の可能性に言及しています。連邦財務省は、対象となる供給取引が履行された申告期間の EC セールスリストに不備があり、その訂正が行われない場合には、免税取扱いが事後的に否認される点を明確に示しています。連邦財務省によると、当初の EC セールスリストではなく他の期間の EC セールスリスト上での不備の訂正では、当該供給取引の免税取扱いを回復することはできません。

税務当局が、供給取引時点で有効であった VAT-ID 番号の事後的な使用により、遡及的な免税取扱いを可能としている点もまた重要です。

同様に自己財貨のみなし EU 域内供給の免税取扱いもまた、EC セールスリスト上での適切な申告が求められますが、連邦財務省は、EU 域内供給取引に係る関連規定がみなし EU 域内供給のケースに適用されるとしています。

連邦財務省は、また、前段階 VAT 還付手続きに関する改訂も行っています。改訂により、輸出免税供給取引または EU 域内免税供給取引の要件が満たされている、または、満たされ得ることが確実な場合には、輸出供給取引または EU 域内供給取引にかかる請求書に記載された VAT については前段階 VAT 還付の対象とならないとされます。

本適用通達の原則は、2020 年 1 月 1 日以降履行された EU 域内供給取引から適用が開始されます。

「Quick Fixes」により同じく VAT 法に導入された委託倉庫の取扱いに関する規定についても連邦財務省通達案が近日中に公表される見込みです。「Quick Fixes」の重要な項目の一つであるチェーン取引に際しての「動的供給」と「静的供給」の決定に関する新たな規定については、まだ通達案が公表されていません。

クロスボーダーの貨物輸送に際しての容認規定の延長

連邦財務省は、下請運送業者に対する VAT 免税猶予期限を再度延長しました。

連邦財務省は、クロスボーダーの貨物輸送に際しての VAT 免税の範囲に関する欧州司法裁判所判決を受け、対象となる役務が財貨の荷主または受取人に対して直接提供されない場合には、免税規定は原則的に適用されないとの見解を示しました(2020 年 2 月 6 日付連邦財務省通達)。連邦財務省は、したがって、VAT 法第 3 条第 3 号の a に基づく免税は、元請運送業者の役務にのみ適用され、下請運送業者の役務には適用されないとしています。下請運送業者の輸送役務が財貨の荷主または受取人に対して直接提供されるのではなく、元請運送業者に対して提供されるというのがその理由です。

税務当局は、この新たな法的見解を原則的にすべての未確定事案に適用します。ただし、連邦財務省は、従来の法的見解に則った取扱いを容認する容認期限を設けていました(当初 2020 年 6 月 30 日まで、その後 2020 年 12 月 31 日まで延長)。2020 年 10 月 14 日付連邦財務省通達により、この容認期限が 2021 年 12 月 31 日までに提供される役務まで再度延長されています。

バウチャー(Gutschein)の VAT 上の取扱いに関する連邦財務省通達(ドイツニュースレター 2020 年 3 月号の続報)

税務当局は、バウチャーの VAT 上の取扱いに関する最終通達を公表しました。通達により、VAT 適用通達が広範に補足され、多くの事例を通じて個別の疑問点に対する見解が示されています。

単一目的および多目的バウチャーの VAT 上の取扱いについては、すでに 2019 年 1 月 1 日以降 VAT 法第 3 条第 13 項から第 15 項までに規定されています。両者の区分は、例えば課税のタイミングに影響します。バウチャーとして換価された役務に係る VAT は、単一目的バウチャーの場合はバウチャー発行時点で発生しますが、多目的バウチャーの場合は換価された役務が履行されて初めて発生することになります。

2020 年 1 月初旬に公表された通達案で予告されていた通り、2020 年 11 月 2 日付連邦財務省通達を通じて VAT 適用通達は、単一目的および多目的バウチャーの取扱いを広範に取り上げた新たな第 3.17 条が補則されます。

連邦財務省通達により、特に、バウチャーの定義が VAT 適用通達に盛り込まれています。例えば、切手、乗車券または入場券はバウチャーの適用範囲には分類されないことになります。また、値引きまたは払戻しの権限を付与するバウチャーは、新規定の対象から除外されます。さらに、通達には、単一目的バウチャーと多目的バウチャーの区分に関する事例が挙げられています。

さらに、VAT 適用通達第 3.17 条第 2 項から第 8 項には、例えば役務の提供場所および課税標準の決定、課税に関する規定、または連鎖取引における役務提供もしくはバウチャーの換金が行われなかった場合の法的帰結もしくは再換金性といった単一目的バウチャーに関する詳細な説明が盛り込まれています。また、第 9 項から 14 項には多目的バウチャーに関する取扱いが示されています。連邦財務省は、また、特に、連鎖取引における課税標準の決定および VAT 法第 10 条第 1 項第 6 文(多目的バウチャーの対価の計算)に関する見解を示しています。

連邦財務省通達の原則は、2019 年 1 月 1 日以降発行される、または、発行されたバウチャーについて適用されます。ただし、2019 年 1 月 1 日以降 2021 年 2 月 1 日までの間に発行されたバウチャーについては、前段階 VAT 控除目的も含め、当事者間で連邦財務省通達の規定に従わない取扱いとした場合も、税務当局はこれを容認します。

訂正可能な請求書に関するアップデート

財政裁判所は、二つの異なる係争事案において、遡及的な請求書の訂正に関する判決を下しました。いずれの事案においても、訂正可能な請求書だったかどうか争点となっていました。一方の係争事案はすでに連邦財政裁判所で上告中です。ニーダーザクセン財政裁判所では、VAT 債務の転嫁(リバースチャージ)に関する記載のある“請求書”の遡及的訂正が可能かどうか争点となっていました。税務署は、問題となった請求書は、個別に記載された VAT 額という最低記載要件を満たしておらず、よって訂正の対象となる請求書がないことから遡及的訂正は不可能との見解にありました。財政裁判所は、前段階 VAT 控除のためには原則的に請求書が不可欠である点を支持しましたが、リバースチャージ適用ため VAT の記載のない請求書もまた、遡及的訂正の可能な“請求書”であるとの判決を下しました。VAT 額の記載という最低記載要件は、財貨／役務の受益者の納税義務に関する記載を理由に不要とされます。ここ最近、税務当局もこの点については同じ見解を示すようになっていきます(2020 年 9 月 18 日付連邦財務省通達)。しかしながら、2020 年 9 月 17 日付の本判決については連邦財政裁判所で上告中です。

ミュンスター財政裁判所でのもう一件の事案においては、VAT 額の記載のない賃貸契約書が訂正可能な“請求書”に該当するかどうか争点となっていました。この事案においては裁判所は納税者の訴えを根拠なしとして却下しました。裁判官は、VAT 施行令第 31 条第 5 項第 1 文に基づく請求書の最低記載要件が満たされていないと判断しました。“法律上の VAT”を含む家賃債務に関する記載は、VAT 法第 14 条第 4 項第 8 号に規定される対価にかかる“具体的な”税額の表示という要件を満たしていません。(注: 賃貸役務は原則的に VAT 免税取引ですが、賃借人が事業者である場合は課税取引としての取扱いを選択することが可能です)課税オプションに関する規定が含まれていない、または賃貸人側でのオプション権の行使に関する注記のない契約書上の文言は、VAT 額の記載の要件を満たすには十分ではありません。財政裁判所は、さらに、賃貸契約書に記載された“法律上の VAT”という表現では、賃貸役務の免税取扱いが有効に放棄されたことにはならないとしています。本判決に対しては連邦財政裁判所への上告が認められています。

旅行役務の VAT 上の取扱い

2019 年年次税法により、マージン VAT 課税の特例が事業者間(B2B)の旅行役務についても適用されることが法制化されましたが、連邦財務省は、法改正以前の期間の取扱いについてその見解を示しました。

2019 年 12 月 18 日の法改正以前については、VAT 法第 25 条(マージン課税に関する規定)に基づく旅行役務課税は、事業者を受益者とする役務には適用されませんでした。連邦財政裁判所は、二つの判決事案において、マージン課税規定は、欧州司法裁判所判決に基づき役務の受益者が事業者であるかどうかに関わらず適用されるとの見解を示しました(ドイツニュースレター2018 年 7 月号参照)。

税務当局は、2020 年 11 月 30 日付通達により、連邦財政裁判所判決の見解を支持し、事業者は 2019 年 12 月 17 日以前に提供された旅行役務について、VAT システム指令第 306 条以下の特例に直接依拠することが容認されるとしています。ドイツ以外の EU 加盟国に所在する事業者から仕入れた旅行役務についても同様です。連邦財政裁判所はこの点についても判決事案の中で言及していました。

連邦財務省は、事業者が取引ごとに EU 法に依拠することが可能であり、結果、国内法規定と EU 法規定の双方を使い分けることができるとしています。EU 法の直接適用の法的帰結は、自身が提供する役務に制限されます。さらに、EU 法の適用により、個別の(統一的な)旅行役務についてマージンが VAT システム指令第 308 条に基づき包括的に計算されなければならないということではないとしています。したがって、2019 年 12 月 17 日以前に適用されていた VAT 法第 25 条第 3 項第 3 文に基づく総マージンの算定も可能とされます。

連邦財務省通達は、2019 年 12 月 17 日以前に供給者として提供したまたは受益者として受けた旅行役務について適用されます。

V. 不動産取得税

不動産取得税法上のグループ条項に関する新たな適用通達

不動産取得税法第 6a 条に規定されるいわゆるグループ条項により、消滅型会社分割、存続型会社分割、分社型会社分割および財産移転に基づく、(不動産取得税第 1 条第 1 項第 3 号、第 2a 項または第 3 項に該当する)課税対象の法的取引は、不動産取得税が免除されます。連邦財政裁判所は、ここ最近の一連の判決において、不動産取得税法上のグループ条項について、税務当局の見解に反して幅のある解釈を行い、これまで争点となっていた点について納税者に有利な見解を示しました(ドイツニュースレター2020 年 3 月号参照)。連邦税務公報上での当該判決の公表を受け、税務当局はこれらの判決を不動産取得税法第 6a 条に関する新しい適用通達に反映し、グループ内取引に関する従来の取扱いを放棄しました。

新通達によると、不動産取得税法第 6a 条第 4 文に規定される法的取引の前後それぞれ 5 年間の保有期限は、適格組織再編取引が行われた場合もその順守が法的に可能である限りにおいて、順守されなければならないとしています。税務当局は、保有期限の計算に際しては、取得取引の実現時点(再編取引においては登記完了日)が起算日となるとしています。従来の取扱いと変わらず、究極のグループ親会社に従属する(中間)会社は、例え究極の親会社が出資持分の譲渡によりグループ親会社としての要件を満たさなくなった場合であっても、支配企業とは見なされ得ないとされます。

通達は、サイドストリーム、アップストリームおよびダウンストリーム合併が不動産取得税法第 6a 条にいうところの適格組織再編取引である点を明確にしています。ただし、会社形態変更ならびに分社型分割または新設資本金会社への個人事業の移管は優遇措置の対象とならないとされます。税務当局は、また、EU/EEA 内での特定のクロスボーダーの組織再編についても通達に盛り込んでいます。EU/EEA 加盟国の法律に基づく組織再編は、当該規定がドイツ組織再編法第 1 条第 1 項第 1 号から第 3 号にいうところの組織再編と同等である場合には、不動産取得税第 6a 条第 2 文の文言に基づき同等の組織再編取引と見なされます。さらに、不動産取得税第 6a 条第 1 文の後段の規定により、現物出資または(減資や出資比率の減少といった)その他の会社契約上の根拠に基づく、(不動産取得税第 1 条第 1 項第 3 号、第 2a 項または第 3 項に該当する)課税対象の法的取引もまた、EU/EEA 域内を含め、優遇措置の対象となり得るとされます。税務当局の見解では、不動産取得税第 1 条第 2a 項(パートナーシップにおける出資者構成の変動)のケースにおいては、第 6a 条に基づく優遇措置は、出資持分の譲渡が適格組織再編に基づき行われる限りにおいて、出資比率に比例的に認められることとなります。他方、上記の保有期間を基準とした取扱いは、不動産取得

税法第 1 項第 3 項(資本金会社における出資者構成の変動)のケースには適用されません。第三国との関連での組織再編取引が優遇措置の対象となるかどうかについての見解は引き続き示されていません。

さらに、税務当局も連邦財政裁判所の判決を受け、組織再編取引に支配企業として関与する法的主体は VAT 法にいうところの「事業者」である必要はないとしています。同様に、支配企業が、支配下にある会社に対する出資持分を個人資産または事業資産のいずれに保有しているかどうかは、不動産取得税法第 6a 条の適用に際して判断基準とならないとしています。したがって、資本金会社の単独個人株主は原則的に不動産取得税法第 6a 条にいうところの支配企業となり得ます。原則的に、支配企業が支配下にある会社への出資を通じて市場に参加(経済活動に従事)している場合には王権を満たすに十分であるとされます。

新しい通達は、2012 年 6 月 19 日付ならびに 2013 年 10 月 9 日付通達に取って代わり、すべての未確定事案に適用されます。

VI. 個人所得税／賃金税

みなし給与の課税ベースおよび分離課税

連邦財政裁判所は従来の判例を踏襲し、みなし給与になり得る費用のみが現物給付に際しての査定ベースに含まれるとしました。さらに、現物給与の課税標準と分離課税の課税標準は異なる点を明確にしました。

連邦財政裁判所は 2020 年 5 月 13 日付判決により、従来の判例を踏襲し、所得税法第 8 条第 2 項第 1 文に基づく現物給付の額に関するケルン財政裁判所の判決内容を一部改めました。現物給付額を算定するための査定ベースには、従業員側でみなし給与を生じさせることとなる雇用者の費用のみが考慮されることになります。例えばイベントに際してのエージェント費用はこうした費用に含まれません。こうしたケースにおいては、イベントに際して雇用者が負担する総費用を一体として見ることはできません。ケルン財政裁判所は、第三者であればイベントエージェント費用を販売価格に組み入れたであろうという論拠を示していました。連邦財政裁判所はケルン財政裁判所のこの見解を否定してはいませんが、このことは、現物給付の評価額が市場で販売されている同等のチケットの価額より低かったことを税務署側が挙証することが認められるに過ぎないとしています。税務署が、挙証権限を行使しなかったことから、連邦財政裁判所判決において確立された原則に基づく査定が基準となります。

一方、連邦財政裁判所は、所得税法第 37b 条第 1 項第 1 文第 1 号に基づく所得税分離課税について、これが所得税法第 8 条第 2 項と平行した規定ではないとしています。従業員以外の取引先および顧客に対する給付に際しての所得税分離課税に際しては、独自の課税標準が採用され所得税法第 8 条第 2 項の適用範囲から除外されます。所得税第 37b 条に基づく分離課税の課税標準には、すべての直接帰属可能な費用(個別費用)が組み入れられます。特定の個別費用を所得税第 37b 条に基づく分離課税の課税標準から除外する法的根拠は設けられておらず、また、除外が可能だった場合、これは法律の目的から逸脱することになるというのが連邦財政裁判所判決の論拠です。

従業員の出張旅費の税務上の取扱い

税務当局は 2014 年に公表された従業員の出張旅費の税務上の取扱いに関する通達を改訂しました(2020 年 11 月 25 日付連邦財務省通達)。改訂に際しては、特に、第一の勤務地の定義、食事提供および二重家計に関連した連邦財政裁判所判決が反映されています。

連邦財務省は、2014 年以降適用されている現行の旅費規定に基づく第一の勤務地に関連した連邦財政裁判所判決をその行政原則(2020 年 11 月 25 日付連邦財務省通達)に反映し、通達の冒頭において、当該判決に基づいた所得税法第 9 条第 4 項にいうところの第一の勤務地の法的定義を具体化しています。勤務地は、住居と切り離された、事業活動の用に供され、かつ、土地に固定された、または専ら立地場所での使用を目的とした、空間的にまとまった設備から構成される、固定的な事業施設と定義されます。例えば、プラントまたは空港といった“広範囲に及ぶ”第一の勤務場所も

また、将来的には勤務地と見なされることとなります(2019 年 4 月 11 日付連邦財政裁判所判決)。

税務当局は、雇用者による就業規則または労働法上の取決めに基づいた勤務地の指定に際しても、連邦財政裁判所判決(2019 年 4 月 4 日付)の見解を判決事案以外の事案にも適用するとしています。判決によると、従業員の将来的な勤務状況を予測するに際して、就業規則または労働法上の取決めに基づく指定によっていずれの固定的事業施設で勤務することになるかどうかのみを基準として判断されることとなります。雇用者により指定された第一の勤務地での勤務が、量的な重点であるまたは重点となるべきかどうかは、判断基準とはなりません。ただし、従業員が労働法上または勤務規則上負っている、かつ、当該従業員により遂行される職務内容に応じた勤務を多少なりとも第一の勤務地で遂行することが必要となります。さらに、勤務地の帰属決定は、書面によらず、口頭または黙認的に行うことが可能であるとされています。また、従業員を随時別の勤務地に帰属することが可能であるという状況がすなわち期限付き帰属と見なされることにはなりません。

税務当局は、食事手当(日当)の取扱いについて、食事手当の減額の対象となる食事提供に関する従来の要件を具体化しています。これまでの取扱いでは、雇用者による軽食(スナック)の提供があった場合には食事手当が減額されるものとされていました。2019 年 7 月 3 日付連邦財政裁判所判決(ドイツニュースレター2019 年 12 月号参照)を反映し、新通達ではスナックおよび具なしのパンは食事手当減額の対象外であることが明記されています。食事券(バウチャー)の供与に際しては、引き続き、(第一の勤務地以外での一時的勤務開始から)三カ月期限の期間中については、雇用者による食事提供とは見なされず、食事手当の減額は不要という見解です。三カ月期限到来後の食事券供与は、2015 年賃金税ガイドラインの当該条項の他の要件が満たされた場合には、現物給付査定額が課税標準となる点が補足されています。

通達は、さらに、2017 年 11 月 16 日連邦財政裁判所判決を受け、二重家計における生活の本拠となる住居および勤務地における住居に関する要件を明確にしています。

また、新通達では、直近で適用されている食事手当(日当)および現物給付査定額が考慮されています。

新しい適用通達は 2014 年 10 月 24 日付連邦財務省通達に取って代わり、すべての未確定事案に適用されます。

VII. 税務会計

金額的に重要性の低い場合の前払費用計上

金額的に重要性の低い場合の前払費用計上に際しての簡便的な取扱いの必要性については財政裁判所で取り上げられるケースが増えていますが、今回連邦財政裁判所がこの問題に関する審議を行うことになりました。特に、重要性を判断する金額基準として少額固定資産上限額を適用するべきかどうかという点を明確にすることが連邦財政裁判所に求められます。

前払費用は、所得税法の条文によると原則的に支出の多寡に関わらず計上しなければなりません。しかしながら、商法、税法ともに、項目によっては、重要性の低い場合の資産・負債計上を不要としています。例えば少額固定資産については、期間対応による費用案分の必要はなく、一括償却が認められています。

過去には、連邦財政裁判所第 10 法廷が、重要性の低い場合は前払費用計上による正確な期間対応案分を放棄することが可能との見解を示し、その際に評価に際しての齟齬を回避するため、少額固定資産上限額を前払費用計上の判断基準としていました(2010 年 3 月 18 日付決定)。バーデン・ヴュルテンブルク財政裁判所は、二つの判決事案において上記の連邦財政裁判所の見解を支持しました。連邦財政裁判所はそのうちの一方の判決の上告審においてその最終的な見解を示すこととなります。

上記の連邦財政裁判所判決は、少額固定資産における資産計上選択権が他の貸借対象項目に適用拡大され、結果として貸借対照表の明確性および完全性を損なうことになるというのが、判決事案における税務署側の主張でした。連邦財政裁判所が、財政裁判所の見解に対する異議を支持するのかが待たれます。重要なポイントとして、恒常的に変更される少額固定資産上限額(直近では 800 ユーロに引上げ)を基準とすることが妥当か否かという点が挙げられます。さらに、金額的重要性の低い場合の資産計上に際しての簡便的取扱い、前受収益にも適用が拡大され、結果として収益表示に影響する可能性も考えられます。

債務の劣後化に際しての負債計上

連邦財政裁判所は、2020 年 8 月 19 日付判決において、将来の利益および収益だけでなく、“その他の処分可能な財産”も義務履行の原資とされる劣後化表明は、例えば債務者が、営業活動を行っていないために決算日時点において処分可能な財産を獲得する状況になく、債務者財産の弁済への充当が実際に見込まれない場合であっても、商法上、税務上ともに負債計上禁止の対象とならないとの見解を示しました。債務者に返済能力がないことは、負債計上有無の基準とはならず、むしろ履行義務の留保を法的にどう建て付けるかによってのみ判断されることとなります。

商法上、義務は経済的な負担として負債計上されます(商法第 247 条第項)。債務者が債務超過の状態にあるというだけでは、ほぼ確実に債務を弁済する必要がないため経済的負担が発生していないと結論付けるに十分ではありません。債務者に財産がないというだけでは、法的に成立している義務を償却処理する根拠とはなりません。

債務が将来の利益および収益に加えて“その他の処分可能な財産”でもって弁済されるとした劣後化表明については、所得税法第 5 条第 2a 項に基づく税務上の負債計上禁止規定の適用対象となしません。所得税法第 5 条第 2a 項の適用に際しては、処分可能な財産が当該決算日に保有されている、または将来的に獲得可能であるかどうかは判断基準となりません。連邦財政裁判所は今回の判決において従来の税務当局の見解を支持し、さらに、この法的見解は法的確実性に資するものであると補足しています。仮に処分可能な財産の有無が判断基準とされる場合、決算日時点で“その他の処分可能な財産”が実際にあるかどうか、その場合どの程度かどうかの判断のためには、みなし清算価値計算が都度必要となってくるからです。さらに、債務者は劣後化に関わらず、処分可能な財産を獲得した場合には直ちに債務を弁済することが法的に義務付けられていますが、こうした財産獲得は、下級審が適切に判断した通り、出資(資本拠出)により随時可能です。したがって、実務においては引き続き、“その他の処分可能な財産”を盛り込んだ劣後化表明の合意を行うのが望ましいです。

VIII. 税務コンプライアンス

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(DAC7): プラットフォーム運営者に対する申告義務および共同税務調査の実現化

2020 年 12 月 1 日に開催された EU 財務相理事会(ECOFIN)において、EU 加盟国の財務相は、EU 行政協力指令の第 6 次改正(DAC7)に関する政治的合意に至りました。デジタル・プラットフォーム(オンラインポータル)の運営者に対する新たな報告義務の導入および行政当局間の協力に関する現行規定の明確化が改正の主たる内容となります。

プラットフォーム運営者に対する報告義務の導入の目的は、デジタル・プラットフォームを介して実現された所得の申告漏れを、税務の透明化に関する規定の強化を通じて防止することにあります。

DAC7 提案は、OECD の „Model Rules for Reporting by Platform Operators in the Sharing and Gig Economy“に基づく内容となっています。DAC7 で予定されている改正内容と異なり、OECD イニシアティブは、財貨の供給におけるキャッシュフローのみを対象としており、例えば宿泊仲介とい

た役務の提供を含んでいません。DAC7 では適用対象が役務の提供まで拡大されています。新たな報告義務に関してさらに特記すべき点として、EU 域内所在のプラットフォーム運営者だけでなく、報告義務のある販売者による報告対象となる経済活動または EU 域内国に所在する不動産の賃貸をサポートする第三国所在のプラットフォーム運営者に対しても報告が義務付けられる点が挙げられます。

さらに、EU 加盟国当局間の共同税務調査 (Joint Audits) 実施に際しての手続きを具体的規定を通じて簡素化するため、Joint Audits の実施に関する法的枠組みが明確に規定されることとなります。提案によると、例えば、税務調査が実施される EU 加盟国の手続き規定に基づき調査が実施され、調査終了後 30 日以内に共同調査報告書が提示されることとなります。また、Joint Audits に参加する加盟国は、証憑を相互容認することが義務付けられます。さらに、将来的には、ライセンス料についても自動的情報交換の対象に盛り込まれ、情報交換の対象となる「対象事象」が初めて法的に定義されることとなります。

DAC7 は、2023 年 1 月 1 日に適用が開始される予定ですので、プラットフォーム運営者に対しては、2024 年 2 月末までに最初の報告書を提出することが義務付けられます。他方、共同税務調査に関する規定は 2024 年 1 月 1 日以降適用されることとなります。第 6 次改正指令 (DAC7) は、2021 年 1 月に EU 議会による提案内容の審議が行われた後、正式に採択される見込みです。採択後、EU 加盟国は 2022 年 12 月 31 日までに DAC7 を国内法に導入することとなります。

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 6196 8024 13461 (Notes FAX)
kenji.umed@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.umed@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

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.umed@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 | 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. 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. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2021 EYGM Limited.

All Rights Reserved.

ED None

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.