



# German Newsletter

Japan Business Services

Issue 3 | July 2022

## 概要

- I. 法改正
- II. 法人税
- III. 配当源泉税
- 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. 法改正

#### 1. 2022年中に成立した法改正の概要一覧(2022年6月13日現在)

法律名	官報公布日／概要
1. 第4次コロナ租税支援法 (Viertes Corona- Steuerhilfegesetz - 3. Corona-StHG)	2022年6月22日
損失の繰戻控除	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ 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)への時限的引上の2023年課税年度までの延長</li><li>▶ 損失繰戻期間の1年間から2年間への恒常的延長</li></ul>
定率減価償却の時限的適用の延長	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ 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日から2021年12月31日までの取得／製造資産への時限適用)</li></ul>
資産売却益の繰延期間の延長	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ 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一年延長</li></ul>

法律名	立法手続の状況／概要
その他の所得税法上の措置	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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</li> <li>▶ 時短操業手当の支給に際しての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</li> <li>▶ 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</li> </ul>
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%での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	2023.06.30	2024.02.29	2024.04.30
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	2022.09.30	2023.07.31	2023.08.31
申告書提出遅延過料の起算開始日	2022.06.01	01.09.2022	2023.03.01	2023.07.01	2024.03.01	2024.05.01
税金利息の起算開始日	2022.07.01	01.10.2022	2023.04.01	2023.08.01	2024.04.01	2024.06.01

<b>2. 2022年租税軽減法 (Steuerentlastungsgesetz 2022)</b>	<b>2022年5月27日</b>
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"> <li>▶ 定額(加算)手当の1キロメートルあたり35セントから38セントへの引上げ</li> <li>▶ 2022年1月1日に遡及しての引上げ</li> </ul>
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"> <li>▶ 300ユーロのエネルギー費用定額控除額(2022年度のみ)</li> <li>▶ 100ユーロのKindergeld(児童手当)加算一時金の支給</li> </ul>
<b>3. 2022年法人税ガイドライン (Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022)</b>	<b>2022年4月13日</b>
内容については <a href="#">ドイツニュースレター2022年4月号</a> セクションIII.法人税参照	
<b>4. エネルギー税軽減法 (Energiesteuersenkungsgesetz)</b>	<b>2022年5月31日</b>
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"> <li>▶ 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)</li> <li>▶ ガソリンについては1リットルあたり29.55セント、ディーゼルについては14.04セントの引下げ</li> <li>▶ 2022年6月1日発効</li> </ul>

## 2. 立法手続中の法改正の概要一覧(2022年6月13日現在)

<b>1. 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)</b>	2022年7月8日付連邦参議院同意
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 ( <a href="#">ドイツニュースレター2022年4月号</a> セクションIX.租税通則法参照)	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ 月利0.5%(年利6.0%)から月利0.15%(年利1.8%)への引下げ</li><li>▶ 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</li><li>▶ 適用される利率は3年ごとに見直し(次回は2026年1月1日)</li><li>▶ 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</li><li>▶ 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</li><li>▶ 利息の賦課決定時効期限の1年から2年への延長</li></ul>
<b>2. 物品税法の改正のための第8次法 (Achstes Verbrauchsteuergesetz-änderungsgesetz)</b>	2022年3月30日付政府法案
物品税の領域におけるEU指令の国内法への導入	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ 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</li><li>▶ 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</li><li>▶ 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</li><li>▶ その他ビール税関連の改正</li><li>▶ 2023年2月13日に発効</li></ul>

## II. 法人税

### 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法務官の最終見解 ([ドイツニュースレター2021年2月号](#)の続報)

連邦財政裁判所は2019年11月6日付決定を通じ、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ています。欧州司法裁判所法務官は、2022年3月10日に公表された最終見解の中で、本店側での損失控除(国外恒久的施設の損失と本店利益との相殺)は認められないとの見解を示しました。所得免除方式が適用されるケースにおいては、永久欠損金の消滅は設立の自由の原則に抵触しないというのが法務官の見解です。

連邦財政裁判所は、先行判決の求めにより、設立の自由の原則が、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を義務付けることになるのか、という点を明らかにすることを目指していました。Collins法務官により、2022年3月10日付の最終見解において、設立の自由の原則は永久欠損金の控除を義務付けるものではないとの結論に至っています。客観的に同等とみなされる事象が存在しないことから、設立の自由の原則が制限されていないことをその理由としています(客観的に同等の事象において差別的取扱いがある場合に、設立の自由の原則が制限されると見なされます)。所得免除方式が適用される国外恒久的施設の状況は、原則的に国内恒久的施設のそれとは客観的に同等とは見なされ得ないであろうというのが法務官の見解であり、法務官は、租税条約による所得免除が、利益だけでなく損失も対象としている、いわゆる対称性(シンメトリー)概念をその見解の根拠としています。

法務官は、「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)もまた、「Timac Agro」事案における欧州司法裁判所判決(2015年12月17日付判決)に矛盾しないとしています。双方の事案は、それぞれ異なる制度に基づいているというのがその理由です。前者においては欠損金控除の除外が国内法上の片務的規定に基づいているのに対して、後者においては二国間租税条約(所得免除方式)をその根拠としています。



欧州司法裁判所の判決が、法務官の最終見解を支持せず、永久欠損金の本店側での控除義務を肯定する内容となった場合、これは営業税にも同様に適用される(先行判決の求めの2点目)というのが法務官の見解です。法務官は、特に、営業税は一定の相違点があるに関わらず所得税と同等であるとの連邦財政裁判所の解釈をその根拠としています。これに対して、永久欠損金の控除の点において、「構造的な国内関連性(属地主義)」の有無は基準とはならないとしています(営業税上、人的納税義務は存在せず、事業体が課税対象であり、属地主義に基づく課税となっている)。

同様に、欧州司法裁判所が原則的な損失控除を肯定した場合を想定して、欠損金の永久性の要件に関して連邦財政裁判所が提起した3点目および4点目の問題についても、法務官はその見解を示しています。

連邦財政裁判所は、先行判決の求めの3点目において、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、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、という点を明らかにすることを求めていました。法務官は、この場合の本店側での損失控除を否定していますが、最終見解の前出の箇所では、純粋に仮定的な、将来のいずれかの時点において新規に設立される恒久的施設による損失の利用は、損失の永久性に矛盾するものではないと明確に言及していることから、表現上の不明瞭さがあるように見受けられます。

さらに、法務官は、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については、控除対象となる「永久欠損金」とは見なされないとの見解にあります(先行判決の求めの4点目)。

法務官は、先行判決の求めの5点目である永久欠損金の金額的制限について、「永久欠損金」の本店側での控除は、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て仮定した場合に、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(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本店側に適用されるのか)を受けるとの見解を示しました。

欧州司法裁判所が、法務官の見解を支持し、クロスボーダーの永久欠損金の消滅が設立の自由の原則に抵触しないとの判決を下すのかが待たれます。

#### 暗号通貨に関する連邦財務省通達(ドイツニュースレター2021年9月号の続報)

連邦財務省は、暗号通貨の収益税上の取扱いに関する連邦財務省通達の最終版を公表しました。これにより、解決されていない問題は残ってはいるものの、暗号資産の領域における法的不確実性が減少することになります。

連邦財務省は、2022年5月10日付通達を通じて、仮想通貨およびその他のトークンの課税に関して連邦各州と調整した見解を公表しました。これにより連邦レベルで統一的な税務当局の見解が初めて示されることになりました。

通達の構成は2021年6月17日付の草案に類似していますが、いくつかの箇所で、収益税上の分類が変更されています。通達のセクションIで技術的な定義が行われ、セクションIIの収益税上の分類が続きます。

実務上影響のある、草案との相違点として、所得税法第23条第1項第1文第2号第4文に規定される売却期限(資産の取得から売却までの期間が1年を超えない場合は、キャピタルゲインとして課税対象)の1年から10年への延長が、仮想通貨には適用されない点が挙げられます。仮想通貨およびその他のトークンが経済財を構成し、これらが所有者に帰属する点について税務当局の見解に変更はありません。プルーフ・オブ・ワーク(Proof of work - PoW)におけるブロックチェーンの創出(いわゆるマイニング)ならびにプルーフ・オブ・ステーク(Proof of stake - PoS)におけるブロックチェーンの創出(いわゆるフォーキング)に対するブロック報酬(Blockreward)のいずれも、資産の製造ではなく取得に該当するというのが税務当局の見解です。取得時の評価においては、3つの異なる取引所(プラットフォーム)の平均レートではなく、1つの取引所(プラットフォーム)のレートで十分とされます。他方、イニシャル・コイン・オファリング(Initial coin offering - ICO)におけるトークンは、発行者自身により製造された経済財に該当し、製造費用によって資産計上されることとなります。連邦財務省は、さらに、どのような場合にトークンが有価証券またはその他の金融商品としても見なされるのか、その見解を示しています。また、特定のケースにおいては、トークンが(利子等の資本債権ではなく)現物給付請求権の性格を有すると見なされます。

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。想定された通り、連邦財務省は、納税者の協力および記録義務についての見解を示しませんでした。これに関しては個別の通達を通じて規定される予定です。さらに、デーフアイ(Decentralized Finance - DeFi)に関しても同様に連邦財務省通達による具体化が予定されています。

## 自己資本の強化に関するEUイニシアチブ([ドイツニュースレター2021年9月号](#)の続報)

EU委員会は、他人資本による資金調達に対する既存の税務上の優遇措置を自己資本による資金調達の取扱いと平準化することを目的とするEU指令案を提出しました。

法人を対象としたEU委員会の法改正イニシアチブであるDEBRA (dept-equity bias reduction allowance)は、2021年に公表された企業課税に対するEUストラテジーの一部です。

2022年5月11日付EU指令案のメカニズムは、みなし自己資本利息の控除をベースとし、これにより、現行では税務上有利となる他人資本による資金調達と同等の取扱いが実現することになります。企業は、資本市場の不測の値動きに影響されることなく、投資やイノベーションに係る意思決定における自由度が高まり、債務に対するインセンティブが減少することになります。EU加盟国のほとんどの国で、他人資本は自己資本に対して税務上優遇されており、借入利息の課税所得からの控除が可能な一方、自己資本による資金調達の場合、同様の控除は認められていません。

具体的には、自己資本に対するいわゆるみなし利息控除額は、当期課税年度末時点の純資産額と前期課税年度末時点の純資産額との差額にみなし利率を乗じて算定されることとなります。したがって、みなし利息の定額控除は、ある特定の課税年度における自己資本増加の合計に対してのみ認められます。みなし利率はそれぞれの通貨の10年物のリスクフリー利率に、1%または(中小企業の場合)1.5%のリスクプレミアムを加算した利率になります。

ある年度の自己資本増加額に対して算定されたみなし利息控除額は、控除額が納税者のEBITDA (利払い・税引き・減価償却前利益)の30%を超過しない限りにおいて、連続する10年間にわたって控除可能です。みなし利息控除の額が、納税者の課税所得より大きい場合、超過分については無期限の繰越しが可能です。さらに、(EBITDAの30%を超えるため)控除の対象とならないみなし利息控除額については、これが課税所得の30%を超える額について最高で5年間繰り越すことが可能です。

DEBRAは自己資本に対する税務上の優遇措置に加えて、他人資本利息の控除を制限することを予定しています。他人資本利息は、受取利息との相殺後の金額について、その85%のみ控除することが可能となります。これにより、他人資本による資金調達のメリットは、自己資本側だけではなく他人資本側でも減少することになります。

指令案によると、EU加盟国は、2023年中にEU指令を国内法に導入することが義務付けられ、新规定は2024年1月1日以降適用される予定です。ただし、既に国内法上みなし自己資本利息控除の規定を設けている加盟国に対しては、最長で10年間の経過規定が適用される見込みです。

EU指令案の提出により、EUレベルでの立法手続が開始されますが、指令案の採択に必要なEU理事会における全会一致が成立するか、指令案の変更が必要となるかどうか、今後の動向が待たれます。

詳細につきましては、[2022年5月11日付EY Global Tax Alert](#) (英語)をご参照ください。

## ルーリング手数料の損金不算入

連邦財政裁判所の見解によると、法人による法人税および営業税に関するルーリングに係る(税務当局により賦課される)手数料の損金算入の否認は、立法者の意思または憲法上の論点のいずれにも矛盾しないとされます。税金が実際にはまだ発生していないという状況もまた、損金算入否認の判断には影響しないとされます。

法人税法第10条第2号に基づき、所得税およびその他の人的税については、損金算入が認められません。これらの税金に関連した付帯税についても同様です。租税通則法第89条に基づくルーリングに係る費用もまた付帯税に含まれます(租税通則法第3条第4項第7号)。具体的事案においては、資本金会社による法人税および営業税がルーリングの対象となっていました。特に、組織再編に伴う繰越欠損金の事後的な否認に関してルーリングが求められていました。

連邦財政裁判所は2021年12月8日付の判決において、法人税法第10条第2号に列挙された税金に関するルーリング手数料については、損金算入が認められないとする税務当局の見解を支持しました。連邦財政裁判所は、この点を抽象(概念的)的思考に基づき判断しています。連邦財政裁判所によると、法人税法第10条第2号は、列挙された税金ならびにこれらに係る付帯税を(共通する要素を一般化して)抽象(概念的)的に捉えています。ルーリングが具体的に査定された損金不算入の税金に関連するという、抽象性の枠を超える付従性(従属性)は必要ではありません。

ルーリング手数料の損金算入の否認は、損金不算入費用について資本会社と人的会社を同等に取り扱うという法人税第10条第2号の目的に合致しているというのが連邦財政裁判所の見解であり、立法者の意図とも矛盾しません。立法者は、ルーリング手数料を租税通則法第3条に付帯税として明記することで、ルーリング手数料が法規定により定められる点を明確にしています。さらに、損金算入可能な(ルーリング関連の)税理士費用との比較において、ドイツ基本法第3条の法の下での平等、または、客観的な純額原則(担税力に基づく課税原則)のいずれにも抵触しないとしています。連邦財政裁判所は、法人税が実際に発生していない点は判断に影響せず、法人税の発生の可能性がルーリングの背景にあるかどうかを基準となるとしています。

### III. 配当源泉税

#### ソフトウェアの委託開発に際しての源泉義務に関する連邦財務省通達

連邦財務省は、ソフトウェアの委託開発に対する報酬の源泉税上の取扱いに関する連邦財務省通達(2022年8月2日付)の中でその見解を示しました。草案は、2021年中に行われた著作権上のソフトウェアの定義の改正後、その公表が待たれていたもので、ソフトウェアのプログラミングを国外業者に委託するすべての企業が対象となります。

ソフトウェアの購入またはソフトウェア開発に関連した源泉税上の取扱いについては、2017年10月27日付連邦財務省通達により支払い報酬が基本的に分類された後も、所得税法第50a条第1項第3号に基づく源泉税の徴収義務に関して、報酬の債権者と債務者との間で再三に亘って争点となっています。(特にソフトウェアに関する)権利の使用供与の源泉税上の取扱いは、根拠となる著作権上の定義によります。特に、著作権法第29条(著作権の譲渡不可能性)、第32a条(著作権者による追加報酬請求権)および第41条(使用者による権利の不行使に際しての差止請求権)の規定は、源泉税上の検討に際して大きな意味を有します。上記の規定は、個人的な著作権の領域において、これらの権利が原則的に(源泉義務の対象とならない)権利の取得には該当しないと連邦財政裁判所により解釈されることから、権利のすべてが取得される場合であっても税務上の観点からは(源泉義務の対象となる)権利の使用供与に分類されることになります。

コンピュータープログラムの著作権法上の定義は、2021年6月7日以降改正され、著作権者による追加報酬請求権および使用者による権利の不行使に際しての差止請求権は、コンピュータープログラムには適用されないとされました。連邦財務省通達草案は、著作権法におけるこの改正内容の税務上の影響に関する見解を示しています。

連邦財務省の見解によると、著作権は引き続き法的譲渡ができないに関わらず、(源泉義務の対象とならない)経済的な権利の取得は原則的に可能とされます。著作権法の改正により、コンピュータープログラムに係る法的権利について、経済的に価値のある権利(の一部)が著作権者側に残らない形で譲渡することが原則的に可能になったことがその理由です。ただし、契約上の取決めの詳細が、コンピュータープログラムに対する包括的、排他的および無期限ならびに不可逆的な使用および利用の権利の供与を想定しているかどうか判断の基準となります。連邦財務省は、また、多段階契約についての見解も示し、経済的な権利の取得に該当するかどうか、各段階での検討を要するとしています。ある段階で経済的な権利の取得に該当しないと見なされた場合、契約当事者自身が受け取った権利のすべてを譲渡する場合であっても、その下に続く契約はすべて経済的な権利の取得から除外されます。

#### 非居住者間でのライセンス提供に際しての源泉義務: 簡便規定の延長および中長期的な動向 ([ドイツニュースレター2021年9月号](#)の続報)

ドイツ国内の公的機関で登録された「権利」(特許権、商標権、意匠権等の知的財産権、ソフトウェア、その他の権利)の期間制限のある供与に対する報酬は、税務当局の見解によると制限納税義務の対象となります。このいわゆる「登録事案」に対する課税が、税務の実務における不確実性をもたらしたことから、連邦財務省は、(2020年11月6日付、2021年2月11日付および2021年7月14日付連邦財務省通達を通じて)実質的に争いの余地のない租税条約適用のケースにおける簡便規定を導入していました。簡便規定により、既に支払いの行われた、または、特定の期限までに支払われるライセンス料については、ライセンサー(債権者)またはライセンシー(債務者)がライセンサーの代理人として租税条約に基づく遡及的な免除申請書を(連邦中央税務局に)提出する場合には、源泉税申告または源泉徴収を行う必要はありません。連邦財務省は、2022年6月29日付通達により、直近の通達により2022年6月30日までとされていた簡便規定の適用期限を12カ月延長し、2023年6月30日までに免除申請書を提出することを条件に、2022年7月1日から2023年6月30日の間に支払われるライセンス料についても簡便規定が適用されるとしています。



また、2022年6月28日には、連邦財務省が連邦議会財政委員会に宛てて作成した、ドイツ国内の公的機関に登録された「権利」の使用供与から国内源泉所得を得る非居住者(制限納税義務者)に対する課税(いわゆる「登録事案」)にかかる現行法制の評価に関する報告書が、連邦財務省ホームページ上で公表されています。

「登録事案」の課税から見込まれる税収は、既存および将来の管理およびコンプライアンス負担に見合わないというのが、報告書で示された主要な結論です。このことは具体的なライセンスが租税条約による免除を受けるかどうかに関わらないとされます。連邦財務省によると、評価プロセスの結果、「登録事案」の課税については新たな検討を要し、結果的に下記の3つの措置が必要となります。

▶ 短期的な(行政上の)措置

上記の簡便手続の適用期間の12カ月間の延長。

▶ 長期的な(法律上の)措置

「登録事案」の課税に関する規定は、将来他箇条書き表記統一を目的に、句点「。」をつけることを提案させていただきます。的には、タックスヘイブン防止法(Steuerroasen-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適用が限定され、それ以外については撤廃されるべきである。

▶ 未決定の措置

連邦財務省は、いわゆる「第三者ライセンス事案」(企業グループ外の第三者とのライセンス取引)に関して、こうしたケースに固有の問題解決にむけた救済措置を検討しています。これには、特に、企業グループ内のケースと比べて履行が難しい租税通則法第90条がいうところの納税者の協力、情報提供義務および過去の事案の処理に際しての実務上の著しい難度がベースにあります。

連邦財務省は、さらに、人材およびストラクチャーの拡充を通じて、未処理の「登録事案」の処理が、手続きを管轄する税務当局(連邦中央税務当局および連邦各州の税務当局)により一貫性をもって遂行され、手続きが迅速に完了できるよう努めるとしています。

法改正に関しては、具体的にどういった文言となるかまだ不明です。2021年6月2日付の源泉税近代化法(Abzugsteuerentlastungsmodernisierungs-gesetz - AbzStEntModG)は、2020年11月の連邦財務省案の時点では、権利がドイツ国内の公的機関に登録されているというだけでは制限納税義務は生じないという、課税の事実要件の制限が盛り込まれていました。しかしながら、この表現は政府案で削除され、続く立法手続きにおいても財務省案の採用には至りませんでした。今回、この立法上の措置を、遅くとも2023年上半期には実施予定であるBEPSの2本柱のプロジェクトにひもづけることが宣言されています。ただし、法改正のためには連立政権内での合意や連邦各州の多数決が必要であり、連立政権各党や連邦各州のポジションが不明なことから、法改正の可能性がどの程度かを判断するのは現時点では難しいです。

本テーマに関しましては[2022年6月29日付EY Global Tax Alert](#)(英語)もご参照ください。

## IV. VAT

### 多目的バウチャー(Gutschein)に関する欧州司法裁判所判決

欧州司法裁判所は、VAT上のバウチャーは、平均的な消費者が、提供されるすべての役務を利用できない場合であっても、多目的バウチャーに区分されるという判決を下しました。

バウチャーは、商取引およびサービス分野だけに限らず、VAT上も重要な意味を有します。事業者によるバウチャー発行自体はVAT対象となる取引には該当せず、バウチャーが引換ええられ、役務が提供された時点で初めて売上VATが発生することになります。他方、単一目的バウチャーの場合はバウチャー発行時点で売上VATが発生します。単一目的バウチャーの引換ええは、VAT対象となる取引にはあたりません。

欧州司法裁判所は2022年4月28日付判決において、バウチャーの保有者が、有効期限を理由に、提供される役務のすべてを利用することができないために、VAT上の多目的バウチャーとしての区分から除外されるものではないとの見解を示しました。

欧州司法裁判所判決は、バウチャーのVAT上の取扱いを明確にする性格を有しています。バウチャー保有者がいずれの役務を選択するかどうか判明していない点が、多目的バウチャーの判断基準となります。選択される役務について、例えばVAT税率またはその提供の場所が未定である必要があります。これに対して、提供されるサービスのすべてを利用するための有効期限または可能性は、(多目的)バウチャーの要件ではありません。

なお、欧州司法裁判所は、引き換えられた役務の価値が多目的バウチャーの額面を下回る場合の差額の取扱いに関してはその見解を述べていません。欧州司法裁判所法務官は、差額については、多目的バウチャーの発行者による個別の役務として課税すべきとの提案を行っていました。

### EU域内供給取引に際しての免税要件の緩和

連邦財務省は、EU域内免税供給の要件となるEUセールスリストの提出に係るこれまでの厳格な要件を緩和しています。

連邦財務省は、これまで、VAT法第1条第1号のbに基づくEU域内供給取引の免税に関して厳格な見解を示していました。連邦財務省は、2021年課税年度以降、財貨の供給を行う事業者が、EUセールスリストを提出期限内に、正確かつ網羅的に作成することが、免税のための絶対要件であるとしていました。

連邦財務省は、2022年5月20日付通達により、当該規定に該当するVAT適用通達第4節(4.1.2)を改定し、これまでの厳格な見解を緩和しました。連邦財務省は、不正確なEUセールスリストが修正、または提出期限経過後に提出された場合には、該当するEU域内供給取引は(遡及して)免税になる点を明確にしています。

ただし、EUセールスリストが、未提出、不正確または網羅的でない場合には、EU域内供給取引に対する免税は引き続き税務当局によって否認されることから、懸念が完全に払拭(ふっしょく)されたとは言えません。また、EUセールスリストの提出遅延または修正に伴い遡及的免税が認められた場合も、過料手続きの対象となるリスクが除外できません。

改定内容は2020年1月1日以降履行されたすべてのEU域内供給取引に適用されます。

### 分割払いに際しての売上VATの発生時点

連邦財政裁判所は、分割払いに際しての売上VATの発生時点および部分役務の定義についてその見解を示しました。

事業者は、原則的に、役務を提供した時点で当該役務に係る売上VATを納付しなければなりません。役務の受益者が対価、および対価に係る売上VATの支払いを行ったかどうかは、売上VATの発生時点の判断には差し当たって影響しません。ただし、事業者は、役務の受益者に対する債権の回収が不能となった場合には、VATの課税標準(対価)および売上VATの額を減額することができます。



債権の支払拒否または支払不能といった事態だけでなく、支払猶予または分割支払いといったケースも回収不能に該当するかどうかは、判然としません。こうしたケースにおいては、事業者は一定の期間に亘って役務の受益者から債権を回収することができないためです。連邦財政裁判所は、過去、建設業界で一般的な、いわゆる履行保証制度による(支払)留保は、回収不能に該当するとの見解を示していました。連邦財政裁判所は、今回公表された2022年2月1日付判決において、合意された分割払いは回収不能を成立させるものではない点を明確にしました。連邦財政裁判所は、これにより、VAT法第13条第1項第1号のaに基づく売上VATの発生は、既に支払期限の到来した対価請求権に限定されない点を明確にしたものです。

連邦財政裁判所は、さらに、VAT法第13条第1項第1号のa第3文に規定されている部分役務の定義に関してもその見解を示しました。経済的に分割可能な役務の特定の部分について対価が個別に合意されている場合、これは部分役務に該当します。部分役務がある場合、当該部分に対する売上VATは、それぞれ該当する部分が履行された時点で発生することになります。これに対して、包括的な役務が提供される場合には、すべての役務が完全に提供された時点で初めて全体に対する売上VATが発生することになります。連邦財政裁判所は、経済的に分割可能な役務は、継続的または反復的な性格を有しなければならない点を強調しています。換言すると、包括的な役務に係る分割払いについて、これを部分役務に対する対価に分類することはできないこととなります。

### チェーン取引に関する連邦財務省通達草案

電気自動車のさらなる税務上の促進およびその他の税務上の規定改正のための法律—いわゆる2019年年次税法(Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlichen Vorschriften-Jahressteuergesetz 2019)において、EU VAT指令の早期実施措置である「Quick Fixes」の一環で、チェーン取引のVAT上の取扱いに関する規定が改正されました(VAT法第3条第6a項)が、連邦財務省は、通達草案の中で、運用上の疑問点に関する見解を示しました。

2019年年次税法により2020年1月1日以降、いわゆる「Quick Fixes」がドイツVAT法に導入されました。「Quick Fixes」の一部は、チェーン取引における「動的供給」および「静的供給」の決定に関する新规定に関するものです。これにより、チェーン取引における課税地の決定に際しての取扱いがEUレベルで統一されました。「動的供給」が、(チェーン取引の中の)1つの取引にのみ帰属する点は変わっていません。財貨が他のEU加盟国またはEU域外の第三国を仕向け国とする供給取引においては、「動的供給」と見なされる(EU域内または輸出)供給取引のみ免税とすることが可能です。チェーン取引の中のいずれの供給取引が「動的供給」に帰属するかの決定基準は、2019年年次税法を通じてVAT法第3条第6a項として独立した条項として新しく規定されました。

税務当局は2022年6月22日付連邦財務省通達草案において、法的に新たに規定された、チェーン取引における「動的供給」の帰属に関する見解を示しました。輸送手配を誰が行ったかが判断基準となるというのが連邦財務省の見解です。チェーン取引における最初の供給者による輸送(自身での輸送)または発送(委託輸送)の場合、「動的供給」は最初の供給者に帰属することになります。最終購入者による輸送または発送の場合、最終購入者に対する供給取引が「動的供給」と見なされます。

(チェーン取引において、購入者であると同時に供給者でもある)中間業者が自身で、または、第三者が中間業者の名義で財貨を輸送する場合、「動的供給」は原則的に(最初の供給者から)中間業者に対する供給取引に帰属することになります(反証可能な推定)。

通達草案によると、あるEU加盟国から他のEU加盟国への財貨の輸送に際して、中間業者が、輸送の開始されるEU加盟国のVAT-ID番号を使用する場合には、上記の法律上の推定は適用されません。この場合、「動的供給」は、中間業者から購入者に対する供給取引に帰属することになります。なお、VAT-ID番号は遅くとも輸送開始時点までに必要となります。したがって、使用するVAT-ID番号の事後的な変更は、帰属判断に影響しないこととなります。

連邦財務省は、また、第三国への輸送を伴うチェーン取引に関しても改定を行っています。適用通達は、電子マーケットポータルの運営者がみなしサプライチェーンに組み入れられる取引には適用されません。

適用通達の原則は、すべての未確定事案に適用されることとなります。

## V. 不動産取得税

### シェアディール規定の適用に関する通達(ドイツニュースレター2022年1月号の続報)

不動産取得税法改革により、いわゆるシェアディールにおける保有期間が10年に延長され、また出資比率が90%に引き下げられました。さらに、不動産保有資本会社における出資者変動に関する新规定(不動産取得税法第1条第2b項)が導入されました。連邦各州の上級財務局は、不動産を保有する資本会社または人的会社の出資者の変動に関する運用上の疑問点に関する共同通達を通じてその見解を示しました。

主に、(不動産取得税の対象となる)補足的事実要件(いわゆるシェアディール規定)の領域における改正を盛り込んだ不動産取得税法改革による法改正は、原則的に、2021年7月1日以降成立する取得取引から適用が開始されています。不動産取得税法第1条第2b項の新规定(不動産保有資本会社における出資者変動)、ならびに、同条項と既存の第1条第2a項(人的会社における出資者変動)との関係に関する多様な運用上の疑問点を背景に、不動産取得税法第1条第2b項に関する通達が待たれていました。連邦各州の上級財務局は、さらに、不動産取得税法第1条第2a項の適用に関する現行の通達についても改定を行いました。

不動産取得税法第1条第2b項の適用に関する通達は、想定された通り、不動産取得税法第1条第2a項の適用に関する通達に準拠する構成となっています。両通達に盛り込まれた主な変更内容は下記の通りです。

- ▶ 不動産は、不動産取得税法上これが帰属するとされる会社の財産に含まれる。不動産が、不動産取得税法上、不動産取得税発生時点において、不動産取得税法第1条第1項、第2項、第3項または第3a項のいずれかに基づく取得取引として、会社に帰属するケースが該当する。1つの不動産が複数の会社に帰属することによる重複課税のリスクあり。
- ▶ 出資者としてのステータスは、出資構造が間接的に短縮する場合にのみ(出資者変動に該当せず)存続する。不動産を保有する人的会社、または資本会社に対する直接の出資持分が譲渡される場合には、出資構造の短縮は、不動産取得税法第1条第2a項または第2b項でいうところの出資者変動に該当する。
- ▶ いわゆる法形態変更モデルにより、法(会社)形態変更を行う会社の出資者の変動について、法形態変更後も特定の要件の下では、シェアディール規定の適用対象となる出資者変動が回避される。
- ▶ 不動産取得税法第1条第2a項または第2b項の条文は、各規定同士の競合関係を規定していない。税務当局の見解では、双方の条文は同等の規定であり、いずれかが優先適用されるものではない。規定が並行して適用されることによるデメリットとしては、特に、両方の事実案件が同じタイミングで成立した場合には、不動産取得税法第1条第6項に基づく差額課税(同じ不動産について不動産取得税の対象となる取引が過去に発生していた場合に、新しい取引に対しては、過去の取引に際しての課税標準との差額についてのみ不動産取得税の対象とされる)が適用されず、二重課税または複数課税となる可能性が挙げられる。
- ▶ 通達によると、債権法上の履行取引(Signing)、および物件上の法取引、すなわち、出資持分の譲渡(Closing)は、不動産取得税法上は2つの取引と見なされる。このことは、特に、補足的事実要件の課税のタイミングにずれがある、不動産取得税法第1条第3項第1号、または第3号、もしくは第3a項、および第1条第2a項、または第2b項のケースにおいて、重要な意味を有する。不動産取得税法第1条第3項第1号または第3号もしくは第3a項に該当する取引はSigning時点で成立したと見なされるのに対して、第1条第2a項または第2b項に該当する取引は出資持分の譲渡(Closing)時点で成立したと見なされる。したがって、税務当局の見解では、不動産取得税法第1条第3項第1号または第3号もしくは第3a項に基づく不動産取得税の査定はSigning時点で行われ、Closing時点では第1条第2a項または第2b項に基づく査定が行われることになる。不動産取得税法第1条第3項第1号または第3号もしくは第3a項に基づく不動産取得税の査定は必ず留保条項付きで行われ、同じ不動産に対して第1条第2a項または第2b項に基づく査定書が交付された場合には、直ちに取り下げまたは修正の対象となる。なお、税務署は、1年以内に不動産取得税法第1条第2a項または第2b項に基づく課税が行われることが明確である、または、課税が実施される限りにおいて、不動産取得税法第1条第3項第1号または第3号もしくは第3a項に基づく査定を見送ることができる。

不動産取得税法第1条第2b項に関する共同通達は、第1条第2b項のケースにおいては不動産を保有する資本会社が納税債務者であり、その上に介在する中間資本会社ではない点を明確にしています。税務当局は、2021年6月30日までにSigningが行われ、2021年7月1日以降Closingが成立した出資持分の譲渡に関しては、不動産取得税法第1条第2b項に関する共同通達の中で、その見解を示していません。また、不動産取得税法第1条第2c項の上場条項の適用に関する説明も不動産取得税法第1条第2b項に関する共同通達には盛り込まれていません。消息筋によると、この点については個別の通達が作成中とのことです。不動産取得税法第1条第2b項の適用に関する共同通達は、第1条第2b項の法制化、すなわち、2021年7月1日以降の期間を対象としています。

不動産取得税法第1条第2a項の適用に関する共同通達にのみ関連する重要な変更点として、専門家の間で長い間批判されていた、いわゆる恒久性条項の税務当局による放棄が挙げられます。これにより、不動産を保有する人的会社に自身が出資している資本会社における間接的な出資者変動に際しては、5年または10年間の保有期間が適用されます。

不動産取得税法第1条第2a項の適用に関する通達は、すべての未確定事案に適用されます。2021年6月30日までに成立した取引または、経過規定の適用対象となる取引については、通達の運用に際して、出資比率95%、保有期間5年間とされます。

## VI. 個人所得税／賃金税

### カンパニーカーの支給に際しての賃金税上の取扱い

連邦財務省は、カンパニーカーの支給に際しての賃金税上の取扱いに関する新しい適用通達を公表しました。新しい通達により、賃金税源泉徴収の遡及修正が可能になります。通達は、また、カンパニーカーの取得費用の従業員による一部負担の取扱いに関する直近の連邦財政裁判所判決([ドイツニュースレター2021年9月号](#)参照)も反映しています。

通達には、継続的使用を目的に支給されたカンパニーカーが、実際に自宅と第一の勤務地との間の通勤に利用されていない場合の取扱いに関する一節が新たに盛り込まれています。定額の使用価値(0.03% x 片道通勤距離 x グロス車体価格)は、カンパニーカーが実際には通勤に利用されていない場合であっても、月額で計算されます。連邦財務省によると、雇用契約上の合意またはその他の事情により(ホームオフィス、時短勤務等)、第一の勤務地への通勤が毎日に行われない場合にも、定額の使用価値が発生するとされます。

税務当局は、賃金税源泉徴収の遡及修正(暦年全体について、0.03%ルールからいわゆる0.002%ルールと呼ばれる実際の通勤利用日数(0.002% x 通勤利用日数 x グロス車体価格)に基づく個別評価への変更、またはその逆の変更)を可能にしています(暦年ごとにいずれか一方のみ選択可能)。遡及修正は、暦年中および賃金税源泉証明書の送信／交付前(通常は暦年終了の翌年2月末まで、退職の場合は退職時)に原則的に所得税法第41c条(賃金税源泉の変更)の一環で行うことが可能です。こうした賃金税源泉の遡及修正は、カンパニーカーのプライベート目的利用にかかる使用価値の評価(暦年全体について、1%ルールから走行記録法への変更またはその逆)についても原則的に可能です。

通達には、カンパニーカー費用の従業員による負担の取扱いに関する2020年12月16日付連邦財政裁判所決定が反映されています。通達によると、業務利用以外のために特定の期間を対象とした従業員による(一括の)一部負担額は、当該期間に亘って均等に案分し、FRINGE BENEFITの算定に際して減額されます。カンパニーカーの取得費用の一部を従業員が特定の期間を対象として(一括)負担した場合も同様です。これに対して、従業員負担の対象期間について雇用契約上の合意がない場合は、原則的に従来の取り扱い(負担の行われた年のFRINGE BENEFITの減額)となります。

電気自動車およびハイブリッド車両がカンパニーカーとして提供された場合の取扱いに関しては、2021年11月5日および2020年9月29日付の電気自動車の私的利用に関する連邦財務省通達([ドイツニュースレター2022年1月号](#)参照)に言及されています。

2022年3月3日付の連邦財務省通達は、2018年4月4日付の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。



## 金銭給付と現物給付の区分に関する連邦財務省通達の改定

連邦財務省は、金銭給付と現物給付の賃金税上の重要な区分に関する適用通達を改定しています。改定後の通達には商品券の引換えポータル<sup>1</sup>の取扱いならびに郵便番号区域制限の可能性が盛り込まれています。

2019年年次税法により導入された金銭給付と現物給付との間の法的区分に基づき、原則的に、商品またはサービスの引換え権利のみが付与され、かつ、決済サービス監督法(Zahlungsdiensteaufsichtsgesetz-ZAG)第2条第1項第10号の要件を満たす、商品券および金券(カード)のみが、現物給付に区分されます。連邦財務省は、2022年3月15日付連邦財務省通達により、2021年4月13日付適用通達(ドイツニュースレター2021年4月号参照)を改定しています。

限定的な引換え場所の領域に、これら引換え場所が運営するオンラインショップが新たに付け加えられました。さらに、(連邦各州をまたぐ)郵便番号区域の選択を通じた引換え場所の制限も可能とされます。この郵便番号区域の選択は、従業員が指定することも可能です。原則的に(従来通り)チェーン店の店舗・オンラインポータルは、現物給付の要件を満たす制限された引換え場所に該当します。連邦財務省は、商品券の引渡または金券カードへのチャージの前に従業員が複数のチェーン店から1つを選択することが可能な場合も、原則的に、現物給付の要件を満たすとしています。

これに対して、商品またはサービスパレット(カタログ)から特定の商品またはサービスを選択することのみ可能な商品券の場合、業者カテゴリー(いわゆるマーチャントカテゴリーコード-MCC)が記載されただけの商品券では、現物給付と見なされるに十分でないというのが連邦財務省の見解です。MCCIに加えて他のカテゴリーからの商品またはサービスが提供される場合には、現物給付に該当するか、は、当該商品券の使用が、限定的な引換え場所に制限されているかどうかで判断されます。

通達には、商品券の引換えポータル<sup>1</sup>の取扱いに関する詳細が新たに盛り込まれています。連邦財務省の見解では、他の商品券との引換えが可能な商品券は、原則的に現物給付に該当しません。ただし、技術的または契約上の設定により、当該商品券が、商品またはサービスを引換え対象としている他の商品券とのみ引換えが可能な場合は、この限りではありません。

連邦財務省は、また、立替費用の弁済についてもその見解を示しています。立替費用について、所得税第3条第50号に基づき非課税での弁済が可能かどうかは、原則的に、従業員が自身の利害関心によらず、雇用者の勘定で費用を立て替えたかどうかで判断されます。

さらに、フリンジベネフィットの非課税上限(Freigrenze)の44ユーロから50ユーロへの引上げ(2022年1月1日以降)も改定版に反映されています。

新通達は2021年4月13日付連邦財務省通達に取って代わり、原則的にすべての未確定事案に適用されます。

## 企業グループ内におけるクロスボーダーの駐在員派遣に際しての経済的雇用者

連邦財政裁判所は、企業グループ内で行われるクロスボーダーの駐在員派遣に際しての経済的雇用者の定義に関する見解を示しました。派遣駐在員が派遣先の国で取締役として勤務する場合には特別の注意が必要です。

連邦財政裁判所は、2021年11月4日付判決により、企業グループ内におけるクロスボーダーの駐在員派遣において、どのような要件が満たされた場合に、派遣先となる国内企業が所得税法第38条第1項第2文にいうところの経済的雇用者となるのか、具体化しました。連邦財政裁判所によると、派遣先企業は、通常、これが人件費を負担し、派遣駐在員の勤務が派遣先企業の利害関心に基づき行われ、駐在員が派遣先企業の勤務体系および指揮系統下に組み入れられている場合に、経済的雇用者と見なされるとしています。この規定が適用されるケースにおいては、人件費の経済的負担が、通常、賃金税の課税対象となる給与の支払いの前提となる、民法上(労働法上)の雇用者の定義に必要な契約上の根拠に取って代わります。

連邦財政裁判所は、さらに、派遣駐在員は、一般的な原則に基づき、経済的雇用者の従業員と見なされねばならない点に言及しています。特に、派遣駐在員が、具体的事案のように、派遣先企業での取締役としての勤務と同時に派遣元企業に出資している場合の取扱いには注意が必要です。従業員としての性質の有無の判断に際しては、個別事案の状況に応じた検討を要します。連邦財政裁判所からの差戻しを受けたことから、財政裁判所は再審理において、さらなる詳細な検討を行うこととなります。連邦財政裁判所は、従業員としての性質の有無に加えて、派遣先企業による人件費の経済的負担の有無およびその程度についての判断を行うこととなります。

## 9ユーロチケットの賃金税上の取扱い

従業員の公共交通機関の通勤利用のための費用について、給与に追加的に支給される雇用者手当は、原則的に非課税とされます。連邦財務省は、2022年6月から8月までの期間、ドイツ国内の公共交通機関が提供する特別の定額チケットである9ユーロチケットに関して、年ベースでの処理を容認しています。

所得税法第3条第15号に基づく非課税手当は、その額が従業員の支出額まで制限されています。9ユーロチケットの適用期間中(2022年6月から8月)については、雇用者手当が従業員の支出額を上回っている場合も、非課税支給が容認されます。ただし、2022年通年での雇用者手当の合計額が従業員の支出合計額を超過しないことが条件です。2022年通年での雇用者手当の合計額が従業員の支出合計を超過した場合、差額は給与として課税対象となります(2022年5月30日付連邦財務省通達)。

連邦財務省は、暦年中に所得税法第3条第15号に基づき非課税支給された雇用者手当の総額は、年間の賃金税源泉証明書上に記載されなければならない点に言及しています。

## VII. 税務会計

### デジタル経済財の減価償却に関する連邦財務省の回答書(ドイツニュースレター2022年4月号の続報)

税務当局は、2022年2月22日付連邦財務省通達を通じて2021年2月26日付のコンピューターハードウェアならびにデータ入力および処理に必要なソフトウェア(いわゆるデジタル経済財)の一般耐用年数に関する連邦財務省通達を改定しました。2021年2月26日付連邦財務省通達によると、特定のコンピューターハードウェア(付属機器を含む)ならびにデータ入力および処理に必要な基幹およびアプリケーションソフトウェアについては、一般耐用年数を1年とする減価償却が可能です。専門家の間では、この耐用年数規定の「Kann(できる)」という文言は、専ら(基準性の原則の例外として商法決算書と異なる取扱いの選択が可能な)税務上の選択適用権と解釈されています。連邦財務省は、2022年2月22日付の改定連邦財務省通達において、デジタル経済財の一般耐用年数を1年と見なすことが、即時償却につながるものではなく、特別な減価償却形態または新しい減価償却方法を構成するものでもなく(つまり従来の減価償却規定が適用される)、また、所得税法第5条第1項にいうところの税務上の適用選択権に該当しない点を明確にしています。

2022年2月22日付連邦財務省通達で示された見解が、さらなる解釈上の論点をもたらし、特に商法決算書との関係が明確でなかったことから、各団体は連邦財務省に対して、さらなる明確化を求めていました。連邦財務省は、2022年4月26日付の回答書を通じてこの要請に応じました。回答書によると、納税者は、税務当局との合意なしに、コンピューターハードウェアおよびソフトウェアを従来の3年または5年に代わって1年で減価償却することが可能とされます。つまり、税務当局は、これまでの実務上、税務上の選択適用権の規定が適用されない場合であっても、商法会計と税務会計で異なる一般耐用年数を容認してきたと考えられます。税務当局は、ERPソフトウェア(商法上の耐用年数は多くの場合8年、商法上の耐用年数は従来5年とされていました)を例に挙げています。

連邦財務省が、各団体への回答書において“連邦財務省通達の影響”として、ERPソフトウェアの耐用年数の5年から1年への短縮についても明記していることから、こうした大規模のソフトウェアにおいても、税務上の選択適用権がない場合であっても、商法上の耐用年数8年のところ、税務上の耐用年数1年を選択することが容認されると解釈することが可能です。

各団体宛ての連邦財務省の回答書が正式な連邦財務省通達には該当せず、連邦税務公報上で公表されていない場合であっても、特に、回答書の内容については連邦各州間で合意されている点からも、税務当局に対する一定の拘束力を有すると考えられます。少なくとも、税務当局によるデジタル経済財の取扱いに際しての一つの指標と見なされると思われます。

## VIII. 税務コンプライアンス

### OECDによる暗号資産に係る情報交換制度導入の提案

経済協力開発機構(OECD)は、2022年3月22日に暗号資産に係る情報交換制度の枠組み(Crypto-Asset Reporting Framework: CARF)および共通報告基準(Common Reporting Standard : CRS)の改正に係る公開諮問文書(Public Consultation Document)を公表しました。

CARFおよびCRS改正案は2022年4月29日まで公開討議に付され、10月に新ルールの提案が行われる予定です。その後、参加国による採択を経て、2024年1月1日から適用される可能性があります。

詳細につきましては、[2022年4月1日付EY Japan 税務アラート](#)(日本語)をご参照ください。

### 国外取引に際しての申告義務

連邦財務省は、租税通則法第138条第2項および第138b条に基づき、国外取引に係る申告義務に関する複数の通達をまとめて、この論点に関する見解をより詳細に示しました。

租税通則法第138条第2項に基づき、無制限納税義務者は、税務署に対して、特定の国外事案に係る申告を行う義務を負います。税務当局は、2022年4月26日付連邦財務省通達により、これまでに公表されてきた通達を差し替え、いくつかの点に関する見解を具体化、拡充しています。

連邦財務省は、国外資本金会社または人的会社に対する出資持分の取得に際しての申告義務(租税通則法第138条第2項第1文第3号)に関連して、間接出資については、これが、法人、団体または財団に対する直接の出資持分の取得と同時に併せて取得される場合には、常に申告の対象となるとしています。また、納税者は、法人、団体または財団に対する直接の出資持分の売却のケースにおいても、同様の要件が満たされた場合には、同時に併せて売却される間接出資について申告することになります。連邦財務省通達によると、上記の取扱いは、人的会社に対する出資持分についても適用されます。

連邦財務省は、申告義務の対象となる15万ユーロ基準(租税通則法第138条第2項第1文第3号に基づきすべての出資の取得価額の合計が15万ユーロを超えた場合に申告義務が発生)に関連して、この基準を超えているかどうかの計算に際しては、直接および間接の個々の出資先に対する出資持分が考慮されるとしています。

連邦財務省は、また、租税通則法第138条第2項第1文第3号は、国内および国外の投資ファンドおよび特別投資ファンドの出資者(投資家)が、これら投資ファンドまたは特別投資ファンドを通じて間接的に取得および売却した出資持分については、適用されないとしています。一方、国外投資ファンドおよび特別投資ファンドに対する直接または間接の出資持分の取得および売却は、申告義務の対象となります。投資税法第6条第1項第1文にいうところの国内投資ファンドおよび特別投資ファンドは、租税通則法第138条第2項第1文にいうところの納税義務者として申告義務を負います。

税務当局はさらに、租税通則法第138b条に基づき第三者による申告義務についてもその見解を示しています。

2022年4月26日付通達は、2022年1月1日をもって、2018年2月5日付、2018年7月18日付、2020年9月18日付および2020年12月28日付の連邦財務省通達に取って代わります。2018年2月5日付連邦財務省通達の付表2として添付された申告書ひな型は引き続き有効です。



## 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.ueda@de.ey.com

野中 榮助  
Phone +49 211 9352 12980  
Fax +49 6196 8024 12980 (Notes FAX)  
eisuke.nonaka@de.ey.com

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.ueda@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.ueda@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](https://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](https://ey.com).

© 2022 EYGM Limited.  
All Rights Reserved.

00393-226Jpn  
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](https://ey.com)**