

# ドイツニュースレター

監査／税務／アドバイザー／法務

Vol.1 | 2021年5月



## I. 監査

### ドイツの法定連結財務諸表に関する免除規定

#### はじめに

2020年1月付けで第二次株主権利指令(Second Shareholders' Rights Directive: ARUG II)が施行された。これはドイツの法定連結財務諸表の開示に関する規定を変更するものである。日本親会社が日本の開示規則に従い連結財務諸表を作成している場合において、ドイツの法定連結財務諸表に関する免除規定は、日本親会社の連結財務諸表および当該連結財務諸表に対する監査報告書の英訳にも利用することができる。

#### 概要

原則として、資本市場からの出資に基づくドイツの親会社(株式会社や有限会社等)はドイツ商法(Handelsgesetzbuch: HGB)第290条の定めに従い、すべてのドイツ国内および国外子会社を含む連結財務諸表を作成し公表しなければならない。

外国の企業グループ(例えば日本の企業グループ)がドイツ国外(例えば日本)で連結財務諸表を作成している場合には、当該企業グループに属するドイツの現地法人(例えば日本の企業グループに所属する欧州持株会社)は、以下の要件を満たすことでドイツの法定連結財務諸表を作成する義務を免除される。

## 目次

### I. 監査

ドイツの法定連結財務諸表に関する免除規定

Page 1

### II. 法務

ドイツ移民法に近年適用された変更の概要  
著者: Martina Menghi博士(弁護士)

Page 2

### III. 税務

1. 2020年度税制改正

Page 3

2. 源泉徴収と資本収益税納税証明書の近代化に関する政府改正案

Page 4

3. 新型コロナウイルスに係る税制上の第二次支援法

Page 5

### IV. 税務／法務

ドイツ企業制裁法

Page 5

- 日本親会社の連結財務諸表および日本のグループ監査人の監査意見がドイツ語又は英語に翻訳され、ドイツ商法第325条の規定に基づき、ドイツ現地法人の決算日から12か月以内にドイツでの電子開示がドイツ法人により実施される。免除規定を利用するための要件への「英語」の追加は、第二次株主権利指令と共に導入された。なお、英語やドイツ語への翻訳証明書は必要とされておらず、日本の連結財務諸表で使用した通貨単位（通常、円）のユーロへの切り替えといった通貨換算も必要とされていない。
- ドイツ現地法人が日本の連結財務諸表に**実際に含まれており、上場企業ではない**。
- 日本親会社の連結財務諸表が（国際会計士連盟のメンバーである）日本公認会計士協会のメンバーによって**監査されている**。
- 日本で一般に公正妥当と認められている会計原則が、過年度の財務情報の作成において適用された国際財務報告基準と同等であるとみなされている。

## 要点

日本親会社の連結財務諸表が日本語と英語で作成されている場合、ドイツ現地法人のドイツの法定連結財務諸表に関する免除規定を受けるために、ドイツ語への追加的な翻訳は今後要求されない。

# II. 法務

## ドイツ移民法に近年適用された変更の概要

著者: Martina Menghi 博士 (弁護士)

### はじめに

企業にとって適切な熟練労働者を発掘し採用することはますます難しくなっている。この状況は特にSTEM産業 (Science (科学)、Technology (技術)、Engineering (工学)、Mathematics (数学)) および健康関連の職種で見られる。加えてドイツでは高齢化が進んでいる。この人口統計上の現象は多くのヨーロッパ諸国で類似しており、(驚くことではないが)「古い大陸 (the old continent)」という愛称に全く新しい意味をもたらしている。2018年11月、ドイツ連邦政府は第三国からの有資格専門人材の誘致を目的とした施策を開始した。法令改革包括案を含む適用予定の政策は「政府による熟練労働者政策 (Fachkräftestrategie der Bundesregierung)」に記載されている。

### 概要

本法令は、新型コロナウイルス感染症 (COVID-19) の流行および医療崩壊があらゆるメディアの注目を集めた2020年3月1日に「人知れず」施行された。したがって、本法令の適用はほとんど「注目されずに」可決されたと言っていい。ただし、本改革の重要性は軽視するべきではない。

### 本改革の主な特徴

本改革は、労働又は訓練のためにドイツに入学する第三国国民の身元を明らかにし把握するフレームワークの構築を目的としている。

- 本法令では「有資格専門人材」の定義を「高等教育の学位を持つ者、又は2年以上の訓練コースを履修し職業訓練資格を持つ者」としている。大卒資格を有するか職業資格を有するかに関わらず、外国の資格は関連するドイツ当局によって公式に認められなければならない。
- 第三国の専門人材は、資格が適用される職業にドイツで従事することができる。当該職業が資格を必要とする場合、**関連する職業に従事することができる**。
- 本法令はまた、職業(すなわち学術以外の)訓練資格を有する専門人材にも関係する。ドイツで認められる職業訓練資格を有する場合、当該人材は特定の職業への従事を可能とする滞在許可により、当該資格が適用されるすべての職業にドイツで従事することができる。訓練および／又は**求職**を目的としてドイツに入学する人々の**イミグレーション**にも**当該フレームワークが適用される**。非EU国民の有資格専門人材が就労を目的としてドイツに入学することを許可するフレームワークは拡大されている。(最低限の言語知識等の)特定の条件を満たす場合、最長6か月間の滞在許可が与えられる。求職のためにドイツに滞在する期間中、仮採用として週10時間以内の労働も可能である。
- 本法令により、第三国からの**学生**は、勉強又は訓練の完了前に**在留資格**を切り替えることが可能となった。例えば、第三国からの学生は勉強を完了する代わりに職業訓練コースに参加するための滞在許可を取得することができる。さらに特定の前提条件のもとで、有資格専門人材としての内定を受諾することで、勉強又は職業訓練を継続しながら有資格職に従事するための滞在許可に切り替えることが可能である。
- **その他の重要な変更: 優先権審査**は不要となる。ドイツ労働局 (Bundesagentur für Arbeit) による優先権審査は実施されない。これは、ドイツ又はEUからの申請者がいるかどうかは今後審査されず、したがって、特定の職位に対する優先的な選択が行われないことを意味する。本改革の最も顕著な特徴の1つは、事務的負担や官僚主義を軽減する努力にある。

## 熟練労働者のための手続きの迅速化

本法令により、熟練した第三国国民の雇用を望む雇用主が外国人管轄当局における手続きの迅速化を要請することが可能となった。これにより、ビザ発行手続きにかかる時間が短縮され、求職者によるビザの取得を容易にするという手続簡易化の目的に沿うことになる。

## 今後の見通し

本法令が意図された改善に関して有効かどうかを評価することは時期尚早である。ただ、より一層一体化とグローバル化が進む経済において、有資格者の入国管理手続の簡易化を目指すことは確かに正しい方向への第一歩である。

COVID-19の世界的な流行およびその結果として生じる経済危機により、確実に当該評価は一層複雑になる。私たちが現在直面している予測不能な状況下で、本法令の効果を評価するには、もう少し時間が必要である。さらに現在の緊急事態下では、残念ながら海外への渡航、特に仕事に関連した渡航にはさらなる支障が生じている。第三国からの熟練労働者は、「国境を跨ぐ」他のすべての労働者と同様、近い将来、さらなる不確実性に対峙しなければならないだろう。

# III. 税務

## 1. 2020年度税制改正

### はじめに

2020年度税制改正 (JStG 2020) に関する本記事では、ドイツで事業を展開する日本企業に特に関連すると考えられる以下の税務トピックに焦点を当てる。

- 1) 所得税法 (Einkommensteuergesetz: EStG) : EStG 7g 上に基づく投資前控除
- 2) 売上税法 (Umsatzsteuergesetz: UStG) : 請求書の訂正 (UStG 第14条第4項第4文)
- 3) 租税通則法 (Abgabenordnung: AO) : 電子帳簿の移転: 承認要件は第三国への移転にのみ適用 (AO 第146条第2a、2b項)

### 概要

#### 1) 所得税法第7g条に基づく投資前控除

所得税法第7g条に基づく「投資前控除」により、中小規模の企業は、翌会計年度における対象資産の将来的な取得または製造に関して所得控除を期待することができる。

- この規則は新しいものではないが、今後は納税者が自社の他の事業体にリースした資産も対象となる。
- 同時に、初回の投資前控除が投資額の40%から50%に引き上げられる (EStG 第7g条第1項第1文)。さらに今後は、投資前控除を請求する前提条件として、すべての種類の所得に対し、利益全般の上限を200,000ユーロとする新たな要件が適用される (EStG 第7g条第1項第2文1号)。なおこれまでは、規模の基準は事業資産の価額と連動していた (例: 貸借対照表を作成する企業の場合は最大235,000ユーロ)。
- 新たな規則は、課税年度2020年に既に適用される (EStG 第52条第16項第1文)。会計年度が暦年と異なる納税者は、新たな規模基準を2020年7月17日より後に終了する会計年度からのみ適用することができる。

#### 2) 売上税法: 請求書の訂正 (UStG 第14条第4項第4文)

売上税法 (UStG) 第14条第4項第4文により、請求書の訂正は、租税通則法の意味において遡及的効果を持つ事象ではないことが明確化された。請求書の訂正に遡及的効果がある場合、税務申告書の訂正が無期限で可能となるほか、延滞利息は請求書の訂正が発生した後にのみ起算される。今回の法律の「明確化」は、ドイツ連邦税務裁判所 (Bundesfinanzhof: BFH) における以前と異なる判決 (2016年10月20日付判決 V R 26/15) に対応するものである。

この改正は2020年12月29日に発効した。

#### 3) 租税通則法: 電子帳簿の移転: 承認要件は第三国への移転にのみ適用 (AO 第146条第2a、2b項)

会計帳簿に関連する電子データの外国への移転には、ドイツ税務当局の事前承認が必要である。これには、ドイツ国外のデータサーバーへの会計帳簿関連データの移転 (企業グループのERPシステムの導入またはアップグレードに関連する場合等) が含まれる。

今回の税制改正 (JStG 2020) により、この要件はEU加盟国間のデータ移転については廃止された。納税者は、税務調査官が租税通則法に従ってデータに完全にアクセスできることを確実にさえすればよいこととなる。

したがって、税務当局による事前承認が必要となるのは、電子的な会計データを第三国に移転する場合のみとなる (AO 第146条第2a~2c項)。

この改正は2020年12月29日に発効した。

## 2. 源泉徴収と資本収益税納税証明書の近代化に関する政府改正案

### はじめに

ドイツの現地法人が支払う配当金は通常、ドイツ源泉徴収税(26.375%)の対象となる(ドイツ国外の受領者に支払われるライセンス使用料の源泉徴収税率は15.825%)。原則として、ドイツ現地法人これらの税率に基づいて源泉徴収しなければならず、配当金等の所得の受領者は、適用可能な租税協定(二重課税防止協定、親会社と子会社間のEU指令または利子およびロイヤルティのEU指令に基づいて還付を申請することができる。還付手続を回避するため、所得の受領者は、配当金またはロイヤルティの支払の前に免税証明を申請することができる。

2021年1月20日、ドイツ政府は、源泉徴収税の免除に適用される濫用防止規定を改正する法案を採択した。改正の中心は規定の大幅な厳格化であり、EU内での持株会社を有している日系企業に重要な影響を及ぼす可能性がある。

### 概要

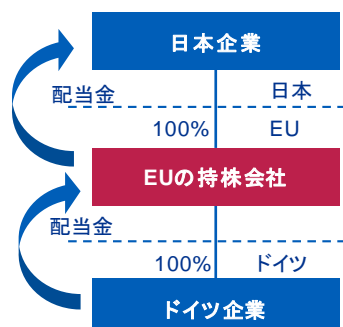
新たな濫用防止規定では、外国企業は、以下の2つの条件のいずれかを満たす場合に源泉徴収税の免税を申請する権利を得る。

- 1) ドイツ現地法人の株式を保有する者は、当該の所得を直接受領する場合に免税を受ける権利を得る(「免税の直接的権利(personal entitlement to relief)」)
- 2) 源泉所得が、当該外国企業の経済活動に対し重要な関係を有している(「免税の重要性による権利(material entitlement to relief)」)

### 免税の直接的

免税の直接的権利については、株式保有者は、免税を受ける権利を「同一の権利付与規定(same entitlement provision)」に基づいて有している必要がある。

例:



EUの持株会社が親会社と子会社間のEU指令または対応するドイツとの租税協定に基づき、日本企業が日独間の租税協定に基づき、それぞれ源泉徴収税率を0%とする権利がある場合

であっても、この権利は異なる法的規定により生じるものであるため、免税の直接的権利は充足されない。

この例は、規定が大幅に厳格されることを示している。

### 免税の重要性による権利

免税の重要性による権利については、株式の保有(またはライセンス供与の権利)から生じる所得が外国企業の経済活動に対し重要な関係を持っていることが要求される。例えば外国企業の経済活動が1社または複数の子会社に対する単なるサポートサービス(会計または法務上の助言等)の提供である場合などは、外国企業による十分な経済活動にもかかわらず、免除の重要性による権利が否定される可能性がある。つまり、外国企業が当該所得の受領者であるということについて、経済的に合理的で明確な理由がなくてはならない。

### 例外規定

- 改訂後の濫用防止規定は、外国企業を介在させることの本来的理由がいずれも租税回避目的ではないことを証明できる場合は適用されない。ただし、その証拠を実務上どのように提示すべきであるかは、まだ明確になっていない。
- 「上場規定」も、租税協定の潜在的な濫用を理由として厳格化されている。免税を受ける権利は、(ドイツにおける源泉徴収税の対象となる配当金またはライセンス使用料の支払を受ける)外国企業自体が証券取引所に上場されている場合にのみ付与される。つまり上記の例では、日本の本社が証券取引所に上場されていても、上場規定を満たすには不十分である。

### 今後の見通しと推奨する対策

新たな規定は、すべてのケースに適用される。新たな規定により納税者状況を悪化させるような許容しがたい遡及効果を回避するため、関連する所得が新たな規定の発効前に受領されている場合は、最も有利な税務上の取扱いを評価する手続が望まれる。

引き続き、立法のプロセスにおいて法案が修正される可能性はある。しかし、EUの持株会社を用いているスキームの場合、現時点の法案により源泉徴収税に関する免税が大幅に制限される可能性があるか否かについて検討することが望まれる。このような可能性がある場合は、代替的なスキームや利益の送還方法を分析されることが推奨される。

### 3. 新型コロナウイルスに係る税制上の第二次支援法

#### はじめに

2020年6月29日、連邦議会および連邦参議院は、新型コロナウイルス危機を乗り越えるための税制上の支援措置の実施に関する2つ目の法律(新型コロナウイルスに係る第二次税制支援法)を可決した。

#### 概要

##### 1) 「新型コロナウイルスに係る税制上の第二次支援法」の重要ポイント

- **売上税率の引下げ**: 6ヵ月間にわたり、売上税の税率を19%から16%へ、軽減税率については7%から5%へ引き下げる(期間はいずれも2020年7月1日から2020年12月31日)。
- **輸入VATの納付期限に関する支払猶予**: 輸入VATの納付期限を輸入取引の翌々月26日まで延長する。
- **欠損金の繰戻し**: 2020年および2021年の欠損金の繰戻し額(所得税および法人税)を500万ユーロまたは(配偶者間の)合算申告については1,000万ユーロに拡大する。課税年度2019年における前納金額の調整、または2020年度の予想欠損金の繰戻しにより、(増額後の)2020年度の欠損金を前年度である2019年度に利用することが可能となる。
- **定率法による減価償却の再導入**: 2020年または2021年に取得または製造された有形固定資産について、償却限度額は定率法による減価償却額の2.5倍を上限に、年間25%まで償却可能となる。
- **個人事業者の所得に対する減税**: 軽減措置のための乗数を営業税法上の課税標準の3.8倍から4倍に拡大する。
- **所得税法第6b条及び7g条に基づく税制優遇措置を受けた投資(または再投資)の期間**を1年延長する。さらに、連邦財務省(BMF)が再投資の期間(所得税法第6b条)をさらに1年延長することが認可される。
- **営業税法上の加算項目**: 課税年度2020年の金融費用の営業税法上の加算項目に関する基礎控除額の上限を100,000ユーロから200,000ユーロに増額する。
- **研究に対する税制優遇措置**: 研究に対する税制優遇措置が、2020年7月1日から2026年6月30日までの期間に発生した対象費用に対して適用される。算定基準額の上限は1社当たり年間400万ユーロであるため、税制上の優遇措置の最大額は年間100万ユーロ(算定基準額の25%)となる。これまで、算定基準額の上限は200万ユーロ(したがって、当該優遇措置の最大額は年間50万ユーロ)であった。

- **社用車への課税**: 完全電気自動車である社用車に対する優遇措置(リスト価格の25%を課税対象額算出のベースとする)について、購入価格の上限が40,000ユーロから60,000ユーロに引き上げられる。
- **児童特別手当**: 暦年2020年に1ヵ月以上にわたって児童手当の受給資格を満たした者に対し、子供1人につき300ユーロの一時金を追加支給する。当該特別手当は、税務申告書において児童控除と相殺される。

##### 2. 既に採択されている「新型コロナウイルスに係る税制上の第一次支援法」の重要ポイント

- **時短労働手当の増額**: 賃金支払期間2020年3月1日から2020年12月31日について、時短労働手当および季節の時短労働手当を目標賃金額と実際の賃金額の差額の80%を上限とし、雇用者による支給額を非課税とする。
- **新型コロナウイルスのための特別給付**: 2020年3月1日から2020年12月31日までの期間に雇用主が支払った新型コロナウイルス対策のための特別給付金について、1,500ユーロを上限として非課税とする措置の法制化。
- **組織再編**: 2020年度における組織再編税法に基づく法的形態および出資の変更に対する税務上の遡及期間を一時的に12ヵ月間に延長する。その他の組織再編(合併等)に関しては、遡及期間は、2020年3月27日の破産、民事および刑事手続に関する法律(BGBI. I p. 569)の領域については、既にCOVID-19パンデミックの影響を緩和する法律を通じて延長されている。

#### 今後の見通し

決定および発表された措置が重要な財政上の変更と組み合わせ、ドイツで事業を展開する日系企業は、これらの変更から部分的に優遇を享受することができるでしょう。

## IV. 税務／法務

### ドイツ企業制裁法

#### はじめに

「事業の誠実性の強化」に関する法案により、ドイツ連邦政府は、法令に違反する企業行動に制裁を科すことによって企業コンプライアンスの強化を図っている。これは、実質的には**企業刑法**の導入を意味する。

企業にとって、潜在的なコンプライアンス・リスクを軽減するとともに厳しい処罰を回避するために効率的な(タックス・コンプライアンス・マネジメント・システム:TCMS)の導入を検討することは、一層重要となる。

企業が内部プロセスの見直しおよび改善を行うための十分な時間を確保するため、現在の法案では2年の移行期間が設けられており、新法の発効は最短で2022年末とされている。

## 概要

### 法案における新規制の概要

- 企業への処罰の対象は「**企業犯罪**」である。企業犯罪とは、企業に関連した義務に違反する行為、または企業に利益をもたらした若しくは利益をもたらすことを意図した違反行為である。**租税回避**も、企業の利益のために行われた場合は、そのような違反行為の一例となる。
- 企業犯罪は多額の罰金につながる可能性がある。**罰金**の額は企業の規模によって異なり、平均年間売上高が1億ユーロを超える企業は年間売上高の10%以下、年間売上高が1億ユーロを超えない企業は1,000万ユーロ以下となる。グループ企業の場合、企業に対する罰金の額は連結合計売上高が基準となる。
- 「企業犯罪」の疑いが新たに生じた状況では、検察官が会社に対する手続を開始する義務を負う(**罪刑法定主義**)。以前は、企業に対してはドイツ秩序違反法(Gesetz über Ordnungswidrigkeiten: OWiG)第30条に基づく罰金が各管轄当局の判断で課されていた(罪刑専断主義)ため、この点が変わる。
- 新規制の説明においては、**タックスCMS**によって処罰を軽減できる場合があると及されている。

### 新法は企業にどのような影響をもたらすか

罪刑法定主義の導入により、今後はこれまでより多くの予備的手続が開始されることになると予想される。例えば税務プロセスの整備が不十分であったために税金が適切に支払われなかった場合、企業は、予備的手続において租税回避があったとする申立てに抗弁する準備ができていなければならない。このことは、関連するプロセスが複雑であるためにエラーが発生しやすい売上税のような取引税に特に当てはまる。

例: 企業が新たな商流で取引を行う場合

- 企業はこのプロセスに関連して調達および提供される物品およびサービスに対して税務部門または外部の税務アドバイザーによる売上税法上の取り扱いに関する確認することが望ましい。

- これに関連し、業務プロセスに売上税が正確に反映されることも徹底しなければならない。また、システムの調整が必要であることが明らかになる可能性もある。
- 売上税法上の取り扱いの確認結果およびそれが請求書処理に及ぼす影響は、顧客に連絡する必要があるほか、ビジネスケースの評価においては経済的な観点から検討する必要がある。
- その後は、法令等の変更があった場合はそれがプロセスおよびシステムに反映されるよう確保することも必要となる。

必要なシステム調整が行われないために最終的に税金が適切に支払われない等の問題がある場合、将来において、エラーは意図的なものではなかったか(企業内の誰かが修正措置を取ることなく不適切な対応を承認または容認した可能性はないか)、検察官による全社的な調査が義務として行われることとなる。

そうなった場合、虚偽表示およびエラーを防止するためのリスク軽減措置や、そのような措置が実際に実施されているかどうかに対する定期的なモニタリングを含む効果的なタックスCMSが整備されていたことを実証することが重要となる。

多数のインターフェイスおよび人が関与するために複雑性が高い売上税などの取引に關係する税の領域においては、このことが特に課題となる。この課題に対処できるのは、業務への適用が継続的にモニタリングされる包括的なタックスCMSのみである。

### 今後の見通し

企業は、移行期間中に新たな法的要件に向けて準備する必要があります。

既存のタックスCMS措置を見直し、それらが最新の状態であることを確認することが必要となります。また、リスク軽減措置に証拠による裏付けがあることに加え、実地調査等による定期的なモニタリング体制を確保することも必要です。書面上にのみ存在するタックスCMSでは、責任を逃れることも罰則を軽減することもできません。

タックスCMSが整備されたら、企業は、そのシステムが適切にデザインされ、有効に運用されているか、関連する監査基準に従って確認することを検討すべきです。

# German Newsletter

**Audit / Tax / Advisory / Legal**

Vol. 1 | May 2021



## I. AUDIT

### **Exemption rules regarding consolidated statutory financial statements in Germany**

#### **INTRO**

As of January 2020 the Second Shareholders' Rights Directive (ARUG II) became effective, which changes the rules regarding the disclosure of consolidated statutory financial statements in Germany. Japanese groups that are preparing consolidated financial statements following Japanese regulations may benefit from the new exemption rules that are now also applicable to English translations of the consolidated financial statements and the audit opinion for the ultimate Japanese parent company.

#### **AT A GLANCE**

In general, capital-market oriented parent companies in Germany have to prepare and publish consolidated financial statements including all domestic and foreign subsidiaries according to the regulations in section 290 et seq HGB (German Commercial Code).

In the case of foreign groups (e.g. Japanese groups) that have already prepared consolidated financial statements outside of Germany (e.g. in Japan), a German company which consolidates subsidiaries (e.g. a European Holding company in the Japanese group) can be exempted from the obligation to prepare consolidated financial statements, if the following requirements are met:

## I. AUDIT

### **Exemption rules regarding consolidated statutory financial statements in Germany**

*Page 1*

## II. Legal

### **An overview on changes recently introduced in German immigration law**

By attorney-at-law Dr. Martina Menghi  
*Page 2*

## III. TAX

### **1. Annual Tax Law Act 2020**

*Page 3*

### **2. Government draft bill revising the anti-treaty/-directive shopping rules**

*Page 4*

### **3. Second Coronavirus Tax Assistance Act**

*Page 5*

## IV. TAX/LEGAL

### **German Corporate Liability Act**

*Page 6*

- The consolidated financial statements of the shareholder in Japan and the audit opinion of the

Group auditor in Japan are translated into German **or English language** and are being published by the German company according to the rules in section 325 et seq. HGB within 12 months after the closing date of the German company in the electronic register in Germany. The newly introduced 'English language' requirement to benefit from the exemption rules was introduced with the ARUG II.

- **Certification of the translation** is not required.
- Also, **currency translation** from the currency used in the consolidated financial statements in Japan (usually YEN) to EUR is not required.
- The German company is **actually included** in the consolidated financial statements in Japan and is **not a listed entity**.
- The consolidated financial statements in Japan were **audited** by a member of the Japanese Institute of Certified Public Accountants (which is a member of IFAC).
- Japanese generally accepted accounting principles are deemed to be equivalent to IFRS for the purposes of preparing historical financial information.

## OUTLOOK

Where the consolidated financial statements of some Japanese companies are published both in Japanese and in English language, an additional German translation may no longer be required to benefit from the exemption of preparing and publishing consolidated financial statements for a German subsidiary.

## II. LEGAL

### **An overview on changes recently introduced in German immigration law**

*By attorney-at-law Dr. Martina Menghi*

#### INTRO

It is becoming increasingly difficult for companies to find and recruit suitable skilled workers. This is in particular the case in sectors like Science, Technology, Engineering and Mathematics ("STEM"), as well as for health-related occupations. Moreover, the Germany population is aging. This demographic phenomenon is similar in most European countries, giving its nickname – not surprisingly – 'the old continent' a whole new meaning.

In November 2018, the German Federal Government launched an initiative aiming to attract qualified professionals from third countries. The measures to be adopted, including a legislative reform package, were listed in a paper titled the Skilled Labour Strategy (Fachkräftestrategie der Bundesregierung) ("the Paper").

#### AT A GLANCE

The Act entered into force quite "silently" on 1 March 2020 when the Covid19 pandemic and health crisis was taking all media attention. Therefore, the Act adoption passed arguably almost "unobserved". However, the importance of the reform should not be underestimated.

#### **Main features of the reform**

The reform aims at creating a framework in which the identification of third country nationals coming to Germany for work or training purposes is clear and comprehensible.

- The Act gives a **definition of "qualified professional"**: a person with a tertiary education degree or a vocational training qualification following a training course, lasting at least two years. Regardless of whether the person has a university degree or a vocational qualification, the foreign qualification must be officially recognized by the relevant German authority.
- Third-country professionals may exercise in Germany an occupation for which they are qualified. **Employment in related occupations** is possible, provided that the occupation requires a qualification
- The Act also concerns professionals with a vocational (i.e. non-academic) training qualification. If someone has such a training qualification recognized in Germany, his/her residence permit authorizing work in a specific occupation, will also allow him/her to work in Germany in all occupations covered by the qualification. **Immigration** is also **falling under the framework** for those coming to Germany with the intention of training and/or **seeking a job**. The framework under which qualified professionals, non-EU nationals, are allowed to come to work to Germany has been expanded. If certain conditions are fulfilled (including a minimum language knowledge), they will be granted a residence permit for up to six months. During the time spent in Germany looking for a job, employment of up to 10 hours a week on a trial basis is also feasible.



- For third-countries **students** the law makes it possible to switch the **residence status**, even before studies or trainings are completed. For example, third-country students can receive residence permits to attend vocational training courses instead of concluding their studies. Further, under certain preconditions, it is possible to switch to a residence permit to work in a qualified occupation, by accepting a job offer as qualified professional whilst still studying or receiving vocational training.
- **Another important change: priority checks** are no longer required. No priority check is undertaken by the Federal Employment Agency (*Bundesagentur für Arbeit*). This means that there will be no more checks as to whether an applicant from Germany, or the EU, is available and therefore the preferred choice for the specific job-position. One of the most striking features of the reform is the effort to reduce administrative burdens and bureaucracy.

### Fast-track procedure for skilled workers

The Act introduces the possibility for employers seeking to hire a skilled third country national to request an **accelerated procedure at the competent Foreigners Authority**. This will shorten the duration of the procedure for visa issuing, while being in line with the simplification purpose of making it easier to obtain a visa by job seekers.

### OUTLOOK

It is too soon to evaluate the Act's effectiveness regarding its intended improvements. However, in an ever more integrated globalized economy the aim to make immigration procedures of qualified personal easier is certainly a step in the right direction.

The pandemic and the consequent economic crisis undoubtedly make evaluations more complex. In the unpredictable scenarios we are currently experiencing, more time will be needed in order to learn about its effects. Furthermore, the current context of emergency unfortunately introduces additional obstacles to international travelling and specifically for the work-related one. Skilled workers from third countries, exactly like all the other "transnational" workers, will have to face some further incertitude concerning their immediate future.

## III. TAX

### 1. Annual Tax Law Act 2020

#### INTRO

In this article regarding the Annual Tax Act 2020 (JStG 2020) we focus on the following tax topics which may be of particular relevance for Japanese companies doing business in Germany:

- 1) Income Tax Act (EStG): Pre-Investment deductions according to sec. 7g German Income Tax Act
- 2) VAT Act (UStG): Correction of Invoices (sec. 14 para. 4 sentence 4 UStG)
- 3) Fiscal code (AO): Relocation of electronic accounting: Requirement for approval only in the case of relocation to third countries (sec. 146 para. 2a, 2b AO)

#### AT A GLANCE

#### 1) Pre-Investment deductions according to sec. Section 7g German Income Tax Act

'Pre-Investment deductions' according to sec. Section 7g of the German Income Tax Act allow small and medium sized companies to anticipate a tax deduction regarding a future acquisition or production of subsidized assets in the subsequent fiscal year.

- While this rule is not new, in the future, also assets that are **leased out** by the taxpayer to another business of its own qualify.
- At the same time, the initial pre-investment deduction will be increased from 40 to 50 percent (sec. 7g para. 1 sentence 1 EStG). Further, a new general profit limit of EUR 200,000 will apply to all types of income as a prerequisite for claiming investment deductions (sec. 7g para. 1 sentence 2 no. 1 EStG), while up to now, the size criterion has been linked to the value of the business assets (e.g. maximum of EUR 235,000 for corporations preparing balance sheets).
- The new regulations are to be applied already in the assessment period 2020 (sec. 52 para. 16 sentence 1 EStG). For taxpayers with a financial year deviating from the calendar year, there is an option to apply the new size characteristics only from financial years ending after July 17, 2020.

## 2) VAT Act: Correction of invoices (sec. 14 para. 4 sentence 4 UStG)

Pursuant to sec. 14 para. 4 sentence 4 VAT law (UStG), the law now clarifies that the correction of an invoice is **not a retroactive event** within the meaning of the German Fiscal Code, which would otherwise allow the amendment of tax assessments without time limit and that the interest run for late payments would start only after the correction of the invoice has occurred. This “clarification” of the law is a reaction to the change in the case law of the German Supreme Tax Court (BFH) (ruling of 20 October 2016, V R 26/15).

The amendment entered into force on 29 December 2020.

## 3) Fiscal Code: Relocation of electronic accounting: Requirement for approval only in the case of relocation to third countries (sec. 146 Para. 2a, 2b AO)

The relocation of bookkeeping relevant electronic data to abroad requires the prior approval of the German tax authorities. This includes the transfer of bookkeeping relevant data to a data server outside Germany e.g. in connection with implementing or upgrading a company groups ERP system.

With the JStG 2020, this requirement is abolished for relocation of data within EU Member States. The taxpayer only must ensure that a tax inspector has full access to the data in accordance with the German Fiscal Code.

A prior approval by the tax office is therefore only required for relocation of electronic accounting data to a third country (sec. 146 para. 2a to 2c AO).

The amendment entered into force on 29 December 2020.

## 2. Government draft bill revising the anti-treaty/-directive shopping rules

### INTRO

Dividends paid by German resident companies are generally subject to German withholding tax at a rate of 26.375% (for license payments to non-German recipients, the withholding tax rate is 15.825%). As a general rule, the German company must withhold the full domestic rate, and the recipient of the income can apply for a refund based on the applicable double tax treaty, the Parent-Subsidiary Directive or the Interest and Royalties Directive. To avoid the refund procedure, the recipients may apply for an exemption certificate before payment of the dividend/ royalties.

On 20 January 2021, the German government adopted a draft bill that revises the anti-abuse rules applicable for relief from withholding taxes (so-called ‘anti-treaty/-directive shopping rules’). Most of the amendments represent a significant tightening of the rules that could have an important impact for Japanese groups using EU holding companies.

### AT A GLANCE

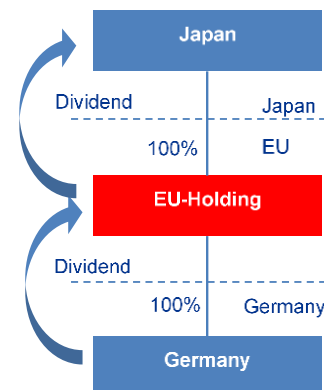
Under the new anti-treaty/-directive shopping rules, a foreign entity is **entitled** to claim withholding tax relief to the extent that at least one of the following two requirements is met:

- 1) Persons holding shares in the German company would be entitled to relief if they earned the income directly (‘personal entitlement to relief’), or
- 2) The source of income has a material connection to an economic activity of the foreign entity (‘material entitlement to relief’).

#### *Personal entitlement to relief*

For the personal relief entitlement, the shareholder would need to have an entitlement to relief under the ‘**same entitlement provision**’.

Example:



Even if the EU-Holding company were entitled to reduce the withholding tax to 0% based on the Parent-Subsidiary Directive or the corresponding double tax agreement with Germany, and the Japanese company were entitled to reduce the withholding tax to 0% based on the double tax agreement between Germany and Japan, the personal entitlement to relief would not be fulfilled because this entitlement results from different legal provisions.

This represents a significant tightening of the rules.

#### *Material entitlement to relief*

For material entitlement to relief, a material link of the income from the shareholding (or the licensing right) to the economic activity of the foreign entity shall henceforth be required. This means that the material entitlement to relief could be refused despite full economic activity of the foreign entity if, for instance, the foreign entity's economic activity solely consists of providing support services to one or more subsidiaries (e.g. in accounting or legal advice). Ultimately, there must be an economically plausible reason for precisely why the foreign entity should be the recipient of the income.

#### *Escape clauses*

- According to the revised version, the anti-treaty/directive shopping rule shall not be applicable if it can be evidenced that **none of the main purposes** for the interposition of the foreign entity constitutes **tax advantage**. It is however not yet clear how such evidence shall be presented in practice.
- The '**stock exchange clause**' is also tightened for reasons of potential abuse of tax arrangements. An entitlement to relief shall only exist if the foreign entity itself (that is receiving the dividend/ license payments subject to German withholding tax) is listed on the stock exchange. This means that in the example above, the listing of the Japanese headquarter at the stock exchange would not be sufficient to apply the stock exchange clause.

### **OUTLOOK & RECOMMENDATION**

The new regulation shall be applicable to all open cases. To avoid inadmissible retroactive effects in which the new regulation would leave the taxpayer in a worse position, a procedure for assessing the most favorable tax treatment is intended, insofar that the corresponding income was received prior to the new version entering into force.

It is still possible that the draft bill will be amended in the course of the legislative process. However, in case of EU holding structures, it should be examined whether the current version of the draft bill could result in significant withholding tax relief restrictions. In such case, we would recommend analyzing alternative structures and alternative methods of profit repatriations.

### **3. Second Coronavirus Tax Assistance Act**

#### **INTRO**

The Bundestag and the Bundesrat passed the Second Act on the implementation of tax relief measures to cope with the Covid-19 crisis (Second Coronavirus Tax Assistance Act) on 29 June 2020.

#### **AT A GLANCE**

##### **1. Key points of the “Second Coronavirus Tax Assistance Act“**

- **VAT rate reduction:** six-month reduction of VAT from 19% to 16% as well as from 7% to 5% for the reduced VAT rate (in both cases from 1 July 2020 to 31 December 2020).
- **Deferral of import VAT:** the due date for payment of import VAT will be deferred until the 26th of the second month following the import.
- **Loss carryback:** the tax loss carryback (for income tax and corporate income tax) for the years 2020 and 2021 will be increased to €5 million or, in the event of joint assessment (for married couples), to €10 million. It shall be possible to utilize the (increased) loss carryback for 2020 already in 2019 either by means of an adjustment of prepayments for the assessment period 2019 or by means of a preliminary loss carryback for 2020.
- **Re-introduction of the declining-balance method of depreciation:** for moveable fixed assets acquired or produced in 2020 and 2021 in the amount of up to 25% per year, at most 2.5 times the factor of the straight-line depreciation method.
- **Tax reduction for income from trade or business for individuals:** increase in the reduction factor from 3.8 to 4 times the trade tax base rate.

- The **periods for tax privileged (re-)investments according** to Sec. 6b and 7g Income Tax Act will be extended for one year. Further, the Federal Ministry of Finance (“BMF”) will be authorized to prolong the period for reinvestments (Sec. 6b Income Tax Act) by one more year.
- **Trade tax add-backs:** the allowance for trade tax add-back of financing expenses will be increased, as of assessment period 2020, from €100,000 to €200,000.
- **Tax incentive for research:** the rate of the tax incentive for research for eligible expenses incurred after 30 June 2020 and before 1 July 2026 will be granted on an assessment base of up to €4 million per enterprise; hence, the maximum incentive amounts to €1 million per year (25% of the assessment base). Up to now, the upper limit of the assessment base was €2 million (hence, the maximum incentive up to now was €500,000 per year).
- **Taxation of company cars:** for the favorable taxation of **purely electric company cars** (at a rate of only 25% of the assessment base (list price)) the purchase price limit will be increased from €40,000 to €60,000.
- **Child bonus:** one-off €300 bonus for each child whose parents are eligible to child benefit for at least one month in the calendar year 2020. The bonus shall be set-off against the child allowance in the tax return.

## 2. Key points of the already adopted “First Coronavirus Tax Assistance Act“

- **Increase of short-time allowance:** tax exemption for employer grants to increase short-time allowance and seasonal short-time allowance up to 80% of the difference between the target-wage and the actual wage for the wage payment period from 1 March to 31 December 2020.
- **Coronavirus special payments:** legal regulation of the tax exemption of coronavirus special payments by employers up to €1,500 for the period from 1 March to 31 December 2020.
- **Reorganizations:** temporary extension of the period of retroactivity for tax purposes to twelve months for transformation of the legal form and contributions in 2020 under the Reorganization Tax Law; for other reorganizations (e.g. mergers), the period of retroactivity has already been extended through the Act on the mitigation of the consequences of the Covid-19 pandemic in the areas of insolvency, civil and criminal procedure law of 27 March 2020.

## Outlook

In parts, the decided and announced measures are combined with significant fiscal changes and Japanese companies doing business in Germany will be able to partially benefit from these changes.

## IV. TAX/LEGAL

### German Corporate Liability Act

#### INTRO

With the draft of a law to ‘strengthen integrity in business’, the German Federal Government intends to increase corporate compliance by sanctioning non-compliant corporate behaviour. De facto this means the introduction of a **corporate criminal law**.

For companies, it becomes even more important to consider implementing an efficient (tax-) compliance management systems (CMS) for mitigating potential compliance risks and for avoiding severe penalties.

To give companies enough time to review and improve their internal processes, the current draft provides for a transition period of two years so that the new act will take effect at the end of 2022 at the earliest.

#### AT A GLANCE

##### Overview of the new act in the draft law

- The basis for corporate sanctions is a ‘**company crime**’. This refers to offences that have either violated obligations concerning the company or have enriched or were intended to enrich the company. **Tax evasion**, to the extent it was committed for the company’s benefit, is also an example of such an offence.
- Company crimes can lead to heavy fines. The amount of the **sanction** will be based on the size of the company: companies with average annual revenue of more than EUR 100 million could be fined up to 10% of their annual revenue, while companies with lower revenue could suffer fines up to EUR 10 million. For groups, the corporate sanction is based on total consolidated revenue.
- In a situation of initial suspicion of a ‘corporate crime’ public prosecutors will be obliged to initiate proceedings against the company (**legality principle**). This constitutes a change as previously imposing of a corporate fine under Section 30 of the German Act on Regulatory Offences [so-called

“OWiG”] was at the respective authority's discretion (opportunity principle).

- It is mentioned in the explanation for the new regulation that **(tax) CMS measures** can mitigate the sanctions.

### What does the new act mean for companies?

Due to the introduction of the legality principle, it is expected that more preliminary proceedings will be initiated in the future. If tax is not paid properly, for instance due to inadequately organised tax processes, companies must be prepared to defend themselves against the allegation of tax evasion as part of preliminary proceedings. This should apply especially for transactional taxes such as VAT, as the associated processes are complex and thus prone to error.

#### Example: The company introduces a new business line

- In this process, the company must ensure that the goods and services sourced and rendered in this connection are subjected to a VAT evaluation by the tax department or an external tax advisor.
- In this context, it must also be ensured that the VAT is accurately reflected in the operational processes. It may also become apparent that adjustments need to be made to the system.
- The results of the VAT evaluation and the implications for the processing of invoices should be communicated to the customer and be considered from an economic perspective when the business case is evaluated.
- In subsequent years, it must also be ensured that any legal changes are incorporated into the process- and system-handling.

If something goes wrong, for example because necessary system adjustments are not made and tax is ultimately not paid appropriately, public prosecutors will in future be obliged to investigate at company level whether the error was intentional (i.e. if someone in the company may have “approved” or acknowledged the mistreatment without taking measures for correction).

In such case, it will be critical to demonstrate that an effective tax CMS was in place including risk mitigation measures for preventing misstatements and errors and a regular monitoring whether such measures were factually carried out.

Particularly in the field of transactional taxes, where the processes show a high level of complexity due to the large number of interfaces and people involved,

this represents a particular challenge – one that can be addressed only with a comprehensive tax CMS whose implementation is continually monitored.

### OUTLOOK

Companies need to prepare for the new legal requirements during the transitional period.

Existing tax CMS measures should be reviewed in order to ensure that they are up to date. Companies must also ensure that mitigation measures can be evidenced, and that regular monitoring is performed e.g. by spot checks. A tax CMS existing only on paper will not release from liability nor mitigate sanctions.

Once the (tax-) CMS is established, companies may consider verifying the system's appropriate design and effectiveness according to the relevant audit standards.

# KPMGドイツにおける 日本担当連絡先

**KPMG**  
 ハンブルグ事務所  
 Fuhrentwiete 5  
 20355 Hamburg  
 T 040-32015-5903  
 F 01802-11992-1969  
 藤井 晃太郎(ふじい こうたろう)  
 内川 知美(うちかわ とみみ)

**KPMG**  
 デュッセルドルフ事務所  
 Tersteegenstr. 19-23  
 40474 Düsseldorf  
 T 0211-475-7336  
 F 0211-475-6336  
 辻村 温憲(つじむら あつりのり)  
 津上 孟彦(つがみ たけひこ)  
 細矢 典利(ほそや のりとし)  
 美田 宏子(みた ひろこ)  
 小林 あき(こばやし あき)  
 斎藤 陽子(さいとう ようこ)

**KPMG**  
 フランクフルト事務所  
 THE SQUAIRE, Am Flughafen 60549  
 Frankfurt am Main  
 T 069-9587-1909  
 F 01802 11991-1531  
 神山 健一(こうやま けんいち)  
 大林 幸太郎(おおばやし こうたろう)  
 Ecker 美穂(エッカー みほ)  
 西田 真奈(にしだ まな)  
 中 誠也(なか せいや)

**KPMG**  
 ミュンヘン事務所  
 Ganghoferstr. 29  
 80339 München  
 T 089-9282-1517  
 F 01802-11992-2256

足立 和久(あだち かずひさ)



## Editorial Team



**Jörg Grünenberger**  
**KPMG AG WPG**  
 Tersteegenstr. 19-23  
 40474 Düsseldorf  
 T +49 211 475-6404  
 jgruenenberger@kpmg.com



**Matthias Wulf**  
**KPMG AG WPG**  
 Fuhrentwiete 5  
 20355 Hamburg  
 T +49 40 32015-5903  
 mwulf@kpmg.com

## 印刷

### 発行責任者

Jörg Grünenberger (責任者\*)

KPMG AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Tersteegenstr. 19-23

40474 Düsseldorf

T +49 211 475-6404

jgruenenberger@kpmg.com

\*ドイツ法による責任者 (§ 7 (2) Berliner PresseG)

[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供できるよう努めておりますが、情報を受け取られた時点およびそれ以降における正確性は保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で下す適切なアドバイスに従ってください。

© 2021 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, a corporation under German law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee.

All rights reserved. The name KPMG and logo are registered trademarks of KPMG International.