

German Newsletter

Japan Business Services

ドイツ最新情報

概要

I. 法改正	1
II. 法人税	3
III. VAT	3
IV. 個人所得税/賃金税	4
V. 不動産取得税	8
VI. 税務会計	9
VII. 租税条約	10
VIII. 税務コンプライアンス	11
IX. 社会保険	12

I. 法改正

連立協定の租税政策

大連立政権を構成する CDU(キリスト教民主同盟)/CSU(キリスト教社会同盟)および SPD(社会民主党)は、2013年11月27日に第18期被選期間(政権)中の政策について合意に達しましたが、この連立協定には税制面での方向性を決定付ける重要なステートメントが含まれています。

その中でも特に、出資比率10%未満の少数株主による出資持分(株式)の譲渡益(キャピタルゲイン)について、法人税の課税対象とすることが検討されています。現行の法人税法の下では、ポートフォリオ投資からのキャピタルゲインは実質その5%のみが課税対象となっています。

少数持分からのキャピタルゲインの課税措置に伴い、想定される税務上のリスクを回避するためにはタイムリーな対応が必要になってきます。

連立協定に盛り込まれた租税政策は以下の通りです。

- ▶ 今後4年間の政権中、抜本的な税制改正は予定されておらず、税率の引き上げおよび引き下げの見込み無し
- ▶ 税務コンプライアンス手続きにおける大きな変更として、賦課決定方式に代わって申告納税方式の導入を検討、また電子申告や電子ドキュメンテーションが今後主流に
- ▶ 連邦中央税務局の管掌が強化され、事前ルーリングを含め、非居住者の中央窓口としての役割を引き受けることに
- ▶ 国際的な空白所得/二重控除は引き続き焦点とされ、より高い透明性を目的としたグローバルな規模での自動的な情報交換の確立
- ▶ EU内での共通法人課税ベース(Common Corporate tax base-CCTB)の実現のためのサポート(所得算定ルールにおける協調)
- ▶ 税務当局にのみ開示される、金融セクターおよび原料取引に対するEUルールに基づく国別の報告(Country-by-country レポーティング)
- ▶ OECDのBEPS(Adressing Base Erosion and Profit Shifting)イニシアティブによる措置が実現しない場合の国内法による対策

EY

Building a better
working world

- ▶ 実質的な経済活動を行っていないペーパーカンパニーに対して行われた支払いの損金不算入
- ▶ 信託および類似スキームへの出資者に関する公的登記機関の設立
- ▶ 受益者側での課税が適正に行われていることを要件とするロイヤリティの損金算入
- ▶ これらの措置を国内的なルールに先立って導入することも可能
- ▶ タックスニュートラルな再編要件の厳格化(金銭による対価支払いの場合のタックスニュートラルな再編の否認)
- ▶ 土地税法の近代化

連立協定は今後 4 年間の新政権による立法手続き上の優先項目を定めた政策合意書にあたります。連立協定に盛り込まれた優先事項が実際には(または連立協定で提言された形では)実現されないことも少なくありませんが、どのような方向性にあるかを見定めるガイドラインとなります。最大野党であった SPD が現政権に参加していることから、前政権と異なり、(立法化に際して相互に同意を要する連邦議会と連邦参議院の多数派構成のねじれによって)新しい法案が実質的に議会政治上の膠着状態に陥る可能性は低減しています。

投資税法およびその他の法律を AIFM(Alternative Investment Funds Management)導入法に調整するための法律(AIFM 税制調整法)の施行

AIFM 税制調整法は 2013 年 12 月 23 日に官報公布され、2013 年中に施行されました。投資税法の改正に加えて AIFM 税制調整法には特に、義務(債務)の譲渡に伴う「取得した」含み損のステップアップの制限に関する新规定が盛り込まれています。また AIFM 税制調整法により、法人税および営業税法上のオーガンシャフト(連結納税グループ)の成立要件である損益移転契約に不備がある場合の救済措置が 2013 年および 2014 年課税年度のいずれも対象とすることが法的に明記されました。これによって実務上のいわゆる 2004 年課税年度の空白について法的安定性が確保されました。

親子会社指令: ハイブリッドファイナンスの制限

国内の立法者に続いて EU 委員会もクロスボーダーのハイブリッドファイナンスに対する二重の課税の空白に焦点をあてています。親子会社指令によると、(10%の最低持分比率など)特定の要件が満たされた場合には、資本会社が親会社である資本会社へ対して行う利益配当は親会社側で非課税とされます。また EU 委員会は将来的に、支払配当が子会社の所在国において税務上損金不算入とされる場合にのみ利益配当の非課税措置を認める意向にあります。これに関し EU 委員会は 2013 年 11 月 25 日に親子会社指令の改正へ向けた提案を公表しています。ドイツの立法者は 2014 年 1 月 1 日以降、受取配当金を非課税として取り扱うには配当実施会社側で当該支払配当が損金不算入であることを条件としています。

ハイブリッドファイナンスにおける対応原則に加えて、一般的な濫用防止規定を親子会社指令に盛り込むことが予定されています。適用範囲が親子会社指令に限定されているとはいえ、EU レベルで適用される濫用防止規定が初めて導入されることになります。予定されている EU 指令の改正は 2014 年 12 月 31 日までに加盟国によって国内法に導入されることになります。

II. 法人税

連邦財務省通達: 不均等配当の容認

税務当局は、出資比率に比例しない利益配当に関する連邦財政裁判所の判決から10年以上経過した後になって、連邦財政裁判所の見解を支持しています。つまり連邦財政裁判所は1999年にこうした不均等配当を税務上容認し、税務上の理由以外の理由が認められないにも関わらず、租税通則法第42条の濫用防止規定に抵触しないと判断していました。

税務当局は今回、当該判決を本事案以外には適用しないとする2000年12月7日付通達を破棄し、2013年12月17日付通達において不均等配当が税務上容認されるための要件を詳細に論じています。これによると、民法上有効な取り決めについて、特定の要件が満たされる場合には事後的に配当実施会社の定款に盛り込むことが可能です。

ただし、税務当局は租税通則法第42条の濫用防止規定による留保につき明確にしています。不均等配当について「経済的に合理的な税務上の理由以外の重要な事情が」証明される場合には、制度の濫用とはみなされません。しかしながら、利益配分に関する合意が短期的なものに過ぎない、または、再三にわたって変更される場合には、濫用の証左とみられます。新しい取り扱いは未確定の事案すべてに適用されません。

III. VAT

連邦財務省通達: VAT 目的の証明書類の電子送信対象の拡大

2014年1月6日付連邦財務省通達により、輸出および輸出対象財貨への加工ならびにEU域内供給に関わるVATの免税要件となる証明書の電子送信について、VAT適用通達に盛り込まれました。新しい規定は、2014年1月1日以降行われる売上取引から適用されます。なお、2011年7月1日以降に実施された売上取引に関して、今回の通達の定める原則に依拠した電子的方法による証明が行われる場合も税務当局により容認されます。

また、2013年10月1日以降導入された「到着確認書(Gelangensbestätigung)」もEU域内供給のVAT免税の証明として電子送信することが可能です。

連邦財務省通達: VAT 上のオーガニシャフト(連結納税グループ)における組織的結合

税務当局は、新しい組織的結合要件に関する経過期間を一年延長し、その期限を2014年12月31日としました。組織的結合はVAT上のオーガニシャフトの成立要件のひとつです。2013年3月7日付連邦財務省通達において税務当局は、連結子会社の連結親会社への組織的な結合がいつ成立するのかという点について、具体的な見解を示しました。

税務当局が新たに求める厳格化された要件は、原則的に2013年1月1日以降の適用となっています。2012年12月31日以前に成立していたオーガニシャフトについては、従来の見解に基づく取り扱いが2014年12月31日までの間は容認されることとなります。2013年1月1日以降形成された、あるいは形成されるオーガニ

シャフトについては新しい要件を満たす必要があります。既存のオーガンシャフトが拡大される場合もまた同様です。

なお、2013年3月7日付連邦財務省通達の内容については2013年ドイツニュースレターNo.2-5月号をご参照ください。

連邦財政裁判所判決：第三国所在の事業者による前段階 VAT 還付申請に際しての署名義務

国外に所在地を有する事業者は、ドイツで発生した前段階 VAT の還付を受けることが可能です。EU 加盟国以外の第三国に所在する事業者は、連邦中央税務局に提出する所定の様式による還付申請書へ本人（法人の場合は代表権者）が署名しなければなりません。EU 加盟国に所在する事業者が行う申請については、簡便規定が設けられており、電子送信による申請書の提出が可能となっています。なお、この電子送信のためには事前登録が必要です。

2009年12月31日までは、EU 加盟国または第三国のいずれに所在するかに関わらず、事業者本人による署名が必要でした。欧州司法裁判所の解釈（2009年12月3日付判決）では、EU 域内に所在する事業者の申請は、代理人の署名でも十分とされています。連邦財政裁判所の見解によると、この欧州司法裁判所による寛大な解釈は第三国に所在する事業者の申請には適用されません。第三国に所在する事業者の申請書には、事業者本人の署名が必要です。法人の場合には、代表権者または特段の委任を受けた代理人（租税通則法第79条第1項第3号）本人の署名が必要とされ、プロクリストによる署名では足りません。連邦財政裁判所は今回の判決のなかで、EU 域内に所在する事業者と第三国に所在する事業者との間での不平等な取り扱いは、EU 法または租税条約上の差別的取り扱いの禁止原則には抵触しないとの見解を示しました。

IV. 個人所得税 / 賃金税

デュッセルドルフ財政裁判所判決：所得税追徴額のグロスアップ

デュッセルドルフ財政裁判所は2013年12月3日に、ネット給与保証契約における過年度分の所得税追徴額の取り扱いについて、納税者の見解を支持する判決を下しました。

事案では、2008年の所得税確定申告において税務当局は、2008年中に還付のあった過年度分の所得税還付額についてはグロス給与から減額する一方、（雇用者が負担した）所得税追徴額についてはこれをネット給与としてグロスアップ計算を行いました。この取り扱いに対して、納税者側はネット給与保証契約に基づき雇用者に弁済された所得税還付額はネット給与ではなくグロス給与から減額されるとした2009年7月30日付連邦財政裁判所判決の原則は、所得税還付および所得税追徴のいずれの場合にも適用されるという意見を主張しました。他方、税務当局は、所得税還付額がマイナスの所得である一方、所得税追徴額はみなし給与に相当し、他のみなし給与と同様ネット給与として賃金税分がグロスアップされねばならないと反論しました。

デュッセルドルフ財政裁判所は、税務当局の主張を退け、追加で納付された過年度所得税額は、追加の賃金税の対象となるみなし給与に該当せず、グロス給与の一部を構成するとの見解を示しました。

雇用者により負担された所得税追徴額がネット給与またはグロス給与のいずれの段階で加算されるかどうかの問題については、これまで連邦財政裁判所による判例がでていません。したがって、本事案の重要性に鑑み、本判決に対しては連邦財政裁判所に対する上告が認められていますので、今後の動向が待たれます。

連邦財政裁判所: 所得税法第 37b 条による個人所得税の分離課税

連邦財政裁判所は、実務において頻繁に争点となる所得税法第 37b 条の定める現物給付に関わる個人所得税分離課税についての見解を示しています。給付を行う側での 30%の定率分離課税に伴い、受取り側の課税関係は完了します。

税務当局は受取り側では課税対象とならない給付についても所得税法第 37b 条の課税ベースに含めるとの見解にありましたが(2008 年 4 月 29 日付連邦財務省通達)、連邦財政裁判所はこの見解を支持しない判決を下しました。連邦財政裁判所の見解では、その性格上受取り側でドイツ課税対象であり、課税所得に含まれるような現物給付のみが所得税法第 37b 条の対象となります。したがって、ドイツで納税義務を有しない国外子会社の被雇用者に対する現物給付は、分離課税の対象となりません(2013 年 10 月 16 日付連邦財政裁判所判決)。

同様に被雇用者に対する現物給付については、これが所得税の対象となる給与所得に該当する場合にのみ、所得税法第 37b 条第 2 項の分離課税の対象となります。したがって、現物給付が専ら雇用者の経営上の関心に基き実施される場合は、これらは給与の性格を有しないことから分離課税の対象となりません(2013 年 10 月 16 日付判決)。

他方、連邦財政裁判所は、所得税法第 4 条第 5 項第 1 文第 1 号にいう贈答品については、これが法人税上の損金算入の基準となる 35 ユーロを超過しているかどうかは分離課税にあたっての判断基準とならないとしています。また、いわゆる販促品(10 ユーロまで)または業務上の接待を所得税法第 37b 条の適用範囲から除外することについてもその法的根拠はないとしています。ここでも受取り側で所得税の対象となる給付であるかどうか判断基準となります(2013 年 10 月 16 日付連邦財政裁判所判決)。

連邦財政裁判所判決: 雇用者による罰金負担

連邦財政裁判所は 2013 年 11 月 14 日に、トラック運転手が走行および休息時間に違反したことに對して課せられた罰金を雇用者が負担した場合には、これは課税対象の給与とみなされるとの判決を下しました。例外的に、専ら雇用者の経営上の関心によって便益が供与され、事業目的遂行に必要な付随事象である場合のみ、報酬性が欠如することから当該便益は給与に該当しません。具体的事案においては、被雇用者への支給は、法律違反行為を原因としていました。連邦財政裁判所の見解では法律違反行為は、事業遂行目的のための基盤とはなり得ず、結果、罰金の雇用者負担は給与に該当します。

連邦財政裁判所は上記判決において、2004 年 7 月 7 日付判決で自身が示した法的見解を踏襲しませんでした。当該判決においては、駐車禁止違反に伴う戒告金の雇用者による負担は、例外的に雇用者の経営上の関心によるものとみなされました。

連邦財政裁判所は、賃金税上の判定において結果として、例えば所得税法第4条第5項第8号の罰金、秩序金および戒告金の損金算入禁止において採用される場合と類似した根本的アプローチに沿った見解を採用しています。

連邦財政裁判所判決: 賃金税ルーリングの拘束力

税務当局はこれまで、賃金税ルーリングは申請当事者に対してのみ拘束力を有するとの見解にありました(2011年2月18日付連邦財務省通達)。連邦財政裁判所もまた、税務当局が、賃金税源泉徴収手続きにおいては被雇用者に対し、雇用者に対するルーリング手続きにおいて示した見解と異なる不利な法的見解に立った取り扱いができるとの見方を示していました(2007年5月22日付連邦財政裁判所決定)。

2013年10月17日付連邦財政裁判所判決は従来の見解を支持せず、税務当局は、雇用者に対して交付されたルーリングが、ルーリングの申請当事者でない被雇用者に対しても賃金税源泉徴収手続きにおいて拘束性を有するとしています。税務署はしたがって、不適切に交付されたルーリングに基づき源泉納付が行われなかった賃金税を被雇用者から徴収することはできません。ただし、連邦財政裁判所は、この拘束性は、被雇用者の個人所得税確定申告には有効でない旨を明確にしています。所得税査定に際して税務署は、当初交付されたルーリングと異なる被雇用者に不利な取り扱いを行うことが可能です。具体的事案においては、被雇用者が任意申告を行わなかったために所得税の査定は実施されませんでした。

会社行事およびその税務上の取り扱い(2013年ドイツニュースレターNo.4-11月号の再掲)

クリスマスパーティー、創立記念式典といった会社行事は、税務上の優遇措置を享受する一方で、従業員のモチベーションを高めることのできる機会となります。ただし、会社行事に際しては、税務上の限度額を越えないことやその他の法的な要件に留意することが重要となります。連邦財政裁判所は二つの事案において同時に、会社行事への参加がいかなる要件のもとに被雇用者側で課税対象の給与とみなされるのかという問題に関する従来判例を踏襲する見解を示しています(2013年5月16日付判決)。

110 ユーロ非課税限度額

従業員が会社行事に際し、飲み物、食事、菓子などの供与、交通費の弁済または贈答品の給付を受ける場合、これらの税込価格が110ユーロを超えて初めて課税対象の給与として取り扱われます。110ユーロは非課税限度額ですので、この限度額を超えた場合は超過額だけでなく給付の全額について納税義務が生じます。

従業員一人当たりの会社行事費用が110ユーロの非課税限度額を超過した場合、賃金税上、選択権の行使が認められます。雇用者は会社行事費用を給与として処理し各従業員に適用される個別の税率で賃金税を計算します。この場合には、社会保険料も発生します。あるいは、会社行事に伴う給付として所得税法第40条第2項第2号による25%の定率分離課税を行うことも可能です。後者については社会保険料は発生しません。

便益の評価は所得税法第8条第2項第1文に則って行われます。従業員に給付された便益は雇用者が負担した費用に基づき推計することが可能です。これらの費用

は原則的に全参加者に均等に按分しなければなりません(2012年12月12日付連邦財政裁判所判決)。

留意点: 2012年12月12日付判決において連邦財政裁判所は110ユーロの非課税限度額の妥当性を再確認しました。ただし、連邦財政裁判所の裁判官はインフレーションに比例した非課税限度額の調整が望ましいとの見解を示しましたが、他方で調整は税務当局の管掌であって裁判所の管掌ではないとの立場を表明しました。したがって、限度額の調整が行われるまでは連邦財政裁判所は110ユーロの非課税限度額を基準とします。

2013年5月16日付連邦財政裁判所判決 — 会社行事に際しての会場費用

連邦財政裁判所判決によると、会社行事への参加者が当該便益により「客観的な利得を得た」ことがみなし給与の認定のために追加的に必要となります。この点について当該判決は従来判例とは異なる見解を示しています。

特に食事、飲み物および音楽といった、参加する従業員が直接に消費することが可能な便益のみが、客観的な利得につながります。これに対して、例えば賃料やイベント業者への委託費用といった会社行事開催のための雇用者の費用は、参加者の利得につながりません。これらは基準となる会社行事費用の計算に際して除外されます。

具体的な事案として、雇用者は創立記念に際して従業員をサッカースタジアムでのイベントに招待しました。この費用には、アーティストへの報酬、イベント業者関連費用、スタジアム賃料およびケータリング代などが含まれていました。管轄税務署が非課税限度額の算定にあたり費用総額を考慮したことから、非課税限度額が超過する結果となりました。第1審の財政裁判所は税務当局の見解を支持しましたが、連邦財政裁判所は第1審判決を棄却し、原告の訴えを認めました。第1審が非課税限度額を110ユーロと判断したのは妥当であるが、外部会場に関連する費用は算定の対象に含めてはならないというのが連邦財政裁判所の見解です。したがって当該事案においては非課税限度額の超過はありませんでした。

2013年5月16日付連邦財政裁判所判決 — 会社行事の費用のうち従業員の(家族など)帯同者分の費用の従業員分への加算は不要

同様に、従来判例に反して、連邦財政裁判所は2013年5月16日付判決において、会社行事費用は、従業員だけでなく、例えば従業員の家族も含めた、参加者全員で按分しなければならないとの見解を示しました。他方で、連邦財政裁判所によると、帯同者に関わる費用部分は、非課税限度額の計算に際して従業員自身の便益として加算されません。

上記と異なる判断となるのは、その性質から家族を通じて従業員に便益が給付されたとみなされるような会社行事の場合のみです。これには、すでにイベントそのものが一般市場価値を有し、雇用者自身では実施が不可能な会社行事、例えば従業員が家族と一緒にミュージカルを観劇する、または、会社行事の一環で世界的に著名なアーティストのコンサートが行われるといったようなケースが該当します。

事案においては従業員だけでなく、家族およびその他の従業員の帯同者が会社行事に参加していました。税務当局の査定によると会社行事費用は参加者一人当たり約68ユーロでした。管轄税務署が家族分の按分費用を従業員に加算したことから、従業員によっては非課税限度額が超過することとなりました。第1審の財政裁判所は納税者(原告)の訴えを一部認める判決を下しましたが、連邦財政裁判所は第1審

判決を支持せず、これを棄却、原告の訴えを全面的に認めました。連邦財政裁判所の見解によると、会社行事における従業員家族分の費用の雇用者による負担は、通常報酬の性格を有しません。それよりも、こうした種類の式典への家族の参加は、社内の士気および従業員の勤労意欲を高めるのに最適の機会であるとしています。

実務上の留意点: 上記の連邦財政裁判所の明確な見解は実務にとって喜ばしいことです。税務当局が 2013 年 10 月に公表されたこれらの判決に対してどのような対応を見せるかが待たれます。会社行事を将来も非課税および社会保険免除で実施するためには、いくつかの規定の運用に留意する必要があります。

V. 不動産取得税

不動産取得税税率の引き上げ

以下の連邦各州は 2014 年 1 月 1 日付けで不動産所得税税率を引き上げています:

連邦州	税率(旧)	税率(新)
シュレースヴィツヒ・ホルスタイン	5.0%	6.5%
ニーダーザクセン	4.5%	5.0%
ブレーメン	4.5%	5.0%
ベルリン	5.0%	6.0%

ヘッセン州では CDU および連帯 90/緑の党との新しい連立パートナー政党が連立協定のなかで、2015 年 1 月 1 日からの不動産取得税の現行 5.0%から 6.0%への引き上げを予定しています。

連邦各州協調通達: 不動産取得税上のグループ条項

連邦各州の上級税務局は、EU 行政協力ガイドライン導入法(2013 年年次税法ライト)に盛り込まれた不動産取得税法上のグループ条項の拡大に関して、連邦各州の協調通達に合意しました(2013 年 10 月 9 日付通達)。

通達によると、不動産取得税法第 6a 条(グループ再編の際の免除措置)の適用にあたって不動産取得税法第 1 条第 3 項に規定される原則は、新たに導入された不動産取得税法第 1 条第 3a 項(いわゆる RETT-Blocker—持分保有率による不動産取得税回避スキーム)に該当する取得取引にも適用されます。したがって、不動産取得税法第 1 条第 3a 項のケースにおいても、第 6a 条に関する 2012 年 6 月 19 日付通達に準拠することが可能です。

ただし、グループ条項の適用範囲の拡大について税務当局は厳格に解釈しています。税務当局は、出資持分の現物出資、または、現物出資により別の不動産取得税法第 6a 条第 1 文にいう取得取引が実現する場合にのみ、現物出資を優遇措置の対象としています(通常は不動産取得税法第 1 条第 1 項第 1 号により課税対象となる)。不動産の現物出資については、不動産取得税法第 6a 条による優遇措置の対象とはなりません。連邦各州通達によると、不動産取得税法第 6a 条第 3 文および第 4 文に規定されている要件(5年間の保有期間および 95%の最低持分保有比率など)

については、組織再編法に規定される組織再編だけでなく、税制改正により新たに優遇措置の対象となった現物出資のケースおよびその他の出資契約上の事由による取得取引の場合にも、留意しなければなりません。

VI. 税務会計

連邦財務省通達: 新しい減損通達の草案

過去数年において連邦財政裁判所は、減損処理の要件に関する様々な裁判において判決を下しました。これらの動向を連邦財務省は、減損に関する従来の複数の内部ガイドラインを新しい連邦財務省通達草案に一本化し、最新の連邦財政裁判所の判例を、減損処理の容認に関する税務当局の法的見解の根拠とする機会と捉えています。連邦財務省通達草案は、その構成および重要な項目に関する見解において、2000年2月25日付のいわゆる減損通達に対応しています。新しい連邦財務省通達は、この減損通達およびその他の4つの通達に取って代わることとなります。この新通達草案により、2011年9月21日付連邦財政裁判所判決によって覆された、減損処理のためには40%または25%の価値下落の下限値を越えたかどうか検討が必要という税務当局の見解が放棄されます。新通達草案には、固定資産に計上されている上場株式の価値下落に際して、評価損の不要な容認幅を5%とした連邦財政裁判所判決、および、固定利子付き有価証券の信用力低下を理由としない取引価格の低下の場合の減損処理の否認に関する判例が採用されています。

詳細において連邦財務省通達草案は、部分的に最近の判例を厳格に解釈していません。例えば、連邦財政裁判所はその2011年9月21日判決で、決算日時点における減損処理の検討に際して、決算日以降の価格変動は考慮しないとの判決を下しました。新通達草案は、減損処理に際しては一定期間における価格変動のトレースが必要であるとしています。また草案に盛り込まれた多くの例題において、決算日以降の価格変動は、(減損の判断にあたって考慮の対象とならない)決算日以降に原因のある事象ではなく、(減損の判断にあたって考慮すべき)決算日以前に原因のある事象について決算日以降に明らかになった後発事象と位置付けています。新しい減損通達は、予定されている適用開始規定によると、信頼保護規定の適用の場合を除いて、未確定の事案すべてに適用されます。通達草案に対しては2014年2月28日までに意見書を提出することが可能です。

連邦財政裁判所判決: 公法上の義務に際しての経済的な発生

不確定債務に対する引当金の計上に際しては、決算日時点に法的および経済的に義務が発生しているかどうか問題となります。公法上の義務が経済的に発生しているかどうかの判断は、連邦財政裁判所第4法廷の見解によると、期末日時点で法的に発生している場合には不要であるとされます。遅くとも法的な発生の時点で義務が経済的にも発生しているというのが2013年10月17日付連邦財政裁判所の見解です。結果として、第4法廷は第1法廷による2013年2月6日付判決を踏襲したことになります。

義務が期末日以降に初めて法的に発生する場合には、経済的に発生しているかどうか判断の基準となります。この点に関し連邦財政裁判所は、義務の経済的な基準点が過去または将来のいずれにあるのかを判断基準としています。公法上の義務が、期末日終了以降の期間における経済財の客観的な使用を可能にすることのみを目的としている場合には、連邦財政裁判所は経済的な発生があったとは認めません。

具体的事案としては、航空機の将来的な使用を維持するための航空運輸技術上の措置に対する法的な要請については、法律上指定された期限が満了して初めて引当計上が認められるというものがあります。

連邦財務省通達：自己持分(自社株)の取得

税務当局は、3年以上保留していた、ドイツ会計基準近代化法(以下BilMoG)施行後の改正商法による自己持分の取得に関する税務上の取り扱いの問題についてその見解を示しました。2009年5月25日に施行されたBilMoGにより自己持分の商法会計上の取り扱いが新たに規定されました。BilMoG施行前の規定と異なり、自己資本から自己持分相当額を減額しなければなりません。自己持分の取得は商法上は取得取引ではなく、減資とみなされ、将来的な再譲渡は増資とみなされます。

税務当局は、この商法上の経済的な取り扱いを税務上の判断においても採用しています(2013年11月27日付連邦財務省通達)。商法決算書上必要な調整は税務決算書上も引き継がれます。従来の借方項目の消却は税務上減資として取り扱われます。

会社側からみると自社持分の取得は税務決算書上も取得ではなく、減資に該当します。自社持分の取得にあたっては配当源泉税の源泉納付は不要です。取得に要した妥当な費用は損金として控除可能です。減資への分類に伴い税務上の出資勘定での認識が必要になります。これに対応して税務当局は自己持分の売却を増資として取り扱っています。

新しい税務決算書上の原則は、BilMoGによる商法上の原則が適用される未確定の営業年度すべてについて適用されます。BilMoG原則が適用されていない営業年度については経過規定が設けられており、2010年8月10日付連邦財務省通達によって部分的に破棄された1998年12月2日付連邦財務省通達が引き続き適用されます。

VII. 租税条約

租税条約上の給与所得の取り扱いに関する連邦財務省通達の改訂

2006年に公表された連邦財務省通達について、現在連邦および連邦各州によるワーキンググループによる抜本的な改訂作業が行われていることはすでに知られており、実務家の間では2011年には通達の公表が見込まれていましたが、連邦財務省は、租税条約上の給与所得の税務上の取り扱いに関する新たな連邦財務省通達の草案(2013年11月8日付)を2013年11月11日に公表しました。改訂のなかでは、OECDおよび判例における最新の動向ならびに2006年以降の法改正を受けた調整が行われています。改訂の概要は以下の通りです。

- ▶ 勤務国での課税: 183日ルール-滞在日数および勤務日数の計算-“経済的な雇用者”

通達草案によると被雇用者が勤務国の居住者である期間については183日ルールの日数計算に含まれません。通達はこの点をOECDモデル逐条解釈に一致させています。

例外規定の二つ目の要件(OECD モデル租税条約第 15 条第 2 項の b)に関して連邦財務省は、OECD モデル逐条解釈よりすすんで、“経済的な雇用者”という要件を盛り込んでいます。

▶ 課税対象／課税免除となる給与の算定:退職補償金およびストックオプション

退職補償金およびストックオプションの税務上の取り扱いに関して連邦財務省はクロスボーダーの事例における従来の退職補償金およびストックオプションプランの実務に関する見解を採用していますが、退職補償金の取り扱いに関連して、現在 OECD で交わされている議論には踏み込んでいません。

▶ 適用開始

新しい連邦財務省通達は、2006 年 9 月 14 日付の通達に取って代わることになります。新しい規定は未確定の事案すべてに適用されることになります。

VIII. 税務コンプライアンス

EC セールスリスト

財貨の EU 域内供給および EU 域内三角取引ならびにドイツ以外の EU 域内加盟国が課税地とみなされ当該国でリバースチャージの対象となる役務については、連邦中央税務局に対して EC セールスリスト(Zusammenfassende Meldung)の提出が義務付けられます。EC セールスリストは、通常申告月の翌月 25 日が提出期限となります(EC セールスリストに関する規定の詳細については 2010 年ドイツニュースレター No.2-6 月号をご参照ください)。最近の実務においてこの EC セールスリストの提出義務を履行していない会社の代表取締役に対して強制金(Zwangsgelder)が課せられるケースが複数出ています。このため該当する商取引を行っている会社は EC セールスリストの提出が会計システム上機能しているかどうかを確認し、機能していない場合は早急に対応を講じる必要があります。

制限納税義務者に関わる行政管轄の集約化

所得税法第 50a 条の規定(制限納税義務者に対する源泉課税)の対象となる制限納税義務者(税務上の非居住者)に対する所得課税については、従来連邦各州の税務当局が税務行政手続きを管轄していました。2014 年以降は連邦中央税務局が、制限納税義務者に関わる源泉課税手続きおよび確定申告手続きを管轄することになります。2014 年 1 月 1 日以降に制限納税義務者に対して支払われる報酬(アーティスト、スポーツ選手および芸能人に対する報酬、ロイヤリティおよび監査役会構成員への報酬)については、連邦中央税務局に対して申告納付を行わねばなりません。なお、配当源泉税については従来通り原則的に配当支払い会社の管轄税務書に対する申告納付となります。

IX. 社会保険

2014 年社会保険料算定基準額

2014年に適用される社会保険料算定基準額は以下の通りです。

社会保険料算定基準限度額	旧西ドイツ		旧東ドイツ	
	月額(ユーロ)	年額(ユーロ)	月額(ユーロ)	年額(ユーロ)
法定健康保険加入義務限度額:				
一般	4,462.50	53,550.00	4,462.50	53,550.00
2002年12月31日以前の加入免除者	4,050.00	48,600.00	4,050.00	48,600.00
算定基準限度額:				
健康及び介護保険	4,050.00	48,600.00	4,050.00	48,600.00
年金及び失業保険	5,950.00	71,400.00	5,000.00	60,000.00
プライベート及び法定健康保険への非課税雇用者負担額:				
健康保険(疾病給付金付き14.6%) - 0.9%の特別保険料は被雇用者のみの負担	295.65	3,547.80	295.65	3,547.80
介護保険	41.51	498.12	41.51 (ザクセン州 21.26)	498.12 (ザクセン州 255.12)

外国社会保険の賃金税証明書への記載

雇用者は原則的に例年通り、2013年の電子賃金税証明書を2014年2月28日までに税務当局に送信する義務を負います。一方で特に派遣駐在員の場合は、給与計算において支給内容を網羅することが簡単ではないことが知られています。社会保険料の関連においては、雇用者が2010年以降、外国で納付された社会保険料の雇用者負担分と被雇用者負担分を電子賃金税証明書に記載する義務を負っている点が、しばしば忘れられています。したがって、2014年2月28日の電子賃金税証明書送信期限までに記載内容を確認し、場合によっては訂正を行う必要があります。

2010年以降、雇用者は社会保険料の雇用者負担額および被雇用者負担額について、これらの拠出金が、当該国の法律による義務に基づき、ドイツ社会保険制度と同等の当該国の社会保険制度に納付される場合、電子賃金税証明書に記載することが義務付けられています。対象となる社会保険料には特に以下のものが含まれません:

- ▶ 当該国の法定年金保険料の雇用者および被雇用者負担額ならびに
- ▶ 当該国の法定保険への任意加入またはプライベート健康および介護保険への加入の場合、雇用者拠出額、および
- ▶ 当該国の社会年金制度へ納付された失業保険料の被雇用者負担額

法定またはプライベートの健康および介護保険への加入の場合、外国保険会社への保険料の被雇用者負担額は賃金税証明書に記載する必要はありません。同様に、法定保険への加入義務のある被雇用者については法定の健康および介護保険への保険料の雇用者負担額は記載不要です。

特に、個別の保険料ではなく、単にいわゆる包括保険料が納付される場合、2010年以降社会保険料の定額控除額が廃止されたことを受け、包括保険料を被雇用者の個人所得税確定申告において、どのように各保険に配分し、算定するのかといった問題が生じます。2013年課税年度に続き2014年課税年度について、連邦財務省通達は、少なくともヨーロッパ諸国に関して、外国社会保険に納付された被雇用者包括保険料の按分比率を定めています。また、それぞれの通達においては、所得税法第10条第3項による年金保険料の特別支出控除限度額の算定に必要な雇用者負担額が補足されています。

ヨーロッパ以外の第三国での社会保険制度に対する包括保険料の配分については、原則的に個別事案をベースとした個別判断の対象とされます。このことから、原則として、いずれの被雇用者のために外国社会保険制度への保険料が納付されたか、派遣元国の雇用者からの詳細な情報の入手が必要となります。

原則的に社会保険料は、これらが賃金税証明書に記載されている限りにおいて、所得税法第10条に基づき特別支出として控除することが可能です。税法が、社会保険料の定額控除を選択肢として認めなくなったことから、証明書への記載漏れは原則的には、場合によっては所得税追加納付を伴うこととなる、特別支出控除枠の逸失をもたらします。記載義務に関わらず電子賃金税証明書への記載を行うことができない場合、雇用者は、代替的手段として例えば雇用者証明といった他の様式で以って、これらの保険料額を被雇用者に通知すべきです。これにより、雇用者は、被雇用者の個人所得税確定申告における特別支出控除を可能にすることになります。

外国社会保険料の賃金税証明書への記載は、とりわけ被雇用者の個人所得税確定申告との関連で重要となります。記載漏れおよび控除に必要な情報の不足により、現行の実務上、十分な費用控除が認められない事例が頻発しています。社会保険料の特別支出控除を前提とする賃金税源泉徴収に対して、所得税確定申告時に社会保険料の特別支出控除が否認されることによる所得税追加納付を回避するために、雇用者は速やかに必要な訂正を行う必要があります。

厚生年金の特別加入制度

日本の派遣元企業からドイツの派遣先企業へ一時的に派遣される派遣駐在員は、日独社会保障協定により派遣中も引き続き日本の厚生年金保険に加入し、ドイツの年金制度への加入を免除されます。派遣期間が延長を含め8年を経過した場合は、ドイツ年金制度への加入義務が発生する一方で、日本の厚生年金保険への任意加入が認められていないことから、当該派遣駐在員は日本の厚生年金保険から脱退しなければならないという状況におかれていました。2012年3月1日から、厚生年金保険の特別加入制度の対象国がすべての社会保障協定の相手国に拡大され、相手国の年金制度に加入するとともに、日本の厚生年金保険制度にも任意で加入できるようになっています。

コンタクト先

Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
JBS (Japan Business Services)

デュッセルドルフ
Graf-Adolf-Platz 15
40213 Düsseldorf
Germany

梅田 健二
Phone +49 211 9352 13461
Fax +49 211 9352 18026
kenji.umeda@de.ey.com

西田 圭児
Phone +49 211 9352 16372
Fax +49 181 3943 16372
keiji.nishida@de.ey.com

松本 美紀
Phone +49 211 9352 10535
Fax +49 211 9352 10692
miki.matsumoto@de.ey.com

フランクフルト
Mergenthalerallee 3-5
65760 Eschborn
Germany

高橋 存根
Phone +49 6196 996 27437
Fax +49 6196 996 27295
zonne.takahashi@de.ey.com

小川 浩徳
Phone +49 6196 996 16712
Fax +49 6196 996 27295
hironori.ogawa@de.ey.com

ミュンヘン
Arnulfstrasse 59
80636 München
Germany

高橋 存根
Phone +49 6196 996 27437
Fax +49 6196 996 27295
zonne.takahashi@de.ey.com

サンドラー 涼子
Phone +49 89 14331 11300
Fax +49 181 3943 11300
ryoko.sandler@de.ey.com

ハンブルク
Rothenbaumchaussee 78
20148 Hamburg
Germany

梅田 健二
Phone +49 211 9352 13461
Fax +49 211 9352 18026
kenji.umeda@de.ey.com

シュツットガルト
Mittlerer Pfad 13
70499 Stuttgart
Germany

高橋 存根
Phone +49 6196 996 27437
Fax +49 6196 996 27295
zonne.takahashi@de.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Die globale EY-Organisation im Überblick
Die globale EY-Organisation ist einer der Marktführer in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Transaktionsberatung und Managementberatung. Mit unserer Erfahrung, unserem Wissen und unseren Leistungen stärken wir weltweit das Vertrauen in die Wirtschaft und die Finanzmärkte. Dafür sind wir bestens gerüstet: mit hervorragend ausgebildeten Mitarbeitern, starken Teams, exzellenten Leistungen und einem sprichwörtlichen Kundenservice. Unser Ziel ist es, Dinge voranzubringen und entscheidend besser zu machen – für unsere Mitarbeiter, unsere Mandanten und die Gesellschaft, in der wir leben. Dafür steht unser weltweiter Anspruch „Building a better working world“.

Die globale EY-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter www.ey.com.

In Deutschland ist EY an 22 Standorten präsent. „EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited.

© 2013
Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

All Rights Reserved.

JBSG 0214

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Obwohl sie mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität; insbesondere kann diese Publikation nicht den besonderen Umständen des Einzelfalls Rechnung tragen. Eine Verwendung liegt damit in der eigenen Verantwortung des Lesers. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen. Bei jedem spezifischen Anliegen sollte ein geeigneter Berater zurate gezogen werden.

www.de.ey.com