

# German Newsletter

Japan Business Services

## ドイツ最新情報

### 概要

I. エネルギー監査	1
II. 法改正	2
III. 法人税	3
IV. 移転価格	4
V. VAT	5
VI. 個人所得税/賞金税	7
VII. Kindergeld(児童手当)	10
VIII. 税務会計	10
IX. 租税条約	12
X. 税務コンプライアンス	13
XI. 社会保険	15
XII. 商法監査	15

### I. エネルギー監査

EU エネルギー効率化指令は、従業員 250 人以上、売上高 50 百万ユーロ超、総資産残高 43 百万ユーロの大規模会社に対して、25%超の出資比率を有する全グループ会社においてエネルギー監査を実施することを義務付けています。この規定は EU 加盟国全体に適用されます。エネルギー監査は 2015 年 12 月 5 日までに完了していなければなりません。例えば米国や日本といった第三国に所在する企業グループが EU 域内に事業拠点を有する場合もこの規定の対象となります。

業種業界を問わず大規模会社に該当する場合はすべて規定の対象となります。特に、例えば銀行、保険会社およびその他のサービスプロバイダー等、エネルギー消費が事業上の中核を占めない企業については、早期に内容を把握し、対応策を講ずることが求められます。義務を履行しない場合は過料が課されます。

企業がエネルギーまたは環境マネジメントシステムを有している場合、エネルギー監査の免除が可能です。判断基準となるのは、個々の EU 加盟国の法規定ですが、28 カ国のうち多くの加盟国でまだ法整備が整っていません。

ドイツにおける EU エネルギー効率化指令の国内法への導入においては、2015 年 12 月 5 日までの期限設定および連邦経済および輸出管理局 (BAFA) による過料賦課が政府法案に盛り込まれています。



Building a better  
working world

## II. 法改正

### EU 関税法への整合化のための法律(ZollkodexAnpG)および刑法上の免責の対象となる自主開示申告制度の改正のための法律の施行(2014年ドイツニュースレター No.4-12月号の続報)

EU 関税法整合法(ZollkodexAnpG)および自主開示申告制度の改正のための法律のいずれも2014年12月30日に官報で公布、翌31日に施行されました。これに伴い、2015年1月1日以降、特に刑法上の免責の対象となる自主開示申告に際しての規定がより厳格になります。関税法整合法についても、若干の例外規定を除いて2014年12月31日に施行されています。

### ビューロクラシー(官僚主義)の削減および車両税改革に関する閣議決定

2014年11月初めに連邦経済省によるビューロクラシー削減プログラムが公表されていましたが、当初議論されていた25項目のうち最終的には21項目が2014年12月11日に行われた連邦政府による基本項目決議を通過しました。決議から漏れた項目には、少額固定資産の限度額の引き上げ、(取得原価150ユーロ超1,000ユーロ以下の)いわゆるプール少額固定資産における簡素化ならびにキャッシュベースのVAT申告を選択する場合の上限額の引き上げが含まれています。

連邦政府による基本項目決議の中で税務上関連する項目としては、特に、商法上および税務上の帳簿記帳義務に関する基準値の引き上げ(新たな売上高基準:600,000ユーロ、利益基準:60,000ユーロ)があります。さらに、遅くとも2015年6月30日までにドイツ国内において、"one in, one out"原則が導入されねばなりません。この原則の下では、将来的に国民および経済にとって新たな負担となる措置が導入される際には、必ず同等の規模の負担が別の箇所で削減されねばなりません(EU規定の国内法への導入の場合は例外)。この原則が租税立法にどのように影響することになるかはまだ漠然としています。

ビューロクラシー削減パッケージは2015年第1四半期中に連邦議会へ提出され、夏期休会までに法案の立法化手続きが完了する見込みです。

連邦閣議は2014年12月17日に、インフラストラクチャ税/乗用車通行料と併せて「第二次取引税改正法」草案を決議しました。さらなる合議を目的として連邦議会および連邦参議院に提出された法案によると、新しいインフラストラクチャ税に対応して車両税が引き下げられることとなります。

### 2016年税制改正

連立政権は、EU 関税法整合法(ZollkodexAnpG)の立法化過程においてさらに踏み込んだ一連の措置に関する交渉を重ねてきましたが最終的な実現には至りませんでした。これらの措置については2015年中の租税立法手続きにおいて改めて議論され、場合によっては2016年年次税法において実現されることとなります。特に連邦参議院による以下の要求が対象となります:

- ▶ 空白所得および二重の必要経費控除に対する国内法上の措置
- ▶ タックスニュートラルな組織再編の要件の厳格化
- ▶ 繰越損失の喪失をもたらす持分取得に際してのグループ条項の改正

さらに、連邦および州の作業部会は所得税法第 50i 条の改正オプションを策定中です。いわゆるクロアチア法(2014年7月31日施行)に伴う新規定に対しては新規定をもたらす明らかに過剰な影響が経済界から激しく批判されています。

同様に、EU 関税法整合法(ZollkodexAnpG)との関連において連邦参議院から求められた(法人保有の)小数持分の売却益に対する課税措置(現行では持分比率に関わらず売却益は95%が非課税)についてもまた、すでに以前から予告されていた通り、投資課税改革と併せて2015年中に審議される予定です。2016年年次税法の最初の法案公表は2015年春頃に見込まれます。

### 一般的な濫用防止規定の EU 親子会社指令への導入(2014年ドイツニュースレター No.3-8月号およびNo.4-12月号の続報)

2014年11月に合意された一般的な濫用防止規定のEU親子会社指令への導入に関する手続きが完了し、2015年1月28日にEU指令の改正がEU官報に公表されました。

EU指令の目標または目的に反する、税務上のメリットの享受のみを目的とする不当なスキームにおいては、将来的にEU親子会社指令に基づく利益配当に対する配当源泉税免除が認められなくなります。EU親子会社指令への補足規定は、2015年末までにEU加盟各国の国内法に導入されなければなりません。ドイツでの法改正は2015年中に実施されることが見込まれます。

## III. 法人税

### 欧州司法裁判所判決: „マークス & スペンサー“判決を受けた法制導入はEU法に抵触しない

2015年2月3日付判決(事案:C-172/13)において欧州司法裁判所は、2005年のマークス&スペンサー判決における欧州司法裁判所の見解を受けた英国のグループプリリーフ制度の調整に関して、EU委員会が英国に対して行った提訴を退け、いわゆる(国外子会社の)最終欠損金の控除(利益との相殺)を制限する英国国内規定がEU法に抵触しないと判断しました。マークス&スペンサー判決において欧州司法裁判所は、国外子会社に永久欠損金、つまり、子会社の所在国において当該子会社またはその他の納税者のいずれによっても利用できない欠損金が生ずる場合、EU加盟国は他のEU加盟国に所在する子会社についてもグループ納税制度の適用対象に含めなければならないとの判断を下しました。

英国のグループプリリーフ制度が手続法上ドイツの連結納税制度(オーガンシャフト)規定と異なる仕組みであることから、今回の判決がドイツ税法に与える影響は僅少といえます。しかしながら、欧州司法裁判所が、マークス&スペンサー判決を破棄するよう再度求めた法務官の提案を支持しなかったことは、ドイツにとっては肯定的な見解といえます。したがって、オーガンシャフトのその他の要件が満たされている場合には、国外子会社の永久欠損金についてはその根拠において控除可能であるとみなされま

す。しかしながら、ドイツが国外子会社との間に損益移転契約の締結を求めることができるのかという点について大きな不透明性が残ります。国外子会社との間の損益移転契約の締結は、多くのEU加盟国の法令がこのような契約の類型を想定していないことから実務上ほとんど不可能です。さらに、永久性の点については、損失控除（利益との相殺）前に子会社の事業の清算が完了していることが引き続き求められます。これは清算が完了していない場合には所得の発生可能性があるためです。子会社所在国そのものに繰越欠損金の制度がない場合には永久欠損金が発生し得ないことについては、連邦財政裁判所判決によって確認されたとみることができます。連邦財政裁判所によると、欠損金が純粹に法的な事情によってではなく、実質的な事情によって利用できなくなったことが永久性の前提であるとされます。

## IV. 移転価格

BEPS: 国別報告書(CbC レポート)および知的財産税制(パテントボックス)に関する詳細の公表

OECD は 2015 年 2 月 9 日から 10 日にかけてイスタンブールで開催された G20 において G20 各国蔵相に対して BEPS 行動計画に関する更なる詳細についての報告を行いました。

- ▶ 移転価格文書および CbC レポートに関するガイドラインによると、年間連結グループ売上高 7.5 億ユーロ以上の国際的な企業グループが CbC レポートの対象とされます。報告データは 2016 年に集計が開始され 2017 年からは参加国間で自動的に情報交換されることとなります。
- ▶ 上記に加えて参加国はライセンスまたはパテントボックスの取り扱いに関する基本方針に合意しました。この合意は、2014 年 11 月にドイツと英国から提案された OECD の「修正ネクサス・アプローチ」(所得の発生に関連した支出に則して知的財産関連所得の便益を納税者が享受できるようにする方法)をベースとする解決法に基づいています。これにより、ある国における、例えばパテント所得に対する税務上の優遇措置は、当該国で研究および開発活動が行われていたかどうか適用基準とされることとなります。
- ▶ 3,000 を超える二国間租税条約の国際的なネットワークを迅速に BEPS 行動計画の提案に沿って修正するため、2016 年末までに新しい多国籍ツールに関する交渉を実施することが OECD/G20 作業グループに委任されました。

BEPS 行動計画は 2015 年末までに OECD レベルでの作業が完了し、その後は国内法に導入されねばなりません。ドイツでの第 1 段階はすでに 2015 年中に着手される可能性があります。

## V. VAT

### 連邦財務省通達: VAT 免税要件としての輸出証明

輸出取引に際して VAT 免税を受けるためには、輸出であることを証憑によって証明しなければなりません。詳細については VAT 施行令第 9 条以下に規定されていますが、基本的に関税法上の ATLAS 輸出手続きにおける „Ausgangsvermerk (輸出確認印)” および „代替的な Ausgangsvermerk” と連動しています。

連邦財務省は 2015 年 1 月 23 日付通達において、一般的な „Ausgangsvermerk” および „代替的な Ausgangsvermerk” に加えて、ATLAS 手続きにおいて、輸出税関局を通じて送受信される他の Ausgangsvermerk もまた輸出証明として容認されるとしています。これを受け、VAT 適用通達に第 6.7a 条が付け加えられました。

本通達における原則はすべての未確定の事案に適用されます。

### 連邦財務省通達: 電子サービスの提供場所

2015 年 1 月 1 日以降、電子的方法で非事業者提供される役務の場所は、当該役務の受益者の所在地とされます。2014 年 12 月 31 日までは、これらの役務は原則的に役務を提供する事業者の所在地において売上 VAT の対象となっていました。

2014 年 7 月 30 日に公布されたクロアチア法(“クロアチアの EU 加盟に伴う国内税法の調整およびその他の税法の規定の改正に関する法律”)により導入されたこの新規定に併せて、連邦財務省は 2014 年 12 月 11 日に通達を公表し、VAT 適用通達を改訂しました。通達にはまた、新たに導入されたいわゆる Mini-One-Stop-Shop (MOSS) 規定についての詳細も含まれています。MOSS により、ドイツ事業者は、受益者の所在国である EU 各国で VAT 登録を行い、申告書を提出する代わりに、当該売上を一括して連邦中央税務局に対して申告することが可能です。

さらに、2015 年 1 月 1 日以降提供することになる役務の対価を 2014 年 12 月 31 日以前に受領している場合には、簡便的に容認規定が設けられています。事業者が当該役務を最終的に精算するに際して、受領済みの対価について修正を行わなくとも、税務当局はこれを容認します。

特に、電子サービスにおける役務の提供場所の変更および MOSS との関連で、EU 委員会は実務上の運用に関するガイドラインおよび情報を公表しています。2014 年 12 月 17 日付通達において連邦財務省は、EU 委員会の公表内容が法的拘束力を有するものでないと明確にしています。連邦財務省の見解では、VAT 法、VAT 施行令ならびに VAT 適用通達に基づく当局の見解が運用にあたっての基準となります。

VAT 適用通達は、さらに、2014 年 12 月 10 日付連邦財務省通達を通じて改訂されています。税務当局はこの通達を通じて、2014 年末時点でまだ通達に考慮されていない判例を VAT 適用通達に取り込むと共に編集上の改訂を行っています。

## 請求書の訂正の遡及に関する欧州司法裁判所に対する先行判決の求め

請求書の訂正が行われた場合の前段階 VAT 控除のタイミングに関しては激しい議論が闘わされています。この問題を解決するため、ニーダーザクセン租税裁判所は、請求書の訂正に遡及効果があるのか、その場合の条件に関して、欧州司法裁判所に対する先行判決の求めを行いました。訴訟事案においては、請求書上、VAT 法第 14 条第 4 項第 2 号により求められる供給者の税務番号の記載が漏れており、事後的に訂正されました。

請求書の訂正に伴う本来の請求書の発行時点への遡及効果はないというのが税務当局の見解です。税務当局は、この見解が欧州司法裁判所の Pannon Gép 判決によって確認されたとしています。しかしながらこの点についてはまだ疑念の余地があります。下級審はこれまでのところ遡及効果を否定する判決を下していますが、連邦財政裁判所は遡及効果の可能性についてこれを総括的に排除してはしません(2012 年 7 月 20 付判決)。

この問題の解決は前段階控除のタイミングおよびこれに連動する租税通則法第 233a 条の税金利息の査定の観点から重要です。例えば税務調査において、請求書記載の VAT の前段階 VAT 控除が事後的に否認された場合、請求書の訂正を行うことで前段階 VAT 控除を受けることは可能ですが、税務当局はこの請求書の訂正の遡及効果を否定する見解にあることから、原請求書発行の年ではなく、訂正が行われた時点で初めて前段階 VAT 控除を認めています。原請求書発行の年については、前段階 VAT 控除の否認額について VAT を納付／返納することになりますが、多くの場合税金利息が課されることとなります。これに対し、請求書の訂正に遡及効果が認められるとなった場合には、原請求書発行の年の前段階 VAT 控除が有効であることから税金利息の発生はありません。

## 連邦財政裁判所判決: VAT 還付請求手続き申請に際しての請求書原本の提出

国外事業者による前段階 VAT 還付申請は、原則的に、(延長不可の)申請期限までに連邦中央税務局に対して申請書を提出することが要件となりますが、申請書には記載事項を網羅し、請求書および輸入通関書類の原本を添付しなければなりません。

2014 年 11 月 19 日付判決において連邦財政裁判所は、申請期限は延長の認められない除斥期間であるという不変を貫く厳格な判例を支持しました。申請期限の延長は認められず、申請書提出時点で必要な書類の原本が添付されている場合のみ期限までに提出されたとみなされます。しかしながら連邦財政裁判所は、非常に狭い範囲ではありますが、この厳格な判例からの例外を認めています: 還付申請書と一緒に請求書原本を提出することが、個別の事例によっては、つまり、請求書原本の期限内提出ができない理由が申請者の責に帰すものでない場合には、過度の負担となりうるというのが裁判官の見解です。

判決事案において連邦財政裁判所は、申請書に請求書原本を添付することができなかった理由が原告の責に帰すとして、前段階 VAT 控除を否認しました。事案においては、請求書原本が申請書提出後になって従業員によって引越用ダンボールの中から偶然発見されました。連邦財政裁判所は、これは原告自身の組織上の過失であって、前段階 VAT 控除の否認が連邦財政裁判所が想定する例外の対象となる過度の負担にあたらないとしています。

## 連邦財政裁判所判決: VAT 還付申請手続きと一般申告手続きとの関係

ドイツでの VAT 申告手続き(VAT 登録および VAT 申告書提出)を行う義務を有しない国外事業者は、ドイツ国内で発生した前段階 VAT について、原則的には連邦中央税務局に対する還付申請手続きを通じてのみ還付を受けることができます。多くの場合において還付申請手続きに比較して時間的に有利な、VAT 仮申告および年次申告を通じた一般申告手続きによる還付は、VAT 登録および申告義務のない国外事業者に対しては認められていません。

2014 年 11 月 19 日付判決において連邦財政裁判所は、2013 年 8 月 28 日付判決に続いて、VAT 法第 18 条第 3 項第 1 文に基づき VAT 年次申告書の提出義務を負う国外事業者については、当該暦年中に発生した前段階 VAT を年次申告書のなかで考慮する権限を有するとの見解を改めて明確にしました。税務当局はこの暦年全体にわたるとの見方を否定し、一般申告手続きと VAT 還付申請手続きのいずれが適用されるかは仮申告期間(四半期、月次または年次)毎に判断されるとしています。

連邦財政裁判所は今回の判決において従来の判例を確認するだけでなく、請求書上に売上 VAT を間違えて記載した結果 VAT 納付義務を負うことになったために VAT 申告書の提出を義務付けられる事業者についても、一般申告手続きにおいて前段階 VAT を控除する権利を有することを明確にしました。

## VI. 個人所得税 / 賃金税

### 両親手当プラス(“Elterngeld Plus“)

2015 年 7 月 1 日以降、両親手当プラスという制度が導入されますが、これは支給期間の延長に伴い支給額が半減されるという従来の両親手当の選択適用に取って代わるものです。両親手当プラスでは、特に、パートタイムで勤務する両親、および片親世帯が優遇されることとなります。双子以上の場合子女一人当たり両親手当が支給されるのではなく、二人目以降の子女には加算額が支給されます。

今後は基本両親手当と両親手当プラスのいずれかの選択またはコンビネーションが可能となります。資格要件は現行制度とほとんど変わりません。以下現行制度と改正後の制度の比較一覧となります。

	2015年6月30日まで		2015年7月1日以降		
	両親手当	配偶者(による育児休暇取得)月	基本両親手当	両親手当プラス	配偶者月/配偶者ボーナス
支給期間	12カ月まで	2カ月	2~12カ月	基本両親手当期間の2倍(最長24カ月)	基本両親手当(配偶者による育児休暇取得月)の場合2カ月、両親手当プラスの場合(配偶者ボーナス)4カ月
支給額	逸失所得の65~100%、月額最低300ユーロ、最高1,800ユーロ 支給期間を延長した場合、両親手当の半減を選択可能	逸失所得の65~100%、最低300ユーロ、最高1,800ユーロ	逸失所得の65~100%、最低300ユーロ、最高1,800ユーロ	逸失所得の65~100%、パート勤務でない両親の場合、月額基本両親手当の半額が上限	逸失所得の65~100%、両親手当プラスについては、パート勤務でない両親の場合、月額両親手当の半額が上限
要件	就業なし、または月平均最高週30時間のパートタイム勤務	配偶者による育児	就業なし、または月平均最高週30時間のパートタイム勤務	就業なし、または月平均最高週30時間のパートタイム勤務	両親手当プラスの場合の配偶者ボーナス: 両親双方が同時に4ヶ月間週25~30時間のパートタイム勤務
申請方法	書面による申請	書面による申請	書面による申請	書面による申請	両親双方による書面申請
片親の場合の特例	—	—	—	—	片親の場合の配偶者月/ボーナス支給の特例-基本両親手当:2ヶ月間の所得減少、両親手当プラス:4カ月連続して週25~30時間のパート勤務
配偶者月/ボーナスの取得/受給要件	—	—	—	—	両親手当(またはプラス)受給期間満了後、間を置かずに育児休暇を取得する場合



## 連邦財務省通達: 現物給付および贈答品に対する所得税分離課税

従業員または従業員以外(取引先や顧客)に対する現物給付または贈答品については、贈与者側で所得税法第 37b 条に基づく税率 30%での分離課税が可能です。受贈者が現物給付/贈答品の受領に伴い課税対象の所得を有することが所得税分離課税の要件となります。この点については連邦裁判所が 2013 年 10 月 16 日および 2013 年 12 月 12 日に複数の判決を下しています(詳細については 2014 年ドイツニュースレター No.2-5 月号をご参照下さい)。

連邦財務省はこれらの判決およびこの間解決した疑問点を受けて、これまで適用されていた 2008 年 4 月 29 日付連邦財務省通達を改訂し、改訂草案に関する各団体の見解を求めています。

最新の連邦財務省通達に盛り込まれている他の重要な項目として、所得税法第 37b 条が適用されるための事業上の事由が挙げられます。さらに、賃金税申告の修正を通じた分離課税の選択および事業上の事由による現物給付に際しての「給与とは別に支給される」という追加支給要件に関する補足説明が盛り込まれています。

## 連邦財政裁判所判決: 所得税法第 50d 条第 9 項 - subject-to-tax 条項

ドイツが締結している多くの租税条約において、ドイツが居住国である場合には、相手国が課税権を有する給与所得については課税標準から除外されます。

以下のケースにおいては、近年新しく締結された租税条約中の条項に加えて、ドイツ国内法上の規定によって、いわゆる subject-to-tax 条項の適用が可能です:

- ▶ ドイツ無制限納税義務者が、相手国に課税権がある給与所得に対して相手国で賦課された税金を納付したこと、または相手国が課税権の行使を放棄したことが証明できない場合(所得税法第 50d 条第 8 項)
- ▶ 相手国が、租税条約の適用上、ドイツ無制限納税義務者の所得について課税を免除する、または租税条約上定められた上限税率で課税を行う場合(所得税法第 50d 条第 9 項第 1 号)
- ▶ ドイツ無制限納税義務者が、相手国において無制限納税義務者ではないことを理由に当該所得について相手国での課税の対象とならない場合(所得税法第 50d 条第 9 項第 2 号)

給与所得についてのみ適用される所得税法第 50d 条第 8 項の規定が第 50d 条第 9 項の規定に優先適用されたとした連邦財政裁判所の判決を受けて、双方の規定を並行して適用する目的での法改正が行われました。現行法下では、所得税法第 50d 条第 8 項、租税条約および国際取引課税法第 20 条第 2 項は、これらの規定によって所得の課税標準からの免除が追加的に制限される限りにおいて、他の規定の適用による制限を受けません。2013 年 6 月 26 日に公布された新規定はすべての未確定の事案に適用されます。

ドイツが締結しているいくつかの租税条約においては部分的に特段の条項が盛り込まれていることから、トリーティーオーバーライド、つまり国内法による租税条約の上書きが憲法上認められるかどうか争点となっています。

係争事案において原告は 2007 年から 2010 年にかけて国内に居住し、アイルランド航空会社のフライトアテンダントとして給与所得を得ていました。アイルランドでいっ

たん源泉徴収された税金が後日全額還付されたことを受けてドイツ税務署は給与をドイツ課税対象として取り扱いました。原告の訴えは認められましたが、当該判決に対して税務署は連邦財政裁判所に上告していました。

連邦財政裁判所の見解によると、事案においては所得税法第 50d 条第 9 項によりドイツが課税権を行使することになります。法改正によって、特別規定である第 50d 条第 8 項によって第 50d 条第 9 項の適用が排除されることがなくなったというのがその理由です。しかしながら、連邦財政裁判所は、当該事案においては法改正以前の期間が対象となっていることから、所得税法第 50d 条第 9 項に盛り込まれたトリ－ティーオーバーライドおよび当該規定の遡及適用が違憲であるとの見方にあります。

連邦財政裁判所は、すでに所得税法第 50d 条第 8 項および第 50d 条第 10 項（パートナーシップのパートナーの課税に対する租税条約の適用）の規定について、連邦憲法裁判所に対してその合憲性の判断を求めています。予想通り、所得税法第 50d 条第 9 項がこれらに続いて合憲性の審理の対象となりました。

## VII. Kindergeld(児童手当)

ドイツで Kindergeld(児童手当)を申請した場合、家族状況や出国など、申請時以降の個人情報に変更がある場合には、遅滞なく管轄の労働局(Familienkasse)に通知する義務が課せられます。派遣駐在員の場合は、特に、帰任に際して通知義務が発生します。この通知義務を怠り、Kindergeld の支給資格がないに関わらず、支給が継続して行われた場合には、不当に支給した税金還付金(この場合は Kindergeld)について返還義務が課されます。場合によっては、秩序違反に伴う(行政罰としての)過料が課せられたり、脱税行為に対する刑法上の訴追の対象となることがあります。

自治体によっては、住民登録局から労働局に対して住民登録情報が定期的に伝達され、Kindergeld 支給が自動的に停止されることもありますが、本来通知義務は納税者が履行しなければなりません。

住民登録を抹消しないまま本国に帰任し、Kindergeld を継続して支給していた派遣駐在員で、出張でドイツに再入国した際に当局に拘束され、脱税に伴う刑法上の訴追を受けたという事例がでています。このような事態に至らないよう、派遣駐在員の帰任の際には住民登録抹消に加えて、労働局への通知を併せて行うよう、社内管理を徹底する必要があります。

## VIII. 税務会計

### 連邦財務省通達: 税務上の簡便的な評価手続きに際して適用される基準金利

相続税法上ならびに収益税法上の双方の目的に適用可能な税務上の簡便的な評価手続きによる企業評価に関して、連邦財務省は2015年中に行われる評価に際して適用される基準金利を0.99%に定めています。これにプレミアム4.5%を加算した5.49%が割引率になります。したがって2015年に適用される資本コスト係数は18.21(2014年は14.10)となります。

## ニーダーザクセン上級財政局: 税務当局の見解の変更を受けた決算書修正

ニーダーザクセン上級財政局は2014年7月29日付の行政通達において、連邦財政裁判所判決を受けて税務当局の見解が変更された場合に、どの決算書の修正を行うことが可能かに関する見解を示しました。

通達によると、連邦財政裁判所判決および税務当局の見解の変更を受け無効となった法的見解が(修正前の決算書上)納税者の有利または不利のいずれの効果をもたらしたかどうかに関わらず、租税通則法上の規定に従い修正可能な決算書から修正が可能とされます。ニーダーザクセン上級財政局の法的見解によれば、納税者自身が決算書の修正を行うことができ、また修正しなければなりません。税務署もまた独自の利益計算を課税の根拠とする権限を有するとともにその義務を負います。これまで有効とされていた連邦財政裁判所の判例および税務当局の見解によると、特定の法的論点について連邦財政裁判所の判例を受けて変更された税務当局の見解は、連邦財政裁判所の判決日の翌日以降に作成されることになる決算書において初めて考慮することが可能とされていました。

ニーダーザクセン上級財政局の見解は、連邦財政裁判所大法廷によるいわゆる「主観的誤謬という概念の放棄決定」(この結果、決算書作成時点では納税者が正しいと認識していた法的解釈が後日判例等により覆された場合には、決算書の修正が必要となります)を参照しています。ただし、上級財政局の法的見解によると、連邦財政裁判所大法廷の決定による原則は法的論点についてのみ適用され、事実関係の判断に際しては転用されません。この立場にたつと、事実関係について判断される場合には、引き続き主観的誤謬の概念が適用されることとなります。

## 連邦財務省通達草案: 後入先出法(Lifo)

連邦財務省は所得税法第6条第1項第2a号に基づく棚卸資産の評価に関する連邦財務省通達草案において、同種の棚卸資産への後入先出法の税務上の適用に関する税務当局の見解を具体的に示しています。草案によると、後入先出法は原材料、補助材料および工場消耗品、仕掛品ならびに製品および商品について適用可能です。

後入先出法で評価された棚卸製品が数量的に完全に把握されており、評価手続きに際しての簡素化につながる場合には、正規の簿記の原則が順守されているとみなされます。また、実際の使用又は販売の順序が「後入れ先出し」で行われる必要がないことが明確にされています。この取り扱いは、例えば食品法といった、特別の秩序規定に関わらず適用されます。草案は、特定の種類の棚卸資産について、後入先出法の適用を制限しています。実際の取得原価が簡単に算定できる場合には、計算に特段の費用が発生せず、別途計算または算定の手続きを踏む必要がない限りにおいて、商品の評価にあたって後入先出法を適用することは認められません。例えば、ITシステムを利用した商品のコード化によって別途算定手続きを踏むことなく個別評価が可能な場合が該当します。消費期限一年未満の腐敗性商品の場合、後入先出法の適用は認められないというのが税務当局の見解です。さらに草案は、後入先出法は税務上独自の評価上の選択権であって、商法決算書またはIFRS決算書における個別評価とは関係なく、選択権の行使が可能である点を明確にしています。

連邦財務省通達の規定は、すべての未確定の事案に適用されることとなります。

## IX. 租税条約

### 2014年11月12日付連邦財務省通達 - 租税条約に基づく給与所得の税務上の取り扱い

2014年11月12日付通達において連邦財務省は、2015年1月1日以降の、租税条約上の給与所得の税務上の取り扱いについて詳細な見解を示しています。特に、183日ルール適用の判断にあたっては、居住国と勤務国が一致する期間は計算に含まれないとされます。さらに、直接帰属させることができない報酬部分については将来的には合意された勤務日数ではなく実際の勤務日数に基づき課税対象と非課税の報酬に配分されます。

2014年11月12日付通達は2006年9月14日付通達に取って代わります。しかしながら、租税条約上の subject-to-tax 条項、remittance 条項および switch-over 条項の適用に関しては、2006年9月14日付通達を引き続き有効です。税務当局による新たな取り扱いは2015年1月1日以降適用されますが納税者が申請する場合は、すべての未確定の事案についても適用が可能です。

クロスボーダーの駐在員派遣に関連して、連邦財務省は以下の点で従来とは異なる見解を示しています。

#### **居住国での課税: 居住国変更の場合の 183 日ルールの適用**

OECD モデル租税条約およびほとんどの租税条約においては課税権の帰属について原則的に以下の通り規定されています。

- ▶ 給与所得に対する課税権は、原則的に居住国に帰属する(原則)
- ▶ ただし、相手国で行われる勤務については相手国(いわゆる勤務国)が課税権を有する(例外)
- ▶ 上記の勤務国課税の例外として、以下の要件が満たされた場合には、相手国での勤務に関わる報酬についても居住国のみが課税することができる:
  - 勤務国での滞在日数が 183 日を越えず、かつ、
  - 勤務国に所在する雇用者または雇用者が勤務国内に保有する恒久的施設のいずれによっても費用が負担されない

183日ルールの判断にあたっては、ドイツ税務当局もOECDモデル逐条解釈を採用し、居住国と勤務国が同じ期間については、日数計算から除外されることとなります。多数の条約相手国がすでに数年来同解釈に則った新しい計算方法を採用していたため、日数計算にあたってドイツ側との間に差異が生じるケースが多発していたというのが、OECDモデル逐条解釈採用の背景にあります。今後はこうした差異が生じることはなくなります。

例) 01年1月1日から01年12月31日までポーランド居住、02年1月1日から02年12月31日までドイツ居住の被雇用者Aが、02年3月15日から02年3月31日までポーランドで勤務を行う。ドイツとポーランドとの間の租税条約上は、(暦年ではなく)任意の12ヶ月間における勤務国での滞在が183日を超えるかどうかで判断されるため、従来の取り扱いに従うと、02年3月31日以前の12ヶ月間、つまり01年4月1日から02年3月31日まで間にAは合計で292日ポーランドに滞在したことになる(183日ルールが適用されずドイツ居住者であるAの02年中のポーランド勤務分についてポーランドが課税権を有する)。これに対して、新しい通達により、ポーランド居住者であった

01年4月1日から01年12月31日までの期間については183日ルール上の日数計算から除外されるため、12ヶ月の期間中のポーランド滞在日数は02年中の17日間となる(結果183日ルールが適用され、02年のポーランド勤務分についてはドイツが課税権を有する。

### **直接帰属できない勤務報酬の案分**

国内または国外での具体的な勤務に直接帰属可能な報酬部分は直接案分されます。残りの(直接帰属できない)報酬部分については従来のように合意された勤務日数ではなく、今後は実際の勤務日数を基準として案分されます。これは、ほとんどの条約相手国で行われている実務に一致します。

週末または祝日に勤務を行い、これらに対する報酬が雇用者から(通常は給与、または振替休暇のかたちで)支払われる場合は、従来通り、これらも勤務日数に含まれます。

報酬は原則的に、勤務期間または支給対象期間に帰属するものとされます。有給の繰り越しに際しては簡便的に、前年(有給付与年)の案分基準を適用しないことが認められます。有給買取りの場合は簡便規定の対象外です。

その他、連邦財務省通達では、以下の項目についても、税務当局の見解が明確にされています：

- ▶ 居住国の決定
- ▶ 所得税法第50d条第8項および第9項の適用によるドイツによる課税権の行使
- ▶ 居住国での課税
  - 183日ルールにおける対象期間(12ヶ月期間、暦年、課税年度)の変更
  - 勤務国に所在する雇用者による経済的負担(“経済的雇用者”)
- ▶ 課税対象/課税免除となる給与の算定
  - 退職補償金
  - Tax Equalization制度 - みなし所得税

## **X. 税務コンプライアンス**

### **自動化された情報交換および一般的な濫用防止条項に関する EU 各国の合意**

すでに2014年10月に通告された通り、EU加盟国蔵相は2014年末にEU行政協力ガイドラインの拡大を決定しましたが、これによりEU域内での投資所得に関する包括的な自動的情報交換の仕組みが確立されることとなります。これに加えて、OECDにより策定された共通報告基準の大部分が付録のかたちでEU行政協力ガイドラインに取り込まれています。これによってEU加盟国の税務当局間の自動的情報交換は将来的に利子、配当、金融商品売却益ならびに銀行口座残高をカバーすることとなります。

EU加盟国は、2015年末までにガイドラインを国内法に導入しなければなりません。最初の情報交換は2017年9月末までに実施されることとなります。オーストリアに

対してはその一年後にデータを交換することが求められますが、オーストリアはこの猶予期間を可能な限り前倒しする旨を通告しています。EU 委員会はさらに、2016年初めに自動的情報交換をいわゆる税務上のルーリングに拡大する内容の法的提案を行う意向を示していますが、これは、ルクセンブルクおよびオランダにおけるルーリングに関する最近の議論への対応として、特にショイブレ連邦財務相から求められているものです。

EU 加盟国蔵相はまた、EU 親子会社指令に拘束力のある一般的な濫用防止条項を盛り込むことに合意しました(セクション II 法改正参照)。EU 親子会社指令によると、子会社から親会社への配当に際しては一定の要件が満たされた場合配当源泉税が免除されます。新しい濫用防止規定によると、経済的実態に則さない、税務上のメリットの享受のみを目的とした純粋に人工的なスキームについては、免税措置は適用されません。

EU 親子会社指令の補足もまた 2015 年末までに加盟国の国内法に導入されなければなりません。加盟国はより厳格な国内法上の規定を設けることも可能です。すでに 2014 年夏には、EU 加盟国はクロスボーダーのハイブリッドファイナンスに対する課税の空白を防止する目的での EU 親子会社指令の改正に合意していました。

### **連邦財務省通達: 電子的方法による帳簿、記録および文書の記帳および保管ならびにデジタルアクセスに関する原則(GoBD)(2014 年ドイツニュースレター No.4-12 月号の続報)**

2014 年 11 月 14 日に連邦財務省は“電子的方法による帳簿、記録および文書の記帳および保管ならびにデジタルアクセスに関する原則(GoBD)”ならびに“データ媒体の提供に関する補足情報”を公表しました。

税務当局は通達のなかで一般的、導入的な記述に加えて以下のテーマに関する見解を述べています:

- ▶ 正規の簿記の原則に則った電子的な記録および帳簿に関する責任
- ▶ 追跡可能性、検証可能性、真実性、明確性および継続的な記録
- ▶ 証憑(証憑機能)
- ▶ 時系列で内容的に整理された商取引の記録(台帳、仕訳帳、元帳)
- ▶ 内部管理システム
- ▶ データ保護
- ▶ 変更の不可能性、変更履歴
- ▶ 保存
- ▶ 手続きに関するドキュメンテーション(追跡可能性および検証可能性)
- ▶ データアクセス(Z1、Z2、Z3)
- ▶ 認証およびソフトウェア証明

その他の点では 1984 年 2 月 1 日付連邦財務省通達の規定が引き続き適用されます。

2013 年 4 月 9 日に公表された当初の草案に対して各種団体および経済界から出された反対意見はそのすべてが考慮されてはいません。特に、“税務関連データ”という用語の定義が明確にされていません。

2014 年 11 月 14 日付の GoBD 通達は 2015 年 1 月 1 日以降開始する課税年度からの適用となります。この通達は 2012 年 9 月 14 日付連邦財務省通達によつ

て改訂された 1995 年 11 月 7 日付および 2001 年 7 月 16 日付連邦財務省通達に、データ媒体の提供に関する補足情報に関する通達は 2002 年 8 月 15 日付通達に取って代わります。

## XI. 社会保険

### 2015 年社会保険料算定基準額

2015 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	4,575.00	54,900.00	4,575.00	54,900.00
2002 年 12 月 31 日以前の加入免除者	4,125.00	49,500.00	4,125.00	49,500.00
算定基準限度額:				
健康及び介護保険	4,125.00	49,500.00	4,125.00	49,500.00
年金及び失業保険	6,050.00	72,600.00	5,200.00	62,400.00
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	301.13	3,613.56	301.13	3,613.56
介護保険	48.47	581.64	48.47 (ザクセン州 27.84)	581.64 (ザクセン州 334.08)

## XII. 商法監査

### EU 財務諸表ガイドライン導入法 (BiIRUG)(2014 年ドイツニュースレター No.4-12 月号の続報)

連邦政府は 2015 年 1 月 7 日に、2013 年 6 月 26 日付 EU 財務諸表ガイドラインを国内法に導入するための EU 財務諸表ガイドライン導入法 (BiIRUG) 草案について、立法化手続き開始の閣議決定を行いました。商法の財務諸表関連規定の重要な改正項目は商法第 267 条および第 293 条の財務上の基準値の引き上げならびに商法第 277 条第 1 項の売上高の定義に関するものです。

2014 年 7 月に公表された連邦法務省案と比較すると以下の規定に変更が盛り込まれています:

- 資産計上された自己創設無形固定資産および有償取得されたのれんについて、その耐用年数を合理的に見積もることができない場合の 10 年間の償却年数の導入 (商法第 253 条案)
- 子会社決算書の作成、監査および開示に際しての簡便規定の選択適用要件 (商法第 264 条案)ならびに第 264a 条に規定されるパートナーシップに対する免除規定の改正 (商法第 264b 条案)

- (子会社と)同一の事業年度中に計上される配当収益に対して、これらがまだ入金していないまたは法的請求権が発生していない場合の配当制限の適用(商法第 272 条案)
- 固定資産明細の体裁に関する具体化 (商法第 284 条案)
- 各種(連結)注記事項に関する明確化、改正および補足 (商法第 285 条、第 314 条案)



## 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

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

**松原 充哉**  
Phone +49 6196 996 24116  
Fax +49 6196 996 27295  
mitsuya.matsubara@de.ey.com

**ミュンヘン**  
Annulfstrasse 19  
80636 München  
Germany

**松原 充哉**  
Phone +49 6196 996 24116  
Fax +49 6196 996 27295  
mitsuya.matsubara@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

**松原 充哉**  
Phone +49 6196 996 24116  
Fax +49 6196 996 27295  
mitsuya.matsubara@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](http://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.

© 2015  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

All Rights Reserved.

JBSG 0115

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](http://www.de.ey.com)