

German Newsletter

Japan Business Services

Issue 3 | August 2015

概要

I.	法改正	1
II.	法人税	4
III.	移転価格	5
IV.	VAT	5
V.	個人所得税/賃金税	6
VI.	税務会計	8
VII.	税務コンプライアンス	10
VIII.	商法監査	10

ドイツ最新情報

I. 法改正

法改正アップデート(7月現在－2015年ドイツニュースレター No. 2-5月号の続報)

2015年もほぼ8ヶ月が経過し、連邦議会の会期も折り返し地点を過ぎたところでもあり、税制改正の状況を把握するのにいいタイミングといえます。2015年末から政治は徐々に選挙戦に向けた体制作りに向かいます。2016年にはバーデン＝ヴュルテンベルク州およびラインラント＝プファルツ州を含む5つの州で州議会選挙が実施されます。2017年にはノルトライン＝ヴェストファーレン州を含む3つの州での州議会選挙が続き、同年秋には連邦議会選挙が実施されます。

各法案の詳細については前号(2015年ドイツニュースレター No. 2-5月号)をご参照下さい。以下、2015年7月末時点での立法状況および前号からの変更点についてアップデートします。

ビューロクラシー(官僚主義)削減法

ビューロクラシー削減法は2015年7月2日に連邦議会で可決され、7月10日には連邦参議院がこれに合意しましたので、連邦大統領による署名および連邦官報での公布後施行の運びとなります。

EU財務諸表ガイドライン導入法(BiIRUG)(セクションVIII.商法監査参照)

連邦議会は2015年6月18日に開催された第2および第3読会においてBiIRUGを可決し、7月10日に連邦参議院がこれに同意しました。



EY

Building a better
working world

決議申請において連立政権党派は連邦政府に対して、商法上の長期引当金の割引計算において採用される商法第253条第2項の平均利率の変更について早期に検討し、場合によっては別の立法手続きにおいて新規定を提案することを求めました。この要請の目的とするところは、長期化する非常に低い利率水準が長期引当金の商法上の評価に与える影響を制限することにあります。連立政権内部ではこれに加えて、平均利率の計算対象期間の7年から12年への変更が取り上げられています。税務上の適用利率の引き下げは申請には盛り込まれていません。同法は2015年7月22日に連邦官報で公布されました。

基礎控除額、子女控除額、児童手当(Kindergeld)および児童加算金の引き上げに関する法律

同法には基礎控除額および子女控除額の(2015年と2016年の)二段階にわたる引き上げならびに2016年以降の(逆累進課税効果の削減を目的とする)所得税率表の調整が盛り込まれています。2015年7月10日に連邦参議院は、2015年6月18日に連邦議会で可決された法案に同意しました。同法は2015年7月22日に連邦官報で公布されました。

相続税法改正

連邦政府は長い討議を経て2015年7月8日に相続税法改正のための政府法案を閣議決定しました。2015年6月初めに提出された連邦財務省法案と比較すると主に金額的な変更が加えられています。CDU(キリスト教民主同盟)およびCSU(キリスト教社会同盟)は議会立法手続きにより同族企業の取り扱いを改善することを目指していますが、SPD(社会民主党)はこれまでのところ妥協の余地を見せていません。9月以降、租税政策上の闘争が次のステージで展開されます。立法化手続きが予定通り2015年11月に完了するかどうかは現時点では不明であり、妥協点への到達が2015年クリスマス直前または2016年までずれ込むことも想定されます。

プロトコル・ステートメント法(「EU関税法への整合化のための法律 - ZollkodexAnpG」の補則)

この立法化手続きは「EU関税法への整合化のための法律(ZollkodexAnpG)」の補則法に該当し、ZollkodexAnpGには盛り込むことのできなかった連邦各州による一連の要求を法制化する内容となっています。特に、法人税法第8c条の繰越欠損金消滅規定中の例外条項であるグループ条項の改正、タックスニュートラルな組織再編のための要件の厳格化、および不動産取得税法上の出資者構成の間接的な変動のケースに関する新規定が法案に含まれています。

現在連邦議会では審議中の政府法案に対してはいくつかの項目が付け加えられることが予想されます。特に、所得税法第6b条(不動産売却益の課税繰り延べ措置)の国内要件に対する欧州司法裁判所判決に対する措置ならびに公法上の法人に対する売上税課税に関する新規定が挙げられます。新たな売上税法第2b条の導入により、特に自治体間の役務提供が継続的に売上税から免除されることとなります。経済界は、激しい非難を受けている所得税法第50i条第2項(出口課税規定)がプロトコル・ステートメント法において改正される望みをまだ捨てていません。立法化手続きに関する専門家へのヒアリングは夏期休会前に実施されました。立法手続き完了は2015年秋に見込まれています。

国際的な自動情報交換(セクションVII. 税務コンプライアンス参照)

ここ数年、脱税行為への対策においては国際的に抜本的な進歩がみられます。多数の国が、個人および法人の保有する金融口座に関する税務関連情報を相互に自動的に交換することに同意しています。米国のFATCA制度はすでに実施されています。現在、2017年以降EU各国および第三国との自動情報交換を実施するための要件の整備を目的とした複数の立法化手続きが進行中です。

連邦参議院はすでに2015年7月10日には国際行政協力協定の批准のための国内同意法を承認、同法は2015年7月23日に官報で公布されました。2015年7月15日には、2014年10月にベルリンで調印された多国間協定の国内法への導入法、ならびに金融口座に関する情報の自動交換およびEU行政協力ガイドラインの改正に関する法律の導入に関する二つの政府法案が提出されています。これらの法化手続きは2015年下半年中に完了することが見込まれます。その場合には、合意通り2016年からのデータの収集、2017年からの情報交換が可能となります。

投資課税および少数持分の売却益課税に関する改正

すでに予告された通り連邦財務省は、少数持分の売却益に対する課税措置を実施する方向にあります。2015年7月22日に連邦財務省は、投資課税法改革の一環で、法人税法第8b条第4項の改正に関する討議案を公表しています。少数持分からの配当を課税対象とする現行の法人税法第8b条第4項は、少数持分の売却益についても課税対象とする内容に変更されます。

少数持分かどうかは、現行同様、暦年初めの出資比率(直接の出資比率が10%未満)で判断されます。少数持分からの配当についてこれまで適用され、争点となっていた、暦年中の追加取得分の年初へのみなし遡及規定は廃止されることとなります。現行と異なり、配当および売却益は、暦年中の追加取得により出資比率が10%またはそれ以上に達する場合であっても、原則的に課税対象とされます。これに対して、最低10%の出資持分が暦年中の特定の時点で取得され、特定の保有要件を満たす場合には、当該出資持分からの配当については課税対象とはなりません。

さらに、少数持分からの収益の課税措置は固有の損失控除制限規定によって補則されます。少数持分に起因する利益の減少(減損等)は、少数持分に起因する利益(配当および売却益)および減損の戻入に伴う課税対象利益とのみ相殺することが可能となります。

少数持分売却益の課税措置は2018年1月1日以降の利益計算に含まれる売却益から適用されます。新規定は法人税の対象となる出資者のみを対象としています。所得税対象者の事業資産として保有されている少数持分ならびに個人資産として保有されている1%以上の重要な出資持分は引き続き一部課税方式による課税の対象とされます。

投資課税法についての討議案には、オープン型投資ファンドおよび特別投資ファンドに関するそれぞれ独立した二種類の課税システムの導入が盛り込まれています。ベースとなるのは、投資ファンドおよび投資家のそれぞれを個別に課税する投資ファンドの課税システムです。パートナーシップを除くあらゆる投資ビークルが法形態に係わりなくこのシステムの対象となります。

したがって、国内ならびに国外投資ファンドの違いなく、ドイツが課税権を有する所得が法人税の対象となります。オープン型投資ファンドの投資家レベルでは、実際の収益の課税に代わっていったん一律の仮課税が行われ、投資ファンド出資持分の売却時に売却額と相殺されることとなります。従来のパス・スルーシステムは廃止され、投資家レベルでの一律課税に取って代わられることとなります。新規定はドイツ投資家にとっては課税負担増となる可能性があります。

特別投資ファンドについては、現行の(準)パス・スルー課税システムが原則的に継続して適用されることとなります。国内の課税基盤の確保のため、ならびに国内および国外の特別投資ファンドを税務上可能な限り同等に取り扱うために、特に配当およびその他の出資関連収入に対する課税処理に際しての調整がいくつか予定されています。

各団体は2015年9月1日までに、討議案に対する意見を提出する機会を与えられています。近日中には財務省法案が提出され、2016年上半期中には立法化手続きが完了することが予想されます。

課税手続きの近代化

正式な立法化手続きはまだ開始されていません。

BEPS

OECDはBEPS行動計画に関する最後の成果物を2015年10月初めに公表する予定です。これ以降は国内での法制化が開始されることとなります。ドイツにおいては特に、ハイブリッド出資スキームまたは金融商品における「(いずれの国の課税にも服さない)空白所得」または二重の損金算入の阻止との関連で国内法を整備する必要があります。この点については連邦各州が連邦参議院を介して再三にわたって要求していました。また、ドイツは国別報告書(CbC レポート)への参加が見込まれていますので、ドイツ企業対しては、他国との情報交換を目的として、国別の企業情報を提出する義務が課されることとなります。正式な立法化手続きはまだ開始されていませんが、2016年中の立法化が予想されます。

ライセンス料損金算入制限制度: ヘッセン州主導の連邦参議院イニシアティブ

今後予定されるBEPSの国内法への導入の準備の一環として、ヘッセン州は連邦参議院への動議申請を行い、これが2015年7月10日に各専門委員会に対する諮問にかけられました。ヘッセン州は、いわゆるパテントまたはライセンスボックスに対する、オーストリアと同様の国内法による対抗措置の導入について他の連邦各州からの合意を得ることを目指しています。ライセンス料が国外の受益者側で非常に低率で課税される場合には、国外の関係企業に対するライセンス料支払いの損金算入は制限されることとなります。その一方で、中小企業は研究開発プレミアムを享受すべきとされます。連邦参議院がヘッセン州のコンセプトに同意した場合、これは今後のBEPS国内法化に対する連邦各州の正式な見解となります。

金融取引税(FTT)

年初以来、いわゆるFTTに関する共同作業の強化に参画している11カ国の間での交渉が明らかに活発化しており、2015年下半期中の合意も視野に入ってきています。合意後、金融取引税の課税に先立って、ドイツ立法者による租税立法手続きを完了する必要があることから、公式に目標とされた2016年1月1日からの課税実施は現実的にみて難しい状況となっています。

EU委員会:租税移転に対抗する新しい行動計画による CCCTB(共通連結法人税課税標準)の再始動

2015年6月17日にEU委員会は「EU域内における公平で効率的な企業課税のための行動計画」というタイトルの一連の租税政策上の措置を発表しました。5つの主要分野にまとめられた提案の重点は好ましくない租税移転の阻止に置かれています。まだ詳細までは詰められていない措置の中核となるのは、共通連結法人税課税標準(CCCTB)に関する再提言にあります。EU委員会は拘束的なCCCTBのための新たな指令案を2016年中に提示する予定です。まずは段階的な導入が予定されています。第一段階として共通の利益算定方法の導入、その後政治的な意見の対立のある連結手続きに着手されることとなります。他方、委員会によると法人税率の一元化は目指されていません。

行動計画の各項目が最終的に実現するのか、またどのようなかたちで実現するのか、現時点では予測不能です。

II. 法人税

連邦財務省: 新しい法人税ガイドライン案

連邦財務省は2015年5月18日に、改訂2015年法人税ガイドライン(KStR 2015)の草案を公表しました。編集上の改訂に加えて、法律の改正状況ならびに新たな判例を受けた調整が行われています。一例として、2013年2月20日付企業税制改革法によるいわゆるオーガニザティブのミニ改革に伴う改正規定が挙げられます。例えば、財務上の結合に必要な連結子会社への出資持分の連結親会社が国内に保有する恒久的施設への帰属についてガイドラインに明記されています。ただし、詳細な要件の列挙はありません。同様に、企業税制改革法により初めて法的に規定された連結子会社の決算書において不正確に表示された利益の修正の可能性に関する説明も含まれていません。

連邦財務省の新ガイドライン案に対しては2015年6月30日までに意見を提出することが可能でした。これら意見はその後の最終審議において考慮されることとなりますので、更なる項目がガイドラインに盛り込まれるかどうか今後の動きが待たれます。

連邦財政裁判所判決: 大法廷による会社再建通達に関する審理

経営不振にある企業は、債権者による債権放棄に伴い、通常は資金繰りに影響のない会社再建利益を実現することになります。連邦財務省のいわゆる会社再建通達(2003年3月27日付および2009年12月22日付通達)により、税務署は、債務免除に伴う収益税上の利益(再建益)に対する租税を、これを妥当と判断する理由がある場合には、猶予、引き下げまたは免除することが可能です。特に、再建益の課税免除を規定していた所得税法第3条第66号が廃止されたことから、再建通達が再建益に対する租税を免除するに際しての十分な法的根拠となりうるかどうか、判例ならびに専門家間で意見が分かれています。

この実務において非常に重要な問題を解決し、統一的な取り扱いを可能とするため、連邦財政裁判所第10法廷は、大法廷に対し、再建通達が行政の法治原則に抵触していないかどうかの判断を求めていました。大法廷は2015年3月25日付決定において、法治原則の侵害はないとの見解を示しました。

連邦財務省: 法人税法第8b条第2項により非課税となる出資持分譲渡益の計算

法人税法第8b条第2項第2文にいう譲渡益の計算に際しては、売却額から売却費用ならびに売却時点における出資持分の簿価が控除されます。連邦財務省は、2015年7月24日付通達において、事後的な売買価格の変更および持分売却の行われた事業年度より前または後に発生した売却費用の取り扱いに関する見解を修正し、これが2008年3月13日付の税務当局内のガイドラインに取って代わるとしました。

今後原則的には、売却年度以外の事業年度に発生した売却費用または売買価格の変更は、売却の行われた年度の申告書上の売却損益の算定にあたって考慮されます。

売却の行われた事業年度、ならびに売却価格の変更または売却費用が決算書上認識された事業年度において、同額の簿外の所得調整を行うことが新たに規定されています。持分売却の事業年度より前に発生した売却費用については、売却が有効となって初めて簿外調整を行うこととなります。該当する査定書の修正は租税通則法上の修正規定に則って行われます。

III. 移転価格

OECD: BEPS - 国別報告書 (CbCレポート) (2015年ドイツニュースレター No. 1-2月号の続報)

OECDはBEPS交渉が進展する中、2015年6月8日に、行動計画13の国別報告書に関する実施パッケージを公表しました。国別報告書を通じて、国際的に活動する企業は将来的に税務当局に対して、その事業活動に関して、例えば売上高、税引前利益および納税額といった、国別の情報を提示する義務を負うことになります。税務当局は将来的に、これらデータを通じて好ましくない租税移転の兆候を絞ってトレースする意向にあります。

実施パッケージは、国内でのデータ収集を法制化するためのモデル法令案、ならびにいわゆる「権限ある当局間の合意 – Competent Authority Agreement (CAA)」の実施案から構成されます。OECDの作業グループは、第一段階としてまず、国別報告書情報の交換の技術的な実施について討議することになります。2015年末までに予定されているOECDレベルでのBEPSプロジェクトの完了後は、策定された措置を参加各国の国内法に導入しなければなりません。ドイツにおけるBEPS関連の立法化手続きは2016年中に完了する見込みです(セクションI.法改正 – BEPS参照)。

IV. VAT

連邦財務省通達: 輸出証明

EU域外の第三国への輸出は、VAT免税とされますが、供給を行う事業者は輸出免税要件が満たされていることを証明しなければなりません。2015年6月19日に公表された通達において連邦財務省は、輸出申告書がドイツではなく他のEU加盟国で提出される場合にどのような輸出証明が必要となるかその見解を示しています。この連邦財務省通達はすべての未確定の事案について適用されます。

連邦財政裁判所判決: 売り手と買い手が複数いる場合の事業譲渡

事業単位が譲渡される場合、これはいわゆる包括事業譲渡として非課税取引としての取り扱いが可能です。包括事業譲渡の非課税扱いは、譲渡される資産が、これまで譲渡人が遂行してきた事業活動の取得者による継続を可能にするレベルの包括性を持っていることが要件となります。事業を構成する資産が、単独の事業者から他の単独の事業者だけでなく、複数の売却者から複数の受益者に売却される場合に、包括事業譲渡が成立しうるのかどうかの判断が連邦財政裁判所に対して求められていました。

欧州司法裁判所判決に準拠すると、複数の取引関係が成立する場合には、各取引を個別に独立して判断しなければなりません。これはまた、ある取引関係の検討に際しては、当該取引から区別すべき他のVAT上の取引関係の対象となる財貨/役務を考慮対象から除外しなければならないことを意味しています。連邦財政裁判所はしたがって、具体的事案において、包括事業譲渡の要件が満たされていないと判断し(2015年2月4日付判決)、下級審の判決を覆しました。なお、ラインラント=プファルツ財政裁判所は連邦財政裁判所の見解と異なり、複数の当事者間における複数の譲渡取引を包括して、単独の譲渡人の集合体から単独の取得者の集合体への事業の移転とみなしていました(2014年3月13日付判決)。

今回の判決は、すでに公表されていた別の2015年2月4日付連邦財政裁判所判決と基調を同じくします。当該判決において連邦財政裁判所は、単独の取得者が資産を二人の事業者から取得し、譲渡人のいずれかの保有していた資産単独ではなく、双方の資産を併せて初めて取得者による事業活動が可能となった場合には、包括事業譲渡の要件は満たされないとの見解を示しました。

V. 個人所得税/賃金税

連邦財務省通達: 現物給付に際しての所得税分離課税

納税者は、従業員および／または顧客や取引先に対する現物給与／贈答品にかかる所得税を30%（プラス連帯付加税および教会税）の一律税率で課税し、その税額を負担することが可能です。受取人にとって現物給付／贈答品の授受が課税所得につながるこれがこの所得税分離課税の要件となります。連邦財政裁判所は複数の判決の中でこの見解を示しています（2014年ドイツニュースレター No. 1-2月号および No. 2-5月号参照）。

連邦財務省は連邦財政裁判所判決を受けて2008年4月29日付通達を改訂するとともに、所得税分離課税を規定する所得税法第37b条の解釈に関する更なる疑問点に対する見解を示しました。連邦財務省は2015年5月19日付通達の中で、特に所得税法第37b条の適用範囲についてその見解を明確にしています。事業上の理由により供された、受取人側でその性格において所得税課税対象であり課税所得に含まれる現物給付／贈答品のみが所得税法第37b条の対象となります。したがって、ドイツ国内で所得税義務を有さない国外居住の個人（税務上の非居住者）に対する給付は、所得税法第37b条の課税標準の計算には含まれないこととなります。

上記に加えて連邦財務省は、顧客へのボーナスプログラムに際しての所得税法第37b条の適用に関する疑問点についてその見解を明確にしています。連邦財務省通達によると顧客がボーナスプログラムに参加する場合、ボーナスポイントの加算はプログラム提供企業が提供する対価の一部を構成します。したがって、ポイントの換金またはプレミアム商品の引き換えのいずれにおいても追加の便益が生じないことから、これらは所得税法第37b条に基づく分離課税の対象外となります。さらに、連邦財務省は、取得または製造原価が税込10ユーロ未満の現物給付（いわゆる少額販促品）は引き続き所得税法第37b条の適用範囲に含まれない旨を明らかにしています。

2015年5月19日付連邦財務省通達は、2008年4月29日付通達に取って代わり、すべての未確定の事案について適用されます。

税理士費用

FRINGE BENEFIT としての税理士費用

雇用者が従業員個人に係る費用を負担した場合、このうち従業員側でのベネフィットに該当する部分は、FRINGE BENEFIT として課税対象となります。個人所得税確定申告書の作成費用は、原則的に、従業員個人が納税者であることから、第一義的には従業員個人に係る費用とみなされます。

駐在員派遣においては多くの場合、ネット保証給与または同様のスキームが派遣契約に盛り込まれます。一定のネット給与についての取り決めがある場合には、純粋なネット保証契約があるものとみなされます。税金および社会保険料は合意された報酬額から控除されず、全額が雇用者の負担となります。

連邦財政裁判所はすでに2010年1月21日付判決において、例え雇用者がネット保証の一環で税理士費用を負担する場合であっても、ネット保証契約は雇用者にとっては非合理的かつリスクを伴うことから、専ら従業員の利害において締結されるものであるとの見解を示しました。したがって、ネット保証契約のケースにおいて雇用者が負担した所得税確定申告書作成に係る税理士費用はFRINGE BENEFIT とみなされます。

出国関連相談、入国関連相談またはタックス・イコライゼーション計算に関連する税理士費用は、弊社の見解では、専ら雇用者の利害により発生する費用と考えられます。これらは、従業員の所得税申告書提出義務に関連するものではなく、出入国相談については従業員に対する雇用者の福利厚生義務であって、タックス・イコライゼーション計算は従業員との間に合意された取り決め内容を具体的に実行するための手続きです。従業員の国外派遣に際して頻繁にみられる非常に複雑な給与データの処理も雇用者に帰属する税理士のサービスです。

第一段階で費用が給与（FRINGE BENEFIT）に該当するかどうかは明確になった後、原則的にはドイツで課税の対象となる金額が、非課税所得または課税所得のいずれに該当するのかの検討が第二段階で必要となります。税務当局は、雇用者が負担した所得税確定申告書作成費用に係る費用について、連邦財政裁判所の判決を支持しています（2014年11月12日付連邦財務省通達）。

必要経費としての税理士費用

税理士費用が賃金税上FRINGE BENEFIT に分類される場合であっても、従業員が同時にこれを必要経費として控除できる場合には、結果として税務上はニュートラルな効果をもたらす得ます。必要経費控除は、これが課税対象の所得との関連で発生した場合に可能です。

税理士がその費用を税理士報酬法に準拠して、つまり基本的に対象事案の価値に基づき計算する場合には、報酬の構成要素がいずれの所得の種類に帰属するか容易に判断できます。これに対して、多くのケースでそうであるように定額報酬の場合は状況が異なります。定額報酬を控除可能な部分と控除不可能な部分に一括して案分することができるのかという問題が生じますが、弊社の見解ではこれが可能と考えられます。駐在員派遣の場合の複雑な給与所得の計算は、報酬の大部分を占めると考えられます。通常は(査定書のチェックおよび異議申し立て等を含む)申告書作成費用の70%から80%を給与所得算定に際して必要経費として控除するのが妥当といえます。必要経費控除可能な費用を収入から直接減額(給与収入の減額)することは、賃金税源泉手続き、所得税確定申告手続きのいずれにおいても税務当局からは容認されないのが一般的です。このような「ネット処理」についての規定はなく、また、給与所得の算定に際しては定額の必要経費控除が認められていることから、「ネット処理」は収入と必要経費をそれぞれ個別に認識するよりも納税者に有利に働く可能性があります。なお、従業員個人宛の個別請求書が通常は発行されないことから、従業員の個人所得税確定申告上、必要経費控除を行った場合に、これが問題になる可能性があります。

フリンジベネフィットと判断された場合、賃金税源泉徴収手続きにおいて、みなし給与額を必要経費控除可能額と「ネット処理」するのが実務上の観点から勧められます。しかしながら税務当局がこのような処理を否認するリスクがあることから、管轄税務署が「ネット処理」を容認するのかどうか、賃金税ルーリングを通じて明確にしておくのが有益です。

デュッセルドルフ財政裁判所判決:カンパニーカー - 1%ルール適用の場合のガソリン代の控除

デュッセルドルフ財政裁判所は、従業員が負担したガソリン代が当該従業員の必要経費として控除可能かどうかの判断を求められていました。2014年12月4日付判決において裁判所は、業務上の走行だけでなく私的目的の走行分についても、これらが現物給与(カンパニーカーの私用目的利用)の取得に帰属する費用であるとして、必要経費控除を認める見解を示しました。自宅と第一の勤務地との間の通勤に係る費用については、これが定額の走行手当によりカバーされているとして、必要経費控除が否認されました。自宅と第一の勤務地との間の通勤に要する走行距離については走行記録がなくとも容易に把握可能であることから、費用の案分のための走行記録は不要であるというのが裁判所の見解です。裁判所はまた、(1%ルール適用の場合であっても)個別の必要経費控除を通じて、雇用者が全費用を負担する従業員と、車両関連費用の一部を自己負担する従業員との間の不平等な取り扱いが緩和されると締めくくっています。本判決に対する上告審は連邦財政裁判所で審理中です。

連邦財務省通達: 国外恒久的施設と民法上の雇用者

金融業界においては、ドイツ親会社が国外の恒久的施設を通じてオペレーションを行うケースが多く見られますが、ドイツ親会社の国外恒久的施設において勤務する従業員がドイツ税務当局による調査の対象となるケースが増えています。通常これらの従業員はドイツに住所を有していません。

複数の団体が2014年10月に、租税条約上の給与所得の課税に関する新しい連邦財務省通達草案に対して、国外恒久的施設を賃金税上、国外子会社と同等のものとして、民法上の雇用者として認定することを求めました。税務当局は2015年5月18日付の通達で、これら従業員の雇用者はドイツ国内会社であって国外恒久的施設ではないとの見解を示しました。したがって、彼らはドイツ国内での出張勤務日数に対応する給与部分について、ドイツで(制限)納税義務を負うことになります。

簡便規定(少額不適用下限)の導入もまた却下されました。税務当局は、居住国が通常は該当する租税条約の規定に基づいて、所得の一部を課税標準から除外する義務を負っていることから、簡便規定を設けた場合には、いずれの国の課税にも服さない「空白所得」が生じることを懸念しています。

国外に恒久的施設を保有するドイツ雇用者は、国外恒久的施設で雇用された従業員がドイツで出張勤務を行う場合に、これを正確に記録する報告システム、ならびに空白所得、二重課税所得のいずれも回避するための賃金税上のプロセスの構築が必要となります。

VI. 税務会計

連邦財務省通達: 後入先出法(Lifo)による棚卸資産の評価(2015年ドイツニュースレター No. 1-2月号の続報)

所得税法第6条第1項第2a号によると、税法上の棚卸資産の評価に際しては、直近で取得または製造された経済財が最初に消費または売却されるとの想定が認められます。この規定は、個別評価の原則の例外として、評価の簡便化および名目利益の課税回避を目的としています。税務当局は、2015年5月12日付連邦財務省通達および連邦各州の最高財政局(州財務省)との協調において、このみなし払出し順による評価方法の適用要件に関する法的見解を公表しました。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ます。

通達では、後入先出法で評価された棚卸資産が数量的に完全に把握されている場合には、商法上の正規の簿記の原則に則っているという税法上の留保条件が満たされたものとみなされます。加えて、棚卸資産の評価においては、該当する事業固有の事情に応じた経済性および重要性の原則の観点から簡便法の適用が選択されなければなりません。税務当局は、実際の消費または売却の順序が「後入れ先出し」で行われる必要がないことを明確にしています。この取り扱いが、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。

連邦財務省通達は特定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。例えばITシステムを利用した商品のコード化によって、別途計算または算定の手続きを踏まずに実際の取得価格が計算できる場合には、これら商品を後入先出法で評価することは認められません。税務当局の見解では、消費期限一年未満の腐敗性食品の場合、後入先出法の適用は認められません。さらに、通達は、後入先出法は税務上独自の選択権であって、商法決算書またはIFRS決算書上の個別評価とは関係なく、選択権の行使が可能である旨明確にしています。

最終的な連邦財務省通達は草案と比較して若干の修正が加えられたのみです。つまり、草案に対して経済界から寄せられた広範な変更要請は最終案では取り上げられませんでした。

連邦財政裁判所判決: 訴訟引当金の計上

連邦財政裁判所は2014年12月16日付判決において、法的に権利行使された賠償要求に係る未確定債務の引当計上の要件を具体化しました。裁判所は判決の中で、未確定債務の引当計上にあたっては、「債務の成立の可能性」(商法第249条にいうところの不確実性)と「実際の行使の可能性」とを区別しなければならないと強調しました。これらの要件の中に潜在するリスクは個々のケースにおいてその評価額が異なる可能性があります。

引当計上の前提となる実際の権利行使の可能性については、予測および実際の状況の把握を通じて個別に判断しなければなりません。この予測判断には、第三者による専門意見も考慮する必要があります。本事案のように、鑑定人がすべての行使された権利について分析し、決算日時点における敗訴の可能性がほぼ排除できると位置付けた場合には、未確定債務を引当計上することはできません。決算日後に講じられた訴訟を終えるための措置といった後発事象は、予測判断において考慮の対象とはなりません。したがって、当該係争案件において決算日後に当事者間で成立した和解は、決算日時点での予測判断において考慮することができませんでした。

連邦財政裁判所判決事案においては、不適切に計上された引当金による決算書上の誤りは、税務上の損金として利益に影響を与えてはならず、繰越欠損金の額を引き上げたに過ぎませんでした。しかしながら、連邦財政裁判所は、その後の組織再編および利益算定方法の変更において、承継権利主体に対して不適切な引当計上のニュートラルな(益金不算入の)修正を認めました。

連邦財務省通達: 請負工事の前払いにおける利益認識

連邦財務省は2015年6月29日付通達において、請負工事の前払い金の税務上の取り扱いについての見解を示しました。この中で税務当局は、前払い金に伴う利益認識に関する包括的な法的見解を取っており、2014年5月14日付連邦財政裁判所判決をその根拠として示唆しています。本通達に先立って、同様の税務当局の見解はすでに2015年5月13日付の建築士協会に対する連邦財務省通達および2015年5月21日付バイエルン州税務局通達において明確にされていました。これらによると、1995年建築士およびエンジニアに対する報酬規則第8条第2項による前払いに限らず、将来的には民法第632a条および改正建築士およびエンジニアに対する報酬規則第15条第2項による前払いに際しても、利益が認識されることとなります。この取り扱いは、2014年12月24日(連邦財政裁判所判決公表の翌日)以降開始する事業年度からの適用となります。したがって、事業年度が暦年である場合は2015年12月31日からの適用となります。連邦財務省通達は、過度な負担を避ける目的で、取り扱い変更に伴う一時利益を最大3年間に案分する経過規定を盛り込んでいます。

連邦財政裁判所が従来の決算実務から方向転換し、判決の原則を民法第632a条の前払い金にまで拡大したことは、商法上の観点からすでに問題視されています。最新の連邦財務省通達は形式上は税務当局に対してのみ拘束力を有します。取り扱い変更の影響を受ける納税者は、前払いにおける利益認識に関して相反する法的見解にある場合、改めて財政裁判所の判断を求めることが可能です。

例えば建築工事の発注および契約に関する法令（VOB/B）に準拠した契約といったような他の合意に基づく前払い金がどの程度新しい取り扱いの対象となるかどうかは、最新の連邦財務省通達では触れられていません。

連邦財政裁判所判決: 債権劣後化に際しての義務の計上

連邦財政裁判所は2015年4月15日付の判決の中で、将来の商法決算書上の利益および場合によっては余剰資金を以って債務が弁済されるとする内容の債権劣後化合意の税務上の影響についての見解を示しました。連邦財政裁判所は、所得税法第5条第2a項の負債計上禁止規定（将来的に収益または利益が発生する限りにおいて履行義務がある場合、当該義務については収益または利益が発生時点で初めて債務または引当金を認識しなければならない）の適用を支持し、法的帰結として、債務の免除益が認識されなければならないとしました。

連邦財政裁判所は、発生が不確実な余剰資金からの弁済であるために所得税法第5条第2a項の適用が除外されることにはならないとしています。むしろ、商法第252条第1項第2号のゴーイング・コンサーンの原則に基づき、余剰資金発生を（まだ）考慮することができないため、現時点の資産状況に影響しない点が判断基準となります。

判決はさらに、劣後化の税務上の帰結について、従来の判例から根本的に方向転換する内容を含んでいます。連邦財政裁判所は、該当する劣後化に関する合意の枠内で税務上の資本拠出原則を採用し、対象となる債務について将来的には、これが価値を有する限りにおいて、自己資本に再区分します。したがって、出資関係を理由とする、所得税第5条第2a項に基づく劣後化に伴う免除益は、（価値が残存している場合には）、将来的に出資金として調整されます。

税務当局が、明確な劣後化のケースだけでなく、すべての出資関係を理由とする免除益について、これが出資に該当するかどうか検討していただくことが予想されます。

連邦財政裁判所は、判決事案において、債務の免除に伴う利益の算定に際して、隠れた出資相当分を控除するかどうか、最終的な判断を下しませんでした。連邦財政裁判所は、第1審である財政裁判所が、該当する債権のうち出資金として益金から減算調整すべき残存価値についての判断を下していなかったことから、審理を財政裁判所に差し戻しました。

連邦財務省通達: 年金債務の年金ファンドへの移管

連邦財務省は、過去勤務に対応する年金受給権の年金ファンドへの移管に際しての疑問点についての見解を示し、2006年10月26日付の行政通達を一部改訂しました。税務当局は2015年7月10日付通達において、特に、移管の際における、基準となる年金引当金、過去勤務対応年金部分の算定ならびに将来の年金調整の考慮について具体化しています。

通達によると、前期末に計上された年金引当金が、所得税法第4e条第3項第3文により損金控除可能な事業経費の計算に際しての基準となります。

年金債務のうち移管時点までの過去勤務に対応する部分は、今後、企業年金法第2条にのみ則って算定されます。雇用者負担の直接給付型の場合、企業年金法第2条第1項により、勤務期間に対応した見積もり評価となります。これに対して、従業員の給与振替による積立型の場合、企業年金法第2条第5a項が適用されます。過去勤務対応分として年金債務のうち、商法より高い税務上の外部積立可能額（税務上の時価および現在価値による見積もり評価）を認識する可能性は税務当局により認められなくなりました。2006年10月26日付連邦財務省通達では認められていた取扱いは、2015年12月31日までに移管される年金債務まで適用が容認されます。

さらに、過去勤務分に対応する年金受給権に対する将来の年金調整額の認識に関して明確にされています。従来は、将来の年金額の引き上げに伴い既存の所得税法第4e条第3項第1文による年金債務が増加するの争われていました。連邦財務省は、確約されていない年金調整についてはこれを否定しています。ただし、企業年金法第16条第1項に基づく法的調整義務の対象となる年金債務については、簡便的に毎年最高1%の一括引き上げが容認されることになっています。

VII. 税務コンプライアンス

金融口座データの自動情報交換に関するさらなる措置

連邦財務省は、税務との関連での包括的な国際自動情報交換の導入のための次の措置に着手しています。一つ目の財務省法案において、いわゆる金融口座に関する情報の自動交換に関する基本法が策定されます。この法律により、ドイツ国内の金融機関に対する新しいOECD基準 („Common Reporting Standard – CRS“)をベースとしたデータ収集義務が法制化されます。法案は、金融機関に対して、2016年課税年度から、申告対象口座について特に以下のデータを収集し、2017年半ばまでに連邦中央税務局に申告することを義務付ける内容となっています：

申告対象者の氏名、住所、納税者番号ならびに生年月日および出生地

口座番号

金融口座の期末残高

換金益および売却益を含む、入金記帳された投資収入

これに加えて、2017年からこれらデータのEU域内での自動交換のためにはEU行政協力法の補則が必要となります。

二つ目の財務省法案は、2014年10月29日にベルリンにおいて51カ国が署名し、その後も複数国が参加した、自動情報交換に関する多国間合意 („Multilateral Competent Authority Agreement – MCAA“)の国内法への導入に関連する法案です。導入法により、ドイツの行政当局は、第三国との間で金融口座データを自動的に交換することが可能となります。

両法案の立法化手続きの状況についてはセクションI.法改正をご参照ください。

連邦財務省通達: FATCA通達草案の公表

2015年6月26日に連邦財務省は複数の団体に対して、2013年5月31日に米国との間で締結されたFATCA協定に関する適用通達草案を送付しました。各団体は、2015年7月15日までに草案に対する意見を提出することが可能でした。FATCA協定は、金融機関にとってだけでなく、例えば銀行照会および特定の米国源泉所得を有する金融業界以外の企業にとって大きな意味を有します。

連邦財務省通達: FATCA通達草案の公表

2015年6月26日に連邦財務省は複数の団体に対して、2013年5月31日に米国との間で締結されたFATCA協定に関する適用通達草案を送付しました。各団体は、2015年7月15日までに草案に対する意見を提出することが可能でした。FATCA協定は、金融機関にとってだけでなく、例えば銀行照会および特定の米国源泉所得を有する金融業界以外の企業にとって大きな意味を有します。

連邦財務省通達: Eバランスシートの改訂タクソミ

連邦財務省は2015年6月25日に、Eバランスシートのタクソミの改訂バージョン5.4を公表しました。タクソミ5.4は、原則的に2016年1月1日以降開始する事業年度からの適用となります。税務当局はこれとの関係で、タクソミの必須入力項目に関する当局の要求レベルを提示するためのいわゆる「定義ガイダンス」を抜本的に改訂しました。

バージョン5.4は内容的に、編集上の変更に加えて、特に人的会社 (パートナーシップ) の場合の特別貸借対照表または特別損益計算書の領域でのリニューアルを含んでいます。エクセルビジュアル化を含むタクソミ5.4の完全版はwww.eststeuer.deで閲覧可能です。

VIII. 商法監査

EU財務諸表ガイドライン導入法 (BilRUG) (2015年ドイツニュースレター No. 1-2月号の続報)

連邦議会は2015年6月18日に開催された第2および第3読会においてBilRUGを可決し、7月10日に連邦参議院がこれに同意、2015年7月22日に連邦官報で公布されました。これにより、2013年6月26日付のEU財務諸表ガイドライン (2013/34/EU) が国内法に導入されました。商法上の重要な新規定としては、特に、会社の規模区分における財務上の基準値の変更、資産計上された自己創設無形資産および有償取得されたのれんについて10年間の償却年数の導入、ならびに資源業界の特定の大企業に対する報告義務の導入が挙げられます。

長期引当金の割引計算に際して採用される平均利率の変更に関する議論についてはセクションI.法改正をご参照ください。

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

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

松原 充哉

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

Arnulfstrasse 59
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

Die globale EY-Organisation im Überblick

Die globale EY-Organisation ist einer der Markt-führer 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 hervor-ragend 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.

© 2015

Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

All Rights Reserved.

JBSG 0315

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