

# German Newsletter

## Japan Business Services

Issue 4 | December 2016

### 概要

I.	法改正	1
II.	法人税	8
III.	BEPS	9
IV.	営業税	10
V.	VAT	11
VI.	個人所得税 / 賃金税	12
VII.	税務会計	14
VIII.	社会保険	15

## ドイツ最新情報

### I. 法改正

2016 年中に成立した法改正 (2016 年 11 月 30 日現在)

法律名	官報公布日 / 概要
1. 住宅不動産ローンガイドラインの実施および商法規定の改正のための法律 (Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinien und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften)	2016 年 3 月 16 日
商法上の年金引当金の割引計算のための平均利率の算定基準の調整	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ 従来の 7 年間に代わって 10 年間の平均利率の採用</li><li>▶ 期間変更に伴う移行利益について配当制限規定の導入</li></ul>

法律名	官報公布日／概要
2. エネルギー税および電力税法に関する(行政)法令の導入および改正(Einführung und Änderung von Verordnungen im Energie- und Steuerrecht)	2016年5月17日
EU 法上の開示、情報および可視化義務の実施のための法律の導入	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ EU 加盟国による助成金の順法性に関する新しい要件</li> <li>▶ エネルギー税および電力税法上の軽減措置の多くは EU 法の観点からは国家助成金とみなされる</li> </ul>
エネルギー税施行令および電力税施行令の改正	
3. 課税手続きの近代化に関する法律(Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens-StModG)	2016年7月22日
製造原価に関する商法上の資産計上選択権の税務上の適用	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 商法上選択適用が可能な一般管理費の一部ならびに社会保険拠出金、任意の福利厚生費および企業年金の一部の製造原価への算入は税務上も引き続き容認されるが、商法上の選択適用が条件となる(2012年改訂所得税ガイドラインでは算入が義務付けられたがその後連邦財務省通達により選択適用が容認)</li> </ul>
不動産取得税法上の通知期限の延長	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 住所または居所のいずれも国内に有しない個人、所在地または経営管理地のいずれも国内に有しない資本会社、所在地または経営管理地のいずれも国内に有しないパートナーシップが納税義務者である場合の、特定の不動産取得税対象取引に関する通知期限の2週間から1ヵ月への延長</li> </ul>
経済性および合目的性の強化	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 税務当局による調査原則における経済性および合目的性の補足</li> </ul>
いわゆるリスクマネジメントシステムの導入のための新規定	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ いわゆるリスクマネジメントシステムの導入を通じた、税務申告書の完全な自動処理化</li> </ul>
税務申告書作成に際しての計算または記載ミスの修正の可能性	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 税務申告書作成時に納税者側で発生した計算または記載ミスに関連した税務査定書の取り下げまたは修正の可能性(現行では税務当局側による更正可能性についてのみ規定あり)</li> </ul>
第三者から電子送信されたデータに関する統一的な規定	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 第三者による電子送信データに関する個別規定の一般規定への統一化</li> <li>▶ 上記を受けた、時効規定および税務行政処分の修正に関する規定の導入</li> </ul>
税務専門家に申告書作成を委託した場合の申告書提出期限の延長	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 「早期提出要請」または「割当制」の場合を除く、申告書の法的提出期限の翌々年2月末までの延長</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ (例えば申告期限経過後の遡及的な期限延長申請等)期限延長の可能性が著しく制限</li> </ul>
申告遅延過料に関する新規規定	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 税務当局の裁量によらない申告遅延過料の賦課</li> <li>▶ 申告遅延過料の計算に関する詳細規定</li> </ul>
税務代理人データバンク	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ データバンク設置のための枠組みの策定</li> <li>▶ 委任データに不備がある場合のペナルティ</li> </ul>
所得税施行令の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 寄付金証明書の提出義務から保管義務への移行</li> <li>▶ 身体障害者控除のための証明義務の緩和化</li> </ul>
4. 税務上の法規定の改正に関する法律 (Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen-MantelVO2016)	2016年7月22日
EU 利子指令の撤廃の国内法への反映	▶ 現行の通知義務の廃止(利息情報法-ZIV)
輸出免税証明	▶ 輸出免税証明の一形態である運送業者による証明に関する要件の EU 域内免税取引に対する要件への整合化(VAT 施行令)
VAT 特別前納に関する改正	▶ 特別前納額の相殺/控除に関する規定の行政上の実務への整合化(VAT 施行令)
5. 投資税改正法 (Investmentsteuerreformgesetz-InvStRefG)	2016年7月26日
投資課税改革	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ オープン型投資ファンドに対する新しい課税システムの導入</li> <li>▶ 特殊投資ファンドに対する従来の課税手続きについて改正を加えた上での継続適用</li> <li>▶ 改正後の投資税制は2018年1月1日以降適用開始</li> </ul>
Cum-Cum 取引と呼ばれる配当課税回避スキームの防止規定	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 配当金の支払日前の最低保有期間、納税者による持分価値変動リスク負担、第三者への報酬支払い義務がないこと、といった要件の導入</li> <li>▶ 上記三要件のうちいずれかが満たされない場合、配当源泉税の一部(配当額の15%)について税額控除が否認される</li> <li>▶ 連帯付加税については上記税額控除制限の対象とならない</li> <li>▶ 申請により当該配当源泉税額について所得控除(損金処理)が可能</li> <li>▶ 2016年1月1日以降の受取配当から適用開始</li> </ul>
10%未満の少数持分の売却益に対する課税措置不成立	▶ 少数持分の売却益に対する課税措置の導入は見送り

6. 相続税調整法(ErbSchafftsteuer-Anpassungsgesetz-ErbStAnpG)	2016年11月9日
事業資産に対する課税繰り延べ規定	<p>従来の事業資産に対する課税繰り延べ規定はその基本構造においてほぼ存続。重要な新規定は以下の通り</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 26 百万ユーロの上限値を超える大規模な事業資産の取得に際しての課税繰り延べ措置の適用制限</li> <li>▶ 上限値を超えた場合の、(課税繰り延べ対象額の)減額モデルまたは個別の資産状況に応じた免除措置の選択適用</li> <li>▶ (課税繰り延べ要件としての)人件費総額規定の零細企業に対する適用免除</li> <li>▶ (最大 30%)の減額措置を通じた、同族企業における処分制限見合い分の考慮</li> <li>▶ 現行の「管理資産(Verwaltungsvermögen)」の定義は踏襲されるが、(事業資産から純管理資産控除後の)課税標準の 10%を除いて一般課税の対象となる</li> <li>▶ 原則的には優遇措置の対象となる資産でその 90%以上が管理資産から構成される場合、優遇措置の適用から除外される</li> </ul>
上限値を超えた場合の申請による減額モデル(Abschmelzmodell)の選択適用	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 26 百万ユーロの上限値を超過する 75 万ユーロ毎に繰り延べ対象額が 1%減額され、90 百万ユーロ以上の優遇資産の取得の場合は減額措置が適用されない</li> </ul>
その他	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 相続の場合の 7 年間の猶予規定</li> <li>▶ 評価法に基づく簡便的な税務上の評価方法における資本コスト係数(13.75)</li> </ul>
7. 国別報告書(CbCR)に関する 2016 年 1 月 27 日付多国間合意に関する法律 (Gesetz zur mehrseitigen Vereinbarung vom 27. Januar 2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte)	2016年10月25日
国別報告書(Country-by-Country Report-CbCR)の交換に関する当局間での多国間合意に関する国内同意法	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 各国の税務当局間での国別報告書の交換を義務付ける国際的な合意の批准のための国内立法手続き</li> <li>▶ ドイツにとっては特に第三国との間での情報交換に関連</li> <li>▶ EU 域内では EU 行政協力ガイドラインを通じた情報交換の実現</li> <li>▶ 国内法上の企業に対するデータ提出の義務付けおよびデータ収集に関する詳細規定については別の立法手続きによる導入</li> </ul>

8. 道路交通における電気車両の促進に関する法律 (Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr)	2016年11月16日
電気自動車用の事業用充電設備の利用促進のための法規定の導入	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 自家用電気自動車またはハイブリッド自動車の充電目的での事業用設備の一時的利用ならびに事業用充電設備のプライベート使用目的での提供に伴うFRINGE BENEFITの非課税措置</li> <li>▶ さらに、電気車両の促進のため、特定のFRINGE BENEFITについて25%の税率での分離課税の適用が可能</li> <li>▶ 2017年1月1日から2020年12月31日までの時限適用</li> </ul>
電気自動車に対する車両税の免除	▶ 純正または技術的に改造された電気車両について過去10年間に遡及した車両税の免除

#### 立法手続き中の法改正の概要一覧(2016年12月1日現在)

法律名	立法ステータス/概要
1. 法人における税務上の繰越欠損金の利用拡大に関する法律(Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaft)	2016年12月1日に連邦議会可決
事業継続要件を満たした場合の繰越欠損金存続規定の導入を通じた繰越欠損金利用の拡大	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 会社設立以来または最低でも出資持分譲渡前の3事業年度に渡って同一の事業が維持され譲渡後も継続される場合には、申請により欠損金の消滅を規定する法人税第8c条が適用されないとする例外規定(第8d条)の導入</li> <li>▶ 持分譲渡の行われた事業年度末時点の繰越欠損金が対象</li> <li>▶ この例外規定は、(利息の損金算入制限規定における繰越利息)および営業税上の繰越欠損金にも適用</li> </ul>
2. EU行政協力指令の改正ならびに利益の節減および移転に対するその他の措置の実施のための法律(Gesetz zur Umsetzung der Änderung der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen)	2016年12月1日に連邦議会可決
非開示の国別報告書(Country-by-Country Reportings-CbCR)の導入を含む移転価格文書に関するBEPS行動13の実施	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 国別、会社別の文書(「ローカルファイル」または「妥当性に関する移転価格文書」)、および基幹文書(「マスターファイル」)の作成義務(既存の移転価格文書作成規定である租税通則法第90条第3項の改正)</li> <li>▶ 連結売上高7億5千万ユーロ以上の多国籍企業グループに対する国別報告書提出義務の法制化(租税通則法第138a条)</li> </ul>

クロスボーダーのタックスルーリングの情報交換を目的とする EU 透明性パッケージの実施	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 2015 年 12 月 8 日に改正された EU 行政協力指令を受けた、関連者取引における移転価格に関するクロスボーダーの事前査定および APA(いわゆる「タックスルーリング」)に関する EU 加盟国間での情報交換制度の導入</li> </ul>
BEPS 対応とは別個の、クロスボーダー事案に関するその他の税務規定の導入	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ オーガンシャフト(連結)子会社が受け取った配当に対する 5%のみなし損金不算入規定の適用(営業税法第 7a 条)</li> <li>▶ 国際取引課税法に基づく加算額に対する営業税の適用(営業税法第 7 条および第 9 条の改正)</li> <li>▶ 所得税法第 50i 条(出口課税規定)の改正</li> <li>▶ パートナーシップにおける国内および国外での二重損金控除を防止するための所得税第 4i 条の導入</li> </ul>
その他の所得税法上の改正 (具体的な金額についてはセクション VI.個人所得税／賃金税参照)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 基礎控除額および子女控除の段階的引き上げ(2018 年まで)</li> <li>▶ 税率表の改訂を通じたインフレ効果の(逆累進課税の削減)相殺</li> <li>▶ 児童手当の引き上げ</li> </ul>
3. エネルギー税および電力税法の改正に関する第二次法律(Zweites Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes)	2016 年 4 月 26 日付連邦財務省法案
エネルギー税法の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 動力用燃料として使用される天然ガスおよび液体ガスに対する現行の税率の段階的引き上げ</li> <li>▶ 電力発電所およびコージェネレーション設備の税務上の促進に関する新規定</li> </ul>
4. デジタル元データの加工操作の防止に関する法律(Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen)	2016 年 10 月 17 日連邦議会財政委員会ヒアリング
(電子レジスター等の)デジタル元データの変更不能性を確実にするための法的規定および技術上の措置の導入	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 電算処理システムを利用した記帳および記録に関する秩序規定の導入</li> <li>▶ キャッシュャー立ち入り検査(Kassen-Nachschaу)の導入</li> <li>▶ 個別の技術法令としての施行規則</li> </ul>
5. 第二次ビューロクラシー(官僚主義)削減法(Bürokratieentlastungsgesetz)	2016 年 11 月 30 日連邦議会財政委員会ヒアリング
ビューロクラシーによる弊害の削減	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 賃金税申告書提出に関する基準値(月次、四半期、年次)の引き上げ</li> <li>▶ VAT 法上の少額請求書限度額の 150 ユーロから 200 ユーロへの引き上げ</li> <li>▶ 送り状に関する税務上の保管期限の短縮化</li> </ul>



6. 土地税改革(Reform der Grundsteuer)	2016年11月4日連邦参議院決定
評価規定の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 時価は課税標準とされない</li> <li>▶ 建屋付でない不動産については土地基準価値(Bodenrichtwert)に基づく評価</li> <li>▶ 建屋付不動産については費用価値算定法(Kostenwertverfahren)の導入</li> <li>▶ 農業用および林業用資産については引き続き収益法による評価</li> <li>▶ 土地登記所のデータへのアクセスを通じた査定手続きの自動化の推進</li> <li>▶ 適用開始は2028年以降</li> </ul>
上記に伴う基本法(憲法)の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 州毎の基本税率(Messzahl)の導入</li> </ul>
7. 租税回避防止法 (Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz)	2016年11月4日付連邦財務省法案
ペーパーカンパニーに対する商取引関係に関する通知義務の厳格化ならびに既存および新たなコンプライアンス違反に対する制裁の強化	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 国外法人への適格出資持分取得に際しての申告義務の厳格化(租税通則法第138条第2項第1文第3号)</li> <li>▶ 第三国に所在する、直接または間接に支配されるパートナーシップ、法人、人的結合または財団との商取引関係に関する申告義務(租税通則法第138条第3項)。コンプライアンス違反に際しては、税務上の時効到来期限の起算開始の中断ならびに25,000ユーロ以下の過料賦課</li> <li>▶ 金融機関が国内納税者の第三国企業との商取引を仲介した場合の税務当局への通知義務(租税通則法第138b条)。コンプライアンス違反の場合、金融機関に対して、発生した租税損失に対する賠償責任および50,000ユーロ以下の過料の賦課</li> <li>▶ 租税通則法第30a条に規定されるいわゆる金融機関の税務上の守秘義務の撤廃(対税務当局の場合のみ)</li> </ul>
8. 企業年金強化法 (Betriebsrentenstärkungsgesetz)	2016年11月1日付連邦財務省法案
広範な労働法上および社会保険法上の措置を通じた企業年金の強化	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 確定拠出型企業年金の導入</li> <li>▶ 2018年1月1日施行予定</li> </ul>
上記に伴う税務上の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 税制上の優遇措置の対象となる企業年金スキームの拡大</li> <li>▶ 低所得者層について、雇用者による企業年金への追加拠出を促進するための助成額の導入</li> <li>▶ リースター年金補助額の引き上げ</li> <li>▶ 2018年1月1日施行予定</li> </ul>

## II. 法人税

**繰越欠損金消滅規定の適用対象となる持分変動があった場合の損失の繰戻控除**(Steuer-Ticker am 28.09.2106 + eNewsletter Tax vom 15.09.2016)

ミュンスター財政裁判所は、連邦財務省の従来の見解に反して、事業年度中に法人税法第8c条(繰越欠損金消滅規定)の適用対象となる持分変動があった場合であっても、これが損失の繰戻控除に影響せず、繰戻控除が可能であるとの見解を示しました。

当該係争事案において、管轄税務署は、法人税法第8c条にいうところの持分変動があったとして、2008年7月4日付の連邦財務省通達を根拠に、持分変動時点までに生じた(当期)損失と前事業年度利益との相殺(損失の繰戻控除)を認めませんでした。ミュンスター財政裁判所はこの取り扱いを支持せず、繰戻控除を容認する判決を下しました。過去(持分変動前)に生じた損失の持分変動後の出資者による利用を防止することを目的とする法人税法第8c条は、損失繰戻を制限しないというのが裁判所の見解です。持分変動までの期間に生じた損失の繰戻控除によるメリットを享受するのは、その経済的寄与(投資)の一環においてリスクを負った(持分変動前)の出資者に限られます。財政裁判所は、持分変動前と変動後における経済的寄与を区別した2011年11月30日付連邦財政裁判所判決をその見解の根拠としています。当該判決において連邦財政裁判所は、持分変動時点までに生じた利益の繰越損失との相殺を容認していました。

ミュンスター財政裁判所は当該判決に対する連邦財政裁判所への上告を認めています。また、法人税法第8c条の合憲性に関しては連邦憲法裁判所で審理中です。

**持分変動に際しての繰越欠損金消滅規定の例外規定の拡充**(セクションI.法改正参照)(eNewsletter Tax vom 15.09.2016+10.11.2016)

連邦政府は、資本会社が、繰越欠損金消滅規定の適用対象となる持分変動が行われた場合にも繰越欠損金が利用できるとする例外措置を拡充することを意図しています。新しい例外規定である法人税法第8d条を導入するための法案は、2016年12月1日に連邦議会で可決され、2016年12月16日には連邦参議院がこれに同意しましたので2016年中に官報公布の見込みです。新規定は、2016年1月1日以降行われる(25%超)持分変動から適用されます。

**適格株式交換に際しての簿価計上**(eNewsletter Tax vom 27.10.2016)

適格株式交換に際して現物出資された株式(出資持分)が簿価計上される場合、遅くとも(現物出資された株式が初めて計上される事業年度の)税務上の最終決算書(Schlussbilanz)が提出されるまでに、株式の取得会社の管轄税務署に対して簿価適用申請書を提出することが義務付けられます。連邦財政裁判所の見解によると、税務上の最終決算書は、継続性の原則の適用対象外となる(独自の)決算書ではありません。

連邦財政裁判所は、簿価適用申請書の提出時期の判断にあたり、現物出資および株式交換のケースにおける(組織再編税法第20条第2項第3文の)「税務上の最終決算書の提出」という定義に関して条文固有の解釈を行っています。税務上の最終決算書は、現物出資後最初に作成される取得会社の税務上の年次決算書(Jahresabschlussbilanz)であるというのが、連邦財政裁判所の見解です。現物出資の対象となった資産はこの税務上の年次決算書上で初めて計上されることとなります。現物出資の場合、現物出資日時点で取得会社の税務上の「最終決算書」を作成する実質的な必要はありません。例えば消滅会社が合併の過程で消滅する合併といったケースと異なり、取得会社にとって現物出資は通常取引に該当し、継続的な年次決算の一環での把握が可能であり、かつ、義務付けられます(2016年6月15日付連邦財政裁判所判決)。

連邦財政裁判所は、この判決において、2011年11月11日付連邦財務省通達および2014年11月11日付バイエルン州税務局通達で「周知された」見解を支持しています。さらに、連邦財政裁判所は、提出された決算書が正規の簿記の原則または税務決算書上の特例に準拠したものであるかどうかは、提出期限到来の判断に際しては判断基準とならないとしています。



## 会社行事費用の損金算入(eNewsletter Tax vom 27.10.2016)

会社行事に際しては、賃金税上の取り扱いに加えて、収益税(個人事業者の場合は所得税、法人の場合は法人税)上、損金処理が可能かどうかという問題が生じます。収益税上の判断に際しても参加者が基準となります。

2015年1月1日以降、会社行事費用は、これが(行事ごと、かつ、参加従業員一人あたり)110ユーロを越えない限りにおいて、賃金税上は非課税とされます(110ユーロを超過する部分は課税対象)。税務当局は、賃金税上の観点からは、派遣先企業での会社行事に参加する派遣従業員ならびにグループ企業の従業員を自社従業員と同様に取り扱うことを容認します。

連邦財務省はこれまで、この賃金税上の簡便的取り扱いが、収益税法上の損金算入の判断に際しても適用されるかどうか、見解を示していませんでした。ノルトラインヴェストファーレン州上級財政局は、2016年9月21日付の短信のなかで、簡便規定が適用されないとする見解を示しました。取引上の理由による、取引先またはグループ企業の従業員および派遣従業員ならびにその同伴者による会社行事への参加に関連する費用は、個人所得税法上(法人にも適用)の損金算入制限(35ユーロを越える贈答品、接待費の30%の損金不算入)の対象となるというのが、上級財政局の見解です。

連邦財務省がこの見解を支持するかどうかを待たれます。各種団体は2016年8月30日付書簡において、連邦財務省に対して、この点を始めとする項目についての見解を示すよう求めています。会社行事の取り扱いとの関連ではこの他にも適用上の明確化が必要な項目がいくつかあります。

## EUによる企業課税大改革の提案 (eNewsletter Tax vom 27.10.2016)

EU委員会は、2016年10月25日に、EU共通の連結法人税課税標準(Common Consolidated Corporate Tax Base-CCCTB)に関する議論の再開を始めとするイニシアティブをパッケージとして提案しました。

この提案によると、CCCTBはまず連結なしのCCTBとして導入されることとなります。ただし、すでに、この段階においても(制限付きの)クロスボーダーでの損失控除が可能となります。研究開発の助成およびみなし自己資本利息控除も導入が予定されています。グローバルでの連結売上高が7億5千万ユーロ以上の大企業に対しては、これらの規定の適用が義務付けられますが、中小企業に対しては任意適用が認められます。2019年からのCCTB、2021年からのCCCTB導入という、非常にタイトなタイムスケジュールが現実的かどうか今後の議論が待たれます。

EU委員会は、また、BEPS行動14を受け、二重課税のケースにおける拘束的な紛争解決メカニズムを提案しています。6月に(ドイツニュースレター2016年8月号参照)通知されていた通り、第三国を通じたハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントに対抗するための、EU租税回避防止指令(Anti-Tax-Avoidance-Directive-ATAD)の補足規定が提案されています。2018年末までに各国国内法への導入が予定されているATAD指令はこれまでEU域内のみを対象としていました。

## III. BEPS

### BEPS行動15における多国間協定(eNewsletter Tax vom 02.12.2016)

OECD/G20によるBEPS行動計画は、その大部分が、租税条約の改正を通じて実施されなければなりません。100を越えるBEPS参加国が締結している2,000以上の租税条約の迅速な改正を目指す多国間協定が2016年11月24日に採択されました。

参加各国は具体的な実施に関して、自国が締結している租税条約のうちいずれの条約をどの形式でBEPSスタンダードに整合させるか検討することとなります。多国間協定は参加各国に柔軟な選択肢を提供する内容となっています。2017年6月には最初のグループが多国間協定へ署名する見通しです。なお、署名後は国際

条約に一般的な批准手続きを要します。OECDは全世界で3,000を超える租税条約のうち約2,000が多国間協定を通じて新しいBEPSスタンダードを反映した内容に改正されることを期待しています。

#### IV. 営業税

##### 恒久的施設の定義の解釈 (eNewsletter Tax vom 20.10.2016)

国外恒久的施設の利益は営業税上の課税標準の計算に際して減算されますが、この場合の「恒久的施設」は、税務当局の見解に反して、租税条約上の定義ではなく、国内法上の定義により決定されます。

営業税上の納税義務は国内事業を対象とし、原則的に国外恒久的施設に及ぶことはありません。したがって、営業税上の課税標準は、国内に所在する恒久的施設に対応しない限りにおいて減算の対象となります。営業税上の減算は、国内に所在しない恒久的施設が存在がその条件となります。OECDモデル租税条約第5条または租税通則法第12条のいずれに基づき「恒久的施設」の定義が決定されるかどうかは、特に租税条約の国際法としての位置付けから、常に争点となってきました。

連邦財政裁判所は、2016年7月20日付判決において、営業税法上の恒久的施設の定義はドイツ国内税法に基づき決定され、租税条約上の解釈はこの限りにおいて判断基準とならないとした1979年3月7日付連邦財政裁判所判決を支持しました。連邦財政裁判所は、租税条約上の恒久的施設の定義が、特別法または国内法に優先する国際法上の取り決めとして、租税通則法第12条に規定される国内法上の恒久的施設の定義に優先するものでないとしています。連邦財政裁判所の首尾一貫した判例によると、租税条約は国内法に基づく納税義務がどの程度制限されるかを規定しているに過ぎません。租税条約上の恒久的施設の定義は、したがって、租税条約の運用においてのみ適用され、結果として、租税条約に規定された定義は租税条約上独自に解釈されます。

したがって、租税通則法第12条にいうところの国外恒久的施設の要件が満たされた場合には、個別の租税条約上の恒久的施設の定義に該当しなくとも、営業税法上の減算の対象となり得ます。係争事案においては、ドイツとトルコとの間の租税条約上、恒久的施設に該当しないとされている購入所、販売所、倉庫、情報収集場所および6カ月超12カ月未満の建築工事または据付工事が対象となります。

今回の判決は、租税条約上の恒久的施設の定義が租税通則法第12条の区分に優先するとしている租税通則法適用通達における税務当局の見解に反します。租税条約上の恒久的施設の区分に関わらず、国内法に基づく恒久的施設の区分が優先するという見解は、すでに2014年9月16日付のカールスルーエ上級財政局通達において示されていますが、この通達においては、租税通則法第12条より広いOECDモデル租税条約上の恒久的施設の定義に基づき、国外のサービス恒久的施設が否認されています。

##### 営業税の損金不算入に関する暫定的査定の撤廃 (eNewsletter Tax vom 03.11.2016)

連邦各州の最高財政局は、2016年10月28日付の連邦各州共通通達を通じて、営業税および営業税にかかる付帯税の損金不算入に関する取り扱いが暫定的である旨の査定書上の注記(暫定注記)を撤廃しました。

今後、2008年事業年度以降の営業税上の課税所得の査定は、営業税の損金不算入について確定し、この点に関して付されていた暫定注記は取り下げられることとなります。

租税通則法第165条第1項に基づく暫定注記の撤廃の背景には、営業税の損金不算入の合憲性に関する連邦憲法裁判所への提訴事案が2016年7月12日付の連邦憲法裁判所決定により棄却されたことがあります。営業税の税額控除が認められないことにより、利益に対して法人税および営業税の二重課税が生

じるかどうかという資本会社にとって重要な問題は、この決定によっては最終的な解決をみていません。損金不算入措置の合憲性の判断は、今後、異議申し立てまたは提訴を通じてのみ可能となります。

営業税上の利息およびみなし利息の加算規定に関しては、連邦財政裁判所で審議中の事案があることから、引き続き暫定注記の対象となります。2013年4月23日付連邦各州共通通達に基づく従来の暫定注記に加えて、営業税法第8条第1号fが暫定注記項目に盛り込まれています。

## V. VAT

### 前段階 VAT 控除に関する欧州司法裁判所判決 (eNewsletter Tax vom 22.09.2016)

欧州司法裁判所は、請求書の遡及的な修正を容認しましたが、この点以外にも新しい見解を示しました。これらの見解は、前段階 VAT 控除に関して重要な意味を有します。請求書の修正に遡及効果を認めず、結果として事業者が利息負担を負うことになる国内判例は今後適用されなくなることが予想されます。欧州司法裁判所は、2016年9月15日に、請求書の訂正の訴求効果に関する判決以外に、請求書本体以外の書類に記載された補足情報の考慮に関しても重要な判決を下しています。

判決の詳細および個別の影響に関する VAT アラート(ドイツ語)をご希望の場合は、担当者にご連絡ください。

### 事業の部分的継続の場合の事業の包括譲渡 (eNewsletter Tax vom 22.09.2016)

連邦財政裁判所は、事業譲渡にあたって事業の一部のみが継続される場合に、事業譲渡の VAT 法上の取り扱いの判断に際して重要な、(VAT 法上非課税とされる)事業の包括譲渡の要件に関する問題点についての見解を示しました。

VAT 法にいう事業の包括譲渡が行われる場合、この取引は VAT 上非課税取引とされます。事業の包括譲渡は、特に、独立した経済活動の継続が可能な事業体または事業の一部の譲渡をその要件としています。連邦財政裁判所は、要件の判断にあたって民法上の個別の経済財は必要でなく、また、収益税法上の経済財の定義も関係しないことを明確にしました。その見解に従うと、民法上は未分割の不動産の一部が VAT 上は事業の一部を構成することが可能です。売り手が用益賃貸に供している事務所物件を譲渡し、買い手が建物の一部のみを用益賃貸に供した場合、当該部分については、事業の包括譲渡が行われたことになります。未分割の不動産の他の一部が、同様に(二つ目の)事業の包括譲渡に該当するかどうかは、(一つ目の)事業の譲渡の VAT 上の判断に影響しません。

### 免税取引に際しての VAT-ID 番号の通知漏れ (eNewsletter vom 27.10.2016)

欧州司法裁判所は、納税者が VAT-ID 番号を財貨の仕向国に通知しなかった場合も、自己財貨の EU 域内持ち出しに際しての免税取り扱いが否認されないとの見解を示しました。

納税者が、財貨を顧客に供給するのではなく、自己保有のまま他の EU 加盟国に持ち出す場合、これはみなし EU 域内供給として取り扱われます。みなし EU 域内供給は、EU 域内供給取引と同様、当該財貨が持ち出される国においては免税取引となります。免税要件が満たされているかどうかの举证責任は納税者側にあります。税務当局は、特に、納税者がその VAT-ID 番号を仕向国に通知することを求めます。

欧州司法裁判所は、2016年10月20日付判決において、税務当局は、納税者が VAT-ID 番号を通知しなかったという理由だけで、EU 域内供給取引に対する VAT 免税を否認することはできないとの見解を示しました。VAT-ID 番号は VAT 免税のための実質的な要件ではなく、(単に)証明のひとつに過ぎないというのがその理由です。

この欧州司法裁判所の判決は、納税者にとっての負担を軽減するものではありませんが、これにより納税者が注意義務を怠ることがあってはなりません。納税者が VAT 免税要件の充足を举证する義務を負うことになりません。納税者が VAT-ID 番号を通知できない場合、欧州司法裁判所の見解によると、他の手段での

拳証が可能ですが、他の手段によっても拳証ができない場合には税務当局は免税を否認することが可能です。

## VI. 個人所得税 / 賃金税

**トリーティ・オーバーライド条項の(国内法より)新しい租税条約への適用** (eNewsletter Tax vom 01.09.2016)

連邦財政裁判所第 1 法廷は、所得税法第 50d 条と租税条約との間の規定競合に関する先例的判決を下しました。この判決によると、時間的に新しく締結された租税条約であっても、片務的な課税空白排除規定(所得税法第 50d 条第 8 項の subject-to-tax 条項)に対して劣後的に適用されることになります。

国際法上の条約は、原則的に一般の連邦法と同等の位置付けにあり、時間的に新しい、条約に矛盾する通常の国内法によって排除することが可能です(いわゆるトリーティ・オーバーライド)。連邦財政裁判所は、2016 年 5 月 25 日付判決において、時間的に新しく締結された租税条約が、同じく通常の連邦法の位置付けにある、条約を上書きする国内規定である所得税法第 50d 条第 8 項に優先して適用されるかどうか判断しました。

判決事案は、無制限納税義務者の給与所得に対するドイツの課税権の範囲に関するものでした。所得税法第 50d 条第 8 項は、納税者が租税条約締結相手国が課税権を放棄したこと、または条約相手国により査定された税額の納付があったことを証明する限りにおいて、租税条約の適用による所得免除を認めています。所得税法第 50d 条の国内規定は、租税条約が国内法規定と明らかに異なり、対抗する内容となっている場合には、適用されるべき租税条約の規定を上書き(オーバーライド)することになります。

連邦財政裁判所は、規定競合の場合には、新しい法律の優先適用(lex posterior)に関する一般的な解釈規則に関わらず、国内税法の当該規定がこれより新しい租税条約に優先して適用されるとしました。所得税法第 50d 条第 8 項の片務的なトリーティ・オーバーライドの文言からは、時間的観点からの制限も読み取れません。連邦財政裁判所は、さらに、当該規定の順位、時間的順序または特殊性の観点から、国内税法規定が内容的に矛盾する租税条約における国際法上の合意に優先することに何らの疑念がないとしています。

この連邦財政裁判所の判決には、所得税法第 50d 条第 8 項がトリーティ・オーバーライドに該当するかどうかの判断を下した 2015 年 12 月 15 日付の連邦憲法裁判所決定(ドイツニュースレター 2016 年 3 月号参照)も影響したと考えられます。

しかしながら、連邦財政裁判所は、所得税法第 50d 条に規定される他のトリーティ・オーバーライド条項に関してははっきりとした見解を示しておらず、判決の主旨が所得税法第 50d 条第 9 項および第 10 項にも適用されうかどうか、判決のなかではその立場を明らかにしていません。ただし、その論拠から適用されうるとの見解にあると考えられます。

**フランクフルト上級財政局: アプリ経由での食事補助** (eNewsletter Tax vom 18.08.2016)

雇用者が従業員に対して就労時の食事補助を提供するに際してアプリサービスを利用する場合、こうした補助形態による食事補助の評価が、食券支給による金銭補助に関する規定に則って行うのかどうかという(賃金税上)の問題が生じます。

連邦財務省はすでに 2016 年 2 月 24 日付通達において、いずれの要件が満たされた場合に、食券なしに提供される金銭補助についても賃金税ガイドラインの特別規定(額面価額でなくみなし現物支給額の適用)が適用されるか、その見解を公表しています。フランクフルト上級財政局は、2016 年 7 月 11 日にこの連邦財務省による原則を改めて公表しましたが、これに加えて、アプリ等の電子的方法による就労時の食事補助についても言及しています。

したがって、これまで不透明だった、アプリサービスの利用を通じた金銭補助の賃金税上の取り扱いに関しては、少なくともフランクフルト上級財政局の管内においては解決されたこととなります。

## 直接保険解約時の賃金税の取り扱い (eNewsletter Tax vom 08.09.2016)

連邦財政裁判所は、(企業年金の一形態である)グループ直接保険の解約に伴い払い戻された掛金について、マイナスの賃金税の査定を否認しました。

具体的事案においては、雇用者がまず、従業員を被保険者とするいわゆる直接保険として企業型グループ保険契約を締結し、払い込まれた掛金については分離課税により(20%の定率で)課税していました(税金は雇用者負担)。保険契約上で留保されていた取消権の行使により、従業員の生命保険会社に対する直接請求権は失効しました。雇用者は、買取り価額についてこれをマイナスの給与とみなし、対応するマイナスの分離課税額の査定を求めていましたが、連邦財政裁判所はこれを棄却しました。

マイナスの分離課税額の査定といった手続きは法的に規定されていないというのが連邦財政裁判所の見解です。プラスの分離課税額とマイナスの分離課税額を同一期間の賃金税申告書のなかで相殺することが可能かどうかという点についての見解は示されませんでした。係争事案においては、マイナスの分離課税額以外にプラスの分離課税額はなく、「通常の(個人税率による)」プラスの課税額のみが申告されていたため、連邦財政裁判所はこの点についての審理を行う必要がなかったというのがその背景にあります。

## 現物給付に対する分離課税は取り消し可能 (eNewsletter Tax vom 27.10.2016)

いったん選択適用した所得税法第 37b 条による所得税分離課税処理は、税務査定書(ここでは賃金税申告書)が形式的かつ実質的に確定しない限りにおいて取り消しが可能です。ただし、取り消しのためには、様式を問わない通知では不十分で、事業所の管轄税務署に対して修正分離課税申告書を提出する必要があります。

選択適用権は賃金税申告書の提出をもって行使されたとみなされますが、連邦財政裁判所の見解では、選択権の行使の取り消しも可能です。

連邦財政裁判所は、分離課税の選択権は取り消しができないという所得税法第 37 条成立当時の立法理由もまた、取り消し可能性に矛盾しないとの見解を示しています。連邦財政裁判所によると、こうした立法者の意図は、条文の文言に反映されなければなりません。立法者はこれを怠りました。取り消しは、(場合によっては金額ゼロの)修正分離課税申告書の提出を通じて、事業所の管轄税務署に対して通知する必要があります。

現物給付の受益者側での取り消しの影響およびその信頼保護に対処するため、連邦財政裁判所の見解では、支給者側から受益者側に対する通知を前提として取り消しの有効性が認められます。

## 児童手当および子女控除額の引き上げ(セクション I. 法改正参照)

2016 年 12 月 1 日現在立法手続き中の EU 行政協力指令の改正ならびに利益の節減および移転に対するその他の措置の実施のための法律(Gesetz zur Umsetzung der Änderung der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen)に盛り込まれている児童手当および子女控除額の段階的な引き上げ額は以下の通りです。

控除/手当の種類	2016 年	2017 年	2018 年
基礎控除額	8,652 ユーロ	8,820 ユーロ	9,000 ユーロ
子女控除額	4,608 ユーロ	4,716 ユーロ	4,788 ユーロ
子女控除額(養育・教育控除含む)	7,248 ユーロ	7,356 ユーロ	7,428 ユーロ
月額児童手当(一人目及び二人目)	190 ユーロ	192 ユーロ	194 ユーロ
月額児童手当(三人目)	196 ユーロ	198 ユーロ	200 ユーロ
月額児童手当(四人目以降)	221 ユーロ	223 ユーロ	225 ユーロ

## VII. 税務会計

### 減損処理に関する連邦財務省通達の改定 (eNewsletter Tax vom 08.09.2016)

連邦財務省は、減損処理要件ならびに恒久的な価値の下落見込みに関する 2016 年 9 月 2 日付通達を公表し、2014 年 7 月 16 日付減損通達を改定しました。

特に、固定資産および流動資産に分類される上場株式、市場取引有価証券および株式インデックス型有価証券、ならびに債権をその額面額で証券化した固定利子付有価証券に関する取り扱いを改定しています。通達は、5%の(株価下落)限度幅の適用に関して、上記有価証券については特別の適用規定を盛り込んでいます。この連邦財務省通達には、減損処理に加えて、恒久的な価値の下落見込みの判断基準および価値の戻入義務の取り扱いも盛り込まれています。

### 累進的借入金利息に対する税務上の利息引当金の計上 (eNewsletter Tax vom 13.10.2016)

利率が累進的に上昇する借入金については、原則的に、経済的な履行義務に伴う債務または引当金の計上が義務付けられます。このうち利息債務は原則的に現在価値に割り引かれます。

連邦財政裁判所は、利息支払義務の期間案分に関する判決を補足する見解を示しました。事案においては、一般的な(解約告知手続きを経た)途中解約ができない定期の借入契約について、累進的な利率適用が当事者間で合意されていました。連邦財政裁判所は、2016 年 5 月 25 日付判決において、支払利息の期間案分の判断基準として経済的観点から契約を包括的に検討しました。平均利率と比較して当初は低水準でその後上昇する額面利息は、税務決算書上、引当計上対象となる利息支払義務の履行残高の根拠となります(連邦財政裁判所は、契約期間中の平均利率適用による引当計上を容認)。未決取引に伴う(確定したおよび未確定の)債務に関する税務上の引当計上禁止規定は、契約関係にある当事者間での均衡が、一方の契約当事者の履行残高を通じて「破綻する」(貸付側による資金供給対価とその反対対価である借入側の履行残高がアンバランスとなる)ことから、この限りにおいては適用されません。高率の利息期間に生じる利息支払義務について決算日時点では履行期限が到来していない場合も上記の取り扱いに矛盾しません。

利息支払義務は、民法上および税務上借入元本の返済義務とは独立した義務であり、これ自身が短期債務でも利付き債務でもないことから、一般原則に従って現在価値に割り引かれることになります。

### フランクフルト上級財政局: 労働時間アカウント引当金 (eNewsletter Tax vom 18.08.2016)

労働時間アカウントモデル(Arbeitszeitkontenmodell)は、特にワークライフバランスの向上の目的で広く普及しています。こうした労働時間アカウントの運用のためには、直接給付型の企業年金と同様、ファンドまたは証券投資を通じた財源の確保が可能です。フランクフルト上級財政局は、外部の資産管理人が任命される場合の(外部運用の)有価証券の決算書上の取り扱いについての見解を示しました。

雇用者が、(有価証券)資産に関して、外部の資産管理人と信託契約を締結する場合、原則として雇用者が信託者として外部に運用委託された資産価値を資産として計上します。フランクフルト上級財政局は、労働時間アカウントモデルまたは直接給付型の企業年金の財源確保を目的として、外部に運用委託された資産価値の特殊性の観点から、委託者への帰属のための一般的要件を解釈しています(2016 年 3 月 9 日付通達)。特に、資産管理人側での投資が雇用者の指示に基づき雇用者の勘定で行われ、投資の経済的進展(運用成績)が最終的に雇用者に帰することが、雇用者(委託者)側での資産計上の条件となります。この原則に沿った連邦財務省通達は、連邦および連邦各州レベルでの調整完了後に公表される予定です。

フランクフルト上級財政局は、終身労働時間アカウント(Zeitkontenmodell)に関する引当金の評価に関して、連邦および連邦各州の最高財政当局の決定により、終身労働時間アカウントについて第三者による負債戻し入れが排除できる限りにおいては、当該負債の現在価値への割引計算は不要であるとしていますが、これは、連邦財務省による 2016 年 1 月 12 日付の経済団体宛回答の内容を確認するものです(ドイツニュースレター 2016 年 3 月号参照)。

さらに、連邦各州の最高財政当局は、有価証券と連動している終身労働時間アカウントについては税務上の(対応する資産負債の相殺が可能な)評価単位としての扱いは認められないとの見解で一致しました。商法第 246 条第 2 項で認められている商法上の相殺処理は、評価単位の根拠とはならないというのが税務当局の見解です。加えて、税務上の評価単位としての取り扱いのためには、所得税法第 5 条第 1a 条(資産



と負債の相殺禁止の例外)の法的要件を満たす必要がありますが、当局は、労働時間アカウントのケースでは要件が満たされないとの見解です。

## VIII. 社会保険

### 2017 年社会保険料算定基準額

2017 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	4,800.00	57,600.00	4,800.00	57,600.00
2002 年 12 月 31 日 以前の加入免除者	4,350.00	52,200.00	4,350.00	52,200.00
算定基準限度額:				
健康及び介護保険	4,350.00	52,200.00	4,350.00	52,200.00
年金及び失業保険	6,350.00	76,200.00	5,700.00	68,400.00

## 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

松本 美紀

Phone +49 211 9352 10535  
Fax +49 211 9352 18660  
miki.matsumoto@de.ey.com

野村 充基

Phone +49 211 9352 25791  
Fax +49 181 3943 25791  
mitsuki.nomura@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

Flughafenstrasse 61  
70629 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

#### 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.

© 2016

Ernst & Young GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

All Rights Reserved.

JBSG 0416

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)