

# Japan Business Services

Germany

## JBS German Newsletter

### 目次

1. ドイツ会計基準近代化法のアップデート.....	1
2. 旅費規程 – 一時的な外部勤務 (Vorübergehende Auswärtstätigkeit) について.....	4
3. その他	
▶ 日系企業A社の関税還付に関する欧州司法裁判所の判決.....	5
▶ 健康保険.....	6
▶ 脱税防止法.....	6
▶ 機能移転に関する財務省通達案.....	7

### 1. ドイツ会計基準近代化法のアップデート

2009年3月26日にドイツ会計基準近代化法 (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz-BilMoG) がドイツ連邦議会によって可決されています。さらに、このドイツ商法改正に伴いいくつかの EU ガイドラインがドイツ国内法に導入されています。

ドイツ会計基準近代化法の最も重要な目的は、ドイツ会計基準をIFRS (国際財務報告基準) の簡易な代替会計基準として発展させることにあります。この改正法案はとくに中小企業にとって、近代的な会計基準を適用する可能性を開くものとして考えられています。さらにドイツ会計基準近代化法は企業を可能な限りコスト負担から軽減するための規制緩和をも目的としています。ただ、配当可能額算定及び税法上の課税対象利益算定の基準としての会計基準の考え方は変更されません。

新规定の大部分は2010年1月1日以降に開始する営業年度にて適用されることとなります。2009年1月1日以降に開始する営業年度に関しては適用選択権がありますが、すべての項目を完全に適用することが条件となります。2009年に新规定を適用する場合は、個別財務諸表附属明細書または連結財務諸表附属明細書においてその旨が明記されなければなりません。

新规定の一部分は2009年以前の適用が義務付けられています。例えば新规定によって引き上げられた会社の区分基準は2008年1月1日以降に開始する営業年度においてすでに適用されます。さらに、EUガイドラインが導入されることとなる附属明細書及び状況報告書 (又は連結附属明細書及び連結状況報告書) では2009年1月1日以降に開始する営業年度においてすでに記載されなければならない記載事項があります。

会計基準の変更による損益への影響は変更年度の特別損益として計上され、経過規定に明確な規定がある場合にのみ損益に影響のない計上が認められることとなります。

## 無形資産

新規定では対価を払って取得されたのれん(営業権)は耐用年数のある資産として計上され、耐用期間によって計画的に償却されなければなりません。企業が5年を超える耐用年数で減価償却を行う場合は、附属明細書においてその根拠が記載されなければなりません。税法上では有償取得されたのれんは現行法上ですでに経済財としての計上が義務付けられています。将来的にのれんは償却方法の相違により税法上と商法上で一致しないことがあります。税法上では有償取得されたのれんは商法上のように事業上の耐用年数による計画的な償却ではなく、15年の耐用年数によって償却されます。

政府法案では計上義務が提案されていた自己創設無形固定資産については計上選択権が認められています。商標、ロゴ、著作権、顧客リスト又はその他の自己創設無形固定資産の計上は禁止されます(商法第248条第2項第2段)。計上選択権は2010年1月1日以降に開始する営業年度に開発が開始された自己創設無形固定資産において認められ、自己創設無形固定資産の製造原価はその開発において発生した費用となります。

## 繰延税金

新規定では損益計算書による繰延法からIAS12においても基準となっている貸借対照表による資産負債法への変更により、準永久的な一時差異も考慮されなくてはなりません。さらに、IAS12と同様、税務上の欠損金ならびに税額控除額(税金還付ポテンシャル)及び繰越利息も、翌5営業年度以内の相殺が見込まれる場合、繰延税金の計上に考慮されなければなりません(商法第274条第1項第4段)。

新規定適用開始による費用または収益は直接利益準備金と相殺されなければなりません。また、繰延税金がいずれの差異または税務上の繰越欠損金によって発生し、いずれの税率によって評価されたかについて附属明細書に記載されなければなりません。

## 商法上の製造原価の税法上の製造原価との一致

商法第255条第2項第2段によると計上義務のある製造原価は材料費、加工費、加工特別費となっています。さらに適当な材料間接費、加工間接費及び製造によって固定資産が減価する場合は固定資産の減価額が算入されなければなりません。この規定によって商法上の製造原価下限の定義が税法上の製造原価下限の定義と一致することとなります。さらに、IFRSによる製造関連総原価概念(Produktionsbezogener Vollkostenbegriff)への接近がなされています。

## 逆基準性の原則

現行法上では税法上の計上選択権は税法上の資産評価が商法上と一致している条件においてのみ認められていました。新規定によってこの逆基準性の原則が廃止され、商法上の資産評価と税法上の資産評価の相違が発生するケースが増加することとなります。

## 負債と計画資産(年金資産等)の相殺

新規定によって被用者に対する年金負債または同等の長期的な義務による負債と特定の資産との相殺が認められます。該当する資産が全ての債権者による債権行使の対象から除外されており、年金負債または同等の長期的な義務による負債の履行にのみ充当可能であることが相殺の条件となります。計画資産といわれるこれらの資産は時価評価されなければなりません。負債額を超過する計画資産の時価評価は認められ、特別科目として計上されなければなりません。この金額は(含み益加算及び繰延税金負債の減算の上)、配当制限の対象となります。

## 引当金

引当金は新規定では合理的な経営者の判断に基づき必要とされる履行額によって評価されなければなりません。これにより、引当金の評価に際しては履行時点での価格及び費用水準も考慮されなければなりません。一方、税務上の利益算定にあたっては引当金の評価に際して履行時点での価格及び費用水準は考慮されません。

履行までの期間が1年を超える引当金はその残存期間に応じた過去7営業年度の平均市場利率によって割引計算をしなければなりません。年金引当金には簡便規定が設けられており、年金引当金の割引計算には残存期間15年を前提とする過去7営業年度の平均市場利率によって一括割引計算されることとなります。

いわゆる費用性引当金計上の選択権は廃止されます。ただし、翌期営業年度において3ヶ月以内に実施され、税法上も計上可能な修繕費用の引当金は引き続き負債計上しなければなりません。この計上義務規定は翌年に実施される表土除去工事や法的な義務のない保証に関わる引当金にも適用されます。

## 評価単位

資産、負債、未決取引または高い確率で成立すると見込まれる取引は、対方向の価格変動または同等のリスク発生によるキャッシュフロー流出をカバーするため金融商品と一つの評価単位として一括評価することができます。

## 売買目的金融商品

金融機関および金融サービス企業は売買目的で購入した金融商品をリスクプレミアム控除後の時価によって評価しなければなりません。この規定は税務上でも適用されます。

## 連結決算書の作成義務と連結の範囲

連結決算書作成義務は今後アングロ・サクソンの「支配」概念によってのみ決定されることとなります。親子会社間関係は支配可能性の中で存在するとされ、持分要件を伴う統一的支配の概念は完全に廃止されます。今後は、親会社が、親会社の特定の目的の達成に従事する特別目的会社のリスクとチャンスの過半数を経済的に所有する場合には、連結義務は特別目的会社についてもあることとなります。

## 2. 旅費規程 – 一時的な外部勤務 (Vorübergehende Auswärtstätigkeit) について

2008年課税年度からの旅費規定の改正により、出張、移動勤務および乗車勤務は「職業上の外部勤務」として統一されています。賃金税ガイドラインによると、外務勤務は、被用者が一時的に自宅及び通常の勤務地外で勤務する場合に成立するとされています。旅費の対象となる一時的な外部勤務がどのような場合に成立するのかが明確にされていないため、新しい旅費規定は期待された法的安定性には至っていません。以下に詳述されるように、長期的な被用者の国外派遣または国外からドイツへの被用者の派遣も一時的な外部勤務と認められる可能性があります。したがって、国外からドイツへの家族帯同による被用者派遣における一時的な外部勤務に際しての宿泊費用が税務上どう取り扱われるのかという問題がでてきます。

### 一時的な外部勤務はいつ成立するのか？

外部勤務はこれが一時的なものである場合にのみ成立します。被用者が通常の勤務地に帰還し、その勤務を継続することが予定されている場合は一時的なものと考えられます。これに対して、例えば転勤のように、外部勤務地が初日から通常の勤務地となるような場合には一時的な外部勤務は成立しません。外部勤務はしたがって、被用者が出向形態で期間付きで派遣される場合にも成立することとなります。2009年3月に開催された各州税務当局局長会議では、期限付きで国内グループ会社に派遣される被用者の勤務について、

- ▶ 当初から期限付き勤務が予定されている場合
- ▶ 派遣元との雇用契約が継続する場合
- ▶ 派遣期間が一時的である場合

は通常の勤務地が成立せず、職業上の外部勤務にあたるということで合意されています。ただし、税務当局は一時的な外部勤務の判断のための期間的上限を定めておらず、判定は個々の契約上の規定によることとなります。職業上の外部勤務の認定にあたっては、自宅が派遣元国に維持される必要はありませんが、自宅が派遣元国に維持されていることは勤務国への期限付き派遣を示すひとつの根拠となります。このことから、旅費原則は派遣元国の自宅が手放される場合にも適用されることとなります。

### 職業上の外部勤務における一般旅費原則

職業上の外部勤務において実際に発生した旅費は、法律で定められた範囲内で(全部または部分的に)雇用者によって非課税支給されるか、被用者本人の

所得税申告の際に必要な経費として控除することが認められます。この原則は期限付き派遣の場合にも適用されます。

### 旅費の一部としての宿泊費

宿泊費も旅費に含まれます。2009年3月に開催された各州税務当局局長会議では、期限付き派遣の場合の宿泊費には原則的に制限が設けられることで合意されています。その根拠として、職業上の活動と関連する宿泊費のみが非課税支給または必要経費控除が可能であり、私的な生計費は一般的に控除できず、結果、税務上は何の影響も及ぼさないと規定している所得税法第12条第1号が挙げられています。税務上考慮される宿泊費は場合によっては推計により算定されなければならないとされていますが、推計による費用の配分がどうよくなるかは税務当局によって明確にされていません。方法のひとつとして宿泊費の頭数割が考えられます。例えば派遣された被用者が妻と子供二人を帯同する場合、家賃の1/4が税務上費用として考慮され、残りの3/4は被用者の私的生計費に区分されることとなります。ただし、この方法では住居の大きさが等しい場合に、帯同家族の人数が多い被用者が不利になることとなります。費用配分の別の基準としては、二重家計における妥当な家賃費用の原則に従って、居住面積60㎡の住居の当該都市の平均家賃を宿泊費の上限とすることが考えられます。

出典： Human Capital Newsletter/Ausgabe Juli 2009 von Ernst & Young

## 3. その他

### 日系企業A社の関税還付に関する欧州司法裁判所の判決

日系企業A社とデュッセルドルフ中央税関との間における関税の還付申請に関する訴訟において欧州司法裁判所が判決を下しました。A社は日本メーカーB社製の新車を日本から輸入し、この自動車を販売代理店を通じてEU内で販売しています。販売店および製造メーカーは技術的またはその他の不具合の発生した場合について3年間の保証を与えており、販売店および製造メーカーはA社に対して発生した費用、とくに販売店による製品不具合の修理の実施に関連する費用を支払いました。

2003年にA社は2000年7月に通関手続きを行った自動車について発生した保証サービスに相当する関税の還付を申請しましたが、デュッセルドルフ中央税関はA社が2002年2月までに販売店と製造メーカーに請求した保証サービスに相当する関税の還付は認めましたが、2002年3月から2003年6月の間に実施された保証サービスに相当する関税の還付を却下しました。

デュッセルドルフ中央税関は、輸入された財貨の価格が通関手続きから12ヶ月以内に調整された場合にのみ、保証金支払額について関税基準価額から控除することが認められるとし、2000年7月に通関手続きの行われた財貨については2002年2月までになされた価格調整のみが認められるとしました。

A社は税関の処分に対し異議申立てを提出し、この保証は関税規定にいう事後的な価格調整ではなく、契約において定められた履行義務を金額によって確定したものであるとしました。さらに、該当する改正規定は改正規定の発効以前に通関手続きが行われた輸入には適用されないとし、EU法は域内法的行為について一般的に遡及適用の禁止を前提としているとしていました。

欧州司法裁判所は、通関後に発覚したが、それ以前に既に発生していたことが証明できる不具合があった場合に、契約による履行義務にしたがって販売店および製造メーカーが購入者に対し修理費用に相当する額を事後的に返金する場合、そのような返金は財貨の取引額の減額、及び本来合意されていた価格に基づき申告されていた関税基準価額に影響を及ぼさないと結論を下しました。

出典： Urteil und Urteilsbegründung

## **健康保険**

2009年6月19日にドイツ連邦議会は「社会保険料の税務上の取り扱いを改善するための法律(国民負担軽減法 健康保険)」を可決しました。連邦参議院は2009年7月10日にこの法律に同意しています。

健康保険料は、法定またはプライベート保険にかかわらず、いわゆる基本健康保険の範囲内で特別支出としての控除が認められることとなります。プライベート保険加入者について税務上優遇される基本健康保険は、プライベート保険を運営する保険業者が2009年1月1日より業界全体で提供しなければならない基本料率にリンクしています。介護保険料(公的介護保険およびプライベート介護義務保険)は全額特別支出として控除可能となります。特別支出として控除可能な健康及び介護保険料は既に賃金税徴収手続きにおいて(一括)考慮されます。

失業、就労不能、事故及び損害賠償保険の保険料ならびに死亡時のみに保険が支給されるまたは2004年12月31日以前に契約期間が開始した(リスク)生命保険の保険料も今まで通り税務上控除することができます。これらの費用の控除がこれまでは健康及び介護保険と併せて総額年間2,400ユーロまでしか認められていなかったのに対し、改正法ではこれらの保険料は社会扶助と同等の健康及び介護保険の保険料と併せて総額2,800ユーロまでの控除が認められます。旧規定では一部又は全額自己負担なしに医療費の一部又は全額について還付または引受け請求権を持つ、又は健康保険料の非課税補助を受ける納税義務者、典型的な例では公務員、年金生活者及び被用者について1,500ユーロを限度とする社会保険料控除が認められているのみでした。この金額は国民負担軽減法によって1,900ユーロまで引き上げられます。控除可能な基本健康及び介護保険料額が上記限度額(2,800ユーロまたは1,900ユーロ)より高い場合は、基本健康保険及び介護保険料のみ全額控除が認められ、その他の保険料は控除対象とされません。

出典： Human Capital Newsletter/Ausgabe Juli 2009 von Ernst & Young

## **脱税防止法**

ドイツ連邦議会は2009年7月3日に2009年4月22日の連邦閣議法案に基づく脱税防止法を可決しました。この法律は連邦参議院によって2009年7月10日に同意され、2009年8月1日付で発効しています。

この法律により富裕な個人に対する文書の保管義務および税務調査の可能性が拡大されています。さらに、この法律では税務上の情報交換手続に関するOECDモデル条約第26条による情報交換条項に依拠したOECD基準を適用していない国家との取引関係も扱われ、税務当局による銀行情報および会社持分の保有状況に関する情報ソースへのアクセス可能性が拡大されることとなっています。

この法律により実質的な税法が変更されますが、その適用開始日及び具体的取扱いについては連邦政府による法令を通じて規定されなければならない、これには連邦参議院の同意も必要となります。これを受け、2009年8月5日に連邦政府は脱税防止令を可決しています。この法令の発効には2009年9月18日に予定されている連邦参議院の同意が必要となり、連邦公報での公布によって発効します。

出典： eNewsletter (intern) vom 6. August 2009

### **機能移転に関する財務省通達案**

連邦財務省は2009年7月17日に各団体、企業及び広く一般に向けて8月下旬までの意見提出を求めて機能移転に関する通達案を提示しています。通達案では税務当局は2008年企業税制改革のなかで法的に規定された国境を越える機能移転(国際取引課税法第1条第3項)に関連する疑問点への見解を表明しています。70ページに及ぶこの通達案は連邦財務省のホームページ上にて閲覧可能です。

最終的な財務省通達は9月下旬から10月上旬にかけて、大きな変更の必要がある場合は2009年末に公表されることとなります。

出典： Information (intern) zur Veröffentlichung der Verwaltungsgrundsätze von Ernst & Young

## 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

国吉 卓司  
Phone +49 211 9352 10316  
Fax +49 211 9352 18026  
Takuji.Kuniyoshi@de.ey.com

梅田 健二  
Phone +49 211 9352 13461  
Fax +49 211 9352 18026  
Kenji.Umeda@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

中村 精潤  
Phone +49 6196 996 16273  
Fax +49 6196 996 27295  
Kiyohiro.Nakamura@de.ey.com

ミュンヘン  
Arnulfstrasse 126  
80636 München  
Germany

佐渡 昭伸  
Phone +49 89 14331 22188  
Fax +49 181 3943 22188  
Akinobu.Sado@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

中村 精潤  
Phone +49 6196 996 16273  
Fax +49 6196 996 27295  
Kiyohiro.Nakamura@de.ey.com

Ernst & Young

Assurance|Tax|Transactions|Advisory

Ernst & Young in the world

Ernst & Young is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. World-wide, our 135,000 people are united by our shared values and an unwavering commitment to quality. We make a difference by helping our people, our clients and our wider communities achieve their potential.

For more information, please visit  
[www.ey.com](http://www.ey.com).

Ernst & Young refers to the global organization of member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients.

© 2009

Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

All Rights Reserved.

JBSG 0909

This publication contains information in summary form and is therefore intended for general guidance only. It is not intended to be a substitute for detailed research or the exercise of professional judgment. Neither EYGM Limited nor any other member of the global Ernst & Young organization can accept any responsibility for loss occasioned to any person acting or refraining from action as a result of any material in this publication. On any specific matter, reference should be made to the appropriate advisor.