

Japan Business Services

Germany

JBS German Newsletter

目次

I. 経済成長促進法	1
II. 国外の恒久的施設で発生した損失の控除の可能性	4
III. 派遣駐在員に対する会社負担年金保険料	4
IV. ドイツ医療制度改革	5
V. 私用を含む出張旅費の控除	5
VI. 宿泊サービスに対するVAT税率の引き下げによる賃金税上の影響	6
VII. ネット給与保証の場合の税金還付	6
VIII. 2010年からの税法および社会法典の改正	7

I. 経済成長促進法

出典: Ernst & Young German Tax Quarterly 4/09

2009年11月9日に、ドイツ連邦政府は経済成長促進法政府案を閣議決定しました。この法案に盛り込まれた対策は、ドイツ国内で事業を行っている企業の経営状況を悪化させている要素を2008年企業収益税改正法から取り除くことを主な目的としています。この法律は2010年1月1日に発効しています。以下、この法律に盛り込まれた対策の中で最も重要なものについて対ドイツ投資家への影響を含めてその概要をお知らせします。

1. 繰越欠損金の利用制限 - (“外套買収”規定)

繰越欠損金保有会社に対する出資持分について、25%を越える直接的または間接的な持分変動がある場合は変動持分比率に比例して繰越欠損金が消滅、50%を超える持分変動の場合は、繰越欠損金の全額が消滅することとなります。経済成長促進法(以下改正法)では、企業収益税改正法後の厳しい取り扱いを緩和する目的でこの一般原則について以下の例外規定を設けています。

すでに2009年7月に会社再建における留保規定が時限的に導入され、2009年12月31日以前に行われた持分変動で、留保規定の要件を満たしている場合には、繰越欠損金は消滅しないとされます。改正法により適用期限の制限は撤廃されています。

従来税法下では、多層構造を含めた企業グループ内の持分変動は、外套買収規定の適用において例外が認められず、その他の持分変動と同様に取り扱われます。改正法は、グループ再編の場合の例外規定(「グループ条項」)を設けています。この「グループ条項」により、直接的または間接的な法的持分

変動後に、“同一出資者”が繰越欠損金保有会社の出資持分の100%を直接的または間接的に保有していれば、持分変動による繰越欠損金の消滅はありません。したがって、2010年1月1日以降に、同一出資者がそれぞれ直接的または間接的に100%持分を保有する会社間で行われた繰越欠損金保有会社持分の変動はすべて繰越欠損金の消滅の理由とはなりません。

その他のすべてのケースについては、2010年1月1日以降の持分変動に対して、「含み資産」に関する例外規定が適用されます。「含み資産」例外規定により、損失法人が有する含み資産と同額まで繰越欠損金の利用が可能となります。25%超50%以下の持分変動の場合には、適用対象となる含み資産の金額は変動持分比率に比例して算定されます。しかし、適用対象となる含み資産の計算に際しては、当該資産の売却により、損失法人にドイツで課税対象となる売却益が生じると見込まれる資産のみが対象となります。持分の売却益は非課税であるため、損失法人が保有する子会社出資持分に対応する含み資産(または、租税条約により課税所得から免除される海外資産売却益等)は、対象となりません。したがって、ドイツ連結グループの親会社は、場合によっては、持分変動に先立って追加的な再編策を講じない限り、この例外規定の恩恵を受けられない可能性があります。

2. 利息の損金算入制限規定

利息の損金算入制限規定の下では、受取利息を超える支払利息(ネット支払利息)が、受取利息及び支払利息ならびに税務上の減価償却費控除前の税引前利益(“税務上のEBITDA”)の30%を超える部分について、税務上損金不算入費用とされます。この一般原則に対する従来の例外規定が次のように変更、拡大されています。

従来の税法下で、2008事業年度および2009事業年度についてのみ時限的に適用されていた、例外規定による下限値の100万ユーロから300万ユーロへの引き上げ措置が、無期限に延長されています。

5年間の超過EBITDAの繰越制度が導入され、未使用のEBITDAを5年間繰り越すことが可能となっています。各年のEBITDA繰越額は年度別に査定され、ネット支払利息が当該年度のEBITDAをベースとして全額について損金算入対象となっていない限り、基準となるEBITDAを引き上げるにより、翌期以降の事業年度において損金算入可能な支払利息の額が増加します。最も古い年度から繰り越されたEBITDAが最初に利用されるとみなされます。未使用のEBITDA繰越額は5年後に消滅します。

「エスケープ条項」が若干修正され、自己資本比率比較の際の下限率が、1%から2%に変更されています。したがって、2010年1月1日以降終了する事業年度については、当該企業の自己資本比率が、企業グループ全体の自己資本比率を2%超下回っていない場合には、利息の損金算入制限規定は適用されないこととなります。

税務上のEBITDAの30%の基準を超えるネット支払利息は繰り越すことができます。上記の外資買収規定における持分変動規定が繰越利息にも同様に適用されるため、新たなグループ再編に関する例外規定(「グループ条項」)に該当する持分変動の場合には繰越利息は継承されます。さらに、新たな「含み資産」例外規定も繰越利息について適用されます。

3. 不動産取得税 (RETT)

従来の不動産取得税法によると、ドイツ国内に不動産を所有するドイツ国内会社に対する持分の95%以上を直接的または間接的に取得または合併吸収する場合には、不動産評価額の3.5%がドイツ不動産取得税 (RETT) として賦課されます。RETT規定は、個々の会社レベル毎に適用され、多層構造の企業グループであってもグループ内持分変動に対する例外規定はありません。

改正法では、不可欠で経済的に有効な再編措置の阻害要因を排除する目的で、RETTに関してグループ再編を対象とした例外規定(「グループ条項」)が設けられています。この新しい例外規定により、例えば、不動産を所有している法人の別の法人(資本金会社)またはパートナーシップ(人的会社)との合併といった特定の取引について、RETTが免除されます。改正法の当初の法案に反して、不動産を所有しているパートナーシップの出資者構成に95%を超える変更があった場合も「グループ条項」の対象とされます。

ドイツ組織再編法でいうところの合併、分割、資産譲渡の過程で行われる取引であることが「グループ条項の」適用の条件となります。この要件は、他のEU/EEA加盟国の法律に基づく同等の組織再編の場合も満たされます。

上記に加え、「グループ条項」は、支配企業1社及び1社あるいは複数の被支配企業、または1社の支配企業に支配される複数の企業が組織再編に関与していることを前提としています。ある企業の支配企業が、組織再編前及び再編後それぞれ連続して5年間、当該企業の出資持分の95%以上を直接的または間接的に保有している場合には、当該企業は新規定にいうところの被支配企業とみなされます。

4. 営業税上の加算項目

従来法では、不動産賃料の16.25%(25% \times 65%)が営業税上の課税所得の算定にあたって加算されます。2010年以降、この加算比率が12.5%(25% \times 50%)に引き下げられます。

5. 少額固定資産の減価償却

従来法では取得価額150ユーロ以下の少額固定資産について一括減価償却が義務付けられていますが、2010年1月1日以降に取得、製造または事業資産に持ち込まれた、取得価額410ユーロ以下の少額固定資産の一括減価償却の選択適用を認める規定が導入されています。取得価額150ユーロ超410ユーロ以下の少額固定資産の一括減価償却を選択しない場合には、取得価額150ユーロ超1,000ユーロ以下の少額固定資産は、いわゆる「プール少額固定資産」として取得価額20%の定額によりグループ償却されねばなりません。

II. 国外の恒久的施設で発生した損失の控除の可能性

出典: Ernst & Young German Tax Quarterly 3/09

ドイツ連邦財政裁判所は、2008年7月17日に、当該租税条約が二重課税の排除方法として所得免除方式を採用している場合に、納税者の国外恒久的施設において発生した損失は、当該事業年度においてドイツの税務上控除することができるとする判決を下しています。しかしながら、これは恒久的施設の損失が国外での過去、現在あるいは将来の税務申告年度のいずれの所得課税においても考慮されないことを前提としています。ドイツ税務当局は、2009年7月13日付連邦財務省通達のなかで、連邦財政裁判所のこの判決は当該訴訟以外の他の事例には適用されないという見解を公表しています。

当該訴訟では、ドイツ居住法人が、ルクセンブルクの恒久的施設を通じて事業活動を行っていました。ドイツの税務当局は、恒久的施設の所得に関する二重課税の排除方法として所得免除方式を採用しているドイツとルクセンブルクとの間の租税条約を根拠に、このルクセンブルクの恒久的施設で発生した損失のドイツ所得からの控除を否認しました。ECJ(欧州司法裁判所)は、“マークス&スパンサー”訴訟で確立された原則が、恒久的施設にも適用されるという結論を示しています。したがって、恒久的施設の所在国で同恒久的施設の損失が控除の対象となる場合に、ドイツが恒久的施設の損失をドイツでの控除対象から除外することは、設立の自由の原則に抵触するものではありません(詳細についてはErnst & Young German Tax Quarterly 2008 Issue 2, page 15をご参照ください)。連邦財政裁判所は、ECJの判決に従い、恒久的施設の損失が実際に国外での恒久的施設の課税所得の計算の中に含まれていたかどうかを明らかにするように、管轄の第1審税務裁判所に差し戻しています。過去、現在あるいは将来のいずれの事業年度においても、恒久的施設の所在国での損失控除が認められないことが挙証できれば、ドイツ税法上、恒久的施設の損失を損失が発生したのと同じ事業年度の利益と相殺することが可能です。

ドイツ税務当局によれば、国外恒久的施設で発生した損失が、別の事業年度の恒久的施設の課税所得の計算の際に考慮される可能性があるというだけで十分とされます。連邦財政裁判所の見解に反して、税務当局は、損失が実際に恒久的施設所在国で控除されたかどうかは問われずとしています。したがって、連邦財政裁判所の判決が税務当局によって他の事例に適用されることはありません。

III. 派遣駐在員に対する会社負担年金保険料

出展: Ernst & Young Human Capital Newsletter 10/09

ドイツ所得税法第3条第62号第1段によると、被雇用者の年金保険への雇用者負担金については、雇用者が、社会法典上、その他の法律上または法的拘束力のある規定にもとづき、かかる拠出を行う義務を負う場合には、非課税での支給が可能です。

最近の税務訴訟で、ドイツ連邦財政裁判所は、ドイツ国内雇用者が、そのスウェーデン親会社から当該ドイツ雇用者に派遣されたドイツ無制限納税義務者であ

る外国人被雇用者の加入しているオランダ及びスウェーデンの保険会社に拠出する年金保険料を非課税で支給できるかどうかの判定が求められました。

この訴訟では、保険料拠出により派遣駐在員が保険会社に対して直接の年金請求権を取得していました。保険料の拠出は、スウェーデン雇用者連盟とスウェーデン労働組合の間の労働協約に従いスウェーデン親会社が拠出を義務付けられている年金プランにもとづいて行われたものでした。ドイツ連邦財政裁判所は、このような労働協約は、スウェーデン親会社に対してのみ拘束力を持ち、ドイツの雇用者に対する拘束力はないとの判決を下しています。同裁判所は、ドイツ雇用者が単にグループ内でのみ派遣駐在員の保険料を親会社の企業年金制度へ拠出する義務を負っていることをその判決の根拠としています。このような単なるグループ内での取り決めは、ドイツ所得税法第3条第62号にいうところの国内または国外における法的義務と解釈することはできず、結果、当該訴訟における年金保険への拠出金は、ドイツ所得税法上非課税とされず、課税対象の給与とみなされます。

IV. ドイツ医療制度改革

2009年1月1日以降、ドイツでの健康保険への加入が一般的に義務付けられています。ドイツ居住者はすべて、ドイツ社会法典に定められた要件を満たす（法定あるいはプライベートの）健康保険に加入していることを証明する必要があります。

ドイツに所在地を有しないまたはドイツ国内で保険事業を行う認可を有しない保険会社が提供する企業健康保険プランは、ドイツ社会法典の規定に沿ったものではありません。したがって、このようなケースでは、派遣駐在員も2009年1月1日以降、ドイツのプライベート健康保険に（追加的に）加入しなければなりません。

ドイツ保険契約法は、加入義務発生から1ヶ月以内の保険加入を怠った場合について、一時加算保険料の賦課を定めています。各保険会社により賦課されるこの一時加算保険料は、未加入期間及び月額保険料によって算定されますが、適時に加入した場合に納付されるべき月額保険料の合計を上回ってはなりません。

V. 私用を含む出張旅費の控除

ドイツ連邦財政裁判所が新たに示した見解によれば、商用と私用の両方の目的で行った旅行の費用は、原則的にそれぞれの所要時間に応じて、控除可能な必要経費と所得控除の対象とならない私的生計費とに区分することができます。このためには、商用目的の所要時間が確定しており、商用が私用に比して重要性が低くなく、私用目的の所要時間と明確に区別できることが必要となります。この要件を満たしていない場合には、旅行費用全額について必要経費控除が認められません。

VI. 宿泊サービスに対するVAT税率の引き下げによる賃金税上の影響

2010年1月1日以降ホテル宿泊代についてはVAT税率が7%に引き下げられています。ただし、朝食代はこの税率引き下げの対象から除外されており、引き続き19%の税率が適用されます。

適用税率が異なることから、宿泊代と朝食代を一括して請求書に記載することができなくなっています。朝食代は、請求書に実際の価額でもって記載されねばならず、“朝食代込みの宿泊”との記載はできません。したがって、請求書に朝食代が明記されていない場合に4.80ユーロを朝食代相当とみなす従来の簡便方法は今後は適用できません。今後はホテル請求書の雇用者による払い戻し精算に際して朝食代全額を差し引くか、朝食代の控除がない全額精算の場合には朝食代相当額を給与として課税することになります。朝食代として請求書に明記される金額は定額食事手当を上回ることが実務上多いため、雇用者が費用を負担しない限りにおいて、出張の際に被雇用者が自己負担の追加支出を行うこととなります。

代替案として、朝食代が40ユーロ以下の場合には、朝食代相当額として現物給与価額1.57ユーロを適用することができます。このためには、雇用者が朝食の場所と日程をアレンジせねばなりません。ドイツ税務当局のガイドラインによれば、雇用者が出張に先立ち書面でホテルに予約を入れれば十分とされます。この場合、ホテルの宿泊代と朝食代が請求書に個別記載されているかどうかは問題とはなりません。

VII. ネット給与保証の場合の税金還付

出展: Ernst & Young Human Capital Newsletter 11/09

連邦財政裁判所はその2009年7月30日の判決の中で、雇用者に還付譲渡された所得税還付額は、賃金税計算にあたってマイナスの給与として当該月のネット給与ではなくグロス給与から控除されるという、長年にわたって支配的だった税務当局の見解を確認しています。

所得税還付額のグロス給与からの控除は、過去に過大に支給されたネット給与がグロス給与へのグロスアップにより課税された一方、雇用者に還付譲渡された所得税還付額が(マイナスのネット給与として)グロス給与にグロスアップされることもなく、還付月のネット給与と相殺されることもないため、雇用者にとっての税金負担が増加することになります。税最適化の観点からは、賃金税上の各種非課税控除額の税務カードへの記載やあらゆる非課税措置を利用することによって、所得税還付額を最小限に抑えるよう努める必要があります。

給与計算においていわゆる“ロールオーバー”手続きを採用することにより、手続きは煩雑ではありますが、上記の財務上のデメリットを回避することができます。この手続きによれば、被雇用者に対する過払いは時の経過に伴い次第に減少し、対応して所得税還付額及びグロス給与控除額が減少します。

さらに、所得税還付額を毎年の所得税申告の中で考慮することも可能です。しかしながら、グロス給与からの控除であることから、“ロールオーバー”効果は複数の連続する申告年度にわたって生まれます。特に派遣期間が限定されてい

る派遣駐在員については所得税還付金の控除が早晩(帰国により)利用できなくなります。

税務上のデメリットを回避するための別の選択肢としては、契約関係の変更が考えられます。連邦財政裁判所は2009年7月30日の判決のなかで、所得税還付額が当該月のネット給与と相殺され、ネット給与の支給額が減額される場合には、所得税還付額をネット給与から控除するという見解を示しています。被用者に支給されるのは所得税還付額分減額されたネット給与となり、このネット給与のみが、賃金税の算定にあたって考慮されます。被雇用者が受け取った所得税還付金は、雇用者には譲渡されません。したがって、被雇用者が実質的には当初合意されたネット給与を取る一方、雇用者の税負担は軽減されます。

VIII. 2010年からの税法および社会法典の改正

出展: Ernst & Young Human Capital Steueränderungen 2010 – November 2009

2009年年末から2010年年頭にかけて、雇用者と被雇用者にとって重要な意味を持つ、ドイツ税法および社会法典の改正が行われています。以下は2010年からの主要な改正点の概要になります。

1. 基礎控除額の引き上げ

2010申告年度について、基礎控除額が7,834ユーロから8,004ユーロに170ユーロ引き上げられています。

子女控除額が、両配偶者あわせて、6,024ユーロから7,008ユーロに引き上げられています。さらに、毎月の児童手当が、20ユーロ引き上げられ、第1子と第2子については184ユーロ、第3子については190ユーロ、第4子以降については215ユーロとなっています。

2. 所得税率表

ドイツの累進税率制度における最低税率は、既に2009年に15%から14%に引き下げられています。さらに、所得の増加によるより高い税率の適用の結果としてのネット所得の減少という逆累進課税の仕組みを緩和するため、(一定の所得水準毎に一律税率を設けている)税率表の所得ブラケット(所得区分)が2009年には各ブラケット毎に400ユーロ引き上げられましたが、2010年からはさらにそれぞれ330ユーロ引き上げられます。その結果、最高所得税率が適用されるのは、単独申告の場合で2009年は52,552ユーロ以上の課税所得であったのが、2010年には52,882ユーロとなっています。

3. 健康保険料の特別支出控除額の引き上げ

2009年までは、健康保険料および介護保険料の控除は極めて限定的に認められているにすぎませんでしたが、2010年からドイツの法定健康保険および介護保険と同等の補償内容に関する保険料である限りにおいて、全額が控除の対象と

されます。2009年までの健康及び介護保険料の年間特別支出控除額の上限は被用者の場合で1,500ユーロでしたが、2010年以降、基礎健康及び介護保険料はその実費を特別支出として控除することが認められます。

特別支出として控除可能な健康及び介護保険料は、一定額で以って賃金税の源泉徴収時にすでに考慮されることとなります。

4. 定額通勤費控除

2007年1月1日以降適用されていた定額通勤費の控除制限規定に対する連邦憲法裁判所の違憲判決を受け(詳細についてはJBS German Newsletter Issue 1 - 2009年2月号を参照ください)、2006年まで適用されていた旧規定が再導入され、最初の1kmから片道通勤距離1kmあたり0.30ユーロの定額通勤費を控除することが可能となっています。例外的に、通勤中または二重家計の場合の帰省中の事故により発生した費用は、定額通勤費とは別途、臨時支出として必要経費控除することができます。さらに、公共交通機関の費用が定額通勤費を越えた場合には、実費を控除することができます。

5. 国外出張時の定額食事手当及び定額宿泊費

ドイツ連邦財務省の2009年12月17日付通達により、2010年1月1日から適用される出張時の定額食事手当及び定額宿泊費が、特定国について変更になっています(添付の『添付資料1: 国外出張時の定額日当および定額宿泊費』参照)。定額宿泊費は、雇用者による払い戻しの場合にのみ適用され、所得税申告時の必要経費控除の場合には実際の宿泊費が控除の対象となります。これら定額食事手当及び定額宿泊費に関わる規定は、国外出張に加えて、国外に二重家計が維持されている場合にも適用されます。

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

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

井上 雄喜
Phone +49 211 9352 28602
Fax +49 211 9352 18026
Yuki.Inoue@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. Worldwide, 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.

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.

© 2010
Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

All Rights Reserved.

JBSG 1003

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.