

German Newsletter

Japan Business Services

ドイツ 最新情報

概要

連邦財務省通達:

- 貸借対照表と損益計算書の電子送信
- 朝食込みのホテル宿泊費の VAT 上及び賃金税上の取り扱い1

基準性におけるパラダイムシフトー会計基準近代化法 (BiMoG) による改正に伴う税務上のプランニングの可能性2

連邦財政裁判所: ネット給与保証契約における雇用者による税理士費用負担判決理由3

年次税法: 電子帳簿の国外移転規定における改正4

欧州委員会ドイツに対し源泉税免除/軽減措置に関わる濫用防止規定の改正を要求5

EU 内恒久的施設の永久欠損金の控除6

事業の国外移転の場合の含み益に対する課税7

連邦財務省通達: 貸借対照表と損益計算書の電子送信

帳簿記帳及び年次決算書作成義務を負う納税義務者は、2011 年 1 月 1 日以降開始する事業年度について貸借対照表と損益計算書を電子送信しなければなりません。このほど税務当局は、連邦財務省通達の中で、データ送信の形式と内容についての見解を公表しました。通達によると、今後データ送信は、国際的に普及している標準フォーマットである XBRL (eXtensible Business Reporting Language) 形式で行うこととされています。税法上の規定に則さない計上項目や金額が貸借対照表に記載されている場合、当該差額について調整計算書を電子送信しなければなりません。尚、例えばデータ送信用の技術的環境を整備するための財政的負担が大きいといった、不当に過酷な事態に陥ることを避けるため、税務当局は、申請により電子送信を免除することができます。

連邦財務省通達: 朝食込みのホテル宿泊費の VAT 上および賃金税上の取り扱い

連邦財務省は、2010 年 3 月 5 日付通達で、2010 年 1 月 1 日以降の国内での宿泊サービスに対して 7% の軽減 VAT 税率が適用されることに伴う VAT 上及び賃金税上の影響について見解を公表しています。

この通達は、特にどのサービスが軽減税率の対象とされないかについて具体的例を挙げています (例えば有料テレビ、フィットネスやスパ施設の利用サービスまたは会議室の提供など)。軽減税率の対象とならない特定のサービス (例えば朝食、インターネット接続、駐車料金) については、簡便的にホテルの請求書の中に定額サービス料またはビジネスパッケージとして一括記載することが認められます。また、請求額の 20% をこれらのサービスの対価とみなすことも認められます。

雇用者側での賃金税上の朝食の取り扱いについて、連邦財務省は、以下 2 つの簡便方法を定めています。

軽減税率の対象となる宿泊サービス以外に標準税率 19%が適用される定額サービス料が請求書に記載されている場合、雇用者による朝食の手配のケースを除いて、定額サービス料に含まれている朝食代について、引き続き定額 4.80 ユーロが朝食代相当額として宿泊代精算額から差し引かれることとなります。この定額サービス料の残額は、その中に(例えばマッサージや有料テレビのような)個人的支出が含まれていない限り、原則的に非課税の出張雑費として従業員に払い戻すことができます。

雇用者による朝食の手配が証明できる場合には更なる簡便方法の適用が考えられます。請求書が雇用者宛に発行されている場合、この点に関する証明は、雇用者が出張の際の宿泊手段に関する指示を(例えばホテルリストといった形で)あらかじめ被雇用者に与えており、かつ、被雇用者が予約を行う旨が例えば勤務規定に定められていることによって可能になります。この場合には、賃金税の課税対象となるのは、現在 1.57 ユーロと定められている朝食の現物支給査定額のみとなります。

基準性におけるパラダイムシフトー会計基準近代化法 (BilMoG)による改正に伴う税務上のプランニングの可能性

会計基準近代化法 (BilMoG)により、これまで採用されていた商法決算書に対する税務決算書の逆基準性の原則が廃止されました。逆基準性の原則によれば、税法上の選択権は商法決算書上の取り扱いと一致して行使されねばならないとされていました。

今後、商法上の会計原則と異なる税法上の選択権は、同様の取り扱いが商法決算書上なされていない場合も行使することが認められます。その要件となるのは、税法上の利益算定において商法上基準となる価額で計上されない経済財が、個別に、継続的に記録される台帳に登録されていることとされます。しかしこの関連において、税法上の選択権のすべてが商法上の原則から独立した税法上の選択権の行使対象に含まれるのかどうか、会計基準近代化法の施行後もまだ明確になってはいませんでした。この間税務当局は、今後税法上のすべての(商法上の原則に一致する及び商法上の原則に一致しない)選択権が、商法決算書上の取り扱いにかかわらず行使可能であると明言しています。

この基準性におけるパラダイムシフトは、税法上のプランニングの可能性を大幅に拡大するものです。つまり、例えば商法決算書と税務決算書とで、それぞれ異なる減価償却方法を採用することができるようになります。その結果、商法決算書上はより多くの利益を計上すると同時に税務決算書上は税負担を引き下げることが可能になります。さらに、継続的な価値の減損が見込まれる場合の減損処理において今後は、商法上の減損義務にかかわらず税法上は選択権を行使できるようになります。こうした商法上の取り扱いから独立した選択権の行使は、特に出資持分の減損に関して重要な意味を持ちます。

連邦財政裁判所：ネット給与保証契約における雇用者による税理士費用負担判決理由

連邦財政裁判所は、2010年1月21日付の判決の中で、ネット給与保証契約における雇用者による税理士費用の負担が課税対象のFRINGE BENEFITに該当するかどうかという争点についてこれを肯定する判断を下しています。この判決のなかで連邦財政裁判所は、税理士費用の負担が雇用者の重要な事業上の利害関係によるものではないとする理解しがたい論拠を示し、結果として税務当局の見解(2005年11月29日付デュッセルドルフ上級財務局通達)を支持しています。同裁判所は税理士費用の負担が専らネット給与保証契約に基づくものであるという見地に立って総合的検討を行っています。被雇用者が自身の個人的事情の変化を通じて人件費負担に影響を与えることが可能であり、社会保険料引き上げが雇用者の負担をもたらすことから、このネット給与保証契約は雇用者にとっては事業目的にかなっておらず、かつ、リスクをはらんでいるというのが裁判所の見解です。裁判所は更に「したがって、ネット給与保証契約とは、公法上の掛金を負担せずに月額給与の支払いを受けたい外国人被雇用者に対する譲歩を具現化したものである。外国人被雇用者には、確約されたネット給与によって、外国駐在による経済的便益の評価を可能にする効率的な判断基準及び比較尺度が与えられる。さらに、ネット給与保証契約の場合、外国人被雇用者は、派遣先である外国の法制度における税法上、社会保険上のいずれの規定の適用も受けない。」としています。我々の見るところ、連邦財政裁判所のこうした見地は余りにも一面的です。駐在員派遣は、通常、現地で適当な人員が確保できない場合に限って行われます。大半の場合、雇用者には、ネット給与保証契約の締結によって被雇用者に海外勤務を承諾させる以外に選択肢はありません。また、ネット給与保証契約が締結される際の特別な利害関係の状況及び増大し続ける国際的な義務を鑑みた厳格なコンプライアンス規定の遵守に対する雇用者の重要な利害関係といった点からも、雇用者による税理士への委託に際しては、雇用者自身の重要な事業上の利益利害関係が前面に立っているといえます。

実務上の影響

連邦財政裁判所は、みなし給与と認められたFRINGE BENEFITの算定及び評価に関する問題について、完全に未解決のままにしています。雇用者から委託を受けた税理士の役務の多くは、税務申告書の作成ではなく、遺漏のない給与計算の提供または税負担平準化(タックスイコーリゼーション)(内部)規則から生じる調整額の算定に関するものです。

今後の課題と対応

立法者または税務当局がネット給与保証契約における重要な事業上の利害関係が存在することを認め、非課税の税理士費用負担を容認しない限り、税務当局及び租税判決は、今後この実務上の問題への対応を求められることとなります。また、課税対象とみなされるかもしれないFRINGE BENEFITの額もいまだにはっきりしていません。ルーリング申請により、適切な費用区分を行い、行政上妥当な解決にこぎ着けることも対応のひとつと考えられます。

年次税法：電子帳簿の国外移転規定における改正

現行規定

租税通則法第 146 条 2a 項により、2008 年 12 月 25 日を施行日として、電子帳簿を国外に移転する可能性が導入されました。EU 加盟国または EEA 協定加盟国への電子帳簿の移転は、電子帳簿の移転先国の管轄当局がドイツ当局によるデータへのアクセスに同意した場合可能になります。この同意は、ドイツ税務当局に提示しなければなりません。管轄税務当局に対しては、データ処理システムの場所、及び第三者に委託する場合はその氏名と住所を通知することとされています。

上記の要件が満たされていない場合は、電子帳簿の国外移転は、租税通則法第 146 条 2a 項第 5 段の開放条項を根拠としてのみ可能となります。これに該当するのは、特に第三国への電子帳簿の移転です。この点については既に幾つかの連邦州で、第三国への移転許可に関する税務当局内のガイドラインを定めています。

予定される改正内容

予定されている租税通則法第 146 条 2a 項の改正規定により、国外への電子帳簿の移転は容易になる見込みです。以下に挙げる要件がすべて満たされる場合、納税義務者の移転申請は受理されることとなります。

- データ処理システムの場所及び第三者に委託する場合はその氏名と住所を管轄税務当局に通知すること
- 納税義務者が過年度において税法上の協力義務を順守していること
- データアクセスが全面的に可能であること
- 課税が阻害されないこと

上記要件が満たされている場合は、第三国への移転も可能であるとされています。さらに、これまで要求されていたデータアクセスの実行に対する移転先国の同意は不要となります。これらの要件のいずれかが満たされていない場合に適用される開放条項は、改正規定には盛り込まれなくなります。

立法理由書には、各税務当局は、その納税地上および税目上の管轄分野に対してのみ許可を与えることができる旨が明記されています。したがって、税務当局から交付される許可は関税当局には有効とされませんし、その逆もまた然りです。

欧州委員会 ドイツに対し源泉税免除／軽減措置に関わる濫用防止規定の改正を要求

2010年3月18日、欧州委員会は、ドイツに対して所得税法第50d条第3項の源泉税免除／軽減措置に関わる濫用防止規定をEU法に抵触しない規定に改正するよう正式に要求しました。欧州委員会は、「実質的経済活動」の存在を証明するために外国企業に課せられている要件は不当に重いと批判しました。ドイツは2ヶ月以内に欧州委員会の要請に対応することが義務付けられています。

1. 背景

国内所得に対するドイツ源泉税は、租税条約またはEU法に基づく賦課免除または課税軽減措置の有無にかかわらず賦課されます。過払い源泉税については還付を申請することができます(ドイツ所得税法第50d条第1項)。あるいは、一定の条件が満たされる場合、納税者は免除／軽減税率適用証明書の発行を要求することができます(ドイツ所得税法第50d条第2項)。源泉税の軽減措置(免除または還付)が受けられない納税者(ドイツ国外親会社)は、ドイツ会社との間に外国会社を介在させることによってこの源泉税の回避を試みることができます。

ドイツの源泉税免除／軽減措置に関わる濫用防止規定(ドイツ所得税法第50d条第3項)は、外国会社が節税目的のみ介在する場合、すなわちその外国会社が「実質的経済活動」の存在を証明できない場合には、納税者が免除／軽減措置を享受することを防止することを目的としています。ドイツ所得税法第50d条第3項によると、以下のいずれかの条件に該当する場合「実質的経済活動」が存在せず、結果として免除／軽減措置の特典を受けることができません。

- 1) 外国会社を介在させる経済的またはその他の重要な理由がない、または
- 2) 外国会社が自身の経済活動から稼得する所得がグロス所得の10%を超えていない、または
- 3) 外国会社がその事業目的に適した設備を整えた事業所を通じて、一般的な市場に参加していない。

2. 欧州委員会の意見

欧州委員会は、ドイツのこの濫用防止規定の目的を批判しているわけではなく、上記の2の条件の10%の基準値が不当に厳しいと主張しています。反証の可能性が認められていない、すなわち、納税者が10%基準を満たしていない場合に、それでもその活動が有効な経済活動とみなされるべきだという証拠を提出する機会が納税者に与えられていない、したがって、ドイツの濫用防止規定は租税回避の防止という目的を達成するのに必要な枠組を超えていると指摘されているのです。欧州委員会は、EU法に整合するよう源泉税免除／軽減措置に関わる濫用防止規定を改正するようドイツに求めています。2ヶ月以内に十分な対応がなされなければ、欧州委員会は義務不履行について欧州司法裁判所に提訴する可能性があります。

3. 外国投資家にとっての意味

多国籍投資家、特に EU 内ホールディング会社や特別目的事業体を通してドイツへの投資スキームを構成している投資家は、今後の動向を注意深く見守り、状況に応じて、ドイツの源泉税の取り扱いに関する非効率を回避するための適切な対応を考える必要があります。

EU 内恒久的施設の永久欠損金の控除

ハンブルク財政裁判所は、EU 内に保有される国外恒久的施設で発生したいわゆる「永久欠損金 (final loss)」をドイツ本店の法人税上の課税標準から控除することを認める判決を下しました。損失控除が認識されるのは外国で欠損金が発生した年です。

1. 背景

欧州司法裁判所は Lidl Belgium 訴訟において、適用される租税条約が二重課税の排除方法として国外所得免除方式を採用している場合、EU 内の恒久的施設で生じた欠損金の控除を認めないとする国内規定は EU 法に抵触するものではないとの判断を下しました。ただし、EU 内の恒久的施設で生じた欠損金は、これが将来の事業年度において当該国での課税標準から控除できない場合には、本店の国内課税標準からの控除が認められなければなりません。この先行判決後、ドイツ連邦財政裁判所は、2008 年 7 月 17 日の判決で、国内の欠損金認識の要件に関する欧州司法裁判所の先行判決を取り入れる決定を下しました。例外として、外国の恒久的施設で生じた欠損金は、それが過去、現在または将来のいずれの事業年度においても当該恒久的施設の所在国で利用できない場合には、当該欠損金が発生した年に本店で控除することが可能です (永久欠損金)。

2. 裁判所の判決

上述の欧州裁判所先行判決及び連邦財政裁判所判決を受け、ハンブルク財政裁判所は今回、EU 内の恒久的施設で発生した欠損金が過去、現在、将来のいずれの事業年度においてもその恒久的施設の所在国での課税標準から控除できず、また当該国に所在する他の法人によっても経済的に利用することができない場合、ドイツの法人税上の課税標準から控除することを認めています。欠損金の認識時点についての法的な規定がないため、ハンブルク財政裁判所は、欠損金が発生した年に遡ってドイツで控除することを認めました。しかし、ドイツの税務当局はこの判決を不服として連邦財政裁判所に上告しています。

留意点:ドイツ連邦財務省は、2008 年 7 月 17 日の連邦財政裁判所の判決に関してこれを当該訴訟以外の他の事案に適用しないとする通達を公表しています。したがって、連邦財政裁判所が上告審のなかで過去の判決を確認する内容の判決を下す場合、ドイツの税務当局は同様の対応をする可能性があります。いずれにしても、ハンブルク財政裁判所のこの判決は、EU 内の恒久的施設で発生した欠損金を外国で利用する可能性がなくなった場合の、欠損金の認識に関してドイツの財政裁判所の見解が一致していることを示しているように思われます。

事業の国外移転の場合の含み益に対する課税

ドイツ連邦財政裁判所は、適用される租税条約が二重課税の排除方法として国外所得免除方式を採用している場合、ドイツから外国へ事業が移転される時点で、当該事業の含み益に課税するといういわゆる事業の廃業理論を放棄しています。

1. 背景

当該事案においては、1995 年にある事業者がドイツからベルギーに事業を移転した際に、当該事業の含み益が直ちに課税の対象となるかどうかという点がドイツ連邦財政裁判所で争われました。

2. 裁判所の判決

2009 年 10 月 28 日の判決においてドイツ連邦財政裁判所は、事業の廃業理論を放棄しました。同裁判所は、移転後に外国で実現された含み益はその実現の時点において、これがドイツで発生した部分についてはドイツで課税できると主張しました。適用される租税条約に採用されている国外所得免除方式の課税権への影響に関する解釈が変化したことから、ドイツは、ドイツで発生した含み益に課税する権利を引き続き有するとされます。そのため、移転の時点で直ちに含み益に課税する必要がなくなったと判断されたのです。

留意点:ドイツの税務当局がドイツ連邦財政裁判所の新しい判決にどのように対応するかは不明です。ドイツ連邦財務省は、事業の廃業理論の放棄に関してこれを当該訴訟以外の他の事案に適用しないとする通達を公表しました。また、ドイツから外国への事業の移転及び外国の恒久的施設への資産の移転が現行のドイツ税法の下でどのように扱われるべきかははっきりしていません。2006 年 1 月 1 日以降に終了する事業年度に関してドイツ税法の改正が行われ(ドイツ所得税法第 4 条第 1 項第 3 段およびドイツ法人税法第 12 条第 1 項)、キャピタルゲインに対するドイツの課税権が排除または制限される場合、資産の移転は利益実現行為として取り扱われることになりました。しかし、上述のとおり裁判所が判断したことから、この規定が依然有効かどうかは疑問です。今回の新しい判決によると、租税条約に関する新しい解釈に従えばドイツは課税権を失わないことになるからです。

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

佐渡 昭伸
Phone +49 6196 996 15735
Fax +49 6196 996 27295
Akinobu.Sado@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 0710

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.