

German Newsletter

Japan Business Services

ドイツ 最新情報

概要

I. 法改正	1
II. 法人税	4
III. 移転価格税制	7
IV. VAT	10
V. 個人所得税/賃金税	10
VI. 税務会計	13
VII. 社会保険	14
VIII. イミグレーション	14
IX. 税務申告	14

I. 法改正

地方自治体財政改革法及び税務上の規則の改正に関する法律

地方自治体財政改革法及び税務上の規則の改正に関する法律が2012年5月11日に官報で公布されています。一部の規定については2012年1月1日から遡及しての適用開始となります。以下改正の主な内容を取り上げます。

外国からの配当に関する非課税取り扱いの制限

所得税法第50d条第11項の導入により、株式合資会社(KGaA)や有限非典型匿名会社(GmbH & atypisch Still)といったハイブリッド型法形態に対しては、租税条約上の資本参加免税特典の適用が制限されることとなります。この税制改正の背景には2010年5月19日付連邦財政裁判所の判決があります。当該判決によると、株式合資会社がドイツ法上資本会社とみなされることから、株式合資会社に支払われる配当についても租税条約上の資本参加免税特典を根拠とする免税の取り扱いが制限なく認められることとなります。ドイツ税法によると、株式合資会社が税務上は部分的にパススルー課税主体とされることから、配当に対する課税免除を結果として自然人も享受することになり、この点について税務当局が非常に批判的な立場をとっていました。所得税法改正により、資本会社が受取人である場合の配当にかかわる租税条約上の課税免除は、配当がドイツ税法上、(株式合資会社の無限責任パートナー等)当該資本会社以外の者に帰属する限りにおいて否認されることとなりました。資本会社以外の者については、配当が直接この者に支払われた場合に租税条約上の資本参加免税特典の対象となる限りにおいて課税が免除されます。

新規定は2012年1月1日以降支払われた配当から遡及適用されます。

無償または低廉供与されたソフトウェアの私的使用

現行の所得税法第3条第45号では、会社所有のPC及び通信機器の私的使用に伴う被雇用者のベネフィットは課税免除扱いとなっています。現在、ソフトウェアの供与はこれが被雇用者が私的に使用する会社所有のPCにインストールされている場合にのみ課税免除されます。

新規の下では、雇用者から無償または低廉供与された基本ソフト及び応用（アプリケーション）ソフトの私的使用に伴う被雇用者のフリンジベネフィットも課税免除の対象となります。規定の濫用を回避するため、雇用者が私的使用に供与した基本ソフト（OS またはウィルススキャン）及び応用ソフトを社内でも使用している場合のみ非課税の取り扱いが認められます。今後は、被雇用者に供与された基本及び応用ソフトを会社のPCまたは個人のPCのいずれにインストールされているかが不問となるため、課税免除対象の拡大は課税手続きの簡便化につながると考えられます。

さらに、スマートフォンまたはタブレットといった新たな機器も定義に含め、これらの私的使用を課税から免除するため、所得税法第3条第45号の“PC”の定義が一般的な定義である“データ処理機器”に変更されました。

適用範囲の拡大は2000年（暦年）以降の未確定のすべての事案から適用開始となります。

企業税制改革に関する12項目プラン（German Newsletter Issue 2—2012年4月号の続報）

連立政権は2012年2月には税制の簡素化に関する12項目プランを通じて野心的な改正に着手する予定でしたが、この改革パッケージが実施されない見込みが高まってきました。12項目プランには、収益税法上の連結納税制度（オーガニシャフト）の改革及び各種の減税の原資調達措置が盛り込まれています。

12項目パッケージ全体の実現が現政権期間中には見込まれない場合であっても、個々の項目については現在政府案として立法手続き中の2013年年次税法に盛り込まれる可能性が残っています。2012年5月23日に閣議決定された政府案には12項目プランのいずれも盛り込まれていませんが、出張旅費に関する改正案等12項目プランの中のいくつかを2013年年次税法に加える提案が2012年7月6日付連邦参議院の政府案に対する意見書に含まれています（次項目-2013年年次税法-参照）。

さらに、少数持分株主に対する現行の課税制度が資本の自由に抵触するとして2011年10月20日付欧州司法裁判所の判決（詳細についてはGerman Newsletter Issue 1 - 2012年1月号参照）を受けたドイツ立法者の対応が根本的に要請されています。この判決に対応する措置としては、資本会社が受け取る配当の95%の非課税要件として10%の最低出資持分比率を導入することが考えられます。この持分比率を下回る場合は配当の全額が課税対象となります。

2013年年次税法(German Newsletter Issue 2—2012年4月号の続報)

連邦政府は2012年5月23日に2013年年次税法政府法案を可決しました。2013年年次税法により、多くの個別措置に加えて、EU行政協力指令の国内法への導入ならびに国際取引課税法第1条に規定される独立企業原則の恒久的施設及び人的会社(パートナーシップ)の関与するクロスボーダー取引への拡大が予定されています。2012年3月5日に提出された財務省草案に対して、政府案には税務上の帳簿保管期間の短縮が盛り込まれています。法案によると帳簿の保管期間は、従来の10年間に代わって2013年以降は8年、2015年以降は7年に短縮されることとなります。

一方、企業税制改革に関する12項目プラン及び少数株主に対する課税に関する欧州司法裁判所判決を受けた改正は2013年年次税法に盛り込まれていません。これは現行の連結納税制度(オーガンシャフト)に代わるグループ課税制度の導入及び欠損金の利用に関する改正の実現の可能性がますます低くなることの現れといえます。最近の動向を鑑みると予定されていた企業収益税改革は現行の政権下では実施されないと推察されます。なお、少数株主に対する配当課税についてはまだ改正の対象から外されてはなりません。したがって、当該規定が2013年年次税法または別の法律に盛り込まれることになるのかどうかは待たれます。

連邦参議院は2012年7月6日付の政府法案に対する意見書の中で更なる改正案を提案しています。特に少数株主に対する配当課税および相続税における制限などが意見書に盛り込まれています。一方、現行の連結納税制度(オーガンシャフト)の抜本的改革は連邦参議院も不要とみています。しかしながら連邦参議院は、オーガンシャフトの形式要件を緩和し、連邦財政裁判所の最近の判例を反映することを提案しています。また12項目プランの一部についても意見書に取り上げられており、連邦参議院は旅費規定の改正が必要であるとみています。

2013年年次税法政府案は、連邦参議院の意見書も含め、まだ初期段階にあります。過去の経緯から立法手続き中に多くの変更および補足が見込まれます。連邦参議院の意見書に対しては、おそらく2012年8月中に連邦政府の反対意見が提案される見込みです。2012年9月26日には連邦議会財政委員会の諮問が行われます。連邦議会での第一読会は2012年10月26日に予定されています。2012年11月23日の連邦参議院による同意を受け、2013年年次税法は(一部の例外を除いて)2013年1月1日に施行されます。2013年年次税法の改正内容の詳細につきましては次号で取り上げる予定です。

累進課税による過大な税負担増の緩和に関する法律(German Newsletter Issue 2—2011年4月号の続報)

連邦政府は2012年5月16日に、2012年3月29日にドイツ連邦議会で可決された累進課税による過大な税負担増の緩和に関する法律を協議するため両院協議会を招集することを決定しました。これは連邦参議院が連立政権が予定している減税措置への同意を拒否したことを受けての措置です。特に社会民主党と緑の党の政権下にある連邦各州は予定されている基礎控除額の引き上げおよび税率適用区分の変更は財政的な負担が追いつかないとしています。減税の原資として連邦各州は最高税率の49%への引き上げを要求しています。両院

協議会では連邦各州との合意が図られます。同法の立法手続きとは独立して、ラインラント・プファルツ州、ノルトライン・ヴェストファーレン州、バーデン・ビュルテンブルク州、ハンブルク州の財産税の再導入に関する作業部会は富裕層の税負担強化について検討しています。

税制簡素化への提案に関する連邦各州の合意

2012年6月1日に開催された年次財務相会議上、連邦各州の財務大臣は、税制簡素化の独自の立法イニシアティブを発表しています。既に昨年10月にブレーメン州、ヘッセン州、ラインラント・プファルツ州およびシュレースビヒ・ホルスタイン州は、更なる税制簡素化に貢献すると考えられる10項目の措置からなるコンセプトペーパーを提示していました。

このコンセプトペーパーをベースに、連邦各州の財務大臣の過半数は、11項目からなる修正コンセプトを連邦参議院を通して法案として提出することに合意しました。このコンセプトには以下の項目が含まれます：

- 給与所得の定額必要経費控除額の1,150ユーロへの引き上げ
- 所得税第15a条に規定される、有限責任出資者に対する損失控除制限規定の改正(„税務決算書モデル“の導入)
- 特定のプライベートエクイティファンドからの報酬(“キャリドインテレスト“)に対する40%の免税措置の廃止
- 現物給付の非課税限度額の44ユーロから20ユーロへの引き下げ
- 所得税法第35a条第3項の日用工事費用にかかわる税額控除における300ユーロの最低支出額の導入
- 月額100ユーロの定額自宅内事務所経費の導入

連邦参議院による法案可決の具体的な時期及び連邦各州のイニシアティブに対する連邦議会における連立政権の反応が待たれます。

II. 法人税

連邦財政裁判所判決: フランス簡素株式会社(S.A.S.)に対する配当源泉税の還付

ドイツ子会社が外国親会社へ配当を行う際に、親会社の会社形態がEU親子会社指令に列挙される資本会社のいずれかに該当する場合は配当に対する源泉税は課されません(配当源泉税免除証明書がある場合は免除、証明書がない場合は源泉税還付)。

先般連邦財政裁判所により判決の下された事案においては、フランスに所在するS.A.S.が配当源泉税の免除を求めていました。ここでの特殊性はフランスS.A.S.が当該課税年度においてはまだ対象資本会社一覧に記載されていないという事実でした。これはEU親子会社指令の導入時にこの会社形態がまだ存在しなかったためです。連邦財政裁判所には、EU親子会社指令に定義される加盟国の会社にS.A.S.が加えられた2004年12月15日より前についてもS.A.S.に免除が認められるかどうかの判断が求められていました。

連邦財政裁判所は、2012年1月11日付の判決で配当源泉税の免除を認めました。裁判所は、EU親子会社指令の類推解釈ではなく、国内に所在する配当受取人と比較しての不平等な取り扱いをその判決の根拠としています。いったん源泉徴収された配当源泉税が確定申告により税額控除または還付される国内に所在する受取人と異なり、S.A.S.に課された配当源泉税は源泉徴収で以って課税手続きが完了します。この不平等な扱いはEU法上保障された資本移動の自由に抵触するというのが連邦財政裁判所の見解です。連邦財政裁判所はまた、ドイツに対する条約違反手続きにおいて下された2011年10月20日付欧州司法裁判所判決(詳細についてはGerman Newsletter Issue 1 - 2012年1月号参照)に明確に言及しています。当該判決で欧州司法裁判所は、EUまたはEEA条約加盟国に所在する法人に対するポートフォリオ配当に関する不平等な扱いは資本移動の自由に抵触するものと位置付けました。

ただし、連邦財政裁判所は、免除証明書の交付による配当源泉税の免除をS.A.S.には認めておらず、免除方法としては、国内受取人と同様、いったん源泉徴収された配当源泉税の事後還付のみとしています。還付申請を管掌する税務当局は、連邦財政裁判所の見解では連邦中央税務局ではなく、各管轄税務署となります。

欧州共通連結法人税課税標準(CCCTB)制度: 欧州議会による改正提案の可決(German Newsletter Issue 2 - 2011年4月号の続報)

欧州議会は2012年4月19日に、欧州共通連結法人税課税標準に関する2011年3月16日付指令案を原則的に承認し、同時にいくつかの改正案を可決しています。CCCTBの下では、企業がEU域内で発生した利益及び損失のすべてを共通の規定に基づいて算定し連結することが可能となります。多国籍企業グループの連結された課税標準は連結後、資産、労働および売上高という係数に基づき、各加盟国に配分されます。配分された課税標準に対する課税に際しては当該国の法人税率が適用されます。議会による改正提案を受け、欧州委員会は以下の項目につき指令案を修正または補足することを求められることとなります:

- 配分式: 資産、労働及び売上高という係数を均等に合計するのではなく、資産および労働についてはそれぞれ45%ならびに売上高については10%の割合で計算に組み入れることとする。
- 過去の損失: CCCTB制度へ参加する前に企業が有していた繰越欠損金は原則的にCCCTB上考慮することができる。CCCTB課税標準からの繰越欠損金控除は各国へのCCCTB課税標準配分前に行われるのではなく、繰越欠損金を有する当該国に配分された課税標準から控除されるものとする。
- 第三国を源泉とする収益の免税: 第三国所在の資本会社への出資に伴う配当及びキャピタルゲインならびに第三国に保有する恒久的施設の利益にかかわる二重課税の排除方法は、当該第三国がEU加盟国平均法人税率の(40%ではなく)70%未満での利益課税を行っている場合は、所得免除方式から外国税額控除方式に切り替えられる。

- CCCTB制度による課税の義務付け： 欧州株式会社(SE)及び欧州協同組合(SCE)に対しては、加盟国によるCCCTB制度の適用開始後三年目にはCCCTB制度参加が義務付けられる。中小規模会社を除く他の企業については6年目からの義務付けられる。
- 中小規模会社： 中小規模会社についても中期的にはCCCTB制度の適用を選択することが可能とされる。

さらに欧州議会は、全EU加盟国による合意に到達できない場合、共同作業の強化を通じてユーロ参加国のみがEU指令を採択することを提案しています。これはユーロの導入の際と同様、EU指令の発効のためにはEU加盟9カ国のみの賛成で足りることを意味します。

欧州委員会は欧州議会が可決した改正提案に拘束されません。また、現在はデンマークが議長国である欧州議会では専門的な議論も交わされています。消息筋によると、最低課税制度、利息の損金算入制限、ならびにその他損金算入制限の導入といった、非常に厳しい改正提案がここでなされているようです。

連邦財政裁判所判決: トリーティ・オーバーライド条項の違憲性

長年にわたって争われていた、租税条約が国内法に優先するかどうかの問題については近く連邦憲法裁判所で審査される見込みです。2012年1月10日付の判決で連邦財政裁判所は、連邦憲法裁判所に対して、いわゆるトリーティ・オーバーライド条項の法制化により立法者が基本法に違反しているかどうかの判断を求めました。こうした 租税条約上の規定の„上書き“には、国内法上の規定が、適用されるべき租税条約の当該規定から明らかに逸脱し、矛盾している場合が該当します。

具体的な事案においては、無制限納税義務者の給与所得に関しては、納税義務者が他方の条約締結国がその課税権を放棄したまたは他方の条約締結国により賦課された税金が納付されたことを証明できる限りにおいて、租税条約上認められる所得免除(ドイツ課税対象所得の算定において免除)が実際に認められるとする所得税法第50d条第8項の規定が争点となりました。当該租税条約(本事案ではドイツ-トルコ租税条約)上において証明義務が所得免除の条件として定められていない場合には、トリーティ・オーバーライドが生じます。

連邦財政裁判所は、立法者が所得税法第50d条第8項により一方的に租税条約締結国間で国際法上合意された課税権の配分及び帰属を無視し、よって国際法に違反しているとの法的見解を示しています。つまり立法者の行為は憲法上の秩序及び平等原則に反しているということになります。まず、所得税法第50d条第8項は、基本法第25条に定められた国際法の一般規定の国内法に対する優先にかかわる実体法的な価値基準に根拠となる正当な理由なく違反しているとされます。連邦財政裁判所は、特に、いわゆる空白所得(Weiße Einkünfte—租税条約締結国のいずれの締結国においても課税されない所得)の防止はトリーティ・オーバーライドの十分な理由に当たらないとしています。連邦財政裁判所はまた、給与所得と同様に免除方式が適用される(事業所得等)給与所得以外の所得を有する納税義務者にはそのような義務が課されていない一方で、所得税法第50d条第8項が給与所得を有する納税義務者に証明義務を求めていることが平等原則に違反しているとの見解を示しています。

連邦憲法裁判所は直接的には所得税法第50d条第8項の規定に関する審査を行うこととなりますが、ドイツ最高裁判決は、間接的にも立法者が一方的に租税条約上の規定を上書きしている多数の規定に影響を与えることとなります。該当する規定としては所得税法第50d条第9項及び第10項が挙げられます。これらの規定については過去に連邦財政裁判所がその判決の中で違憲性の疑いを取り上げていましたが連邦憲法裁判所まで持ち込まれることはありませんでした。

III. 移転価格税制

恒久的施設の利得配賦への国際取引税法第1条の適用範囲の拡大

German Newsletter Issue 2 – 2012年4月号でお伝えした2013年年次税法連邦財務省草案は2012年5月23日に閣議決定され、政府案として立法手続き過程にあります。この中には国際取引課税法第1条に規定される独立企業原則の恒久的施設の関与するクロスボーダー取引への拡大が盛り込まれています。この新規定により立法者はOECDレベルでの国際的な動向に対応することとなります。

▶ OECD アプローチ

OECD モデル租税条約第7条 2010年改訂ならびに OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解釈の改訂において OECD 加盟国は、本支店間でのクロスボーダーの利得の帰属に際しては、恒久的施設の無制限な「分離企業機能」が採用されることに合意しています。利得の帰属の基準となるのは原則的に独立企業原則ですが、これは「承認された OECD アプローチ (AOA)」または「機能的分離企業アプローチ」とも呼ばれます。承認された OECD アプローチでは利得の帰属に際して二段階の手続きが踏まれます。

第一段階では、恒久的施設を独自の独立した企業と擬制するための検討が行われます。この検討は機能及び事実分析に基づき行われ、リスク、資産およびみなし資本の帰属ならびに本店と(法的に独立していない)恒久的施設との間の内部取引(いわゆる "Dealings,") の認定に利用されます。OECD は上記のアイテムの帰属に際して使用される要件に関する指針を示しています。例えば、機会及びリスクはいわゆる「重要な人的機能」に応じて、つまり、リスクの引き受けに関与する従業員に帰属せらるべきとしています。決定的とされるのは(I)リスクの引き受け及び(II)リスクの管理に関する決定への関与です。

恒久的施設を独自の独立した企業に擬制した結果をベースに第二段階では、OECD 移転価格ガイドラインの独立企業原則に則った内部取引(いわゆる "Dealings,") の価格決定を通じて利得の帰属が行われます。

クロスボーダーで事業を展開する一企業内における利得の帰属に関する詳細については恒久的施設への所得の帰属に関する OECD レポート(2010年版)に記載されています。OECD モデル租税条約第7条 2010年改訂版のドイツが締結する租税条約への適用は2011年11月17日に署名されたリヒテンシュタイン大公国との間の租税条約が初めてです。例えば間接的利得配分方法の廃止など、新しい OECD アプローチの個別のアイテムにつ

いては、部分的ながら、非常に矛盾するところもありますが、(例えばスペインとの間の租税条約等)他の租税条約に取り込まれています。

▶ 恒久的施設の利得配分に関する法案の概要

法案によると、恒久的施設の利得配分に関する新规定は国際取引課税法第1条第5項(法案)として規定されます。

新规定を通じて立法者は国際的に構築された原則を基準とする国内法上の法的根拠を策定することになります。

▶ みなし外部取引関係

国際取引課税法第1条第3項(法案)により、恒久的施設のケースにおいて承認された OECD アプローチの適用のための主要な要件が国内法に取り込まれていますが、本店との間の内部取引はいわゆる“みなし外部取引関係”に(再)分類されることとなります。この定義は OECD により使用される“Dealings”の定義に相応します。みなし外部取引関係は、法的に独立した単位間での(通常の)商取引関係と同等に取り扱われ、したがって国際取引課税法第1条第1項の独立企業原則の対象となります。

▶ 分離企業の擬制

国際取引課税法第1条第5項(法案)には、承認された OECD アプローチに則って恒久的施設がクロスボーダーの利得の配分に際して別個の分離した企業と擬制されねばならないとの定めがなされています。

この分離企業の擬制の例外としては、恒久的施設の企業への帰属について、国際的な原則に則って他の取り扱いが必要とされる場合が挙げられます。例えば本店と恒久的施設の間での“貸付関係”は制限的条件下においてのみ、みなし外部取引関係として容認されると、法案の根拠説明にあります。分離企業の擬制の制限は、恒久的施設が法律上及び事実上企業の従属的な一部に過ぎないという事実を反映しています。他の例外がどの程度該当するか法案では具体的に規定されていません。遅くとも国際取引課税法第1条第6項(法案)に予告された連邦財務省法令によりこの点が明確にされることが望まれます。

▶ 二段階アプローチ

国際取引課税法第1条第5項第3文及び第4文(法案)には、OECDにより提案された、上記の、利得の配分に関する二段階の手続きが盛り込まれています。

承認された OECD アプローチと同様、恒久的施設には、第一段階として機能、資産、機会およびリスクならびにみなし資本が帰属されることとなります。帰属の基準については法案には規定されていません。この点についても、予告された連邦財務省法令のなかで直接または理想的には OECD コメントリーを言及するかたちで、明確にされることが期待されます。

第二段階において(国際取引課税法第1条第5項第4文(法案))、上記の分析をベースに、クロスボーダー間の同一企業内のみなし内部取引関係の

内容が認定され、移転価格が独立企業原則に則って決定されることとなります。

▶ トリーティ・オーバーライド

現行法案は、国内法の新規定が現在ドイツが締結している租税条約に原則として優先するとしている点で、トリーティ・オーバーライドとなっています。この規定は無制限に適用されるものでなく、以下の場合には例外とされます：

- ▶ 納税者が、租税条約の規定が国内法規定と矛盾することを主張する場合
- ▶ 租税条約の規定によると修正の必要がないまたは国内法の適用の場合に比して修正の必要性が僅少である場合

- ▶ 納税者が、他方の条約締結国が当該租税条約の適用により課税権を行使することを証明できる場合
トリーティ・オーバーライド規定は、租税通則法第 2 条に規定される国際法上の取り決めの優先適用の原則に反することから、非常に問題のある規定です。例外規定は構造的に特に複雑とみられます。二重課税の回避のために国内法と異なる規定を定める租税条約に依拠せねばならないという、納税者に対して高いハードルが設けられるという恐れがあります。

法案の根拠説明によるとトリーティ・オーバーライド規定は、クロスボーダーの恒久的施設のケースにおける国内課税を統一された規定により確実にすることを目的としています。例外規定は法案の根拠説明によると以下のようなケースを対象としています：

- ▶ 相手国が OECD モデル租税条約第 7 条 2008 年改訂版に関する OECD コメントリーに則って租税条約を適用している、または
- ▶ 相手国が OECD 非加盟国であり、国際的に認められたコメントリー(OECD、国連)に則った理解に基づいて課税を行う場合。

国際的な課税上の相反の排除という目的は原則的に歓迎されるべきです。納税者のための適用規則が寛容に解釈されることが望まれます。さもなければ、国際法上の契約による二重課税の防止という租税条約の目的が阻害されることとなります。

▶ 連邦財務省法令

国際取引課税法第 1 条第 6 項(法案)には、国際取引課税法第 1 条にいう独立企業原則の適用に関するすべての領域についてならびに恒久的施設のみなし資本の決定に関して法令を制定する権限を連邦財務省に認めています。法令には特に本店と恒久的施設との間での利得の帰属に関する詳細規定が、一般的及び(銀行、保険業、建設業等)特定の業種に関して、拘束的に定められます。

ビジネスモデルの多様性の観点から、実情に即した、業態の特殊性を考慮したソリューションが望まれます。

▶ まとめ

納税者は2013年1月1日の施行に先立ち上記の法改正に対応すべきです。特に、現行の恒久的施設構造を“Dealings”にかかわる移転価格設定の変更の必要性の観点から検討する必要があります。例えば新規の下でマネジメントフィーまたはライセンス料にかかる移転価格請求が初めて必要となるかもしれません。本店と恒久的施設との間の機能移転についても移転価格上の関連性の有無の観点から検討すべきです。

IV. VAT

連邦財務省通達: EU域内供給取引の際の「到着確認書 (Gelangensbestätigung)」 (German Newsletter Issue 2 – 2012年4月号の続報)

税務当局は2012年6月1日付通達において「到着確認書」の適用開始までの経過期間を2012年6月30日から2012年12月31日まで正式に延長しました。通達によるとこの経過期間は現在予定されているVAT施行令の再改正の発効まで継続されます。2012年1月1日に施行されたVAT施行令の「到着確認書」のみを標準的な証明書として容認するという絶対要件の緩和化が見込まれる改正VAT施行令は2013年1月1日に施行されるとみられます。それまでの期間に行われた取引については、2011年12月31日まで有効だったVAT規定に基づきEU域内供給取引の免税の要件が満たされていることが証憑上及び帳簿上証明される場合も税務署により容認されます。

V. 個人所得税 / 賃金税

183日ルール

被雇用者がある国で勤務する場合原則的には勤務国が当該勤務にかかわる報酬に対する課税権を有します。租税条約が締結されている場合は、多くのケースにおいて、勤務国の課税権は制限されます。あらゆる短期間の国外勤務に関して課税権が移行するべきでないというのがその理由です。OECDモデル租税条約第15条第2項のいわゆる183日ルールは、いずれの要件が満たされた場合には、他方の条約締結国で勤務が行われた場合にも一方の条約締結国である被雇用者の居住国のみが課税権を有するか規定しています。原則的に、租税条約またはOECDモデル租税条約第15条の解釈に際しては、いわゆるOECDモデルコメンタリーが重要な論拠とされていますが、このコメンタリーは2008年末のOECDモデル租税条約制定50周年を記念する式典に時機を合わせて第15条に関しても改訂されています。特に、いわゆる183日ルールにおける滞在日数の計算方法が新たに定義されています。この定義はしかしながら2006年9月14日付連邦財務省通達と矛盾しており、個々の事案において再三にわたって課税権の判定上の相反を引き起こしています。

背景

給与所得の課税についてはOECDモデル租税条約第15条に規定されています。この規定はいわゆる勤務国原則になっています。OECDモデル租税条約第15

条第1項第1文前段は原則的に居住国に課税権を帰属させていますが、この課税権は第1文後段で覆され、勤務国での勤務に対応する所得部分については勤務国が優先的な課税権を有するとしています。しかしながら、勤務国でのあらゆる勤務について自動的に当該国の課税権が生ずるわけではありません。OECDモデル租税条約のいわゆる183日ルールは、以下の要件のいずれかが満たされた場合にのみ勤務国の課税権を認めています。

要件 1:

被雇用者は12ヶ月の期間中183日を越えて勤務国に滞在しているか?

183日の計算に際しては物理的な滞在日数が基準となります。12ヶ月の期間の捉え方は、租税条約によって異なります(暦年もしくは課税年度または当該課税年度中に開始または終了する12ヶ月の期間)。

要件 2:

被雇用者は勤務国の雇用者のために勤務しているか?

費用または給与負担の観点に加えてここでは被雇用者が雇用者の指揮系統下にあるかどうか基準になります。

要件 3:

被雇用者の報酬が勤務国内の恒久的施設によって負担されるか?

上記のいずれの要件も満たされていない場合、課税権は居住国に帰属します。

これまで183日の計算に際しては、モデル租税条約第4条による居住国の変更とは関わりなく、任意の12ヶ月の期間が適用されるものとされていました。OECDの新たな解釈によると、納税者が当該暦年中に勤務国において部分的に居住者であり、部分的に居住者でない場合、被雇用者が勤務国で居住者とされる期間は、183日の計算には含まれません。

留意点:

OECDはその新たなコメントリーについて、OECDモデル租税条約第15条第2項が、第2項の前段の意味において解釈されるべきことを論拠としています。"一方の締結国の居住者が他方の締結国内において行う勤務について取得する報酬"という文言からは、同じ国に居住し勤務する者に対しては当該規定が適用されないという帰結が導かれます。また第2項a)号の"滞在する"という表現もまた、勤務に対する報酬の受領者を対象としています。コメントリーによると、勤務国の居住者である期間中について、一方の締結国の居住者が他方の締結国で行う勤務について受領する報酬の受領者とみなすことはできません。

滞在日数の計算に関するOECDの見解はドイツ税務当局(2006年9月14日付連邦財務省通達)のそれと異なっています。結果として、特に派遣駐在員の居住国が年度中に変更になるケース(赴任または帰任の年)において、居住国変更以前または以後の労働日に対する課税権の帰属における実務上の問題が発生する可能性があります。

暦年中の被雇用者の居住国の変更が滞在日数の計算に際して考慮されない—183日ルール上考慮される滞在日数は居住者であるかどうかにかかわらず計算に含める—という税務当局の見解に対し、OECDの新たな解釈によると、納税者が勤務国の居住者である期間については、183日の上限日数の計算に含まれ

ないこととなります。この相反する見解により、給与所得の課税権の帰属に関して実務上これまでに個々の事例について重大な問題が生じています。相反する見解について派遣元の雇用者またはその税理士は、新たなOECDモデル租税条約コメントリーの解釈を採用するのか、または、引き続きドイツ税務当局の解釈を指示するのか決定を迫られることとなります。二国間レベルではさらに、“他方の締結国”における滞在のいずれの期間が183日の上限の計算に含まれるか否かの判定が必要となります。

事例:

カナダに居住する被雇用者Aが2011年6月1日に、ドイツ国内の子会社での勤務を目的としてカナダの雇用者からドイツに派遣される。派遣駐在員Aは派遣開始に際してカナダでの住居を手放し、以降租税条約上ドイツ居住者とみなされる。Aは2011年12月31日にカナダへ帰任する。2011年6月1日以降(2011年12月31日まで)Aは180日間ドイツに滞在する。Aはさらに、2011年3月15日から2011年3月31日の間(10労働日)ドイツに滞在する。OECDモデル租税条約コメントリーによるとAは2011年1月1日から2011年12月31日の間に190日ドイツに滞在しているが、2011年6月1日から2011年12月31日の期間は租税条約上の居住国の変更により183日の計算に含まれないことから、ドイツへの出張期間中にかかわる給与はカナダに課税権が帰属する。他方ドイツ税務当局の現行の見解(2006年9月14日付連邦財務省通達)によると、Aが2011年課税年度中合計で190日間ドイツに滞在していることから、Aがドイツ出張について受け取る給与はドイツで課税対象となる。その結果、給与所得の二重課税が生ずる。

留意点:

OECDならびにドイツ当局間の相反する見解により居住国の変更のケースにおいて課税権の帰属に関する対立が頻繁に生じています。新コメントリーにかかわる現状の不透明な状況を鑑み、個別の連邦財務省通達で見解が述べられることとなります。連邦財務省による通達については2011年中の公表が待たれていましたが、省内における調整の進捗状況から公表はおそらく2012年末となると考えられます。

連邦財政裁判所判決: 走行記録簿 “Fahrtenbuch” の最低要件

カンパニーカーの私的目的使用に伴うFRINGE BENEFITは、1%ルールに代わっていわゆる走行記録法により算定することが可能です。形式要件に則って記録された走行記録簿がその適用要件になりますが、走行記録簿の最低要件に関して連邦財政裁判所は再度その見解を示しています。連邦財政裁判所は、走行記録簿には特に走行の日付と目的地の記載が不可欠であることを確認しています。さらに、原則的に訪問先顧客もしくは取引先または勤務上の走行の具体的な理由も走行記録簿に記載されねばなりません。記録は遅滞なく完結した形式で行われねばなりません。

通り名のみが走行記録簿に目的地として記載され、他の記載要件については事後的に作成されたリストのなかで追記される場合は走行記録簿として不十分というのが2012年3月1日付連邦財政裁判所判決の見解です。記録帳に手書きで記載された通り名と事後的にデータ処理により作成された明細を併せた書類について連邦財政裁判所は、下級審判決を覆し、要件を満たす走行記録簿として容認していません。

VI. 税務会計

金融資産の減損

2011年9月21日付の二つの基準判決において連邦財政裁判所は、上場株式のケースにおいて恒常性要件がいつ満たされるかを争点とした判例を支持するとともに明確な見解を示しています。固定資産として保有される上場株式については原則的に、株価(場合によっては取得付帯費用を含む)が取得原価を下回り、客観的な判断基準に照らし合わせ価値下落が長期的に継続すると見込まれる場合に、恒常的な価値の下落があるとみなされます。この限りにおいて連邦財政裁判所は2007年9月26日付のいわゆるInfineonケースに関する判決を支持しています。当時の判決内容を明確にするなかで連邦財政裁判所は、原則的に、株式取得原価に対するいかなる価値の下落も税務上の減損を正当化としています。株価下落が取得時の相場の5%の僅少下限内に収まっている、または、株価が株式の価値を反映していないとする客観的かつ具体的な根拠(株価操作または著しく僅少な取引ボリューム)がある場合はこれが当てはまらないとされます。

さらに特筆すべきは、決算日と決算書作成日との間の期間中の株価変動は、(決算日前に発生した事象については決算書に反映される)価値の発生要因となる事象として分類され、価値の下落の恒常性の判定にあたって考慮しないとする連邦財政裁判所の決定です。連邦財政裁判所はこの決定より明確な状況を設けることとなりました。連邦財政裁判所は、特に、40%(または決算期2期で25%)の価値の下落の場合に初めて価値の下落の恒常性を認識する税務当局の見解に反対する見解を示しています。また連邦財政裁判所はその原則を、主に上場株式に投資する投資ファンドへの出資についても適用しています。税務当局はこれまで、最低51%を上場株式に投資する投資ファンドへの出資についても上記の類型化した限界値を適用しています。

VII. 社会保険

日瑞社会保障協定の発効

両国の批准を受け、スイスと日本との間の社会保障協定が2012年3月1日に発効されました。協定発効により締結相手国における人材派遣ならびに役務提供が簡便化されることで、両国間における経済交流が促進されることが期待されます。2010年10月22日にベルンで署名された日本との社会保障協定は、スイスが他の国と締結している社会保障協定と同様の原則に基づいています。協定の対象となるのは老齢及び遺族保険、障害保険ならびに健康保険です。協定は特に、締結相手国内居住者への年金給付、締結相手国の国籍保有者の同等の取り扱い、適用される法規定及び行政上の相互協力について規定しています。

VIII. イミグレーション

EU専門職指令の導入のための法律(EU Blue Card) (German Newsletter Issue 2 - 2012年4月号の続報)

ニュースレター前号でお伝えしている通り、連邦政府はいわゆるEU Blue Cardに関するEU専門職指令の導入に関する法律を2011年12月7日に閣議決定しています。EU域外第三国からの専門職の入国を促進し簡便化するため、いわゆる„EU Blue Card“といわれる新しい種類の滞在許可が導入されることとなります。経済団体はこれにより特にドイツの経済立地国としての立場が強化されると見えています。同法は2012年6月1日に公布され2012年8月1日から施行されます。

IX. 税務申告

連邦財務省通達: Eバランスシート(German Newsletter Issue 1 - 2012年1月号の続報)タクソミ最新バージョンの公表

税務当局は所得税第5b条にいう公式に規定されたタクソミの最新バージョン(基本タクソミ及び業種別タクソミ)を公表しました(www.estuer.deで閲覧可能)。さらに税務当局は適用の基準となる手続き原則を作成しています。最新のタクソミは原則的に2013年1月1日以降開始するすべての事業年度の決算書について使用されねばなりません。2012年(事業年度=暦年)または2012/2013年(事業年度≠暦年)についても最新タクソミの使用が容認されます。送信は2012年11月以降可能となる見込みです(2012年6月5日付連邦財務省通達)。

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

井上 雄喜
Phone +49 211 9352 28602
Fax +49 211 9352 18026
yuki.inoue@de.ey.com

松本 美紀
Phone +49 211 9352 10535
Fax +49 211 9352 10692
miki.matsumoto@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

小川 浩徳
Phone +49 6196 996 16712
Fax +49 6196 996 27295
hironori.ogawa@de.ey.com

ミュンヘン
Arnulfstrasse 59
80636 München
Germany

高橋 存根
Phone +49 6196 996 27437
Fax +49 6196 996 27295
zonne.takahashi@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

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

高橋 存根
Phone +49 6196 996 27437
Fax +49 6196 996 27295
zonne.takahashi@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.

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.

© 2012
Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

All Rights Reserved.

JBSG 0312

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