

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	5
IV.	VAT	8
V.	個人所得税/賃金税	11
VI.	不動産取得税	13
VII.	税務会計	13
VIII.	社会保険	15
IX.	イミグレーション	15
X.	税務コンプライアンス	16

I. 法改正

2013年年次税法および2012年企業税制改革法

連邦議会は2012年10月25日に2013年年次税法および2012年企業税制改革法を可決しています。連邦議会により可決された法案は連邦議会財政委員会の修正提案を盛り込む内容となっています。

2013年年次税法に関しては法案成立に必要な連邦参議院の同意が得られるかどうか待たれるところです。例えば、少数持分についての配当およびキャピタルゲインに対する課税義務の導入または相続税の厳格化といった、連邦参議院による提案がこれまでのところ法案に盛り込まれていないことから、両院協議会が招集される可能性が排除できません。上記の二つの法律は2012年11月23日に連邦参議院により否決されました。両院協議会の招集はまだ行われていません。

1. 2013年年次税法

連邦参議院はこの夏、賃金税立ち入り調査の導入を始めとする65項目に及ぶ修正提案を立法手続き中の意見書に盛り込んでいました。

連邦参議院により提案された項目のうち、2013年年次税法にまだ盛り込まれていない項目は以下の通りです:

- ▶ 少数持分に関わる配当およびキャピタルゲインに対する課税措置
- ▶ 相続税上の改正
- ▶ 法人税上の非課税措置ならびに所得税上の一部課税方式または分離課税に関する対応原則の導入(ハイブリッドファイナンスによるプランニングの是正)
- ▶ 金融機関に対する配当およびキャピタルゲイン非課税措置の例外規定の撤廃

- ▶ RETT-Blocker(持分保有比率による不動産取得税回避スキーム)の撤廃
- ▶ 組織再編における繰越欠損金の利用制限の導入
- ▶ EU域内加盟国に所在する恒久的施設で生じた永久欠損金の控除
- ▶ クロスボーダーのパートナーシップにおけるパートナーがパートナーシップから受け取る(利益分配でない)報酬の課税

上記の項目は、連邦参議院の同意を得られず両院協議会が招集される場合に法案に盛り込まれる可能性が残っています。

連邦議会で可決された2013年年次税法法案に盛り込まれた項目は以下の通りです:

- ▶ 国際取引課税法第1条に定義される納税義務者の対象のパートナーシップへの拡大
- ▶ 国際取引課税法上の独立企業原則の適用の対象となる“商取引”の事実要件の新規定
- ▶ „承認されたOECDアプローチ“(AOA)の導入: クロスボーダーの本支店間での利益配分における独立企業原則の適用
- ▶ VAT法上の請求書記載要件の改正
- ▶ VAT法上の国外事業者の定義
- ▶ 書類の保管期間の10年から当面8年、長期的には7年への短縮
- ▶ EU行政協力ガイドラインの国内法への導入のためのEU行政協力法

2. 企業税制改革法

8月に公表された企業税制改革法の骨子は、欠損金の繰戻限度額の511,500ユーロから百万ユーロへの引き上げおよび旅費規定の改正に加えて、連結納税制度(オーガンシャフト)の改正となります。

オーガンシャフトの改正内容としては以下の点が挙げられます:

- ▶ 連結子会社の要件: 国内に経営管理地、EU/EEA加盟国に本店所在地を有する法人
- ▶ オーガンシャフト成立要件の緩和化
 - ▶ 計上評価に誤りのある商法決算書に基づく損益移転の容認の条件
 - ▶ 商法決算書が承認されていること
 - ▶ 決算書作成時点において主観的に正確であったこと
 - ▶ 遅くとも税務当局による指摘時点後に直近で作成される連結子会社および連結親会社の決算書上、差異が修正されること
 - ▶ 監査人による適正意見付きの決算書は善管注意義務が履行されたこととみなされます。
- ▶ 損失控除の制限: 本店所在地がドイツ国内でない連結親会社および連結子会社の損失は、これらが連結親会社、連結子会社またはその他の納税主体の課税において国外で考慮される限りにおいて、控除の対象とされません。当初の法案に反して、国内での損失控除の制限の対象範囲はEU域外の第三国で考慮される損失に限定されます。さらに、制限の対象となるのはドイツ国内と国外の双方において納税者とみなされる法人に限定されます。
- ▶ 損益移転契約書における株式会社法第302条の損失引き受け条項の引用義務付け
- ▶ 連結親会社に帰属する連結子会社の所得に関する査定手続きの導入

旅費規定の改正他:

- (定額通勤手当と定額通勤手当の制限の対象とならない外部勤務の区分にあたっての判断基準となる) “最初の勤務地” の定義: 週あたり(現行の1労働日から)2労働日または契約上の通常の就労時間の(現行の20%から)3分の一への物理的要件の引き上げ。
- 食事手当規定の改正(現行の3段階区分から2段階区分へ): 二重家計の場合も適用
- 二重家計: 月1,000ユーロまで家賃実費の控除および二重家計が認められるための “自宅” (勤務地での住居でない生活の拠点としての自宅)について、自宅維持費用に対する妥当な経済負担の要請
- 長期外部勤務における宿泊費: 最初の48ヶ月間は無制限に控除可能(その後は二重家計の原則が適用)
- 外部勤務における食事の提供: 食事提供があった場合被雇用者の賃金税源泉徴収証明書に符号“M”の明記

少数持分の課税

欧州司法裁判所は、EU/EEA加盟国に所在地を有する少数持分出資者である法人に対する配当支払いについて配当源泉課税により課税関係が終了するというドイツの規定がEU法に抵触するとの判決を下しました(詳細についてはニュースレター2012年1月号を参照)。

この問題の解決策として連邦参議院は、2013年年次税法立法手続きの過程で少数持分に関わる配当及びキャピタルゲインの課税義務の導入を求めています。この措置により、国内法人に対する配当についても源泉課税で課税関係が終了するため、国外法人に対する不利な取り扱いが解消することとなります。この連邦参議院の提案はまだ2013年年次税法案に盛り込まれていませんが、連邦参議院が2012年11月23日に2013年年次税法に同意しない場合は、両院協議会手続きにおいて盛り込まれる可能性が残っています。

他方、欧州司法裁判所判決に対する別の対応策も提言されています: 連立政府は、EU/EEA加盟国に所在地を有する法人出資者に対して、少数持分からの配当に関わるドイツ配当源泉税を還付するという内容の法案を公表しています。新たな法改正案はEU法に抵触する差別的取扱いについて、国外配当受取人の立場を有利にすることで解消しようというものです。つまり、連邦政府は連邦参議院の提案とは異なる方策を選択したこととなります。

国外法人の還付請求権は、法人がEU/EEA加盟国においてドイツの無制限法人税義務と同等の選択権のない納税義務を負い、納税義務の免除を受けていないことを要件とします。優遇の対象となるのは、ドイツ配当会社への直接出資からの少数持分配当のみです。人的会社を通じて間接的に保有されている出資持分については還付の対象となりません。同様に、所得税法第50d条第3項の適用により還付が除外される限りにおいて、またはドイツ配当源泉税が外国で税額控除の対象となるもしくは損金または必要経費として控除可能である限りにおいて、還付請求権は認められません。他方、(国内における法人税法第8b条の適用に対応する)みなし損金不算入額として配当の5%相当額を還付請求権から減額するという規定は予定されていません。

還付請求権は原則的にインピュテーション方式の撤廃後に実施されたすべての配当支払いについて可能と考えられます。この連邦政府の法案では、法人税第8b条の配当非課税措置は少数持分出資についても引き続き維持されます。

II. 法人税

含み資産の非課税譲渡規定－EU委員会による提訴

EU委員会は、ドイツの含み資産の再投資に関わる税法規定(所得税法第6b条)について欧州司法裁判所に提訴することを決定しました。EU委員会は、売却資産に含まれる含み資産が税務上顕在化されずに移転される代替経済財が国内恒久的施設に帰属せねばならないとする点を問題にしています。国外での再投資は国内での再投資と比較して不利な取り扱いとなっています。条約違反手続きの中でブラッセルのEU委員会はすでにベルリンに対して、規定をEU法に準拠する内容に改正するよう求めていましたが、現在までのところ連邦政府はこれに対応する措置を講じていません。条約違反手続きによらずとも当該規定が国外再投資にも適用されることは、ニーダーザクセン州財政裁判所も認めています。財政裁判所の裁判官は、欧州司法裁判所に争点に関する先決的判決を求めることなく、所得税法第6b条による準備金をEU域内(事案ではオランダ)の恒久的施設に所在する代替不動産に充当することを認めました。しかしながら、この判決については連邦財政裁判所での上告審が審理中です。

連邦財政裁判所判決: 債権譲渡後の業績回復

資本会社の出資者が、当該子会社に対する回収見込みのない債権を業績回復時の返済を条件に免除する場合、子会社側ではこれを課税対象の益金として認識します。業績が回復した場合、子会社側での債務の再計上または返済は、原則的に課税所得を減少させる損金となります。

連邦財政裁判所は、出資者が債権免除後、かつ、業績回復前に出資持分および子会社債権を第三者に譲渡した事案を取り扱いました。税務当局は、出資者構成の変更と物理的および時間的に関連する債権の復活は隠れた利益配当とみなし、子会社側での損金処理を否認しました。これに対して連邦財政裁判所の見解は、当初の債権が事業上の性格を有するものであれば、その復活も事業上の性格を有し、出資持分および債権の譲渡に影響されないというものです。連邦財政裁判所はまた、債務の復活に伴う費用は旧法人税法第8条第4項の適用により損金算入が認められないとする、旧法人税法第8条第4項のいわゆる外套買収規定に関する税務当局の見解も支持していません。連邦財政裁判所は当該事案において(2008年年次税法による改正まで適用されていた)租税通則法第42条にいう濫用にも該当しないとして損金控除を認めました。

III. 移転価格税制

承認された OECD アプローチ(AOA)に関するドキュメンテーション

AOAアプローチの国内法への導入(German Newsletter Issue 3 –2012年7月号参照)により、クロスボーダーの本支店間の利得配分が根本的に新たに規定されるだけでなく、新しいタイプの移転価格ドキュメンテーションが必要となりました。この“AOAドキュメンテーション”が従来の利益配分に関するドキュメンテーションと異なる点について以下解説致します。

▶ 早期ドキュメンテーションによる証拠能力の強化

AOAの核となるのは、恒久的施設を税務上分離企業とみなす点にあります。利得の帰属に際しては二段階の手続きが踏まれます。第一段階では、機能、資産、リスクおよび自己資本を本店と恒久的施設に帰属させます。帰属決定に際しては従業員の機能が重要な要因となります(重要な人的機能または重要な企業家的リスク引き受け機能)。この結果をベースに第二段階で商取引の認定ならびに独立企業原則に則った対価の決定が行われます。子会社との商取引の場合と異なり、一企業の法的に独立していない事業単位間での法的拘束力を有する契約の締結は不可能です。したがって、人的状況と異なるリスクおよび所有の帰属について契約上取り決めることはできません。従って、例えばITツールの開発機能が関与した従業員を基準として本店に帰属する場合には、支店(恒久的施設)によるソフトウェアの使用に対して第三者と同様の対価(ライセンス料)を請求せねばなりません。費用分担または委託開発の枠組みにおけるソフトウェア開発といったような税務上の代替スキームは明確なドキュメンテーションをもって達成されねばなりません。こうしたドキュメンテーションの遅滞ない早期の作成は(みなし契約書の締結を含む)、税務上の証明能力を高めることとなります。

▶ 個々の従業員の関与が焦点

特に、国内および国外における事業所で従業員の統合的な機能が遂行される状態においては、正確な責務配分が基準になります。例えばソフトウェアの開発に本店と国外恒久的施設の従業員が関与する場合、創造的な発明という意味でのソフトウェアの基幹的な開発がどこで行われ、どの従業員が単なるルーティンのプログラミング作業を実施したかが、妥当性の検討において重要となります。これは定期的な職務内容書の検討により判断されるべきです。

▶ みなし取引に対抗するドキュメンテーション

税務当局はAOAの採用を通じて、いわゆるみなし外部取引関係の存在を認定し、これを課税のベースとすることが可能です。この結果として外部関係においては未実現であるが内部関係において課税対象とされるべき利益が発生することを回避するために、税務当局によるみなし外部取引の認定を困難とするまたは阻止するような対抗的なドキュメンテーションの構築が有益と思われます。例えば税務当局は、国内本店の有する商標は国外での製品のマーケティングに際して国外恒久的施設とのコミュニケーションに貢献しているとの見解をとり、本店と恒久的施設間で商標に関するライセンス契約があったものとして国内本店にライセンス収益を帰属させる可能性があります。この認定を回避するために、みなし外

部取引関係の認定に対する論拠となる対抗的なドキュメンテーションを作成するのが得策です。

▶ まとめ

AOAに関する規定は2013年課税年度から適用されることから、恒久的施設を保有する会社については現時点からAOAドキュメンテーションに関する特別の要件を考慮するべきと思われます。

OECD移転価格ガイドラインにおける無形資産に関するディスカッションドラフトの公表

OECDは2011年11月に実施された最初の意見聴取後、予想よりも早く移転価格ガイドライン第6章の改訂に関するディスカッションペーパーのドラフトを公表しました。最終的にOECD移転価格ガイドライン第6章は、OECDペーパーの最終稿をベースに改訂されることとなります。したがってドラフトの変更の可能性があります。現状のドラフトから想定されるドイツ税制に対する影響について以下解説致します。

▶ 無形資産の特定

無形資産とは、“商業活動における使用上所有または支配することができるもの”と定義され、“有形資産”または“金融資産”ではありません。この定義は非常に広範で、法的または経営学的もしくは会計的な定義に依拠しません。以下のカテゴリーが無形資産の例として列挙されています：特許、ノウハウおよび企業秘密、商標全般、権利およびライセンス、のれんおよび継続企業の価値。

会計上(無形)資産として認識されているかどうか、法的または実質的に保護されているかどうか、または個別に譲渡可能かどうかは、無形資産としての分類には考慮されません。以下のカテゴリーは企業による所有または支配の欠如から無形資産とはみなされません：経営の合理化、統合システム、購買力といったシナジー、可処分所得、市場の飽和度、競争、人件費水準、天候および集合労働力といった市場固有の特徴および有利性。しかしながら、これらのカテゴリーが無形資産と認識されない場合においても、これらの状況は移転価格の決定に際して、例えば比較分析の一環において、考慮されるべきとされます。

特に、無形資産に該当しないカテゴリー分類は、すでに存在するOECD加盟国と新興国および発展途上国との対立構造を明確にさせるため、世界的な論議を呼び起こすと思われます。特に中国、インドまたはブラジルといった新興国において、例えば“市場”そのものが無形資産とみなされ、通常これらの国において事業活動を行うグループ会社に帰属し、これを受けて移転価格の決定(例えば利益配分方法の適用)が行われます。

▶ 無形資産からの収益の帰属

OECDは(暫定的に)、法的所有権、無形資産の開発との関連での費用負担のいずれも、個別または総合的な検討において、いずれのグループ企業に無形資産に関連する収益すなわち超過利益を享受できるかの決定に影響しないとしています。判断基準となるのは、無形資産の開発、維持および保護のために誰が重要な機能を遂行し、それに見合うリスクを負担したかです。

機能について OECD は、最初に製造関連の無形資産の開発機能、商標および営業上の無形資産に関連する販売およびマーケティングといった営業機能、さらに特定の状況下での無形資産に関連する法的権利の保護機能を取り上げています。決定の基準となるのは機能の程度に関する OECD の見解です。すべての機能が従業員によって遂行されることは不可欠ではありません。例えば、開発プログラムの“デザインおよびコントロール”、予算および戦略的決定の“管理およびコントロール”、無形資産の防御および保護に関わる“重要な決定”ならびに“品質管理”等、例示的に列挙される“重要な”機能が従業員により遂行されるかどうか判断基準となります。

この見解が最終的に採用される場合、新規および(“特許管理会社”やプリンシパルモデルといった)既存のストラクチャーについて、人的配置が実際に遂行された機能、負担された費用および締結された契約と見合っているかどうか非常に慎重に見直す必要があります。この OECD の解釈が最終的に採用された場合、これはドイツにおけるクロスボーダーの事案にも適用されねばなりません。これは、例えば商標権または特許権といった保護権について、租税通則法第 39 条の文言を考慮すると、法的な所有者の実質的な排除は不可能であり、よって法的な所有と異なる経済的な所有は原則的に想定されえないとする一部の見解が、移転価格目的上(収益の帰属)は関係しないことを意味します。したがって、ドイツにおける経済的所有の定義上の狭義で慣習的な解釈はもはや意味をなさなくなる恐れがあります。

▶ 移転価格の決定

OECD は、無形資産に関連する取引について直接的に価格が決定される場合においても契約当事者双方の交渉可能性(„options realistically available“)が考慮されねばならないと強調しています。これは原則的に当事者双方における検討が必要となることを意味します。これまで複雑な組織再編および利益分割方法といった複雑な移転価格方法に適用されていた当事者双方における検討は、納税者にとって基本的に負担が大きいものです。OECD のこの立場が確立する場合、結果として、例えば特許権に関わる定期的なライセンス料についてのデータバンク分析(価格比準法)といった一方向的な評価は、将来的には、ライセンス料支払いが取引相手にもたらす影響および交渉の余地に関わる追加的な考察なしに、単純に行うことはできなくなります。この見解は、特に、無形資産に関連する取引に際してデータバンクを利用した比較性分析を容認せず、比較値がないとして、仮想的第三者比較の適用を求めるといったドイツにおける税務調査に際して観察される傾向に奇しくも整合します。

無形資産の移転の評価モデルに関して OECD は、DCF 法をひとつに挙げていますが、特に具体的なアプローチが優先されるとも除外されるともしていません。ドイツ税務当局のアプローチに鑑みると、将来的な財務予測は OECD の見解では相応のリスクを考慮せずに過去の実績値をそのまま使用するのではなく、コンスタントな成長予測の場合は注意が必要であるとしている点が特筆されます。OECD は、例えば“WACC(加重平均資本コスト)”のような特定の割引率の優先的適用を提案せず、個々の事案毎に決定されるべきとしています。特定の無形資産(ただし自動的にすべてとはならない)については、無期限の割引期間の採用が正当化され得ます。しかしながらこの場合であっても、“ノンルーティンリターン”が永久に期待されると仮定することはできません。OECD は“ターミナルバリュー(最終価値)”の採用には批判的な見解を示しています。さらに、移転価格目的の評価は原則的に税引き前ベースで行われるべきとされます。OECD

は、無形資産の評価が非常に不確実で、価格修正の合意の可能性または契約の再交渉の可能性が認識されているケースについても見解を述べています。OECD は、いずれの場合も税務当局が将来的に判明する認識(後知恵)を使うべきでないとして明確にしています。上記の見解のいくつかは、例えば基本的ケースにおいて無期限の割引期間を想定し、税引き後ベースでの検討を行うといった、ドイツ税務当局の立場と相反します。

▶ まとめ

ディスカッションペーパーを見る限り、移転価格の世界がさらに複雑になっていくとの印象はぬぐえません。特に、例えばライセンス料のベンチマークといった、詳細な比較可能性の要請が、企業にとっての法的確実性を高めるという目的の達成に実際に役立つのか疑問が残るところです。

ドイツ納税者にとっては以下の観点が影響してきます。

- ▶ 新興国および発展途上国が、市場の“非無形資産性”に関わらず、これらが移転価格の決定に際して考慮されるべきとのステートメントによって、これまでの自身の見解が確認されたと判断し、意見対立のポテンシャルが解消されず継続する。
- ▶ 無形資産に関連する収益の帰属に際して、重要な任務を遂行する従業員の機能領域の正確な(文書化可能な)分析が行われねばならず、法的関係に単純に依拠することはできなくなる。同時に従業員の配置転換の帰結は事前に移転価格の観点から検討されねばならない。
- ▶ 無形資産に関わる移転価格の決定は、複雑なモデルまたは方法、少なくとも詳細な比較可能性の検討が前提条件となる。

IV. VAT

連邦財政裁判所: 請求書の遡及訂正

前段階VAT控除のためには記載要件を満たした請求書が必要となります。記載要件を満たさず、前段階VAT控除が認められない請求書については、事後的に訂正することが認められます。しかしながら、こうした請求書の訂正が、当初の請求書発行時点まで遡及効果があるのかどうかについては争点となっていました。税務当局はこれまで原則的に遡及的訂正を認めていませんでした。連邦財政裁判所にとって、この点に関する答えはそれほど明確なものではありません。暫定的権利保護に関する訴訟事案において連邦財政裁判所は、当初の請求書が少なくとも請求書発行者、役務の受益者、役務の内容、対価およびVAT額の記載を含んでいることを条件として、その発行時点まで遡及して訂正が可能であるとしています。連邦財政裁判所の見解では、連邦財政裁判所の同一法廷が過去の判例において示唆したように、欧州司法裁判所は2010年7月15日付の判決において請求書訂正の遡及効果を肯定しているとみられます。前段階VAT控除額に対する利息の計算の上で重要となる問題に対する連邦財政裁判所による最終的な判断については本案の訴に関する審理または場合によっては別件の上告審の結果が待たれます。

連邦財務省通達:2011年7月1日以降の電子請求書に関する規定

2011年7月1日以降認められている“技術的にニュートラル”な方法

VAT法第14条第1項により、2011年7月1日以降は電子請求書について特定の送信方法によらずいずれの形式による送信も可能となっています。しかしながら、このことは何らの基準も設けられていないという意味ではありません。記載要件を満たす電子請求書の条件として

- ▶ 出所が実在すること
- ▶ 内容に不備がないこと
- ▶ 可読性

が保証されることが定められています。

VAT法第14条は、上記の条件をどのような手段によって満たすかは納税者各自の判断によると明記しています。しかしながら、これらの条件は内部管理システムによりトレース可能でなければなりません。つまり、VAT法第14条が、従来認められていた方法に対するのと同じコンプライアンスを要求していることから、従来認められていた方法に比べて簡便化がなされたとはいえません。従来との違いは、法律上、従来認められていた方法による送信に際しては上記の要件が満たされているとみなされる点です。“技術的にニュートラル”な方法では、納税者がこれを証明せねばならないこととなります。

2012年7月2日付連邦財務省通達

通達により税務当局は法改正に関して広範にわたる解釈を表明しています。その主な内容は以下の通りです。

- ▶ 請求書について帳簿の保管期限到来までの全期間にわたって、出所が実在すること、内容に不備がないことおよび可読性という要件が満たさねばならない。
- ▶ 内部管理システムとして特定の技術上の方法は定められておらず、マニュアルのシステムも容認される。
- ▶ 請求書の発注書、売買契約書等との比較チェックも管理システムとして必要である。
- ▶ 内部管理システムは、VAT法第15条の前段階VAT控除の実体法的要件が満たされているかどうかを判断することを目的としていない。内部管理システムは単に請求書が正しく送信されたかどうかを保証するためのツールである。
- ▶ 記載内容に問題のない請求書は、送信に際して出所の実在性または内容に不備がないことを著しく毀損するような不具合が生じていないことの証明となる。VAT法第15条の前段階VAT控除要件が満たされていることの証明があれば、内部管理システムの実施は具体的な個々の案件については問題とされず、内部管理システムが採用されていないことが特に前段階VAT控除の否認につながることはありえない。
- ▶ 内部管理システムは特別なドキュメンテーション義務の対象とはならない。しかしながら、納税者は従来通り、前段階VAT控除要件が満たされていることを証明する義務を負う。

- ▶ 顧客が発行するクレジットノートについてはサプライヤーである事業者はクレジットノートの受領者として内部管理システムを実施する義務を負う。
- ▶ 内容が同一の請求書が複数回にわたって送信された場合、これはVAT法第14c条第1項にいう不正確なVAT記載の不備に関わる規定の対象とはならない。
- ▶ スタンダードファックスからスタンダードファックス宛またはコンピューターファックス/ファックスサーバーからスタンダードファックス宛に送信された請求書は書面による請求書とみなされる。

新解釈の適用時期

税務当局は上記の解釈を2011年7月1日以降に行われた売上取引に関わる請求書から適用します。請求書発行日は基準とはなりません。なお、2011年6月30日以前に行われ請求済みの売上取引に関する電子請求書を2011年7月1日以降修正する際に、これが2011年7月1日以降適用されるVAT法第14条に基づいて行われる場合はこれも容認されます。

納税者が留意すべき点

書面であれ、電子的方法によるものであれ、請求書の記載要件に変更はありません。したがって請求書には供給者および受益者の名前および正式な住所、財貨/役務の名称、供給日、請求書発行日、請求書番号、対価、VAT額およびVAT率ならびに税務番号および/またはVAT-ID番号といった、VAT法第14条に規定される記載項目を含まねばなりません。

VAT法第14条の規定自体は、内部管理システムにおける手続きのドキュメンテーションを条件としていませんが、これらドキュメンテーションは、納税者が遵守すべき情報処理媒体による正規の簿記システムの原則に則って、結果的に必要になることに留意せねばなりません。VATの観点からも、争点となりうる点を事前に排除すべく適正な手続きのドキュメンテーションは有用と考えられます。

さらに、供給者側で電子的方法により送信された請求書および電子的方法により受領した請求書はいずれも、租税通則法第146条第5項にいう税務関連データであり、税務上の帳簿の保管期間中電子的様式で保管し、税務調査の際にはアクセス可能またはデータ媒体に読み込み可能でなければなりません。つまり、デジタル文書へのデータアクセスおよび調査可能性に関する原則も遵守されねばなりません。

電子請求書は、例えば受益者の基本データといったリンクデータと併せて、消去、上書き、変更または圧縮してはなりません。つまり、デジタル文書へのデータアクセスおよび調査可能性に関する原則に定められたデジタル文書の保管に関する要件および基準は、電子請求書に関しても遵守されねばなりません。これを遵守しない場合は秩序違反とみなされますが、これによって自動的に前段階VAT控除が否認されることにはなりません。

「到着確認書 (Gelangensbestätigung)」: VAT施行令の改正案 (German Newsletter Issue 3 – 2012年7月号の続報)

連邦財務省はVAT施行令の改正法案を公表しました。VAT施行令の改正により、EU域内供給取引に関する簡便で明確な証明要件が規定され、厳しい批判にさらされている「到着確認書」の問題が緩和されるとみられます。特に、連邦財務省のホームページ上で告知されているように、「到着確認書」に加えて代替的証明も容認されることとなります。さらに、法案には改正VAT施行令の施行までの間の経過期間が盛り込まれています。これによると2013年6月30日までに行われる取引について事業者は、2011年12月31日まで有効だったVAT施行令に基づく従来の証明方法を採用することが認められます。

この法案に関する連邦参議院の同意は2012年12月14日に予定されています。

V. 個人所得税/ 賃金税

走行記録法によるカンパニーカーの私用目的使用に関わるFRINGE BENEFITの計算および個人負担額の取り扱い

税務当局の見解に反して連邦財政裁判所はその2007年10月18日付の判決において、従業員が個人負担した(ガソリン代等の)費用は、走行記録法の採用の場合に必要な経費として控除可能な車両総費用に含まれるとの判断を下しました。この連邦財政裁判所の判決に対して最高財政官庁は2009年2月6日付の通達で対応し、当該判決内容が本事案の判決以外には適用されないとしていました(非適用通達)。

ミュンスター財政裁判所は、従業員が車両総費用の一部(事案ではリース料)を負担した場合に走行記録法によるカンパニーカーの私用目的の使用に関わるFRINGE BENEFITがどのように算定されるかの審理を求めました。連邦財政裁判所第6法廷の見解を支持するかたちで、裁判官はこうした自己負担額は走行キロ数あたりの費用の算定に際して考慮されないと結論に至りました。

事案において税務署は個別の走行単価(1キロメートルあたりの実費)の算定に際して原告が自己負担した車両費を減額し、走行単価を35セントとしました。これに対して原告は、個別の走行単価の算定に際しては自己負担額を減額せず、これを私用目的の使用に関わるFRINGE BENEFITの計算において考慮(私用目的走行距離×40セントー自己負担額)、走行単価を40セントと計算しました。

ミュンスター財政裁判所は原告の見解を支持しました。裁判官の見解によると事案における走行記録法による計算は、原告による自己負担額によって車両費が減額されないことから、1キロメートルあたり40セントの車両費という結果となります。これは、FRINGE BENEFITの個別の算定においては負担者が誰かに関わらず当該車両に関連して発生した費用が基準となる旨を規定する所得税法第8条第2項の文言から導き出されたものです(上述の2007年10月18日付連邦財政裁判所判決も参照)。個人負担額は所得税法第9条第1項第1文にいうところのベネフィット(使用価値)の拡大のための費用にあたります。したがって、原告が自己負担した車両関連費用(リース料個人負担分)を、所得税法第8条第2項に基づき算定されたベネフィットから減額したのは正しい取り扱いということになります。

留意点: ミュンスター財政裁判所は、その判決において連邦財政裁判所判決と異なる税務当局の見解を支持しませんでした。判決に対する上告を認める理由がないとして、当該判決は確定しています。最高財政官庁が、どの程度において当該判決の基調—及び過去の連邦財政裁判所判決—が一般的に採用されると表明するのかはまだ不明です。同様のケースで所得税査定書が確定していない場合は異議申し立てを行い、上記ミュンスター財政裁判所判決を根拠として査定書の更正を申請することが可能です。

マグデブルグ上級財政局: 還付利息の税務上の取り扱い

ミュンスター財政裁判所の見解によると、租税通則法第233a条にいう利息に該当する還付税金にかかる利息(還付利息)は、2010年年次税法により導入された所得税第20条第1項第7号第3文の新規定に関わらず、非課税とみなされます。これは当該還付利息が、納税者が納付税金にかかる支払利息を特別支出として控除することができた課税年度に対応する場合も同様です。

2012年8月10日付の通達の中でマグデブルグ上級財政局は、連邦財政裁判所およびミュンスター財政裁判所の最新の判例を考慮した上で、以下の点につき、還付利息の税務上の取り扱いについてまとめています。:

- ▶ 還付利息の投資所得としての課税の—一般的な—合憲性について
- ▶ 2010年年次税法により遡及的に施行された利息課税の合憲性について
- ▶ 2010年年次税法により導入された所得税法第20条第1項第7号第3文の規定が所得税法第12条第3号に優先する特別規定とみなされるかどうか、所得税法第52a条第8項第2文によりすべての未確定のケースに適用されるとする当該新規定が遡及禁止原則に抵触するかどうか

マグデブルグ上級財政局は、現在連邦財政裁判所で審議中の上告訴訟事案を勘案し、同様のケースにおいて上記の事案を根拠とする異議申し立てについては異議申し立て手続きを凍結することを表明しています。

2011年12月22日付の連邦財政裁判所決定を鑑みてマグデブルグ上級財政局は、同様のケースにおいては執行停止申請が受理されることを表明しています。連邦財政裁判所裁判官は、特にすべての未確定のケースに対する遡及適用の点において、2008年に還付された2001年から2003年の所得税にかかる還付利息が2010年年次税法で改正された所得税法第20条第1項第7号第3文のもとで投資所得として課税対象となるのかどうかの点につき重要な疑義があるとの見解を示しています。

留意点: 還付利息が課税対象か非課税かという問題は、2010年に連邦財政裁判所が従来の判例を覆し、還付利息が少なくとも特定の税金にかかるものである場合は課税対象でないと確認したことにより再燃しました。以来この還付利息の課税義務については、納税者、税務当局、立法者および裁判所の間で激しい議論が行われています。関連するケースにおいては還付利息の課税に対する異議申し立てを行うべきです。さらに、場合によっては可能な限り、手続きの凍結および執行停止を申請すべきです。

VI. 不動産取得税

不動産取得税上のグループ条項に関する改訂通達

連邦各州最高財政官庁による2012年6月19日付の改訂通達において、税務当局は2010年以降有効な不動産取得税上のグループ条項に関連するいくつかの疑問点への見解を示しています。グループ内での不動産譲渡について、不動産取得税が免除されるグループの定義に関する税務当局の新たな限定された見解は更なる議論を生みこととなります。税務当局の見解によると、不動産取得税上のグループは支配企業および組織再編に参加する被支配企業ならびに当該出資関係に中間介在する被支配企業のみから成立します。再編によってグループが成立または消滅するような再編は、優遇措置の対象とならないことが新通達により明確にされています。このグループの定義により、直接出資子会社の支配会社への吸収合併は、支配会社および／または被合併会社が更なる不動産を所有するまたは所有しない子会社を保有する場合であっても、税務当局の見解では不動産取得税法第6a条の免除規定の対象とされません。これに対応して、組織再編により新規に設立された会社に対する支配会社保有の不動産または持分の譲渡もまた（被支配会社からの新規設立のための再編の場合と異なり）不動産取得税法第6a条の免除の対象にはなりません。さらに、段階的な再編に際しては、グループが再編後5年間は存続せねばならないことに留意が必要です。例えば、二つの被支配会社の合併に際して適用された不動産取得税免除は、承継被支配会社が合併から5年以内に支配企業に吸収合併される場合には、根拠となるグループの終了により過去に遡及して否認されることとなります。

新通達は2010年12月1日付および2011年6月22日付の通達に取って代わりすべての未確定のケースに適用されます。ただし、経過規定により税務当局は、2010年1月1日以降2012年7月12日までの間に実施（再編に関連する登記が完了）された法的行為について納税者が従来の税務当局の見解を根拠とする取り扱いを採用する場合はこれを容認します。

VII. 税務会計

連邦財政裁判所判決: 大会社における税務調査費用引当金

連邦財政裁判所はその2012年6月6日付判決において、周期的税務調査の対象となる、税務調査令第3条にいう大会社に区分される企業は、税務調査に際して法的な協力義務の履行のために発生する費用について引当金を計上せねばならないとしています。

租税通則法第200条によると納税者は税務調査に際し税務調査官に対して情報及び必要な説明を提供し、ならびに閲覧および調査のため商業書類を提示する義務を負います。さらに、納税者は税務調査官に適当な部屋及び必要な備品のある作業場所を提供せねばなりません。これにより発生する費用を、当該事案における申立人は年次決算書上、税務調査の対象となっていない過年度について、決算書作成時点では調査通知書が交付されていないに関わらず、引当計上していました。

連邦財政裁判所はその判決において、該当費用は調査通知書の交付があって初めて引当計上可能とする税務当局の見解と、異なる見解を示しました。決算日において義務が発生しない理由より、発生する理由(十分な可能性)の方が認識され、引き当てられた費用が期末日以前の時期に起因していることから、引当金は商法第249条第1項第1条に依拠して計上されているというのが連邦裁判所の見解です。税務調査令第3条によると、大会社は原則的に継続して調査されねばならず(周期的税務調査)、個々の年度が調査対象から除外されるのは例外的とされます。このことは、大企業に対する税務調査の可能性が80%前後であるという連邦財務省の統計でも証明されており、したがって商法上の十分な可能性の要件が満たされ、商法上認識された引当金は基準性の原則により税務上も計上されねばならないとされます。

ミュンスター上級財政局: 税務上の引当金の上限

ドイツ会計基準近代化法(BilMoG)施行以降、商法上の引当金額と税務上の規定に則って算定された価額との間に差異が生ずるケースが増えています。これは特に現物給付義務に多くみられます。ミュンスター上級財政局は2012年7月13日に連邦各州との調整後、商法上の引当金額が税務上の引当金額の上限額とされる旨のガイドラインを公表しています。上級財政局は、特に、引当金は“最大限”引当金に関する評価原則を考慮の上計上されるとする所得税法第6条第1条第3a条の第1文の文言をその根拠としています。例外は年金引当金のみ適用されます。2010年3月12日付の連邦財務省通達および2012年所得税ガイドライン案によると、所得税法第6a条により計上される年金引当金については税務上の引当金額が商法上の引き当て金額を上回ることが可能であると明確に規定されています。

2008年所得税ガイドラインの改訂(2012年改訂所得税ガイドライン)

税務当局は2012年9月5日に2008年所得税ガイドラインを変更する改訂所得税ガイドライン案を公表しました。2012年改訂ガイドラインでは、主に2008年以降の法改正、最新の判例ならびにこの間に行われた税務当局の決定が考慮されています。2012年10月31日にこの改訂所得税ガイドラインは閣議決定され、2012年12月14日に予定されている連邦参議院の同意を経て、官報公布後施行されることとなります。

改訂所得税ガイドラインは2012年課税年度の所得税査定から適用されることとなります。また、法的状況を解説するに過ぎない変更内容については、過去の課税年度についても適用されます。主な改訂項目は以下のとおりです。

- ▶ 決算書の訂正および決算書の変更
- ▶ 営業税引当金
- ▶ 未確定債務引当金
- ▶ 税務上の製造費用下限値
- ▶ 少額固定資産
- ▶ 年金債務引当金
- ▶ 法人パートナーにより経営され、営業活動を行うとみなされるパートナーシップ
- ▶ 投資所得に対する特別税率他
- ▶ その他 BilMoG(ドイツ会計基準近代化法)による改正に伴う改訂

VIII. 社会保険

2013年社会保険料算定基準額（仮）

2011年中の賃金および給与水準の動向を反映して2013年に適用される社会保険料算定基準額が引き上げられ、9月初めに2013年社会保険料算定基準法令のテクニカルドラフトおよび社会保険給付額が公表されています。

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	4,350.00	52,200.00	4,350.00	52,200.00
2012年12月31日以前の加入免除者	3,937.50	47,250.00	3,937.50	47,250.00
算定基準限度額:				
健康及び介護保険	3,937.50	47,250.00	3,937.50	47,250.00
年金及び失業保険	5,800.00	69,600.00	4,900.00	58,800.00
プライベート及び法定健康保険への非課税雇用者負担額:				
健康保険(疾病給付金付き 14.6%)	287.44	3,449.28	287.44	3,449.28
介護保険	40.36	484.32	40.36 (ザクセン州 20.67)	484.32 (ザクセン州 248.04)

IX. イミグレーション

EUブルーカードの導入(German Newsletter Issue 3 - 2012年7月号の続報)

ドイツ当局から公布されたEUブルーカードはドイツにおいてのみ有効な期限付きの滞在許可証で、初回の申請時に際しての有効期限は最長4年になります。

ドイツへの再入国の意志がある限りにおいて、EUブルーカード保有者は通常の6ヶ月ではなく12ヶ月までドイツ国外に滞在することが認められます。従来と同様、再入国までの期限の延長を申請することは可能です。

EUブルーカード取得から33ヶ月後には、その他の一般的な交付条件が満たされている限り、ドイツ国内での就業に関して物理的制限のない無期限の滞在許可である定住許可(„Niederlassungserlaubnis“)への書き換えが可能です。ドイツ語能力がB1レベルに達していることが証明できる場合は21ヶ月後の書き換えが可能です。これまでは定住許可は5年経過後に初めて取得可能でした。

留意点: EUブルーカードを所持する従業員がすでに他のEU加盟国で最低18ヶ月間就業していた場合には、当該滞在期間を、EUブルーカードによるドイツでの滞在2年経過後に、無期限の滞在許可(EC継続滞在許可)の申請に際して加算することができます。

X. 税務コンプライアンス

連邦財務省: 国際的脱税行為の防止のための新たな措置—情報交換または米国FATCA法による源泉課税に関するモデル条約の公表W

ドイツ、フランス、英国、イタリア、スペインおよび米国は2012年2月8日に発表された共同声明において、脱税行為の防止のための二国間協力を強化することに合意しました。ヨーロッパ5カ国と米国は、その一環としてモデル協定を策定しました。この協定を通じて、米国FATCA法(外国口座税務コンプライアンス法)導入により米国が掲げる目的が二国間で追求されることとなります。他方、米国は協定相手国に対して税務上関連する情報を提供する義務を負うこととなります。

米国FATCA法では、米国居住者でない金融機関は米国に対して米国居住顧客に関する情報を提供するか、または米国からの投資収益に対する源泉課税を受けねばなりません。FATCA法は二国間での合意に基づき実施されることとなります。モデル協定はヨーロッパ各国による米国との二国間合意の基準となりますが以下の内容を含んでいます:

- ▶ ヨーロッパ5カ国はそれぞれ当該国に居住する金融機関から米国顧客が保有する口座に関する情報を入手し、米国当局に提供する義務を負う。
- ▶ 米国はこれに対して、各相手国に対し、米国税務当局が米国金融機関から入手する利息および配当に関する情報を提供する義務を負う。
- ▶ 米国は、各協定国の全金融機関についてFATCA法による米国源泉課税を回避するために米国当局との間に契約を行わねばならないという義務を免除する義務を負う。

5カ国および米国は、他の国もこのアプローチを踏襲し、国際間の脱税行為の防止のための協力関係が改善、強化できると確信しています。

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

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. 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.

© 2012
Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

All Rights Reserved.

JBSG 0412

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