

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. 営業税	5
IV. VAT	6
V. 個人所得税/賃金税	8
VI. 税務会計	14
VII. 社会保険	15
VIII. 税務コンプライアンス	16

I. 法改正

2013年年次税法: 連邦参議院が法案を再否決

連邦議会は連邦参議院は2013年2月1日に2013年年次税法を再度否決しました。連邦議会在2013年1月17日に両院協議会の結果に同意しなかったため、2013年年次税法は両院協議会の結果を反映しない当初の法案が連邦参議院で再度決議される予定となっていました。しかしながら連邦参議院による二回目の否決を受け2013年年次税法に盛り込まれた改正内容の成立の見通しは不透明となりました。連邦議会は形式上は、合意に達成するため再度両院協議会を招集することが可能です。一方連邦参議院の現在の議決権の構成および9月に迫った連邦総選挙を鑑みると、招集が実現するかどうかは不明です。連邦議会による招集が行われない場合、2013年年次税法は不成立となります。

年次税法ライト

2013年2月6日に連邦閣議は、新しい“EU行政協力ガイドラインの導入ならびに税務上の規定の改正に関する法律”案をもって連邦総選挙前の最後の立法手続きを開始しました。この法案には主にEUガイドラインならび判例への対応が盛り込まれています。

同法案には2013年年次税法に盛り込まれていた項目が含まれていることから、2013年年次税法は最終的に不成立に終わったと考えられます。

新しい法案 („年次税法ライト“)には以下の項目が盛り込まれています:

- ▶ EU 加盟国の税務当局間の情報交換の拡大のための EU 行政協力ガイドラインのドイツ国内法への導入
- ▶ 配当およびその他の利益分配の二重課税を回避するための EU 親子指令の改正に併せた国内規定の改正
- ▶ 電気動力の促進のための電気自動車にかかわる所得税法上の優遇措置
- ▶ 国外損失をドイツでの(マイナスの)累進税率留保に利用する目的のタックスストラクチャリングの制限
- ▶ 電子的賃金税源泉データ手続き(ELStAM 手続き)の導入ならびに移行期間中の取り扱いに関する規定(従来規定が EU 徴税ガイドライン導入法により 2013 年 1 月 1 日に撤廃されたため)
- ▶ EU 請求書発行ガイドラインのドイツ VAT 法への導入のための請求書記載要件に関する新規定
- ▶ VAT の歳入漏れを回避するためのリバースチャージシステムのガスおよび電気の供給への適用拡大

企業税制改革法および累進課税による過大な税負担の緩和に関する法律が連邦議会および連邦参議院を通過

2013年1月17日に連邦議会は2012年12月12日に両院協議会により提案された企業税制改革法の変更案に同意しました。両院協議会により提案された内容は、クロスボーダーの特定の連結納税グループ(オーガンシャフト)のケースにおけるマイナスの所得の一回に限った控除に関するものです。連結親会社または連結子会社のマイナスの所得は、これらが国外において連結親会社、連結子会社もしくはその他の納税者の課税において考慮される限りにおいて、ドイツでの課税に際して考慮されません。収益税法上のオーガンシャフトおよび税務上の旅費規定に関する改正に加えて、法案には損失繰戻限度額の百万ユーロへの引き上げが盛り込まれています。2013年2月1日には連邦参議院もまた両院協議会の結果に同意していますので、同法案は両院協議会による変更を踏まえた内容で施行されることとなります。

同様に、過大な税負担の緩和に関する法律についても、2013年1月17日に連邦議会在、2013年2月1日には連邦参議院が両院協議会の結果に同意しています。当初予定されていたインフレーションによる税負担増の緩和のための所得税率適用区分の調整は見送られました。ただし、基礎控除額は2013年1月1日から遡及的に8,130ユーロに、2014年からは8,354ユーロに引き上げられることとなります。

連邦各州による税制簡素化法の立法化手続き

2012年12月14日に連邦参議院は、税制簡素化に関わる連邦各州のイニシアチブの立法手続き化を決定しました。2013年1月30日には法案に対する連邦政府の意見書が提出されており、法案の主な内容は以下の通りとなっています。立法手続きは間もなく開始される見込みです。

- ▶ パートナーシップの有限責任パートナーに対する損失控除の変更
- ▶ 給与所得の定額必要経費控除額の 1,000 ユーロから 1,130 ユーロへの引き上げ
- ▶ ベンチャーキャピタル／プライベートエクイティファンド等特定の出資からの分配金(いわゆるキャリドインテレスト)の 40%の非課税扱いの廃止
- ▶ 現物給付の非課税上限の 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 項の自宅修繕費の税額控除に際しての 300 ユーロの最低基準額の導入
- ▶ 個別費用の証憑がない場合の自宅事務所経費控除に際しての月額 100 ユーロの定額必要経費の導入

“取得”した含み損の利用制限

特定の義務(債務)の有償譲渡の際の含み損のステップアップの取り扱いについて、税務当局と連邦財政裁判所間で長期に渡り意見の相違が続いていましたが、これについて進展がありました。連邦参議院は連邦参議院財政委員会により提案された“取得した”含み損のステップアップの制限に関する法改正案を採択しました。改正案は、立法手続き中の“公共福祉に関わるビューロクラシーの撤廃に関する法律 Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz (現在は Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts に改称) ”に盛り込まれる予定でしたが、2013年2月1日の連邦議会を通過した法案には結果的に盛り込まれませんでした。

連邦参議院の提案によると、こうした義務(債務)のグループ外第三者への譲渡に際しては、譲渡義務は新たな債務者側で当該事業年度の決算日に当初の債務者が譲渡がなかった場合に計上したであろう価額で評価されねばなりません。つまり、新債務者からみて“取得した”含み損は決算日に(一部)収益として取り崩されねばなりません。グループ内での義務の譲渡の場合には、含み損のステップアップに伴う利益の減少は当初の債務者側で税務上認識されません。

この改正案は結果的に連邦議会により否決されましたが、今期の国会の会期中に他の立法手続きに盛り込まれる可能性が残っています。

少数持分の課税: 両院協議会の招集

2011年10月20日付判決において欧州司法裁判所は、EU/EAA加盟国に所在する少数持分法人株主へのドイツ配当源泉課税がEU法に抵触するとの決定を下しました。欧州司法裁判所の継続的な判決(直近ではフィンランドに対する2012年11月8日付判決)に関わらず、これらはいまだにドイツ国内法に反映されていません。連立政権分派は欧州司法裁判所の先行判決への対応策としての法案を2012年11月6日に提出しました。連邦議会はこの法案を2012年11月29日に可決しました。

2012年12月14日に連邦参議院は、連邦議会が可決した2011年10月20日付欧州司法裁判所判決の国内法への導入のための法案を否決しました。これを受け、連邦政府は2012年12月19日に、少数持分の税務上の取り扱いに関して両院協議会を招集しました。この法案によれば、EU/EAA加盟国に所在する

法人税の対象となる株主に対する配当源泉税の還付措置が導入されることになります。

欧州司法裁判所判決への対応としての同法案について連邦参議院は同意していません。連邦参議院は、それよりも、国内法人株主も含めた少数持分からの配当および譲渡益(キャピタルゲイン)の課税措置の導入を支持しています。2013年1月29日には両院協議会の第1回目の協議が行われており、第2回目の協議が2013年2月末に予定されています。既に2013年年次税法に関わる協議のなかで両院協議会は、新規定において多段階の出資構造における配当に際してのカスケード効果ならびに立ち上げ当初の出資者(エンジェル)が出資を引き上げた場合のスタートアップ会社の状況を考慮することを提案しています。

II. 法人税

連邦財政裁判所判決: 遡及運用の禁止に伴う隠れた利益配当の認定と租税条約との関係

資本会社とその支配株主に対して、明確な事前合意なしに給付を行う場合、原則的に、遡及禁止違反に伴う隠れた利益配当が認定されます。これは、給付が反対給付に対して金額的に妥当な場合も同様です。

親会社が国外に所在する場合、租税条約(事案では独蘭租税条約第6条)に盛り込まれた、OECDモデル租税条約第9条にいうところの特殊関連企業間での利益配分に関わる独立企業原則により、隠れた利益配当に関わる国内法の適用が制限される可能性があります(2012年10月11日付連邦財政裁判所判決)。こうした租税条約ケースにおいては、親会社と子会社との間で合意された条件は、原則的に隠れた利益配当の検討の場合と同様、独立企業間で合意されたであろう条件と比較されねばなりません。ただし、比較基準としては、連邦財政裁判所の見解では、合意内容の(金額的)妥当性に反映される事案の状況のみ考慮する必要があります。遡及禁止を理由とする利益更正は、租税条約上の独立企業間原則とは相容れないこととなります。

連邦財政裁判所判決: 最低課税制度

連邦財政裁判所は所得税法第10d条第2項の最低課税規定について、その基本概念に違憲性はないとの見解を示しています。現行の最低課税制度の下では、課税所得の計算において百万ユーロまでは無制限に、百万ユーロを超過する部分については60%のみ繰越欠損金との相殺が可能です。連邦財政裁判所の見解によれば、損失控除が否認されるのではなく単に期間的に繰り延べられる限りにおいて損失控除制限の合憲性に疑義の余地はないとされています(2012年8月22日付判決)。

この判決において連邦財政裁判所は、損失控除が将来の課税年度において事実上または法的な理由から恒久的に不可能である場合に、最低課税制度が違憲とみなされるかどうかについての決定を下す必要がありませんでした。このよ

うな損失控除制限が恒久的となる場合について連邦財政裁判所は、暫定的法的保護に関わる訴訟事案において、最低課税制度の合憲性に疑義ありとして執行停止を認めています(2010年8月26日決定)。最低課税制度そのものを争点とする訴訟事案において、この問題ははまだ判決に至っていません。

上記2010年8月26日付の決定を受け税務当局は、(例えば法人税法第8c条の持分変動、法人の清算といった)損失利用の可能性の恒久的逸失をもたらす、最低課税制度との事実上または法的な理由の並存のために、最低課税制度による制限が最終的に解消されない特定のケースにおいて執行停止を認めています(2011年10月19日付連邦財務省通達)。

III. 営業税

連邦財政裁判所判決: 営業税上の加算規定の合憲性

連邦財政裁判所第1法廷は、2012年10月16日付判決において、利息および賃貸料に含まれるみなし利息相当額の営業税上の加算規定の合憲性に疑義はないとの見解を示しています。したがって連邦財政裁判所は執行停止を認めませんでした。

ハンブルグ財政裁判所は、これに対し営業税法第1条第1号の加算規定は、違憲であるとして連邦憲法裁判所に当該規定の審理を求めています。

したがって、最終的な判断は、連邦財政裁判所第1法廷が包括的な審理の結果成功の見込みがないと判断しているに関わらず、連邦憲法裁判所に委ねられることとなります。第1法廷は、ハンブルグ財政裁判所が提出した規定監督手続きが必ずしも成功の見込みがないわけではないとする第4法廷の見解に反対の立場をとっています。第4法廷は、審理中の営業税法第8条第1号の合憲性に関する上告審を連邦憲法裁判所の判決まで停止する決定を2012年8月1日に行っています。

2012年11月30日付の共同通達において連邦各州の上級財政局は、営業税法第8条第1号a、dもしくはeによる課税所得の加算が適用される2008年課税年度以降の営業税課税ベースの査定を、手続法上可能である範疇において、租税通則法第165条第1項第2文第3号に則って、加算規定の合憲性の点に関して暫定的に行うことを決定しました。したがって、この点に関しては異議申し立てを行う必要がありません。

財政裁判所判決: 最低課税制度の合憲性

第1法廷と同様に第4法廷もまた営業税上の最低課税制度は合憲であるとの見解を示しました。第1法廷が、損失控除が将来の課税年度において事実上または法的な理由によって恒久的に逸失する場合にも所得税法第10c条第2項および営業税法第10a条第2文に規定される最低課税制度が合憲かどうかの点についての判断を下さなかったのに対して、第4法廷はこの点に対する見解を示しています。第4法廷は、上限によって恒久的に控除対象とならない損失が生じる限

りにおいて、営業税上の最低課税制度は合憲であるとしています(2012年9月20日付判決)。

第4法廷は別の判決では、損失の繰り延べのみにより生じた最終課税に伴う特別な不利益が減免措置により回避可能である旨を示唆してはいます。しかしながら、連邦財政裁判所は、納税者が自身の責任により、最低課税制度のために繰越欠損金と完全には相殺できない課税所得の発生に寄与した場合、減免措置に必要な不公平の存在を否認しています。具体的な事案においては、納税者が破産を回避するために債権者に債権放棄を要請したことにより課税所得が生じていました(2012年9月20日付判決)。

IV. VAT

2013年1月1日からの請求書記載要件

請求書記載要件の改正を含む2013年年次税法は、2013年2月1日に連邦参議院から再度否決されました。2013年年次税法の不成立が確定となった状況を受け、連邦閣議は2013年2月6日に2013年年次税法の縮小版といえる代替法案を提出しています。この法案には2013年年次税法に含まれていた請求書の記載要件の改正が盛り込まれています。法案が成立した場合、新规定は主に2013年7月1日または2014年1月1日に施行される見込みです。個々の改正内容は以下の通りです。

適用規定

EU付加価値税制度ガイドラインの新第219a条の国内法への導入として、VAT法第14条第7項が新たに設けられます。国外に所在する事業者が、ドイツ国内事業者に対してVAT債務が役務の受益者に転嫁される役務を提供する場合には、請求書記載要件は役務の提供者の所在国の規定に則ります。EUガイドラインの規定が他のEU加盟国でも国内法に導入されねばならないことから、EU加盟各国に所在する顧客に役務の提供を行うドイツ国内事業者は、請求書の発行に際してドイツ規定のみに準拠することになります。同時に、役務の提供を行う国外事業者は所在国の規定に準拠して請求書を発行できることが今後法的に規定されます。

“Gutschrift-クレジットノート”の記載

VAT法第14条第4項第1文中に、第10号が追加されます。第10号は、役務の受益者によるクレジットノートの発行に際しては、請求書に“クレジットノート”である旨記載されねばならないと規定しています。

クレジットノートが外国語で発行される場合には、ドイツ語の“Gutschrift,”が追加で記載されねばなりません。

VAT法第15条第1項第1号により、前段階VATの控除のためには第14条、第14a条の要件を満たす請求書が要件となることから、この新たな記載事項は控除を否認されないための必須要件となります。

“Gutschrift„ という表現がドイツでは様々な関係において使用されることから、この改正は更なる影響をもたらします。VAT法上、Gutschriftとは、役務の受益者によって発行される精算書と理解されます。しかしながら経理上は、役務提供者が発行済み請求書を取り消す、または対価の一部を“返還„する際の文書とも理解されます。こうした証憑は、場合によってはVAT法上の請求書に類似していることから、この種の証憑については将来的に別の用語を使用するよう留意すべきです。そうでないと、税務当局が当該証憑をVAT法第14c条にいう請求書とみなし、証憑上に記載されているVATが役務の受益者／みなし提供者に課せられるリスクがあります。適当な用語としては“Entgeltminderungsbeleg -対価割戻計算書„ または“Stornobelleg -取消計算書„ があります。

“役務の受益者へのVAT債務の転嫁„の記載

提供された役務に関わるVAT債務が国内または他のEU加盟国に所在する受益者に転嫁される(リバースチャージ)すべてのケースについて、“役務の受益者へのVAT債務の転嫁„の旨を明記することが義務付けられます。VAT法第14a条第1項第1文(法案)は、VATが受益者の所在国で課される場合に役務が国外の受益者に対して提供されるケースを規定しています。これには、EU加盟国に所在する事業者(VAT法第3a条第2項の受益者原則)に対する役務に加えて、当該EU加盟国において特別なリバースチャージ制度の対象となる役務が該当します。

例えば、EU加盟国のなかには、国外事業者が国内事業者に対して行う国内での財貨の供給、または、ドイツにおいては特定の廃棄物、スクラップ、携帯通信機器といった、国内事業者間の特定の取引についてもリバースチャージ制度が適用されます。こうしたケースにおいても、請求書にVAT債務が受益者に転嫁される旨を記載することが義務付けられると考えられます。VAT法第14a条第5項(法案)は、VAT債務が受益者に転嫁される第13b条第2項第2号から第10号のケースにおいても同様の記載義務を規定しています。ただし、請求書への記載は従来規定通り、ドイツの受益者がリバースチャージVATの前段階控除を行うにあたっての要件とはされません。

特定取引における請求書記載事項

役務が旅行役務としてVAT第25条の特別規定の対象となる場合、請求書には“旅行代理店に対する特別規定„の記載が義務付けられます。

VAT法第25a条の差額課税の適用のケースにおいては、取引が成立した案件毎に以下の記載が必要となります。

- ▶ “中古品／特別規定„
- ▶ “美術品／特別規定„
- ▶ “蒐集品およびアンティーク／特別規定„

請求書の発行期限

従来のVAT法第14条第2項は、ドイツで行われる財貨の供給および役務の提供について、特定のケースにおいては6か月以内に請求書を発行することを規定しています。

法案により、更に二種類の発行期限が導入されます。VAT債務が受益者に転嫁される他のEU加盟国所在の事業者に対する役務に関わる請求書は、取引が行われた月の翌月15日までに発行されねばなりません。EU域内供給に関わる請求書についても同様の期限が適用されます。

連邦財務省通達: 不動産関連役務の提供場所

役務提供が行われる場所は、当該役務が国内または国外のいずれで課税対象となるのかの決定要素となります。不動産関連役務については、VAT課税対象となるかどうかの基準となる役務提供の場所は、原則的に不動産の所在場所となります。不動産との関連性がない場合、役務提供の場所は通常の要件によって決定されます。例えば、国内に所在する不動産との関連で国外事業者に対して提供される役務は、これが不動産関連役務に区分される場合、国内で課税対象となります。役務が不動産と関連しないとみなされる場合は、当該役務はドイツではなく国外の役務の受益者の所在国で課税対象となります。

税務当局は2012年12月18日付連邦財務省通達において、不動産関連役務の定義を明確にしています。税務当局によると、この新たな定義については他のEU加盟国との間に意見調整が行われています。各加盟国による異なる区分に基づく提供場所の決定に際しての問題は将来的には最小化されると思われます。新しい決定区分は2013年1月1日以降行われる取引から適用されます。

不動産関連役務を提供するまたは受ける事業者は、今後新しい定義によって役務の提供場所が従来とは異なることになるかどうか検討すべきです。

V. 個人所得税 / 賃金税

賃金税カードの廃止

従来の紙ベースの賃金税カードは、その廃止が数回にわたって延期されていましたが、最終的に電子賃金税源泉手続きに移行され、電子賃金税源泉基礎データ(ELStAM)が2013年1月1日にリリースされました。ただし、企業は、2013年12月31日までの12ヶ月の猶予期間中に「段階的」にELStAMに切り替えることが可能です。従来賃金税カードに記載された各種控除額は、新しい手続きへの移行に際して自動的に読み込まれません。システム移行後も賃金税源泉に際して各種控除額を考慮すべき場合、現時点の取り扱いでは、被雇用者がこれらのELStAMデータバンクへの登録を、税務署に申請する必要があります。

電子賃金税源泉基礎データ(ELStAM)

ELStAMシステムにおいては今後賃金税源泉のためのすべてのデータが税務署、雇用者および被雇用者間で電子的に送信されます。2013年1月1日付の新システムの導入および雇用者によるELStAMデータの最初の取り込みは2012年11月1日に開始されました。新システムは、2013年1月1日以降終了する給与支給期

間に対して支給される通常給与、および2013年1月1日以降支給される一時金について適用されています。

ELStAMには以下の基礎データが含まれます:

- ▶ 税クラスおよび(夫婦共働きの場合でファクター手続きの適用を選択している場合)ファクター
- ▶ 税クラスIからIVについては子女控除の対象となる子女数
- ▶ 教会税源泉データ
- ▶ 各種控除額および加算額

将来的には、プライベート健康保険およびプライベート介護保険の保険料に加えて、租税条約により課税が免除される給与についてもELStAMとして管理されます。開始時点については官報で公告される連邦財務省通達をもって発表されることとなります。

„漸次的導入“

雇用者は2013年1月1日から即時ELStAM手続きに参加する義務はありません。いわゆる „漸次的導入” の範疇で雇用者は2013年中にELStAM手続きへの参加時期を任意に決定することが認められます。ELStAMはしかしながら遅くとも2013年中に終了するいずれかの給与支給期間について取り込まれ、使用されねばならず、2014年以降まで繰り延べることは認められません。

漸次的導入およびELStAM手続きへの長期にわたる移行期間を通じて、特定の時期に全雇用者が同時に参加することにより生じる可能性のある技術的および組織上の問題が回避されることが期待されます。したがって、導入期間である2013年中には、従来の賃金税カードによる源泉手続きと新しい電子的源泉手続きが平行して適用されることとなります。

雇用者の認証

ELStAMの取り込みのためには雇用者がElsterオンラインポータルを通じて税務当局に対して認証を行い、事業用納税者番号 (Wirtschafts-Identifikationsnummer) を提示せねばなりません。ELStAM手続きの開始時点では事業用納税者番号が付与されていないことから、登録には、賃金税源泉の基準となる被雇用者の賃金の算定が行われる賃金税上の事業所または事業単位の税務番号が使用されます。雇用者が税理士等の第三者に賃金税源泉を委託する場合、当該第三者がデータ取り込みのための認証を行い、第三者自身の税務番号を通知することとなります。

被雇用者の登録

新しい手続きへの参加は、雇用者もしくはその代理人が、全従業員について同時に初期登録を行い、これを通じて ELStAMをリクエストすることが要件となります。ただし、雇用者によるELStAM手続きへの参加を容易にするために、雇用者が被雇用者を導入期間において段階的に(別々の時点で)ELStAM手続きに移行させることも容認されます。賃金税カードおよびELStAM手続きはこの場合並行して実施されることとなります。つまり、雇用者は賃金税カードによる源泉手続きおよびELStAM手続きの双方の規定に留意する必要があります。ELStAMから

のリクエストのためには雇用者は以下の被雇用者データを通知する必要があります:

- ▶ 納税者番号
- ▶ 生年月日
- ▶ 雇用開始日
- ▶ 当該雇用が1番目の雇用関係もしくは2番目以降の雇用関係のいずれか
- ▶ 所得税法第39a条第1項第1文第7号により確認された控除額をどの金額で取り込むかどうか

留意点: ELStAMの取り込み完了後、雇用者は登録された被雇用者についてELStAM手続きに関する規定を適用する必要があります、このためデータを毎月照会し取り込まなければなりません。2010年度賃金税カード上の賃金税源泉データおよび管轄税務署により発行された賃金税源泉のための証明書を再度使用することは原則的に、技術上の問題がある場合を例外として、認められません。

ドイツで登録義務のない被雇用者

国内で登録義務のない下記の被雇用者

- ▶ 所得税法第1条第3項に基づく申請により無制限納税義務者として取り扱われる被雇用者 (例: 所得の90%以上がドイツの個人所得税の対象となる制限納税義務を負う被雇用者)

および

- ▶ 制限納税義務を負う被雇用者 (所得税法第1条第4項)

に対しては住民局からの通知に基づく納税者番号は付与されません。これら被雇用者のELStAM手続きへの参加は、したがって手続き開始時点ではなく、今後の拡張段階に予定されています。これは、当該被雇用者が税務署の要請またはその他の理由 (例: 過去国内に住所を有していたケース) により納税者番号を保有している場合も同様です。

登録義務のない被雇用者については、雇用者の管轄税務署が今後も申請により賃金税源泉のための暦年ベースの証明書を文書で発行することになります。各証明書は、ELStAM取り込みに関する雇用者の義務および資格に代わるものとなります。

留意点: 証明書の発行申請は原則的に被雇用者によって行われなければなりません。税クラスIIに関する証明書は、申請が被雇用者の名前で行われる場合は雇用者も申請することができます。その他の賃金税源泉データ (例: 子女控除対象となる子女数、控除額) については、被雇用者の申請によってのみ登録が可能です。

税務上の旅費規定の改正

経済界および税務専門家は、複雑すぎるといわれ、極めて煩雑な事務手続きを要する旅費規定の抜本的な改革を数年来求めてきました。連邦政府も改革の必要性を認識し、税務上の旅費規定を簡素化することを目標に掲げていました。連

邦政府は、具体的な議論のベースとするべく連邦財務省に対し簡素化のためのアプローチを検討することを依頼していました。

これを背景として、2012年末に提出された連邦財務省プロジェクト„ReiKoRef“の報告書が改革案のベースとなっていますが、この報告書では交通費および宿泊費ならびに食事手当の計算の簡素化のための様々なモデルが提案されています。„新世界への一歩“は、従来すべての出張の種類の基本とされていた“通常の勤務地”の定義を外部勤務(出張)から区分する際の問題を解決する点において意義があります。

2013年2月1日の連邦参議院による両院協議会の協議案への同意を受け、企業課税および旅費規定の改正および簡素化のための法律(企業税制改革法)が、近日中に官報で公布される予定です。旅費規定に関する改正内容は2014年1月1日から、つまり2014年課税年度または2014年1月1日以降終了する給与支給期間に支給される通常の給与および2014年1月1日以降支給される一時金から適用開始となります。

所得税法第9条第4項 - “第一の勤務地”での滞在における旅費

従来の“通常の勤務地”の定義に替わって今後は条文上定義された“第一の勤務地”が使用されます。

“第一の勤務地は、被雇用者が継続的に帰属せられる、雇用者、(株式会社法第15条の)関連企業または雇用者が指定する第三者の事業施設である”(所得税法第9条第4項第1文)。

この定義は、交通費、二重家計における費用および食事手当の必要経費控除または損金算入にとって重要です。

“継続的な帰属”の意味は、所得税法第9条第4項第3文に規定されます。被雇用者が、無期限に、雇用契約の期間中または48ヶ月を超えて、ある勤務地において勤務する場合、当該勤務地に継続的に帰属せられるとみなされます。

雇用者による労働法上および勤務規則上の取り決めがない、または明確でない限りにおいて、“第一の勤務地”は“量的要素”を基準として決定されます(所得税法第9条第4項第4文)。被雇用者が典型的に労働日毎にもしくは一週間に2労働日(終日)または合意された通常の勤務時間の最低3分の一について勤務を行う施設が第一の勤務地となります。ひとつの雇用関係につき被雇用者は多くともひとつの第一の勤務地を有することになります。判断が難しい場合には納税者の自宅からの物理的距離が基準となります。第一の勤務地としては、雇用関係とは別に全日の就学または全日の職業訓練を目的として通う教育機関もまた第一の勤務地とみなされます(所得税法第9条第4項第8文)。

留意点: 直近の連邦財政裁判所判決によると現行法の下では、客先での長期勤務は、雇用者が当該勤務地に自身の恒久的施設を有している場合にのみ、通常の勤務地となりえます。この取り扱いが勤務期間に関わらず(事案では20年間)適用されます。この判決に対する税務当局の反応が待たれるところですが、いずれにしても法改正によりこの納税者にとって有利な判決は有名無実化されます。将来的には、関係企業または顧客等の雇用者の指定する第三者での勤務についても継続的帰属の場合には第一の勤務地とされます。

注記: 交通費

新たな第一の勤務地の概念は、とりわけ必要経費として控除可能な交通費の額に影響します。所得税法第9条第1項第3文第4号によると、交通費については定額通勤手当の制限の対象となるか、または、自宅と第一の勤務地との間の通勤または二重家計における帰省の場合を除いて、実費を控除することができるかのいずれかとなります。被雇用者が第一の勤務地を有しないが、恒常的に同じ場所または広い勤務地域を訪問する場合、当該場所までの走行距離については定額通勤手当の控除のみが認められます(所得税法第9条第1項第3文第4a号)。これは従来の規定より厳格な取り扱いになります。

所得税法第9条第4a項 - 食事手当の精算の簡素化

食事手当に関しては従来の三段階区分(国内の場合6ユーロ、12ユーロ、24ユーロ)に替わって二段階区分が導入されます。被雇用者が職業上の理由によりその自宅および第一の勤務地から24時間不在となる暦日毎の食事手当は引き続き24ユーロとされます。出張開始日および終了日については、不在時間(出張所要時間)に関わらず、12ユーロの食事手当が必要経費控除または非課税支給可能です。12ユーロの食事手当は、被雇用者が日帰り8時間以上自宅または第一の勤務地から不在である場合も認められます。

2014年1月1日以降の食事手当

宿泊出張	
出張開始日および終了日(所要時間24時間未満、最低所要時間なし)	12ユーロ
所要時間24時間	24ユーロ
日帰り出張	
所要時間8時間以上	12ユーロ

被雇用者が雇用者または雇用者の指示により第三者から食事の提供を受けた場合、上記の食事手当は、朝食について20%、昼食または夕食についてそれぞれ40%減額されねばなりません(所得税法第9条第4a項第8文)。他方、妥当な額の食事提供(食事一回当たり60ユーロ)については非課税とすることが認められます(所得税法第8条第2項第8文および第9文)。

留意点: 従来通り、食事手当の控除は、同じ勤務地での長期の勤務については勤務開始から3ヶ月までに制限されます。“一時勤務”が4週間中断された場合には、3ヶ月期限は再度適用されます(所得税法第9条第4a項第6文および第7文)。今後は中断期間として、有給休暇および/または疾病に伴う中断も容認されます。

3ヶ月期限ならびに上記の食事手当は、職業上の二重家計における食事手当の控除の場合も適用されます。二重家計が開始された場所での二重家計開始直近の外部勤務期間については3ヶ月期限に加算されねばなりません(所得税法第9条第4a条第12文および第13文)。

所得税法第9条第1項第3文第5a号 - 長期外部勤務の際の宿泊費

職業上の理由による第一の勤務地外での宿泊費の控除に関して新たな規定が設けられています。外部勤務開始から48ヶ月の間は宿泊費は無制限に控除可能です。48ヶ月経過後は、二重家計の規定により控除可能な宿泊費(1,000ユーロ)のみ控除可能です(二重家計については次セクション参照)。長期の外部勤務が中断されるケースにおいて、中断が6ヶ月以上継続する場合には、48ヶ月期限は新たに起算されます。

所得税法第9条第1項第3文第5号 - 二重家計に関する変更(国内のケースについてのみ)

国内での二重家計における控除可能な宿泊費について、将来的に居住地域の平均家賃は比較基準として使用できません。替わって宿泊実費が月額1,000ユーロまで二重家計費用として控除可能となります。国外での二重家計の場合は、従来規定通り、妥当で必要不可欠、つまり過大でない限りにおいて、家賃実費が控除可能です(居住地域および住居レベルにおいて比較可能な居住面積60㎡の住居の平均家賃)。

2012年3月28日付連邦財政裁判所判決に対する対応として所得税法第9条第1項第3文第5号は、二重家計の要件となる第一の勤務地以外に保有される“自身の独立した生計(eigener Hausstand)„ の定義を具体的に規定しています。新規定によると独立した生計は、住居の保有ならびに生計費の経済的負担を要件とします。

留意点:被雇用者が例えば、両親の世帯の一部屋または二部屋以上に居住しているだけの場合、または被雇用者が両親の家のなかの住居(Wohnung)を無償で使用している場合には、所得税法第9条第1項第3文第5号にいう自身の独立生計の要件を満たしません。

所得税法第9条第1項第3文第5号に関する法案説明によると、簡便的に、二つ目の宿泊場所または住居から新たな第一の勤務地までの通勤距離が、主たる住居(生活の中心場所)から新たな第一の勤務地までの最短の路線距離の二分の一未満である場合は、二重家計上の二つ目の住居とみなされます。この点については、いずれの状況において勤務地における居住とみなされるかという問題について連邦財政裁判所が最近下した判決で、勤務地から141kmの距離にある住居を二重家計との関連で容認したという経緯があります。“勤務地における居住„ の要件は広義に解釈されねばならないというのが連邦財政裁判所裁判官の見解です。ただし、住居は被雇用者が通常毎日通勤することのできる場所になければなりません。事案においてはICEを利用してのみ通勤が可能でした。

注記: 家賃の一部負担

平均家賃の調査を不要とするため、将来的には月額1,000ユーロを上限とする実費が控除可能となります。雇用者が家賃の一部を負担するケースにおいて、被雇用者が例えば雑費を自己負担するような場合に、いずれの費用が控除されるのか、または、これら被雇用者が自己負担した費用についても、非課税支給額に際しての上限額の計算に含めなければならないのかといった問題が残ります。

連邦財政裁判所判決: „本来的に支払い義務のある(ohnehin geschuldeten Arbeitslohnes)“の定義

通常に課税される給与に対して、雇用者が被雇用者に支払う特定の給付は非課税での支給または多くの場合において税率上有利な一括分離課税が可能です。これらの給付には、例えば医療費および通信費ならびに通勤費および幼稚園費用に関する手当が該当します。

ただし、これらの賃金税上の優遇的取り扱いは、通常、給付が„本来的に支払い義務のある給与に加えて行われる場合にのみ適用されます。本来的に支払い義務のある給与とは、労働法上支払い義務のある、つまり、被雇用者が法的拘束力のある権利を有する給与ということになります。この本来的に支払い義務のある給与に „加えて“支給が可能なのは、連邦財政裁判所の見解によると、任意の給付のみを意味することになります。(2012年9月19日付判決)。

具体的事案において雇用者は、従来合意されていた給与額を減額し、その代わりに追加給付を行っていました。連邦財政裁判所は、賃金税上優遇されている給付への転換を認めず、追加給付を通常課税の対象とした下級審の判決を支持しました。

VI. 税務会計

連邦財政裁判所判決: 無利息を理由とする債権の減損処理

貸付債権は税務上原則的に額面価額である取得原価によって資産計上されねばなりません。これは、貸付金が無利息で付与されている場合も同様です。事業の取得予定者がこうした無利息の貸付債権を額面価額で評価しないような場合には、貸付債権の一部価額(Teilwert=再調達価額)は評価減されます。連邦財政裁判所はその2012年10月24日付判決において、価値減少の理由が債権が無利息であるという限りにおいて、貸付債権の現在価値への割引に伴う税務上の減損処理を否認しています。債権者は返済時点において債権の額面価額を受け取るという確実な見込みがあるというのが判決の根拠です。無利息を理由とする減損処理は、そこに信用リスクが反映されていないことから、その根拠が認められません。

この直近の判決でもって連邦財政裁判所は、既に固定利息付有価証券の相場の上昇に関して(2011年6月8日付連邦財政裁判所判決において)展開した原則を(貸付)債権についても適用しています。当該判決において連邦財政裁判所は、固定利息付有価証券が純粋に利息の変動を理由として被る価値減少は、有価証券保有者が償還時点では必ず証券の額面価額を受け取ることから、恒常的でないと判断しました。

VII. 社会保険

外国社会保険の賃金税証明書への記載

雇用者は原則的に例年通り、2012年の電子賃金税証明書を2013年2月28日までに税務当局に送信する義務を負います。しかしながら、特に派遣駐在員の場合は、給与計算において支給内容を網羅することが簡単ではないことが知られています。たとえば、ドイツへの派遣においては、派遣元国の社会保険制度に継続加入し、派遣期間中ドイツ社会保険制度への保険料を納付しないことが、被雇用者側に限らず期待されます。社会保険料の関連においては、しかしながら、雇用者が2010年以降、外国で納付された社会保険料の雇用者負担分と被雇用者負担分を電子賃金税証明書に記載する義務を負っている点が、しばしば忘れられています。したがって、2013年2月28日の電子賃金税証明書送信期限までに記載内容を確認し、場合によっては訂正を行う必要があります。

2010年以降、雇用者は、社会保険料の雇用者負担額および被雇用者負担額について、これらの拠出金が、当該国の法律による義務に基づき、ドイツ社会保険制度と同等の当該国の社会保険制度に納付される場合、電子賃金税証明書に記載することが義務付けられています。対象となる社会保険料には特に以下のものが含まれます：

- ▶ 当該国の法定年金保険料の雇用者および被雇用者負担額ならびに
- ▶ 当該国の法定保険への任意加入またはプライベート健康および介護保険への加入の場合、雇用者拠出額、および
- ▶ 当該国の社会年金制度へ納付された失業保険料の被雇用者負担額

法定またはプライベートの健康および介護保険への加入の場合の外国保険会社への保険料の被雇用者負担額は賃金税証明書に記載する必要はありません。同様に、法定保険への加入義務のある被雇用者については法定の健康および介護保険への保険料の雇用者負担額は記載不要です。

特に、個別の保険料ではなく、単にいわゆる包括保険料が納付される場合、保険料をいかに各保険に配分し、算定するのかといった問題が生じます。2012年課税年度について、連邦財務省通達は、少なくともヨーロッパ諸国に関して、この問題に対する回答を与えています。

ヨーロッパ外の外国での社会保険制度に対する包括保険料の配分については、原則的に個別事案をベースとした個別判断の対象とされます。このことから、原則として、いずれの被雇用者のために外国社会保険制度への保険料が納付されたか、派遣元国の雇用者から詳細な情報が必要となります。

原則的に社会保険料は、これらが賃金税証明書に記載されている限りにおいて、所得税法第10条に基づき特別支出として控除することが可能です。税法が、社会保険料の定額控除を選択肢として認めなくなったことから、証明書への記載漏れは、場合によっては所得税追加納付を伴うこととなる特別支出控除枠の逸失をもたらします。記載義務に関わらず電子賃金税証明書への記載を行うことができない場合、雇用者は、代替的手段として例えば雇用者証明といった他の様式で以って、これらの保険料額を被雇用者に通知すべきです。これにより、雇用者は、被雇用者の個人所得税確定申告における特別支出控除を可能にすることになります。

外国社会保険料の賃金税証明書への記載は、とりわけ被雇用者の個人所得税確定申告との関連で重要となります。記載漏れおよび控除に必要な情報の不足により、現行の実務上、十分な費用控除がしばしば認められていません。

社会保険料の特別支出控除を前提とする賃金税源泉徴収に対して、所得税確定申告時に社会保険料の特別支出控除が否認されることによる所得税の追加納付を回避するために、雇用者は速やかに必要な訂正を行う必要があります。

VIII. 税務コンプライアンス

源泉徴収漏れに対する脱税の指摘リスク

雇用者は、暦年終了の翌年2月末までに税務当局に対して賃金税源泉徴収データを送信する義務を負います。データ送信後の賃金税申告書修正は原則的には認められていません。

他方、派遣駐在員の個人所得税確定申告に際しては、日本払いの給与およびボーナスならびに各種のFRINGE BENEFITSが賃金税源泉時に正しく課税されていたかどうか精査されます。課税漏れが確認された場合、特例として賃金税源泉徴収データ送信後も雇用者による当該年度の賃金税申告の修正が行われるというのが、実務上の取り扱いとなっています。

しかしながら、派遣駐在員に関する継続的な賃金税の事後的修正申告を受け、雇用者が賃金税の源泉徴収義務を故意に怠っているとして、賃金税管轄税務署が雇用者に対して脱税調査を実施する意向を示唆する事例が散見されています。同様の修正内容が毎年発生するのであれば給与計算時にこれを考慮することが可能であり、また翌年2月末までに修正を行うに十分な時間的余裕があるはずというのが、税務当局の見解です。

賃金税源泉徴収における脱税取締りが厳格化されている最近の実務を受けて、雇用者は、刑事手続きの対象となる脱税の指摘を回避するためにも翌年の2月末までに、暦年中の給与課税の見直しを行い、修正申告を行う必要が高まっています。

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

西田 圭児
Phone +49 211 9352 16372
Fax +49 181 3943 16372
keiji.nishida@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.

© 2013
Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

All Rights Reserved.

JBSG 0113

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