

German Newsletter

Japan Business Services

ドイツ 最新情報

I. 法改正

立法手続き中の法案一覧(2013年4月25日現在)

概要

I.	法改正	1
II.	法人税	5
III.	OECD 報告書	7
IV.	VAT	8
V.	個人所得税/賃金税	10
VI.	税務会計	13
VII.	税務コンプライアンス	14
VIII.	イミグレーション	16

法律名	主な改正内容	立法手続き段階
書類の保管期間の短縮 ならびにその他の税務上 の規定の改正に関する 法律	いわゆるCash-GmbHを防止するための相続 税法の厳格化(事業相続の場合に免税対象 から除外される事業資産の金融資産への拡 大)	連邦議会可決 (2013年4月25日)
	書類の保管期間の10年から8年(将来的に は7年)への短縮化	
	賃金税源泉処理上の非課税限度額の有効期 限の2年間への延長	
EU行政協力ガイドライン の国内法への導入ならび に税務上の規定の改正 に関する法律	EU加盟国の税務当局間の情報交換の拡大 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親子会社指令の改定に併 せた国内配当課税規定の改正	連邦参議院による両 院協議会の招集 (2013年3月22日)
	国外損失をドイツでの(マイナス)累進税率留 保に利用する目的のタックスストラクチャーリ ングモデル(ゴールドフィンガーモデル)の制限	
	電気動力の推進のための電気自動車に関わ る所得税法上の優遇措置	
	電子的賃金税源泉データ手続き(ELStAM) の導入ならびに移行期間中の取り扱いに関 する規定	
	EU請求書発行ガイドラインのドイツVAT法へ の導入に向けた請求書記載要件の改正、リ バースチャージシステムのガスおよび電気の 供給取引への適用拡大、リバースチャージシ ステム上の国外事業者の定義のアップデート	

法律名	主な改正内容	立法手続き段階
2013年年次税法	<p>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、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</p> <p>投資所得に対する分離課税額の特定の納税者への還付</p> <p>書類の保管期間の短縮</p> <p>上記「書類の保管期間の短縮ならびにその他の税務上の規定の改正に関する法律」に盛り込まれた改正項目</p> <p>両院協議会で提案されたその他の改正項目:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ ハイブリッドファイナンスにおける対応原則の導入 ▶ 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 ▶ 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)報酬の納税義務 ▶ 相続税上のCash-GmbHの防止(事業相続の場合に免税対象から除外される事業資産の金融資産への拡大) ▶ 有価証券貸付に関する濫用防止規定 	<p>連邦参議院による再否決 (2013年2月1日)</p> <p>法案は実質的には不成立。しかし連邦議会による両院協議会召集の可能性が残っているため、形式的には完了していない。</p>
連邦各州による2013年年次税法	2013年年次税法に関する両院協議会の結果の一部の成立を目的とする法案	連邦政府の意見書 (2013年4月10日)
投資税法をAIFM導入法に整合化するための法律	<p>AIFM(Alternative Investment Funds Management)指令導入法を反映した投資税法の改正</p> <p>「取得」した含み損の利用制限</p>	連邦政府の反対意見 (2013年4月10日)
2013年税制簡素化法(連邦各州によるイニシアティブ)	<p>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)に対する非課税措置の廃止</p> <p>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規定の変更</p> <p>現物給与の非課税上限金額を44ユーロから20ユーロへ引き下げ(2014年から)</p> <p>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</p>	連邦政府の見解 (2013年1月30日)
老齢年金の拡充のための法律	Riester年金、Rürup年金を始めとするプライベート老齢年金の税務上の助成措置の拡充	連邦参議院による両院協議会の招集 (2013年3月1日)

法律名	主な改正内容	立法手続き段階
金融取引税(下記個別トピック参照)	有価証券(株式および債券)ならびにデリバティブ商品の金融取引に対する課税	EU委員会によるEUガイドライン草案の提出(2013年2月14日)
スイスとの租税条約	EU親子会社指令に相当するEUとスイスとの間の利子協定の対象とならない投資所得に対する分離課税制度の導入、未課税の投資所得に対する21%から41%の税率での一括課税	連邦参議院による再否決(2013年2月1日)

最近の成立法案一覧

法律名	主な改正内容	官報公布日
少数持分における納税義務／還付可能性に関する法律(下記個別トピック参照)	少数持分からの配当に対する課税措置	2013年3月28日
	2013年2月28日までに国外法人に対して支払われた配当に関わる配当源泉税の還付	
名誉職への従事を促進するための法律(当初の法案名:公益法のビューロクラシー撤廃のための法律)	公益団体に対する規制の緩和	2013年3月28日
	いわゆる消費者団体に関する定義の民法典への導入	
	名誉職者の責任範囲の制限	
	所得税法第3条第26号(トレーナー)および第26a号(名誉職者)に規定される副収入に対する非課税限度額の引き上げ	
エネルギー経済法の改正のための法律(当初の法案名:住宅用建物のエネルギー効率向上のためのリフォーム措置に対する税務上の促進のための法律)	賃貸所得における割増減価償却および自宅用住宅における特別支出控除	2013年3月4日
2012年企業税制改革法(詳細については2012年ドイツニュースレターNo.4-11月号参照)	オーガンシャフトの改正	2013年2月25日
	繰戻欠損金の限度額の百万ユーロへの引き上げ	
	旅費規定の改正	
累進課税による過大な税負担の緩和に関する法律	基礎控除額の引き上げ 2013年1月1日以降8,130ユーロ 2014年1月1日以降8,354ユーロ	2013年2月25日

少数持分の課税(2013年ドイツニュースレターNo.1 -2月号のアップデート)

2013年3月1日以降国内法人に対する少数持分からの配当は全額課税対象となりました。2013年2月28日以前にEU/EEA加盟国に所在する適格ドイツ国外法人に支払われた配当については、ドイツ配当源泉税の還付請求権が法的に規定されました。少数持分課税を規定する「少数持分における納税義務／還付可能性に関する法律(当初の法案名は2011年10月20日付欧州司法裁判所判決を国内法に反映させるための法律)」は、2013年2月28日に連邦議会で可決、翌3月1日には連邦参議院が同意、3月28日に官報公布され、翌3月29日に施行されています。

EU委員会による金融取引税ガイドライン草案の再提出

セメタEU委員会委員は2013年2月14日にブラッセルで金融取引税(FTT)に関する新しいEUガイドライン草案を正式に提出しました。草案は、金融取引税の導入のための“共同作業の強化”プログラムにおける今後の交渉のベースとなります。この手続きにはEU加盟27カ国すべてが参加可能ですが、議決権を有するのはこれまでのところ(ドイツ、フランス、スペインおよびイタリアを始めとする)参加11カ国のみであり、EU委員会草案は全会一致で採択されねばなりません。

EU委員会草案は、内容的には2011年9月28日付の第一回草案を踏襲しています。例えば、株式および債券取引に対する0.1%ならびにデリバティブ取引に対する0.01%の最低税率に変更はありません。提案は、しかしながら、“共同作業の強化”プログラムに参加する加盟国のみを対象とすることを明確にしています。

また、いわゆる“居住国原則”は維持され、金融取引税は、取引の実施場所に関わらず、取引当事者のいずれか一方が参加加盟国に居住している場合に発生するとされます。これは、取引に参加する金融機関自身がFTT域内に居住する場合だけでなく、金融機関がFTT域内に居住する当事者の代理で取引を行う場合も同様です。さらに提案は“発行人原則”を導入しており、11カ国の加盟国において発行された金融商品については、これら商品が取引された場合に課税が行われることとなります。取引当事者がFTT領域に居住しない場合も同様の取り扱いとなります。EU委員会の予定では金融取引税は2014年1月1日から賦課されることとなります。この野心的なスケジュールが実現されるかどうか、今後の動向が待たれます。

なお、上記のEU委員会草案を受けて、連邦参議院は2013年3月22日にEU委員会提案を総論において支持する内容の意見書を決議しました。他方、英国は2013年4月19日にEU委員会提案に対する法的手続きを開始する旨を発表しています。

Ⅱ. 法人税

欧州司法裁判所判決:「永久欠損金」の控除

2013年2月21日に欧州司法裁判所は、A Oy社訴訟に関する判決を下しました。A Oy社はフィンランド法人ですが、フィンランドの国税委員会("Keskusverolautakunta")の決定により、スウェーデン子会社との合併に際して子会社欠損金の税額控除が認められませんでした。フィンランド税法は、本案のケースにおいて国外子会社欠損金の国内会社利益との相殺を認めていません。欧州司法裁判所は今回の判決において、マークス・アンド・スペンサー訴訟判決における論拠となった原則を踏襲しました。欧州司法裁判所の見解によると、国内規定が国内子会社との合併のケースにおいてのみ欠損金の控除を認めている場合であっても、これがEU法が提唱する設立の自由の原則に抵触することにはなりません。しかしながらこのような規定は、これが国外子会社が欠損金利用のためのあらゆる手段を講じたこと、および、子会社の所在国における欠損金利用の可能性が失われたことを証明する機会を設けていない場合は、設立の自由の原則に抵触します。このような「永久欠損金」のケースにおいては、欠損金の控除が認められることとなります。欧州司法裁判所は、さらに、欠損金の算定に関する規定が、国内子会社と国外子会社との間で異なる取り扱いとなつてはならないとしています。

連邦財政裁判所判決: 取引不成立の際のデュー・ディリジェンス費用の損金算入

法人税法第8b条第2項にいう資本会社に対する出資持分に関連した利益減少(売却損、減資損、評価減等)は、出資者が資本会社の場合には損金算入できません。連邦財政裁判所は、最終的にターゲット資本会社に対する出資持分の取得に到らなかった場合のデュー・ディリジェンス費用については、このような出資持分との関連性がないとする判決を下しています。

訴訟事案において管轄税務署は、損金処理された一般的なコンサルティング費用に相当しないデュー・ディリジェンス費用について、決算書上で事前取得原価として資産計上し、予定された出資持分取得が不成立に終わった後に減損処理しました。しかしながら、税務署は(2002年課税年度に適用された)旧法人税法第8b条第3項の損金不算入規定を理由にこの減損による利益減少(費用)を税務上損金とすることを否認しました。連邦財政裁判所はこの取り扱いを支持せず、税務上の損金処理を容認しました。連邦財政裁判所の見解によると実際に保有している出資持分との関連での利益減少のみが税務上の損金不算入の対象とされます。取得が実現しなかった場合には、このような関連性が生じないこととなります。

これら費用がもともと資産計上しなければならない性格の費用だったのか、または費用発生時点で損金処理できない費用であったのかについては、連邦財政裁判所は見解を示していません。

本判決は旧法人税法第8b条第3項に関するものですが、連邦財政裁判所の見解は現行規定である法人税法第8b条第3項第3文の解釈に際しても適用できると思われる。

連邦財政裁判所判決: ダウンストリームおよびサイドストリーム会社分割における取引費用の損金不算入

合併および会社分割に際しては、組織再編税法上の規定により税務上タックスニュートラル(非課税)とされる承継会社側での合併/分割差損益(譲渡法人に対する出資持分簿価と承継される資産負債の計上価額マイナス資産承継関連費用との差額)は、資産負債の税務上の再編日時点で評価されねばなりません。

承継法人が譲渡法人に出資していない場合の組織再編に際しては、消滅する出資持分の簿価が存在しないことから組織再編税法の規定の適用対象となるのかという問題が生じます。専門家の主流的な見解においては、組織再編税法の適用は否定され、再編の過程で現物出資される事業単位(Branch of activity)の資産負債は、所得税法第4条に規定される一般的な拋出原則が適用されるとしています。したがって、組織再編に伴う費用は税務上の損金算入が可能となります。

連邦財政裁判所はダウンストリームおよびサイドストリームの会社分割について、上記の見解を支持していません。連邦財政裁判所は、組織再編税法の規定は、一般的な所得税法上の拋出規定に優先するという見解を示しています。税務上の再編日時点における組織再編税法にいう分割差損益は、したがって、いわゆるアップストリームの会社分割のケースにおいてだけでなく、承継法人が再編以前に譲渡法人に出資していない場合のいわゆるダウンストリームまたはサイドストリームの会社分割のケースにおいても、算定されねばなりません。この場合の簿価はゼロとされます。

連邦財政裁判所は、税務当局の見解(2011年11月11日付連邦財務省通達)を支持し、該当するケースにおける資産承継に関わる費用について損金不算入費用とみなしています。

最低課税制度(2013年度ドイツニュースレターNo.1-2月号のアップデート)

法人税法および営業税法上の最低課税制度の合憲性については連邦憲法裁判所においても審理されています。連邦財政裁判所はその2012年8月22日付判決において、欠損金利用の時間的繰延べという基本概念を合憲であるとししました。この判決に対しては、違憲審査を求める申し立てが行われ、連邦憲法裁判所での審査が開始されました。

連邦財政裁判所は、他方、将来の欠損金利用が法的または実質的な理由により不可能であり、その結果最低課税制度による課税でもって課税関係が終了する事案についても審理しています。連邦財政裁判所第4法廷は、こうした課税関係終了のケースにおいても違憲性はないとの判決を下しました(2012年9月20日付判決)。これに対して、第1法廷は、ある事案の仮手続きにおいて少なくとも合憲性に対する疑義を呈しています(2010年8月26日付決定)。上記の状況から最低課税制度に関する今後の展開が待たれます。

連邦財政裁判所判決: 清算中の企業に対する最低課税制度

最低課税制度においては繰越欠損金は百万ユーロの上限金額まで無制限に各所得の合計額(当期利益)と相殺することが可能です。

連邦財政裁判所は、この百万ユーロの(欠損金との無制限相殺可能)ベース金額は、清算法人に対する特例として法人税法第11条第1項に規定される最長3年間の課税期間について一回のみ認められ、清算期間中の各決算年度毎に認められないとの判決を下しています(2013年1月23日付判決)。この判例は、清算期間が一年を超える法人の清算にとって重要です。

連邦財政裁判所は、倒産またはその他の清算手続きのケースにおいては、最低課税制度が欠損金利用という根本の理念に照らして公平に機能しない可能性があることを認めています。しかしながら、連邦財政裁判所は、当該事案のように、法人の清算が決了していない場合は、最低課税制度の適用に問題はないとしています。このような場合には、企業継続の可能性が残っているため、将来の課税期間における欠損金利用が可能であるためです。

III. OECD 報告書

"課税基盤の毀損および利益移転問題への提言" (BEPS)

2013年2月12日にOECDは、「課税基盤の毀損および利益移転問題への提言 – Addressing Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)」と題する報告書の中で、不適切なクロスボーダーの課税移転の規模および運用に関する暫定的な調査報告を行っています。調査対象となったのは、OECDの見解によると各国の立法者が意図していなかった規模で税金が回避されるような、合法的なクロスボーダーのタックスプランニングです。

この報告書は、2012年6月に開催されたG20財務相会議における提起に端を発します。2012年11月にドイツ、英国およびフランスの財務相は、次回のG20財務相会議に先駆けて改めてこのテーマを取り上げました。

BEPS報告書は2013年2月のモスクワG20財務相会議において議論されていますが、具体的な措置の決議には到っていません。現在、OECDおよびOECD財務委員会(Committee on Fiscal Affairs = CFA)は、報告書をベースに包括的なアクションプランを策定中で、2013年6月にCFAにより決議される予定です。

最終的にどのように具体的な決定が行われ、将来的にどのように国内的／国際的に具現化されるかは現状では不明です。連邦財務省のプレス発表によると、情報交換に関するスタンダードに類似した、新しいOECDスタンダードを期待しているようです。

また、このBEPS／アグレッシブなタックスプランニングの領域で議論されているイニシアティブには、EU委員会が2012年12月6日に公表し、現在EU専門委員会では諮問中の「税金不正および脱税行為の防止強化のためのアクションプラン」があります。さらに、英国下院の専門委員会である"Public Accounts Committee" (PAC)によるヒアリングが大きな注目を集めています。

IV. VAT

到着確認書(Gelangensbestätigung) - 改正VAT施行令(2012年ドイツニュースレターNo.4-11月号のアップデート)

連邦財務省はVAT施行令における、EU域内供給取引をVAT免税とするための証明要件に関する新しい規定について、数回に及ぶ適用延期および経済界からの改正要求を受け、ようやく最終決定しました。2013年2月4日付のVAT施行令改正最終案は、「到着確認書」に加えて代替証明書が可能である点を盛り込んでいます。最終案の内容は既に2012年に公表されていたVAT施行令改正案と同じものです。2013年3月22日の連邦参議院による同意を受け、改正VAT施行令は2013年10月1日に施行されます。

連邦財務省は2013年3月20日付通達において、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が容認される経過期間を2013年9月30日まで半年間延長しています。

連邦財政裁判所判決: 事業譲渡の際の競業禁止の取り決めは課税対象外取引

競合行為を行わないとする契約上の義務は原則的には、契約による権利放棄が通常そうであるように、VAT上は課税取引とされます。他方、事業全体または独立した事業の一部(独立事業単位)が譲渡される場合には、これはVAT法に規定される「事業全体の譲渡」として、課税対象外取引とみなされます。連邦財政裁判所は、このような事業譲渡の一環で合意された競業禁止もまた、課税対象外取引の一部足りうるとの判決を下しました。具体的事案において連邦財政裁判所は、競業禁止に独自の経済的価値が欠如していることとの関連性を判決の論拠としています。競業禁止を以って、譲受人(取得者)側では事業の継続が可能となります。譲渡される事業、ここでは移動介護サービス、の種類によって、無形資産が譲渡される個別の事業資産に比較して重要な価値を有していることが、連邦財政裁判所にとっての決定要素となりました。競業禁止に関わる対価が別途記載されている事実は、競業禁止の個別役務としての区分が妥当でないという見解に矛盾するものではありません。これは、競業禁止の対価が購入総額に比較して相当の部分構成する場合であっても同様です。つまり、連邦財政裁判所は、競業禁止を個別の課税対象取引役務に分類した税務当局の見解を支持しませんでした。しかしながら、連邦財政裁判所が、競業禁止が必ずしも常に「事業全体の譲渡」の一部であるとの決定を下してはいないため、この判決についてはその実務上の運用に際して留意が必要です。

工事役務の定義

役務が工事役務に該当するかどうかは、VATの実務上決定的な意味を有します。工事役務とみなされた場合には、VAT債務が役務の受益者に転嫁されるリバースチャージの対象となる可能性があり、その際には提供者に代わって受益者がVATを申告納付しなければなりません。"BLV"訴訟事案における判決の中で「工

事役務」の定義は財貨の供給だけでなくその他の役務も包括すること、およびドイツは受益者へのVAT債務の転嫁を、原則的に役務の受益者自身が工事建築事業者である場合に限定することが欧州司法裁判所により確認されました。しかしながら欧州司法裁判所は、ドイツVAT法上に工事建築業者の定義がなされておらず、工事建築業者に該当するかどうかの判定が法的拘束性を有しないVATガイドラインに依拠した実務となっている点について疑問が残るとしています。

連邦財務省通達: VAT上のオーガンシャフト(連結納税制度)における組織的な結合

一年を超える改訂期間の後、連邦財務省はVAT上のオーガンシャフトに関する改訂通達を2013年3月7日に公表しました。この改訂通達はVAT上のオーガンシャフトに関する連邦財政裁判所の複数の判決を受けて必要になったものですが、どのような場合に連結子会社の連結親会社への組織的な結合が認められるかという点に関する税務当局の見解が具体的に述べられています。組織的な結合がない場合にはVAT上のオーガンシャフトは成立しません。

従来通達内容

VAT適用通達(Umsatzsteuer-Anwendungserlass)第2.8章は組織的結合に関する見解について1条項を割いていただけでした。VAT適用通達第2.8章第7項によると連結親会社は、オーガンシャフトにおいて意思決定を実際に行わなければなりません(第1文)。親会社による意思決定は“とりわけ、連結親会社と連結子会社との間に経営に関する人的な結合があることを前提とします(第2文)が、いわゆる“人的的一致(取締役が同一であること)“のある場合がこれに該当します(第3文)。

主な改訂内容

連邦財務省は、連結親会社によるオーガンシャフト内での意思決定の実行に関する見解および連邦財政裁判所判決を受けた人的結合に関する個別判例をVAT適用通達第2.8章第8項および第9項に盛り込みました。これに続く第2.8章第10項および第11項には、連結親会社と連結子会社のマネージメントレベルに人的結合がない場合にも組織的結合が肯定されるかどうかという問題が取り上げられています。

VAT適用通達第2.8章の改訂は非常に喜ぶべきことであり、通達のなかに一連の連邦財政裁判所の個別判決が包括され、必要不可欠な概要の把握が可能となりました。しかしながら、意思決定要件に関する見解はいまだに明確ではありません。また、経営を掌る(取締役でない)従業員に関する見解は、未だに明確な定義に欠けることから、実務上の判断のためには不十分です。

組織的な結合が、“例外的ケースにおいてのみ、”人的結合のない場合も認められうることで、連邦財政裁判所がこれについては全般的に疑問ありとしているという状況から、組織的な結合を、人的結合、最も確実には完全な人的同一性(連結親会社と連結子会社の取締役構成が同一)によって確保することが、VAT上のオーガンシャフトの成立を確実にする唯一の方法といえます。

組織的結合の要件の厳格化を受け、早急の検討および対応が不可欠となっています。従来の措置が現行のVAT上のオーガンシャフトを継続するために十分かどうか確認する必要があります。税務当局により求められる新しい要件は2013年1月1日から遡及適用されます。2012年12月31日以前に成立していた

VAT上のオーガンシャフトについては、税務当局は2013年12月31日まで従来の適用要件を容認します。2013年1月1日以降新たに成立するまたは成立したオーガンシャフトについては新しい要件を満たす必要があります。

V. 個人所得税 / 賃金税

連邦財政裁判所: 会社イベントにおける非課税限度額

会社イベントにおける会社負担額が従業員一人当たりの非課税限度額110ユーロを超過した場合には、全額が給与として賃金税課税の対象となります。税務当局は2002年課税期間以来、非課税限度額として110ユーロを採用しています。連邦財政裁判所はこの限度額が2007年についても妥当であるとしています。連邦財政裁判所は、2002年より前の課税期間については自身が基準となる非課税限度額を設定し、修正したにも関わらず、金銭価値の下落に伴う調整は裁判所が果たす義務ではないとの見解を示しました(2012年12月12日付判決)。他方、非課税限度額を新たに、経験値に基づいて見直す必要が生じた場合、税務当局は速やかにこれを行わなければならないとしています。連邦財政裁判所は、非課税限度額を超過しているかどうかの判断に際しては、給与の性格を有し、個別に帰属させることのできない、会社イベントのために雇用者が支出した費用のみが考慮されねばならない旨言及しています。非課税限度額の判断のために基準となる費用は、連邦財政裁判所の見解によると、全参加従業員に同等に帰属できねばなりません。

連邦財政裁判所: 優遇価格で取得したジョブチケット(定期券)の賃金税上の取り扱い

連邦財政裁判所は、いわゆるジョブチケットプログラムの一環で優遇価格で購入された年間定期券の税務上の取り扱いに関する最近の判決においてその見解を示しています。

具体的事案においては雇用者が毎月、従業員の住所によって異なる基本料金を交通営団に支払っていました。基本料金の支払いを以って、従業員は交通営団から優遇価格で年間定期券を購入する権利を取得することとなりました。この権利を行使する従業員は、毎月自己負担額を直接自動引き落としによって交通営団に支払っていました。

このスキームのどの部分にFRINGE BENEFIT(現物給与)が認められるかという点ならびにFRINGE BENEFITの付与時点が争点となっていました。連邦財政裁判所は優遇価格で年間定期券を購入する権利にFRINGE BENEFITが認められるとしています。このFRINGE BENEFITは権利の行使時点、つまり年間定期券購入時点に従業員に付与されたものとみなされます。

連邦財政裁判所の見解では、毎月の支払いは一括して付与されたとみなされるFRINGE BENEFITの取り扱いに影響しません。毎月の支払いは、引受権が毎月新たに行使されることを条件としていないというのがその理由です。したがって本事案は、年間定期券または月毎のジョブチケットの利用権とは区別せねばなりません。これらの場合には税務当局は現物給与に対する月額44ユーロの非課税限度額を適用します。

FRINGE BENEFITの額に関して連邦財政裁判所は、訴訟事案を下級審(原審)に差し戻しましたが、ここにおいて連邦財政裁判所は、同等の年間定期券価格を基準とするだけでなく、同等のジョブチケットプログラムにおける一般的な割引価格もまた考慮すべきとしています。

バーデン・ヴュルテンベルク財政裁判所判決: 投資所得における必要経費控除禁止の違憲性

バーデン・ヴュルテンベルク財政裁判所の見解によると、投資所得に対する分離課税制度の中で適用される必要経費控除禁止の取り扱い、定額必要経費控除後の個別所得税率が分離課税税率25%を下回る場合には違憲であるとしています。なお、個別所得税率が分離課税税率25%を上回る場合の必要経費控除禁止の違憲性に関する判断は裁判所は下していません。当該判決については上級審への上告の申し立てが認められています。

連邦財政裁判所判決: 中古車に対する1%ルール適用の合憲性

連邦財政裁判所は、カンパニーカーの私的使用に関わるFRINGE BENEFITの課税計算における1%ルールの合憲性を2012年12月13日付判決において再度確認しました。カンパニーカーの購入価格が1%ルールに適用される税込み車体価格と著しく異なる中古車である場合であっても、1%ルールの適用に違憲性はないとされました。新車であっても通常は税込み車体価格を下回る価格で売却されるという抗弁もまた、1%ルールにおいて適用される税込み車体価格の引き下げに寄与しませんでした。

従業員が税込み車体価格の適用を望まない場合には、私的使用に関わるFRINGE BENEFITを走行記録法による実費ベースで課税することも可能です。

デュッセルドルフ財政裁判所判決: 企業グループ間の複数年にわたる派遣の場合の通常の勤務地

デュッセルドルフ財政裁判所に対して提訴された訴訟事案において、被雇用者が当初3年の予定で、最終的には6年弱にわたってドイツ親会社の国外子会社に派遣された場合においても一時的な外部勤務とみなされうるかどうかの判断が法廷に求められました。

訴訟事案において原告は、2006年4月1日から2011年12月31日の期間、ドイツ雇用者であるZ-AG社から国外子会社T社(出資比率90%)に派遣されました。派遣期間は当初3年、つまり2009年9月30日までの期限付きとなっていました。予定外のプロジェクト遅延のため派遣期間は3回にわたって延長され、最終的には2011年12月31日を以って派遣終了に到りました。派遣契約の他、原告は2年間の期限付き雇用契約をT社との間に締結していました。

家族と共に国外へ居を移した原告は、一時的な外部勤務との前提のもと、ドイツ国内の住居を維持し、国外住居に関わる家賃ならびに外国での自宅と勤務場所間の通勤費用について、出張旅費規定に基づき必要経費として給与所得から控除

しました。管轄税務署は原告の見解とは異なり、国外の自宅と原告の国外の勤務場所との間の通勤については、自宅と勤務地間の通勤に関わる定額走行手当を必要経費として認め、宿泊費用(家賃)の控除はその全額を否認しました。2013年1月14日付判決においてデュッセルドルフ財政裁判所はこの税務署の見解を支持し、原告の訴えを退けましたが、連邦財政裁判所への上告を認めています。

留意点: 所得税法第9条第1項第3文第4号にいう通常の勤務地は、連邦財政裁判所の最近の判例によると、被雇用者の継続的な勤務が行われる物理的に固定された中心的場所のみであり、つまり、被雇用者が雇用契約に基づき履行義務を負う勤務が行われる場所とされます。この場所は通常は、被雇用者が帰属せられ、持続的、連続的に、繰り返し立ち寄る雇用者の恒常的な事業施設とされます。

原告の見解とは異なり、派遣に伴う国外での勤務地は通常の勤務地とされます。派遣契約によると原告は派遣期間中プロジェクトTの遂行のため国外で勤務することとなりました。T社の事業施設は、したがって、被雇用者が遂行義務を負う勤務を行う場所ということになります。被雇用者(原告)は外国にあるT社の事業施設に帰属していました。被雇用者が派遣期間中専ら当該勤務地で勤務する予定であって、かつ実際に勤務していたことから、国外の事業施設は被雇用者の勤務の中心的場所を体現します。被雇用者の勤務はまた、持続的または恒常的に行われていました。したがって、通勤費用については定額走行手当のみが容認され、実費の控除は認められません。家賃については、外部勤務も認められず、二重家計の要件も満たされていないことから、原則的に控除の対象となりません。

注記: デュッセルドルフ財政裁判所は、“恒常的” または “一時的な” 勤務という漠然とした法的定義および子会社の事業施設の親会社への帰属に関する判決において、客観的な正味原則からは逸脱する、所得税法第9条第1項第3文第4号にいう通常の勤務地の場合における限定的な通勤費用(定額走行手当×片道通勤距離)控除の妥当性を論拠としています。連邦財政裁判所の主流的な判例によると、被雇用者は同じ通勤経路を利用でき、これにより通勤費用を軽減することが可能であることから、通勤費用控除の制限は、客観的な正味原則の運用上、適切かつ矛盾のない例外とされます。通勤費用の軽減は、例えば共同通勤グループの形成、公共交通機関利用および通勤に便利な住宅の選択といったことにより可能です。通常の勤務地の基本的なケースは、したがって、恒常的かつ継続して勤務が行われる場所となります。この基本的なケースについては、所得税法第9条第1項第3文第4号の規定は、適切かつ矛盾のない客観的な正味原則の例外とみなされるというのがデュッセルドルフ裁判所の見解です。

デュッセルドルフ財政裁判所は、現在連邦財政裁判所で審理中のラインランド・プファルツ財政裁判所判決に対する上告審に言及し、今回の判決に対する上告を認めており、本事案については今後の展開が待たれるところです。

VI. 税務会計

連邦財務省通達: 将来の税務調査費用の引当計上は大会社にのみ容認

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しなければならないとしました(2012年度ドイツニュースレターNo.4-11月号参照)。連邦財政裁判所はこの判決において、当該費用は調査通知書の交付があつて初めて引当計上可能とする税務当局とは異なる見解を示しました。

2013年3月7日付の通達において連邦財務省は、この連邦財政裁判所の判決に対する見解を公表しました。連邦財務省は、この中で周期的税務調査の対象となる大会社については引当金の計上を容認しています。これに対して、周期的税務調査の対象とならない企業については、税務調査通知書が交付されない限り、税務調査実施の可能性が乏しいことから引当金の計上は認められません。法的措置に裏付けられた義務が発生していないというのがその理由です。

税務当局の見解によると、引当金の評価に際しては、予想される税務調査の実施と直接関連する費用のみが考慮されることに留意せねばなりません。この直接関連する費用には、特に、税務調査官への調査室および作業場所の提供、情報提供および説明義務の遂行のために発生する人件費ならびに税務調査に関連して発生する弁護士および税理士費用が挙げられます。既に他の義務履行に関する引当金に含まれている費用は引当金算定に際して考慮することは出来ません。これらには例えば、年次決算書監査費用引当金ならびに書類の保管義務に関わる引当金があります。この連邦財務省通達は、すべての未確定事案について適用されます。

2012年改訂所得税ガイドライン(2012年度ドイツニュースレターNo.4-11月号のアップデート)

2013年3月20日に連邦政府は保留されていた2012年改訂所得税ガイドラインを承認しました。これを受けて、2013年3月25日に2012年改訂所得税ガイドラインが連邦税務広報に公表されました。税務上の引当金の上限額を商法上の計上額までとする(経過規定を含む)規定の他、税務上の製造費用の下限値の引き上げが、主な新规定となっています。ただし、同じく2013年3月23日に公表された連邦財務省通達を通じて、従来規定(2008年所得税ガイドラインR6.3条第4項)による製造費用の下限値は少なくとも当面は継続適用が認められています。この容認規定は、予定されている製造費用の下限値の引き上げのための履行費用の立証確認までの間、最長で所得税ガイドラインの再改訂まで適用されます。

VII. 税務コンプライアンス

連邦財政裁判所判決: 協力義務の不履行における遅延過料

2009年年次税法により導入された遅延過料(租税通則法第146条第2b項)に関して税務当局と納税者との間で議論が交わされています。同法の条文によると、最低2,500ユーロの遅延過料は電子帳簿の国外移転における違反だけでなく、税務調査時の協力義務の不履行に対しても課されることとなります。

遅延過料の賦課決定に際して税務当局は原則的に過失の理由を勘案しません。連邦財政裁判所は税務当局とは異なり、税務署は協力義務の不履行に対してはいずれも原則的に過失原因を勘案することなく遅延過料が賦課されるという既成概念に依拠してはならないとの見解を示しています。

連邦財政裁判所は、複数の協力義務が履行されないケースにおいて、それぞれの義務違反に対して個別の遅延過料を賦課することが可能かどうかという争点についての見解は示していません。税務当局はこれを肯定しています。ヘッセン財政裁判所もハンブルグ財政裁判所のいずれもその判例において、2,500ユーロの最低過料を、違反程度の判定を行うことなく義務違反の数で乗ずることに対する重大な懸念を表明しています。

税務(仮)申告書の提出遅延における刑法上の帰結

個別税法は税務(仮)申告書の提出期限をそれぞれ定めています。例えば賃金税申告書(Lohnsteuer-Anmeldung)は申告期間の終了後10日以内(月次申告の場合は翌月10日まで)に管轄税務署に提出されねばなりません。提出が期限までに行われなかった場合には、申告遅延過料の賦課(租税通則法第152条)だけでなく、故意の時間的租税回避に対する租税刑法上の調査手続きが開始されるリスクがあります。VAT仮申告書(Umsatzsteuer-Voranmeldung)についても同様です。租税通則法第371条(脱税の自己申告)に網羅性規則が導入され、排除理由が厳格化されたことから、税務(仮)申告書の提出期限超過および不備のある税務(仮)申告書を事後的な修正税務(仮)申告書の提出により救済するための企業にとっての法的条件が厳格化されました。

注記: 賃金税申告書の提出遅延は原則的に「(脱税による刑事罰回避のための)自己申告」とみなされますが、租税通則法第371条に規定される有効な「自己申告」の要件が満たされているかどうか判断されねばならないだけでなく、租税通則法第398a条第2号の5%の加算金が賦課される可能性があります。

2011年末までの状況 - 刑事罰および過料手続きに関する2012年ガイドライン(AStBV)による„犯罪化“

税務当局は2011年末までは、刑事罰および過料手続き担当局による自動的な介入を要請しないことを表明していましたが、2011年末に刑事罰および過料手続きに関するガイドライン(AStBV)が厳格化されました。具体的には、刑事罰および過料手続き(租税)に関する行政ガイドラインの改訂においては、2011年4月28日付けのブラックマネー防止法(Schwarzgeldbekämpfungsgesetz-SchwarzGBekG)による法改正を受けて、2011年末に2011年ガイドライン(AStBV)の第132号第1項に含まれていた第3文から「税務仮申告書(Steueranmeldungen)の提出遅延についても同様に届けられないことが認められ

る」との文言が削除されました。この文言は、「自己申告」を刑事罰および過料手続き担当局に対して通知するという原則的な義務に関するものです。ガイドライン改訂前は賃金税申告書およびVAT仮申告書の申告遅延のケースにおいて税務署は通知を行わないことが可能でした。しかし今回の改訂／削除により、税務（仮）申告書の遅延に際しては原則的に刑事罰および過料手続き担当局に通知することが税務署に義務付けられることとなりました。担当局は、刑事罰手続きが開始されるか、または過料の賦課決定でもって手続きを終了するかの決定を行います。

注記: この潜在的に納税者の“犯罪化”を前提とする規定は、各種団体および産業界から直ちに厳しく批判されました。連邦財務省はしかしながら、2012年ガイドライン(AStBV)の改訂および2011年ガイドライン(AStBV)第132号第1項第3文の削除は、形式的な法改正を受けたものに過ぎず、税務当局は税務(仮)申告書の提出遅延に際しては引き続き、事案に応じて慎重に対応することを強調しています。また、提出遅延の税務(仮)申告書のすべてを刑事罰および過料手続き担当局に通知した場合には担当局のキャパシティが不足すると考えられます。

2013年ガイドライン(AStBV)による緩和化

2012年10月30日付で適用されている2013年ガイドライン(AStBV)第132号の再改訂により、この行政通達は根本的に2011年の状態に修正され、ある程度緩和化されました。「自己申告」と表記された、または「自己申告」であることが明確な「自己申告」については原則的に刑事罰および過料手続き担当局に通知されねばなりません。ただし、第132号に新たに盛り込まれた第2項には、賃金税申告書およびVAT(仮)申告書に関する制限規定が設けられており、修正税務申告書または提出遅延の税務申告書は、相当の理由のある個別事例においてのみ刑事罰および過料手続き担当局に通知することとしています。短期間の期限超過および僅少な差異の場合は、脱税または過失による租税回避が行われたという追加的な根拠がみられる場合を除いては、通知の対象とはなりません。

留意点: 納税者にとっては喜ばしい2013年ガイドライン(AStBV)の改訂とは関わりなく、租税刑法上のリスクを回避するためには、今後も税務申告書の提出期限を遵守し、あるいは適時に期限延長申請を行うことが必要です。今後の行政実務において短期の期限超過は原則的に容認されると言われています。一方で賃金税申告書またはVAT(仮)申告書が期限までに提出されない場合は、引き続き原則的には脱税の事実要件が満たされるという事実を誤認してはなりません。さらに、税務当局は引き続き「相当の理由のある個別事例」という不明確な法的定義を使用しており、これが運用にあたっての不確実性をもたらす可能性があります。短期の遅延のケースにおいて刑事罰担当局への通知が行われるには今後具体的にどのような要件が満たされねばならないのか税務当局の見解が待たれます。なお、2013年ガイドライン(AStBV)は内部の行政通達として取り扱うべきものであり、したがって刑事裁判所に対する拘束力を有するものではありません。

投資所得: 新しいEUスタンダードとしての拡大的情報交換

ドイツ、フランス、英国、イタリアおよびスペインは、EU域内における拡大的な自動情報交換に向けて交渉を進めています。これは五カ国財務相によるEU委員会宛の共同文書からも明確です。5カ国はまず、パイロットプロジェクトにおいてEU利子指令に比較して拡大的な情報交換を相互に確立することを意図しています。参考となるのは、米国FATCA法(2012年ドイツニュースレターNo.4-11月号参照)の実施のための米国とのモデル協定です。新しいEUスタンダードを確立するためにも更なるEU加盟国の参加が望まれます。

VIII. イミグレーション

EUブルーカード -最低給与額の引き上げ

これまでもドイツニュースレターで数回にわたって取り上げていますが、ドイツは他のEU加盟国とともにいわゆるBlaue Karte EU(EU Blue Card)を導入しました。ドイツ当局が大学卒業資格または同等の資格を有する外国籍の被雇用者に対して交付するEUブルーカードはドイツ国内でのみ有効な期限付きの滞在許可であり、初回申請の場合は最長4年までの有効期限を付すことが可能です。

EUブルーカードの交付に際しては一定の要件を満たす必要がありますが、このうち最低給与限度額については毎年見直しされることになっています。2013年に適用される限度額が先般公表されました。大学卒業資格を保有する申請者については今後最低年間グロス給与額46,400ユーロ(月額3,867ユーロ)が保証されねばなりません。いわゆる人材不足職種(自然科学者、数学者、エンジニア、医師およびIT専門家)については年間最低グロス給与は36,192ユーロ(月額3,016ユーロ)とされます。新規の給与水準は2013年1月1日以降適用されています。

2013年EUブルーカードの要件と概要:

- ▶ (ドイツの大学修了資格と同等の)大学卒業資格
- ▶ ドイツにおける雇用契約または確約された契約オファー(雇用契約書または署名済みの契約オファーの提示による証明)
- ▶ 最低年間グロス給与46,400ユーロ(2012年は44,800ユーロ)または人材不足職種(エンジニア、数学者、自然科学者、IT技術者、医者)については最低36,192ユーロ(2012年は34,944ユーロ)
- ▶ 2年以内の転職に際しては労働局の許可要
- ▶ EU域内における無期限の滞在許可であるEC継続滞在許可の申請に際しては、他のEU加盟国における当該国交付のEUブルーカードによる滞在期間が加算
- ▶ メリット: 配偶者の就労目的の入国が容易、物理的、時間的に制限のない滞在許可である定住許可(Niederlassungserlaubnis)の早期交付

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 167,000 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 0213

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