

# German Newsletter

Japan Business Services

## 概要

I. 法改正	1
II. 法人税	12
III. OECD 報告書	12
IV. VAT	14
V. 保険税	18
VI. 個人所得税/賃金税	19
VII. 税務コンプライアンス	24

## ドイツ最新情報

### I. 法改正

#### 行政協力ガイドライン導入法(2013 年年次税法 ライト)

長きにわたった紛糾が収束し、2013 年 6 月 5 日に両院協議会は当初不成立に終わった 2013 年年次税法に盛り込まれていた改正内容について合意に達しました。形式上、改正内容は行政協力ガイドラインの導入ならびにその他の法規定の改正に関する法律(行政協力ガイドライン導入法)に含まれています。EU 法上および(ELStAM 規定等の)技術上の基準に加えて、(Cash-GmbH、RETT ブロッカー、ハイブリッドファイナンス等に関連する)税制強化措置が一部の遡及適用規定を含み、法制化されました。また、新しい VAT 法上の請求書記載要件も改正されています(セクション IV.VAT 参照)。

連邦議会は 2013 年 6 月 6 日に両院協議会の妥協案に同意し、連邦参議院もまた翌 6 月 7 日に必要な同意を与えました。行政協力ガイドライン導入法(いわゆる 2013 年年次税法)は 2013 年 6 月 29 日に官報に公布されました。

以下主要な改正点について取り上げます。



Building a better  
working world

## 相続税

### Cash-GmbH の防止 (相続税法第 13b 条第 2 項)

相続税法上の厳格化としては、特に(相続税法にいう)管理資産の対象範囲が拡大し、(現預金、協同組合預入金、金銭債権およびその他の債権等の)金融資産を含むことになったことが挙げられます。これらの負債控除後の価値が企業価値の 20%を超過する場合、超過額については、相続税法上の優遇措置の対象から除外される管理資産とみなされます。なお、“その他の債権”には売掛金等が含まれます。

したがって、企業価値の 20%までの(負債控除後の)金融資産は改正後も管理資産の対象外となります。20%を超える(負債控除後の)金融資産は今後管理資産を構成することになります。なお、管理資産は、原則的な相続税繰り延べを受ける場合は企業価値の 50%、選択的繰り延べの場合には企業価値の 10%を超えることが認められず、上限を超過する場合は優遇措置の適用を受けることができません。

繰り延べ措置の対象とならない“(取得から二年未満の)新規管理資産”の場合、金融資産は、払込み(出資)資産が払出し(持ち出し)資産を超過する差額として計算されることとなります。

改正規定により、特に、いわゆる Cash-GmbH の譲渡に際しての税制上の優遇措置の適用が制限されることとなります。ただし、銀行、金融サービス機関および特定のグループ内金融会社は改正規定の対象外です。

改正規定は、2013 年 6 月 7 日以降に相続税または贈与税の対象となる取得から適用されます。

## 不動産取得税

### RETT ブロッカー (不動産取得税法第 1 条第 3a 項)

すでに 2013 年年次税法の立法手続きにおいて、連邦参議院の要請に対する対応策として、(5%超の出資持分を保有する少数株主を介在させることにより不動産取得税を回避しようとするスキームである)いわゆる RETT ブロッカー・ストラクチャーの制限について議論がありました。このスキームへの対応としていわゆる不動産取得税上の補完的事実構成要件(不動産取得税の取得行為とみなされるための要件)が補足されることが望まれていました。従来の不動産取得税第 1 条第 2a 項および第 3 項は、直接の不動産取得に加えて、一定の条件下での持分取引について課税の対象としていました。

不動産取得税上のいわゆる RETT ブロッカー・ストラクチャーの制限を目的として、改正規定において不動産取得税上の補完的事実構成要件が拡大されました。不動産取得税法第 1 項第 3a 条の新規定により、権利主体が直接および／または間接に、国内不動産を保有する会社の 95%以上の(経済的な出資)持分を取得するケースにおいては、これは不動産取得税上の取得行為とみなされます。

新規定により、これまで再編および買収に際して一般的に構築されたストラクチャーの一部についてその意義が失われます。特に、他の会社(いわゆる RETT ブロッカー)が不動産保有会社に対して 5.1%以上の出資持分を取得し、第三者が当該 RETT ブロッカー会社に対して 5.1%(または場合によっては 0%)の出資持分を保有するようなストラクチャーが、新規定の対象となります。

新规定については、当初議論されていた2013年1月1日への遡及適用は実現せず、2013年6月7日以降に実現する取得行為に適用されます。

### グループ条項（不動産取得税法第6a条第1文）

不動産取得税上のグループ条項は、グループ内の特定の再編が不動産取得税上の理由によって阻害されないことを目的とした規定です。このグループ条項は今回の改正によってその対象が拡大されました。グループ条項による免税措置は今後、組織再編法第1条第1項第1号から第3号に規定される再編に加えて、（組織再編税法第20条および第24条等に基づく）現物出資およびその他の会社契約上の根拠に基づく取得行為についても適用されます。グループ条項の組織再編法上の法的行為への制限は緩和されることになりました。

新规定は、2013年6月7日以降実現する取得行為からの適用となります。

### 組織再編税法

#### 組織再編における遡及期間中に発生した損失の控除制限（組織再編税法第2条第4項）

改正により組織再編に際しての更なる損失控除制限規定が導入されています。新规定のもとでは、（例えば赤字有限会社といった）事業承継会社（承継権利主体）は、自身の控除可能な損失、繰越損失、ポジティブな所得と相殺しきれなかったマイナスの所得および利息の損金算入制限規定にいう繰越利息を、（例えば黒字有限会社等の）事業譲渡会社（譲渡権利主体）が遡及期間中に実現するポジティブな所得と相殺することが認められません。この控除制限は、承継権利主体が連結子会社である場合の連結親会社に対しても同様に適用されます。承継権利主体が人的会社（パートナーシップ）である場合、制限規定は人的会社の出資者レベルでの適用となります。

新规定にはグループ条項が盛り込まれています。グループ条項によると、譲渡権利主体および承継権利主体が税務上の譲渡日が到来する以前に商法第271条第2項にいう親子会社である場合には控除制限の適用対象とされません。

新规定は、2013年6月7日以降登記申請される組織再編または現物出資に適用されます。登記の不要な現物出資については、現物出資された経済財に対する経済的所有権が2013年6月7日以降移転する場合に、新规定が適用されます。

### 所得税法

#### ハイブリッドファイナンス

法人税法第8b条による配当非課税制度、個人所得税第3条第40号による配当一部課税方式および所得税法第32d条の分離課税制度の運用にあたっては、今後（受取側と支払側での税務上の取り扱いを整合させる）対応原則が適用されます。配当は、当該配当が配当実施会社の所得を減少させていない限りにおいて受取側で非課税とすることが認められます。この規定により、相反する所得分類のためにクロスボーダーのハイブリッドファイナンスがいずれの国においても課税されないといういわゆる空白所得の問題が解決されることとなります。

非課税措置を受けるための規定の厳格化は、事業年度が暦年の場合は2014年課税年度から、暦年と異なる事業年度の場合は2014年1月1日以降開始する課税年度からの適用となります。（個人資産に帰属する投資所得に対する）分離課税制度

においては、対応原則は 2014 年 1 月 1 日以降受け取る収入または収益からの適用となります。

#### 源泉税の還付(所得税法第 50d 条第 1 項第 11 文)

ドイツと他国との間の租税条約が、配当についてドイツ国内法の源泉税率より低い源泉税率を定めている場合、国外の債権者は原則的にドイツ配当源泉税の一部または全額について還付請求権を有します(所得税法第 50d 条第 1 項)。所得税法第 50a 条により、ドイツ国内源泉所得として源泉課税の対象となる制限納税義務者に対する報酬についても同様です。

しかしながら、当該所得がドイツまたは租税条約相手国の税法上(例えば米国では“Check-the-box”制度により)、債権者以外の納税者に帰属する場合、債権者が有する還付請求権が状況によっては行使できない可能性があります。

新規定は、こうしたケースにおいては、租税条約締結相手国の税法により、居住者の所得または利益として配当収益または報酬が帰属せられる当該納税者が、配当源泉税の還付請求権を有するとしています。

新規定は、2013 年 7 月 1 日以降実施される支払いからの適用となります。

#### クロスボーダーのパートナーシップにおける特別報酬(‘Sondervergütung’)のドイツにおける課税義務(所得税法第 50d 条第 10 項)

ドイツ国内法によると、国内パートナーシップからの国外出資者に対する報酬は特別事業収益(‘Sonderbetriebseinnahmen’)として事業所得を構成します。当該報酬は税務当局の見解によると、適用される租税条約が特段の規定を定めていない限り、租税条約上も事業所得に分類されなければならないとされます。この法解釈は 2009 年年次税法により所得税法第 50d 条第 10 項として成文化され、所得税法第 50d 条第 10 項に該当するケースにおいてドイツの課税権を保証することが意図されていました。

しかしながら、連邦財政裁判所は 2010 年 9 月 8 日付の判決において、事業所得がドイツ国内恒久的施設に帰属しない場合には、ドイツは所得税法第 50d 条第 10 項による課税権を有しないとの見解を示しました。連邦財政裁判所見解によると、2009 年年次税法により導入された所得税法第 50d 条第 10 項に規定される特別報酬(判決事案においては米国に居住する出資者へのライセンス料支払い)を租税条約上の事業所得へ区分変更することは意味を成さないとしています。

行政協力ガイドライン導入法による改正所得税法第 50d 条第 10 項により上記のような規定の有名無実化が回避されることとなります。新規定によると、租税条約の適用上、出資者の報酬は、報酬のベースとなる役務に関わる費用が起因する恒久的施設に帰属することとなります。この規定は、財産価値の恒久的施設への帰属に関する租税条約の規定にかかわらず、適用されます。

租税条約相手国が租税条約に基づき特別報酬を事業所得と区分しない(例えば使用料と区分する)場合、相反する所得分類による二重課税が発生する可能性があります。このようなケースにおいては、新規定により、当該租税条約がこのような所得について特段の規定を設けていない限りにおいて、特別報酬分に対応する外国税額が、特別報酬分に対応するドイツ所得税または法人税から税額控除されます。

所得税法第 15 条第 3 項第 2 号にいうパートナーシップ(みなし事業パートナーシップ-'gewerblich gepragte Personengesellschaft')については所得税第 50d 条第 10 項の適用はありません。

新規定は、所得税または法人税の査定がまだ確定していないすべてのケースについて適用されます。

#### (マイナスの)累進税率留保における制限(所得税法第 32b 条第 2 項第 1 文第 2 号第 2 文の c)

国外損失について、ドイツにおける(マイナスの)累進税率留保を通じた税務上のメリットを享受する目的で、納税者が例えば金を購入するといった、タックスストラクチャリングモデル(ゴールドフィンガーモデル)が制限されることとなります。今後所得税法第 32d 条第 2 項による特別の税率の算定に際しては、所得税法第 4 条第 3 項の收支計算による利益計算上、流動資産の取得または製造費用を損金算入することは認められません。これらは売却または事業資産からの持ち出し(自家消費)時点で初めて損金として認識されます。

マイナスの累進税率留保における制限規定は、2013 年 3 月 1 日以降取得、製造または事業資産に出資された流動資産からの適用となります。

#### 電子賃金税源泉基礎データ(所得税法第 52b 条)

電子賃金税源泉基礎データ手続き(ELStAM)の導入ならびに、EU 収税ガイドライン導入法による従来の規定が、2013 年 1 月 1 日以降廃止されたことに伴う経過期間の取り扱いに関して定められています。税務当局はすでに 2013 年以降新規定を適用しています(2012 年 12 月 19 日付連邦財務省通達)。

連邦財務省は、2013 年またはそれ以降となる賃金税源泉徴収のための ELStAM の適用開始時点ならびに雇用者による ELStAM の取り込み開始時点(開始スケジュール)について、2013 年 7 月 25 日に連邦税務広報に公表された特別通達において定めていますが、この通達の中で適用開始に関する詳細についても定められています。

#### 電気自動車に対する所得税上の助成措置(所得税法第 4 条第 5 項第 1 文、第 6 条第 1 項第 4 号、第 8 条第 2 項)

電気自動車およびプラグイン型ハイブリッド自動車については、1%ルールの上今後はグロスリスト価額から蓄電池相当額が控除され(所得税法第 6 条第 1 項第 4 号第 2 文)、課税対象額が引き下げられます。同様に、電気自動車の蓄電池費用は走行距離法による車両費のプライベート使用相当分の計算上も減額されます(所得税法第 6 条第 1 項第 4 号第 3 文)。新規定は被雇用者レベルでは、社有電気自動車のプライベート使用および通勤使用に関わるFRINGE BENEFITの計算に反映されます(所得税法第 8 条第 2 項第 4 文)。

新規定は、基本的に機械または電動の蓄電池または非排気型エネルギー交換機に蓄電された、電気動力のみで駆動する自動車(電気自動車)、およびプラグイン型ハイブリッド自動車で、2022 年 12 月 31 日までに取得された車両を適用対象としています。

## 配当課税(所得税法第 43b 条第 2 項、別表 2)

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改正 EU 親子会社指令を受け、配当課税規定が改正されました。新規定は、2012 年 1 月 1 日以降実施される配当からの適用となります。

## 法人税法

### 有価証券貸付(法人税法第 8b 条第 10 項)

有価証券貸付は、(本来自身が受け取った場合には課税対象となる資本会社に対する出資からの収益(配当)について配当を法人税法第 8b 条により非課税(益金不算入)の収益として処理できる納税者に移転させることを目的とした節税ツールです。節税メリットは、借入側が支払った対価(借入手数料)を損金として控除できることにあります。法人税法第 8b 条第 10 項は従来からこのスキームを制限し、貸付側が法人である場合には、借入手数料の損金処理を否認していました。しかしながら、人的会社(パートナーシップ)が株式貸付人として関与するケースについてはこれまで法律上の規定がありませんでした。こうしたスキームを阻止する目的で、有価証券貸付に関する原則がパートナーシップに拡大されます(法人税法第 8b 条第 10 項第 9 文)。

同様に、“再貸付(又貸し)”のケースについても新しい規定が設けられています。他の(借り入れ側)法人が借り受けた出資持分から何の収益および収入も実現しない場合には、対価の損金算入禁止の対象とはなりません(所得税法第 8b 条第 10 項第 5 文)。条文によると、当該他の法人が借り受けた有価証券を再貸付しこれに対して受け取る対価も、第 5 文にいう収益および収入に該当します(法人税法第 8b 条第 10 項第 6 文)。

法人税法第 8b 条第 10 項の適用範囲のパートナーシップ(貸付側)への拡大規定は、2014 年 1 月 1 日以降貸し付けられる有価証券について適用されます。再貸付に関する新規定は未確定の事案すべてに適用されます。

## 国際取引課税法

### 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(国際取引課税法第 1 条第 1 項第 2 文)

国際取引課税法第 1 条第 1 項(資本会社間のクロスボーダーの商取引関係に対する独立企業原則の適用)が、パートナーシップが関与するクロスボーダーの商取引にも適用されるかどうか、これまで法律上定められていませんでした。国際取引課税法第 1 条第 1 項第 2 文前段によると、今後はパートナーシップも国際取引課税法にいう納税義務者とされます。これにより、クロスボーダーの利得配分においてパートナーシップの商取引は資本会社の商取引と同等の取り扱いとなります(独立企業原則の統一的適用)。例えば不動産取得以外は行わない、事業性のないパートナーシップもまた規定の対象となります。

さらに、パートナーシップは、国際取引課税法第 1 条第 2 項の要件を満たす場合には、国際取引課税法第 1 条第 1 項にいう関係者に該当します(国際取引課税法第 1 条第 1 項第 2 文後段)。これら改正内容は従来のドイツ税務当局の見解に一致したものです(1983 年 2 月 23 日付連邦財務省通達)。

国際取引課税法第 1 条第 1 項第 2 文前段の規定は 2013 年課税年度からの適用となります。同第 1 条第 1 項第 2 文後段は未確定の査定すべてに適用されます。

### 商取引の事実要件の新規定 (国際取引課税法第 1 条第 4 項)

関係者間で商取引が行われていることが、国際取引課税法第 1 条第 1 項にいう独立企業原則の適用のための事実要件のひとつになります。商取引とは国際取引課税法第 1 条第 5 項に、会社定款上の規定に基づかない、債権法上の関係と定義されていました。企業とその法的に従属する恒久的施設の間に債権法上の関係が成立しないことから、これまでは国際取引課税法第 1 条第 1 項に基づく企業とその恒久的施設との間の利得配分の更正は不可能でした。

従来の国際取引課税法第 1 条第 4 項(課税標準の推計)は廃止され、従来の第 1 条第 5 項がこれに取って代わります。従来の第 1 条第 5 項の“債権法上の関係”という定義が改正第 1 条第 4 項では“経済的な行為”という定義に取って代わられています。“経済的な”行為という定義はあらゆる法的関係および事実上の行為を包括することになります。

新規定は 2013 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用されます。

### 本支店間での利得配分における独立企業原則の適用 (国際取引課税法第 1 条第 5 項)

国際取引課税法第 1 条第 5 項の新規定をもって、立法者は OECD レベルでの国際的な動向に対応しています。OECD 加盟国の見解で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の「分離企業機能」を前提として行われるべきとしています(いわゆる承認された OECD アプローチ-AOA)。独立企業原則に基づく利得配分においては、法的に独立していない恒久的施設は原則的に別個の分離した企業に擬制されます。この OECD の新しい見解は OECD モデル租税条約第 7 条 2010 年改訂版ならびにこれに付帯するコメントに反映されています(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完全適用は 2011 年 11 月 17 日に締結されたり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)。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 OECD 恒久的施設レポート 2010 年版に記載されています。国際取引課税法第 1 条第 5 項の新規定により、立法者は国際的に確立された原則に準拠した国内法上の法的根拠を制定したことになります。

新規定は、2013 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用されます。

### 独立企業原則の適用に関する法令の制定権 (国際取引課税法第 1 条第 6 項)

国際取引課税法第 1 条第 6 項は連邦財務省に対して、国際取引課税法第 1 条にいう独立企業原則の適用ならびに恒久的施設のみなし資本に関わる詳細を規定する法令を制定する権限を認めています。法令においては特に、一般的または(銀行、保険業、建設業等)特定の業種における本支店間での利得配分に関する詳細規定が法的拘束力をもって規定されます。

新規定は 2013 年課税年度からの適用となります。

### VAT

VAT 法は様々な分野で改正されていますが、以下重要な改正内容を取り上げます。

### 請求書記載要件 (VAT 法第 14 条, 第 14a 条)

請求書記載要件についてはセクション VI. VAT をご参照ください。

### 特定の法人における役務提供の場所 (VAT 法第 3a 条第 2 項第 3 文)

通常は事業者として営業活動を行っている法人の非営利部門に対して役務が提供される場合、当該役務は、特別規定が適用される場合を除いて、VAT 法第 3a 条第 1 項により役務を提供する事業者が事業を行う場所で課税対象となります。

今後こうした役務は、やはり特別規定の適用がある場合を除いて、VAT 法第 3a 条第 2 項第 1 文により、役務の受益者である法人が事業を行う場所で課税されます (受益者原則)。つまり、法人が事業目的または事業目的以外で役務の提供を受けるかどうかは課税地の判断の基準とはなりません。前提となるのは、法人が事業者として活動しているかどうかです。

例外的に、役務が従業員のプライベート目的で提供される場合には、当該役務は引き続き役務を提供する事業者が事業を行う場所で課税されます (VAT 法第 3a 条第 1 項、第 3a 条第 2 項第 3 文第 1 号)。

新規定は 2013 年 6 月 30 日から適用されます。しかしながら、全体的には、上記に述べられた提供場所の帰属はすでに従来法のもとでも適用されていたのではないかとこの疑問が残ります。新規定は結局のところ、EU ガイドラインを、これが改正されない限りにおいて、どのように解釈するかという点を明確にしたに過ぎません。いずれにしても、納税者に利益をもたらす効果がある場合、直接 EU ガイドラインに準拠することが可能です。税務当局が関連通達の中でこの点に対する見解を示すかどうかを待たれます。

### 非事業者に対する輸送手段の長期リース (VAT 法第 3a 条第 3 項第 2 号)

従来非事業者に対する短期でない輸送手段のリースは、役務を提供する事業者の本店所在地または恒久的施設の所在場所で課税されていました (VAT 法第 3a 条第 1 項)。

非事業者に対する短期でない輸送手段のリース役務の提供場所は、今後受益者の居所または所在地とされます。30 日を越える水上輸送手段以外の輸送手段のリース、90 日を越える水上輸送手段のリースは短期でないリースとされます。

新規定は 2013 年 6 月 30 日から適用されます。

### リバースチャージ対象役務の拡大 (VAT 法第 13b 条第 2 項第 5 号、第 5 項)

従来の VAT 法第 13b 条第 5 項 (VAT 債務の転嫁規定) の適用対象役務を規定する第 13b 条第 2 項第 5 号によると、地熱送電ラインを経由したガス、電力、暖房または冷却送電ラインを経由した暖房または冷房エネルギーが VAT 法第 3g 条の条件下で事業者向けに国外事業者によって供給される場合、VAT 債務が受益者に転嫁されていました (リバースチャージシステム)。

新規定により受益者への VAT 債務の転嫁先の範囲が拡大されています。送電ラインを経由した地ガスおよび電力が国内事業者から他の事業者に対して供給される場合も、リバースチャージの対象となります。ただし、この取り扱い、国内事業者による地熱の供給については、受益者自身が地熱の供給を行う事業者である場合に限られます。さらに、国内事業者による電力の供給については、供給側、受益側ともに再



販業者である場合に限られます。電力を自身で発電し販売する、つまり再販を行わない事業者は、VAT 法第 13b 条第 2 項第 5b 号にいう再販業者とはみなされません (VAT 法第 2 条第 5 項)。

新規定の法制化のためには EU 閣僚委員会による EU 法上の授権または EU 付加価値税制度ガイドラインの改正が必要とされていました。申請はすでに行われていますが、まだ法令発布の権限は付与されていません。したがって、新規定は、ドイツに対する授権に関する EU 委員会の施行決定または EU 付加価値税制度ガイドライン改正の公布日の翌々月 1 日に発効します。EU 委員会は閣僚委員会に申請を却下することを助言しています。したがって、行政協力ガイドライン法の発効に関わらず、この新規定が施行されるかどうかまだ確定していません。

### 国外事業者の定義(VAT 法第 13b 条第 7 項第 1 文および第 2 文)

最近の欧州司法裁判所判決を受け、立法者は、リバースチャージ規定(VAT 法第 13b 条第 2 項第 1 号から第 5 号)にいうところの国外事業者を規定する VAT 法第 13b 条第 7 項の条文を幾分複雑な文言でもって改正しています。国外に本店所在地、経営管理地または恒久的所在地を有する事業者は、事業者自身が国内にプライベートの居所を有している場合も、国外事業者とみなされます。国外に経済的活動を行う本店所在地、経営管理地または当該恒久的施設を通じて売上取引が行われる恒久的施設を有しない場合にのみ、国内の居所の保有により国内事業者となりえます。

新規定は 2013 年 6 月 30 日以降適用されます。しかしながら、全体的には、この新規定についても上記に述べられた判断基準はすでに従来法のもとでも適用されていたのではないかと疑問が残ります。新規定は結局のところ、EU ガイドラインを、これが改正されない限りにおいて、どのように解釈するかという点を明確にしたに過ぎません。いずれにしても、納税者に利益をもたらす効果がある場合、EU ガイドラインおよび法改正の背景にある 2011 年 9 月 6 日付欧州司法裁判所判決に直接準拠することが可能です。税務当局が関連通達の中でこの点に対する見解を示すかどうかが待たれます。

### 租税通則法

#### 時効期限到来の停止(租税通則法第 191 条第 5 項のケースへの対応としての第 171 条第 15 項の導入)

連邦財政裁判所は 2011 年 12 月 13 日に、保険税の債務納付義務者が(納税義務者である)第三者の勘定において保険税を申告し、納付しなければならないケースにおいては、納税義務者に対する査定書の時効期限は納付義務者に対する税務調査実施によって停止されないとの判決を下しました。これにより納付義務者の連帯責任は制限されることとなります。

租税通則法第 171 条第 15 項の導入により、時効期限は並列して到来することになります。具体的には、納税義務者に対する時効期限は、納付義務者に対する時効到来前には到来しません。したがって、例えば連帯責任査定書の交付は、納付義務者に適用される時効期限到来までの間可能となります。この規定を通じて、納付義務者が、当該税務調査の完了を納税義務者側での時効期限到来まで引き延ばすことにより連帯責任から免れることのないよう規制されます。

納税義務者および納付義務者について部分的に時効期限が到来しないことから、新規定は納税義務者にとっては不利益となります。源泉徴収または納付されていない、

または源泉徴収または納付が過少となっている租税について、納付義務者に対する時効到来の停止措置が有効な限りにおいて、納税義務者に対する査定書の交付または更正が可能となります。

新规定は 2013 年 6 月 30 日時点で到来していない時効期限すべてに適用されず。

## EU 行政協力法(EUAHiG)による EU 行政協力ガイドラインの国内法への導入

### 概論

EUAHiG により 2011 年 2 月 15 日付 EU 行政協力ガイドラインはドイツ国内法に導入されます。したがって、現行の EC 行政協力法は 2012 年 12 月 31 日をもって失効し、EU 行政協力法が 2013 年 1 月 1 日に施行されます。

新法は従来の法制に比較してより幅広い EU 加盟国の税務当局間の情報交換を規定しています。EU 行政協力ガイドラインに依拠し、EU 加盟国すべてに対し OECD モデル租税条約第 26 条に規定される情報交換が保証されます。さらに、2015 年 1 月 1 日以降は、2014 年 1 月 1 日以降の課税期間について、自動情報交換制度が導入されます。また、いわゆる自発的な情報交換制度も導入されます。

この規定は原則的にすべての種類の租税について適用されますが、(例えば VAT、共通の物品税等)特定の租税は、明確に適用対象から除外されています。また、人的対象には自然人に加えて法人、人的団体およびその他の法形態が含まれます。

ドイツでは連邦中央税務局が行政協力を具体的に実施するにあたっての中央連絡事務所となります。実施のためのスタンダード様式が準備されます。

租税通則法ならびに租税通則法に関する税務当局通達(特に租税通則法適用規則)が EUAHiG にも適用されます。

### 要請に基づく情報交換(EUAHiG 第 4 条)

要請に基づく情報交換は "おそらく関連する" 情報という OECD スタンダードに従ったものです。したがって、"情報の探り出し(Fishing expeditions)" は除外されます。情報要請に対し、銀行の守秘義務を理由に拒否することはできません。

EUAHiG 第 5 条には、中央連絡事務所である連邦中央税務局が要請に対応する期限を設けており、通常の事案においては 6 ヶ月とされます。

### 2014/2015 年からの自動情報交換 (EUAHiG 第 7 条)

2015 年 1 月 1 日以降連邦中央税務局は 2014 年 1 月 1 日以降の課税期間について、EU 加盟国の中央連絡事務所に対して自動的に電子的方法により情報を送信します。自動情報交換の対象となるのは、これが以下の領域については制限されていることから、特に自然人に関する情報になります:

- ▶ 給与所得
- ▶ 役員報酬
- ▶ 生命保険商品(他の EU 規則により情報交換の対象となっていないもの)

- ▶ 退職年金等
- ▶ 自己保有不動産および不動産所得

連邦財務省は、連邦各州の合意のもと、自動情報交換の詳細を連邦財務省通達に規定する権限を有します。

#### 自発的な情報交換(EUATiG 第 8 条)

原則的に中央連絡事務所は自身の裁量により、他の EU 加盟国に有用と思われるあらゆる情報を自発的に送信することが可能です。

さらに以下の5つのケースにおける情報義務が導入されています。

- ▶ 他の加盟国における租税回避があったとの推測に足る理由がある場合
- ▶ 納税義務者が他の加盟国での課税または追加納税の対象となる減税または免税をドイツで受けた場合
- ▶ ドイツの納税義務者と他の EU 加盟国の納税義務者との間の商取引が他の国を経由して行われることにより節税につながる場合
- ▶ 関係会社間での人為的な利益移転を通じた節税が行われたとの推測に足る理由がある場合
- ▶ ある加盟国のために調査された情報がさらなる他の加盟国の課税に関係する場合

#### その他の改正内容の概要

- ▶ 賃金税源泉徴収手続きにおける各種控除額の有効期間の 2 年間への延長
- ▶ 不動産取得税上の異性間婚姻者と登録された同性間婚姻者の同等の取り扱い
- ▶ 租税条約上の二重の課税免除の防止(所得税法第 50d 条第 9 条第 3 文): クロスボーダーの給与等がいずれの国でも課税されないことを防止するための所得税法第 50d 条第 9 項の適用範囲の拡大(所得税査定が未確定の事案すべてについて適用)
- ▶ 出口課税 (所得税法第 50i 条): 納税者がドイツから外国に移転するケースにおける、移転時点においては国内パートナーシップへの持込(出資)または譲渡を理由として課税されなかった、経済財および所得税法第 17 条に該当する資本会社への出資持分に対する課税の確保(ただし、対象となるのは事業またはみなし事業パートナーシップのみ)。新規定は 2013 年 6 月 30 日以降に行われる経済財の売却または払い出しに適用、または当該パートナーシップに対する出資持分からの定期的な所得はすべての未確定の事案について適用
- ▶ 国際取引課税法(抜粋)
  - ▶ CFC ルールによる加算課税(国際取引課税法第 8 条第 2 項): (低税率国で CFC ルールの対象とならない経済活動を行っていることを証明する)モチベーションテストの対象の国内企業による支配を受けていないが投資性所得を有する会社への拡大

- ▶ 国外ファミリー財団(国際取引課税法第 15 条): 法人に対する規定に基づき算定される財団所得の寄贈者(あるいは収入または財産の受益者)への加算に代わって、今後は財団レベルでの所得およびこれら所得の寄贈者(あるいは収入または財産の受益者)への加算が別個に査定されます。
- ▶ 相続および贈与税
  - ▶ 給与総額に関する規定: 組み入れ要件が満たされる限りにおいて、給与総額の例外規定の適用に際しての企業グループにおける 20 人限度枠に子会社の従業員の一部が組み入れられます(相続税法第 13a 条第 1 項第 4 文)。
  - ▶ グループ子会社(資本金会社)の保有する(取得から二年未満の)“新規”管理資産がある場合の管理資産の評価価額(相続税法第 13b 条第 2 項第 7 文): 親会社側で考慮される管理資産の計算に際しては当該資本会社に対する出資持分の評価額を上限としません。

新規定は 2013 年 6 月 6 日以降課税対象となる取得取引からの適用となります。

## II. 法人税

### バーデン・ヴュルテンブルク財政裁判所判決: 接待交際費の損金算入額引き下げの合憲性

2004 年財政調整法(Haushaltsbegleitgesetz -HBegLG)の施行に伴い、いわゆる Koch/Steinbrück リストによる提案を受ける形で、各種税務上の助成措置が廃止されました。そのひとつとして、2004 年以降接待交際費の損金算入額が従来の 80% から 70%に引き下げられました。

連邦憲法裁判所は、2004 年財政調整法に対する憲法上の疑念を確認し(2009 年 12 月 8 日付決定)、旅客輸送法の改正に関する審理において、Koch/Steinbrück リストの立法手続きへの提出が違憲であったと結論付けられた点を、その根拠としています。

バーデン・ヴュルテンブルク財政裁判所は、上記連邦憲法裁判所の見解を理由として、Koch/Steinbrück リストによる接待交際費の損金算入額の引き下げについても連邦憲法裁判所に対し違憲立法審査を求める決定を行いました(2013 年 4 月 26 日付決定)。

## 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 年度ドイツニュースレター No.2 -5 月号のアップデート)

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」イニシアティブを更に展開しています。G20 財務相会議において OECD は 2013 年 7 月 19 日にアクションプランを公表しました。

アクションプランの上位項目については2014年9月までに具体的な解決策が策定される予定です。他の項目については2015年9月または2015年12月までに解決策が準備されることとなります。

アクションプランには以下の15項目が盛り込まれていますが、内容的に重複する項目もあり、これらについては整合性のある解決策が求められます。

1. デジタル経済分野における企業の(源泉)課税における業界固有の問題点の認識;特に、当該国における活発な経済活動に関わらず税務上の課税要件が満たされない(例えば恒久的施設が存在しないなど)という問題、クロスボーダーで提供されるデジタルサービス(デジタル財貨の供給およびデジタルサービスの提供)にかかわる売上VATの効果的な課税の確保
2. いずれの国においても課税されない空白所得、事業経費の二重損金算入または長期的な税金繰り延べの防止を目的とする、ただし二重課税が排除された上での、(例えばOECDモデル租税条約または国内法の改正を通じた)ハイブリッド企業および金融商品に対する措置
3. 個々の国におけるCFCルールの強化への提案
4. 利息または経済的に同等の費用の“過度の”損金算入の制限規定の検討と“ベストプラクティス”への提案
5. 国際的な租税競争における個々の国による不当なプラクティスの撲滅(パテント・ボックスといった優遇制度も該当する可能性あり)
6. 特にモデル条約のための規定の策定および国内法への提案を通じた(トリートメント・ショッピングといった)租税条約規定の“濫用”の撲滅
7. 例えば代理人PE(恒久的施設)による、または営業活動の分散を通じた恒久的施設の“作為的な”回避に対する措置
8. 特に当該経済財の移転および使用にかかる妥当な移転価格の定義を通じた、企業グループ内での無形経済財の移転の防止
9. 特に、契約上引き受けられたリスクを理由とする不当に高い対価を容認しない移転価格規定を通じた企業グループ内でのリスクの移転の防止
10. 特に、(例えばマネジメント報酬またはヘッドコスト負担に関する)具体的な移転価格規定の導入を通じた、独立企業間では行われぬ「ハイリスク取引」に伴う利益移転の防止
11. 租税機密および税務当局および企業の費用を勘案した上での、BEPSに関連するデータの収集および評価、およびBEPSの経済効果の調査のための措置の導入
12. 納税者に対する“アグレッシブな”タックスプランニングの開示義務付け
13. 移転価格ドキュメンテーションのスタンダードの見直し; 場合によっては、関係国のすべての税務当局に対し、グローバルな利益配分、経済活動および各国で支払われた租税に関する必要情報を提供することを多国籍企業に義務付ける規定の導入
14. 二重課税排除を目的とする相互協議手続き(MAP)および仲裁手続きに関するより効果的な制度の策定

15. (例えば濫用防止規定、恒久的施設の定義、移転価格規定またはハイブリッドプランニングといった分野における)租税条約の改正を要するアクションプランの措置を実現するための多国間ベースのツールの開発

OECDの見解ではBEPSプロジェクトが事実上課税の分野における国際協力の歴史上の転換点となるには、同時に関係者全員の間で合意された措置が講じられる必要があります。したがって、OECDに加盟していない中進国だけでなく、G20各国ならびに国連加盟国および開発途上国についてもまた参画が求められます。また、実業界および一般公衆の意見も諮問手続きを通じて反映されることが望まれます。

政治的な圧力および一般的な期待度が非常に大きいことから、15項目のアクションプランの実現に向けた更なる展開が今後も待たれます。

#### IV. VAT

### 到着確認書(Gelangensbestätigung) - EU 域内供給取引における新しい証明書要件 (2013 年ドイツニュースレターNo.2-5 月号のアップデート)

2012 年 1 月 1 日に施行された改正 VAT 施行令は EU 域内供給取引における証憑上および帳簿上の証明要件に関して再度改正が行われました。改正内容は 2013 年 10 月 1 日に施行されます。以下、主な改正点の概要になります。

#### “明確で簡単に証明可能な”書類

VAT 施行令の重要な改正点は、欧州司法裁判所および連邦財政裁判所の判例に依拠して実務上運営されているものです。事業者は、これまで EU 域内供給取引を VAT 免税とするための要件を到着確認書によってのみ証明することが義務付けられていました。しかしながら今後は他の書類でもって証明することも可能となりました。到着確認書は引き続き VAT 施行令に証憑上の証明として定義されていますが、唯一の容認される書類ではなくなりました。

「到着確認書」には以下の記載が求められます。

- 購入者の氏名および住所
- 財貨の数量および市場における一般的な名称、新車取得の場合は車両認識番号
- 事業者による輸送または発送もしくは購入者による発送の場合は他の EU 加盟国における財貨の受け取りの場所および日付、購入者による財貨の輸送の場合は他の EU 加盟国における財貨の輸送の終了場所および日付
- 確認の日付
- 購入者の署名

改正 VAT 施行令第 17a 条によると、EU 域内供給の要件が満たされていることが “明確で簡単に証明可能な” 書類もまた証明書として容認されます。いずれの書類が “明確で簡単に証明可能な” かどうかについて、VAT 施行令第 17a 条には、いわゆる “ポジティブ” リストが列挙されています。容認される書類の例としては以下のものが挙げられます。

船荷証券等の輸送書類で、特に購入者および委託者の署名といった一定の記載要件を満たすもの。該当する書類には、例えば CMR(国際貨物受取証)がありますが、すべての必要記載事項、特に記入欄 24 への正しい記載が必要です。

財貨が独立のクーリエ業者によって輸送される場合、

- (特定の記載事項を含む)書面による委託依頼書
- クーリエ業者により発行された財貨の引き受けおよび引き渡しに関するプロトコール(トレーシングプロトコール)

財貨が郵便業者によって輸送される場合、

- 郵便で輸送された送付物に関する(特定の記載事項を含む)受け渡し証明書、および
- 引渡し商品の支払いに関する証明書

でもって証明することが可能です。

到着確認書以外の書類を使用するにあたっては、特に顧客が自己車両で財貨を引き取るケース、ならびに船荷証券または運送業者の証明書を使用するケースにおいて、十分な注意を払い特例に留意する必要があります。例えば過去に容認された書類であっても将来的に無条件に容認されるとは限りません。

### 到着確認書の電子的方法による送信

到着確認書の電子的方法による送信が容認されています。電子的方法による送信の場合、購入者の署名は不要です。電子的方法による送信を選択した場合の技術的な基準は指定されていませんので、例えば電子メールや pdf ファイル添付の電子メールでの送信も可能です。さらに、購入者またはその代理人が供給者が作成した記載内容について電子的方法によってコンファームするのも十分です。

この緩和化は、簡単で迅速なハンドリングの観点から歓迎すべきものですが、引き続き慎重な対応が求められます。特に購入者が単純に「返信ボタン」をマウスクリックでコンファームする場合には、供給者はコンファメーションがすべての必要事項、特に購入者の正式な住所および供給の場所および日時を含んでいることに配慮しなければなりません。納品の日時は購入者自身で記入するか、またはコンファメーションの日日に納品されたことを納品当日のマウスクリックを通じてコンファームせねばなりません。さらに、すべての電子的方法により送信された税務に関連するデータと同様、デジタル文書のデータアクセスおよび検証可能性の原則が順守されねばなりません。電子的方法により受領した到着確認書は租税通則法上の保管期限が到来するまで、電子的でかつ加工処理されていないフォーマットで保管する必要があります。

## 一括証明

同一の購入者に対する複数の個別の供給についていわゆる一括証明にまとめることも容認されています。一括証明書にまとめることができるのは四半期中の供給までです。

## 見通し

2013年10月1日に施行される改正VAT施行令に関しては連邦財務省通達が公表される予定です(次トピック参照)。ただし、施行までの時間もわずかですので通達を待たずに新规定への対応を準備するのがベターです。

## 到着確認書に関する連邦財務省通達草案

連邦財務省は2013年10月1日以降施行されるEU域内供給取引の際の証明書に関するVAT施行令の改正規定についてその見解を示しています。公表された通達草案において連邦財務省は、到着確認書(Gelangensbestätigung)に加えて、代替書類もまた証明書として容認される旨明確にしています。草案によると、代替書類の多くについて、供給に対する支払いを購入者の銀行ステートメントを通じて証明することが求められます。

到着確認書に必要な署名を誰が行うのかという点に関する連邦財務省の見解もまた重要です。通達草案はEU域内でのチェーン取引においては、直接の契約相手ではなく、最後の購入者が署名せねばならないとしています。通達草案は、電子的方法による到着確認書に関する要件のほか、到着確認書の様式について各種の見本を提示しています。ただし、これらの様式は法律条文によれば使用が義務付けられるものではありません。各協会団体は2013年7月16日までに税務当局に対し、通達草案に対する意見書を提出することが可能ですので、意見書を受けた通達内容の変更の可能性も残っています。

## 請求書記載要件

2013年6月29日の官報で公布された行政協力ガイドラインの国内法への導入のための法律-Amtshilfe-Richtlinien-Umsetzungsgesetz-年次税法ライト(セクションI. 法改正参照)には、請求書発行に関するVAT上の規定が盛り込まれています。請求書発行に関わる改正規定は官報公布翌日の2013年6月30日から適用が開始されています。個々の改正内容については既に2013年ドイツニュースレターNo.1-2月号でもお知らせしていますが、以下再掲します。

## 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従います。ただし、受益者がクレジットノートを発行する場合はこの規定は適用されません。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”である旨記載しなければならない旨規定しています。

クレジットノートが外国語で発行される場合には、クレジットノートの当該外国語表示に加えてドイツ語表示である“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条件となるため、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ているため、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ています。しかしながら会計上は、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。さもなくば、税務当局が当該証憑をVAT法第14c条にいう(不備のあるまたは無効な)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“Stornobeleg -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

年次税法ライトの官報公布の翌日(2013年6月30日)年以降提供された役務にかかわる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。改正VAT法第14a条第1項第1文は、VATが受益者の所在国で課される場合に役務が国外の事業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。改正VAT法第14a条第5項は、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ヵ月以内に請求書を発行することを規定していました。

年次税法ライトにより、さら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(改正VAT法第14a条第1項第2文)。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(改正VAT法第14a条第3項)。

## V. 保険税

2012年12月11日に保険税法の改正を含む取引税改正法

(Verkehrssteueränderungsgesetz)が官報公布され、改正内容が2013年1月1日から施行されています。この改正を受け、ドイツ国外に所在するグループ親会社がEU域外の第三国に所在する保険会社との間に締結したグループ保険を通じてドイツ子会社が保険に加入している場合(例えば日本の親会社が日本の保険会社とドイツ子会社を含むグループ企業全体の保険契約を一括で締結している場合)、早急な対応が必要になっています。

グループ保険においては、グループ企業中一社が保険会社と保険契約を締結し、一括保険証券(Master Policy)により他のグループ会社のリスクがカバーされます。この場合の保険会社はドイツ国外会社であるケースが多分にあります。EU域内またはEEA(欧州経済領域)内のいずれにも所在しない保険会社との間に、ドイツ国内物件(有形物)を保険対象としない保険契約が締結される場合(例:事業用の賠償責任保険、法律保護保険、操業停止保険、信用保険または類似の保険)、当該グループ保険は2012年12月31日まで有効であった保険税法のもとでは(弊事務所および専門家の主流的な見解では)ドイツ保険税の対象とはならないとみられていました。2013年1月1日以降適用されている新規定により、上記を始めとする保険契約は、ドイツ国内のグループ会社または(支店等の)恒久的施設が保険でカバーされている部分について、ドイツにおいて保険税の課税対象となります。保険税改正の対象となるのは主に、事業用の賠償責任保険、会社役員賠償責任保険、製造物責任賠償保険および信用保険といった賠償責任保険、ならび保証保険、法律保護保険または操業停止保険といった保険です。法律の条文が幅広い内容となっていることから、ドイツ子会社または恒久的施設がカバーされている保険契約について早急に内容を確認する必要があります。

EU域内またはEEA(欧州経済領域)内のいずれにも所在しない保険会社との間に締結された、火災保険、爆発事故および落雷保険、機械保険または設備保険といった物件保険については、これらがドイツ国内にある物件(商品、不動産、設備等)を対象としている場合には、従来からドイツ保険税の対象とされていました。

上記保険契約に適用される保険税の税率は19%ですが、原則的にドイツ国外グループ会社による保険料支払い時点で税金債務が発生します。ドイツ国外会社は単独

の被保険者であり納税債務者となります。保険会社がドイツ保険税の納付を引き受けない場合、被保険者(日本親会社等のドイツ国外グループ会社)に対して保険税申告および保険税納付が義務付けられます。被保険者は保険税申告書を原則的に税金債務発生の日翌月15日までに連邦中央税務局(Bundeszentralamt für Steuern)に提出し、保険税を同時に納付しなければなりません。

さらに、2013年1月1日以降、連帯責任規定が導入されています。ドイツ国内会社は、費用負担を通じてグループ保険でカバーされている部分について、連帯責任を負います。被保険者ならびに連帯責任を負うドイツ国内会社のいずれも、広範に及ぶ特別な記録義務(保険証書番号、保険料、保険会社の住所等)を履行しなければなりません。

上記から、ドイツ国内グループ会社または恒久的施設がドイツ国外グループ会社の締結したグループ保険でカバーされている場合、当該保険について、改正後のドイツ保険税の課税対象となるかどうか早急に確認し、コンプライアンス義務に対応する必要があります。

## VI. 個人所得税 / 賃金税

### 連邦財務省通達: カンパニーカー費用の被雇用者による負担

カンパニーカーのプライベート使用は現物給付(FRINGE BENEFIT)として課税対象となります。税務当局は2013年4月19日付通達において、課税対象となる使用価値の引き下げをもたらす被雇用者による費用負担について、税務当局の観点から必要な要件を新たに定義しています。

通達によると、雇用契約上またはその他の(拘束的なカーポリシー等)労働法上または勤務法上の法的根拠に基づき合意された使用対価のみが(使用価値算定にあたって考慮することが)容認されています。使用対価は、使用頻度に関わらず(例えば月額定額として)、または走行距離に基づき(例えば走行距離1kmあたりの単価を乗して)算定することが可能です。税務当局がリース料の被雇用者による負担もまた、FRINGE BENEFITの価値を引き下げる使用対価としてはっきりと容認したことは歓迎されます。しかしながら、税務当局は、使用価値を上回る使用対価については、引き続きこれをマイナスの給与または必要経費として容認しないという見解にあります。

直近の連邦財政裁判所判決を受け、(ガソリン代といった)個々の車両費用の被雇用者による全額または一部負担は、課税対象となるFRINGE BENEFITを引き下げる使用対価とはみなされません。個別の車両費用の被雇用者への付け替え請求、または後日実際に発生した車両費用と精算される被雇用者による前払いもまた同様に使用対価とはみなされません。

連邦財務省通達は、原則的にすべての未確定の事案について適用されます。付け替え請求および前払いについては経過規定が設けられており、2013年7月1日以降実現する事案から、通達に基づく取り扱いが開始されます。

## 連邦財政裁判所判決: 社有車の課税に関する新しい基準

社有車の無償または廉価でのプライベート目的のための提供もまた、FRINGE BENEFITとして課税対象となります。連邦財政裁判所の見解によると、社有車の実際のプライベート目的使用は使用価値の算定の基準とはなりません。プライベート目的の使用が認められるかどうか、つまり、車両そのものの提供ならびに社有車に関連して使用頻度にかかわらず発生する費用の負担が、課税対象となる使用便益の有無の決定要因となります。不備のない走行記録簿が作成されていない場合、FRINGE BENEFITは1%ルールに基づいて算定されねばなりません。1%ルールによる算定においては、実際のプライベート目的使用は基準とならないことから、被雇用者は社有車がプライベート目的で使用されているであろうという主たる推論を論破できません。

1%ルール適用のために不可欠なプライベート目的のための提供の有無については、個々の事案においてあらゆる状況を勘案した上で判断する必要があります。社有車のプライベート目的使用が認められていない、または禁止されている場合、連邦財政裁判所の見解によると税務当局は、不備のない走行記録簿が作成されていないまたはプライベート目的使用禁止が遵守されているかどうか監視されていないことを理由としてプライベート目的使用があったと結論付けることは認めていません。主たる推論の根拠は、プライベート目的使用のための提供の有無に関して求められる決定を代替するものではありません。(単独)代表取締役、社員兼取締役の場合のいずれにおいても、プライベート目的使用禁止は形だけの決まりごとである、またはプライベート目的使用禁止の決めは通常無視されているといった、一般的な経験則というものは存在しません。

## 連邦財務省通達: 従業員割引の取り扱いの緩和

連邦財政裁判所の見解によると、雇用者割引によって第三者が享受する額を超過する限りにおいて、課税対象の給与が生じます。

連邦財政裁判所の見解を受け、税務当局はこれまでの取り扱いを緩和しています。通達によると税務当局は、金銭以外の給付による(財貨、役務等の)収入の評価に際しての、廉価での提供に伴うFRINGE BENEFITの算定に関して選択権を認めています(2013年5月16日付連邦財務省通達)。

所得税法第8条第3項に基づく評価に際しては、比較対照となる最終価格(割引価格)は、財貨または役務が第三者である最終消費者に対して一般的な商取引において平均的に提供される価格となりますが、さらに、4%のディスカウントおよび非課税免除額1,080ユーロが考慮されます。

所得税法第8条第2項に基づく評価に際しては、金銭以外での収入は、通常の価格割引控除後の引渡し地における最終価格で評価されます。この場合簡便的に、販売者が第三者である最終消費者に一般的な商取引において提示する最終価格の96%での評価が容認されます。この簡便的取り扱い以外にも、受け取り時点での国内での“市場最安値”もまた容認されます。

ただし、賃金税源泉徴収に際しては、通常、より簡単に算定可能な最終価格を基準とすることが雇用者の自由裁量に任せられます。税務当局は、所得税法第8条第3項に基づく評価に際して、第三者である最終消費者に対する販売にあたって平均的に付与される価格割引が推奨価格から控除された場合、今後はこれを容認します。

価格割引の80%のみを給与対象額から控除するという車両の販売に際しての税務当局による従来の取り扱いについて、税務当局はこれを放棄することを明確にしています。

雇用者が賃金税源泉徴収に際して、所得税法第8条第2項に基づき通常の価格割引控除後の通常の最終価格を選択する場合、雇用者は「市場最安値」を調査する義務を負いません。他方、被雇用者は個人所得税確定申告において、自身に付与されている選択権を行使する中で、場合によっては雇用者によって過大に源泉徴収された賃金税の還付を受けるために「市場最安値」を基準とすることが可能です。

## 育児手当(Betreuungsgeld')

野党が連邦憲法裁判所の助けを借りて法案を阻止しようとしたにも関わらず、2013年2月末には育児法が成立しました。2013年2月21日に連邦大統領は激しい議論が展開された育児法に署名しました。連邦大統領は、提出された認証文書について、同法が基本法の理念に適っているかどうか入念に検討したとの声明を出しました。連邦大統領が呈した憲法上の疑念は育児法の認証を拒否するまでに至らないというのが大統領の結論です。同法は予定通り2013年8月1日に施行されています。新しい育児法に基づき、生後2年目および3年目の幼児について保育施設(Kita)または国が負担するベビーシッターを利用しない保護者は、申請により毎月100ユーロ、2014年以降は150ユーロの育児手当を受給します。育児手当は子供のいる家庭を持つための今日の条件および必要にそぐわないというのが法律に反対する側の見解です。幼児教育および育児の分野における高い投資の必要性の観点から、育児手当の原資を幼児のためのインフラ設備に投資するほうが望ましいとされます。連邦参議院によるとこの法律の目的は、3歳未満の幼児のための需要に見合った質の高い育児場所を提供する機会を創出することです。

### 育児法の概要

育児手当は両親手当('Elterngeld')と並ぶ家族世帯に対する助成金です。したがって育児法は重要な点において連邦両親手当および両親休暇法(Bundeselterngeld - und Elternzeitgesetz')を改正する形で法制化されています。

育児手当は、生後2年目および3年目の幼児について公的に助成される育児手段(Kitaまたは国が負担するベビーシッター)を利用しない保護者に対する給付です。育児手当の金額は毎月100ユーロ、2014年からは毎月150ユーロになります。

育児手当は、家庭内またはプライベートな環境において様々な養育および教育義務を履行する、幼児のいる家庭に対する補助給付とされます。この給付によって、家庭的に組織される児童養育手段の範囲が拡大し、同時に養育の形式に関する選択の自由がもたらされます。また、生後3年目までの幼児に対する公的な補助および育児手段の提供における欠落部分を解消することになります。公的に補助された託児手段に対する法的資格は育児手当法と同時に2013年8月1日に施行されています。同時施行により、子女の養育における保護者にとっての真の選択および形式の自由が開かれます。

ただし、育児手当は2012年8月1日以降誕生した幼児を対象とする支給となります。つまり、育児手当はその導入の初年度においては生後2年目以降の幼児について支給されることとなります。

留意点: ハンブルク市および連邦議会野党は同法に対して違憲の訴えを起こしています。憲法裁判所は最高裁として同法の有効性について判断せねばなりません。判決が下されるまでの間は新规定は有効です。

### 育児法の詳細

育児手当は、子女の誕生後から最初の数年間にわたって自宅で育児に専念する父親および母親に対する国からの金銭給付です。

原則的に、ドイツ国内に住所または居所(継続的な滞在場所)を有し、当該子女と生計を一つにし、子女を自身で養育および教育し、公的に助成される育児手段を利用しない場合に受給資格を有します。

### 育児手当支給開始の時期

育児手当は原則的に子女の生後15ヶ月目から22ヶ月間受給することができます。つまり育児手当の受給期間は14ヶ月の両親手当の受給期間終了後から開始されます。両親手当と育児手当を時間的に並行して受給することはできません。14ヶ月フルに両親休暇を取得する両親は、早くとも15ヶ月目から育児手当を受給する権利を有します。

### 早期受給の可能性

両親が両親手当受給権をすでに行使している場合(例えば双方の親がそれぞれ7ヶ月間両親手当を受給した場合)、育児手当を15ヶ月目より前に22ヶ月間にわたって受給することができますが、2013年7月31日までの期間は対象外です。この取り扱いにより、連邦両親手当および両親休暇法に基づく給付との間の継続性が保証されます。育児手当は、特に公的に助成される育児手段の使用等、受給資格要件が満たされなくなった場合には期限前に支給が停止します。

### 育児手当の額

育児手当は2013年8月1日以降支給され、金額は初年度は生後2年目の幼児一人について毎月100ユーロ、2014年8月1日以降は生後2年目および3年目の幼児一人について150ユーロとなります(双子の場合も同様)。

子女の月齢	2013年の育児手当	2014年の育児手当
生後1ヶ月から12ヶ月目 生後1年目	0ユーロ	0ユーロ
生後13ヶ月目から24ヶ月目 生後2年目	100ユーロ	150ユーロ
生後25ヶ月目から36ヶ月目 生後3年目	0ユーロ	150ユーロ

### 留意点: 同等の給付

月齢の一部についてのみ育児手当と同等の給付が行われる場合、当該日数についてのみ育児手当が減額されます。したがって厳密な日割り計算が必要になります。

### 育児手当の申請

育児手当は申請に基づいてのみ支給されます。州政府または州政府の委任を受けた窓口は育児手当の管轄当局を定めます。育児手当は労働局の家族窓口(Familienkasse)または自治体事務局に対して申請されます。

育児手当は両親手当と同様、育児手当申請が提出された月の月初から3ヶ月前まで遡及して支給されます。

育児手当は両親の就業の有無および程度にかかわらず支給されます。両親特に母親の就業の事実は、育児手当によって何ら影響されるものではありません。育児手当の支給に際しては、受給資格者がその就業時間を一定の時間に制限する必要はありません。週に30時間以上勤務する場合であっても、子女を自身で養育、教育することが可能なことから、育児手当の受給資格は満たされます。

#### **EU/EEA加盟国およびスイスの居住者の受給資格要件**

ドイツ国内に住所または居所を有していることが、両親手当と同様、育児手当の受給資格要件です。育児手当が883/2004号EU規則第1条のzにいうところの家族関連給付であることから、例えばドイツで雇用関係を有し、ドイツの社会保険法の対象となっているが、他のEU国に住所を有する国境通勤者もまた、育児手当を受給することが可能です。

#### **EU/EEA加盟国およびスイス以外の国の居住者の受給資格要件**

ドイツ国内には住所も居所も有しないが、海外派遣において社会法典第4部第4条にいう(被雇用者の海外勤務中も引き続きドイツ社会保険法が適用されるとする)「国内法の照射-Ausstrahlung」規定の適用により引き続きドイツの社会保険の対象となっている場合は育児手当の受給資格を有します。

**留意点:** 受給資格者と生計を一つにし、当該被雇用者の海外勤務に同行し、ドイツに住所を有しない配偶者または内縁の配偶者もまた、「国内法の照射」規定の適用対象として海外派遣される被雇用者を通じて育児手当の受給資格を有します。

#### **外国人の受給資格要件**

特にドイツ国内に住所または居所を有する者はすべて、国籍を問わず、育児手当の受給資格を有します。この規定はしかしながら、移動の自由の権利を有する外国人にのみ適用されます。移動の自由の権利を有しない外国人については、保有する滞在許可証が移動を認めている場合にのみ受給資格を有します。

#### **外国で受給した同等の給付の取り扱い**

外国で同等の手当を受給した場合または国際機関に対する受給権を有する場合には二重支給は認められません。外国で育児手当または両親手当と同等の給付を受けた場合、これらは育児手当から控除され、育児法に基づく給付額の方が高いかどうかを決定するために差額計算が行われ、場合によっては差額分が支給されます。ただしこれは、優先的に適用される対立的取り扱いに関する規定がない場合に限られます。特に、EU/EEA加盟国およびスイスとの間については、883/2004号EC規則第68条がこうした優先規定として挙げられます。

両親手当における規定と同様、外国での手当が申請を前提としており申請が行われなかった場合には、育児手当の受給資格は休止扱いとされます。この取り扱いによって、受給資格者がまず外国での同等の手当の受給権を行使する、または、国際機関に対する請求を行うことが確実になります。

#### **雇用者側での家族関連給付の補償**

国外に派遣された被雇用者が海外赴任のために家族関連給付の受給資格を喪失する状況において、雇用者がその派遣規則においてこのような家族関連給付を補償している場合には、育児手当の受給権が将来の海外赴任および受給権の喪失に際して補償されるのかどうかという問題が被雇用者によって提起される可能性があります。

## VII. 税務コンプライアンス

### 米国との FATCA 協定 (2012 年ドイツニュースレターNo.4-11 月号のアップデート)

連邦閣議は 2013 年 5 月 29 日にクロスボーダー事案における納税モラルの促進を目的とするドイツと米国との間の協定への署名を閣議決定しました。双方の協定締結国は協定により、協定相手国にとって税務上関連するデータを金融機関から入手し、定期的に情報交換する義務を負います。2014 年以降の期間に関する情報が情報交換の対象となります。閣議決定を受け協定は 2013 年 5 月 31 日に署名されていますが、協定発効のためには双方の国による批准手続きが必要です。

協定の背景としては、特に FATCA 法 („Foreign Account Tax Compliance Act“)として知られる米国の措置が挙げられます。FATCA 法により、銀行に対してグローバル規模でのより次元の高い報告義務を課すことが可能であり、義務を行った場合には、特定の米国源泉の所得に対して 30%の源泉課税が行われます。協定により定められた金融機関の報告義務によって、FATCA 法による源泉課税は不要となります。協定に併せてドイツの立法者は、既に現在立法手続き中の “投資税法を AIFM(Alternative Investment Funds Management)導入法に整合化するための法律” のなかに、他国との間の自動的な情報交換に関する合意を遂行するための国内付帯規定を盛り込んでいます。



## 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](mailto:kenji.umeda@de.ey.com)

**西田 圭児**  
Phone +49 211 9352 16372  
Fax +49 181 3943 16372  
[keiji.nishida@de.ey.com](mailto:keiji.nishida@de.ey.com)

**松本 美紀**  
Phone +49 211 9352 10535  
Fax +49 211 9352 10692  
[miki.matsumoto@de.ey.com](mailto: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](mailto:zonne.takahashi@de.ey.com)

**小川 浩徳**  
Phone +49 6196 996 16712  
Fax +49 6196 996 27295  
[hironori.ogawa@de.ey.com](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto:zonne.takahashi@de.ey.com)

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Die globale EY-Organisation im Überblick  
Die globale EY-Organisation ist einer der Marktführer in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Transaktionsberatung und Managementberatung. Mit unserer Erfahrung, unserem Wissen und unseren Leistungen stärken wir weltweit das Vertrauen in die Wirtschaft und die Finanzmärkte. Dafür sind wir bestens gerüstet: mit hervorragend ausgebildeten Mitarbeitern, starken Teams, exzellenten Leistungen und einem sprichwörtlichen Kundenservice. Unser Ziel ist es, Dinge voranzubringen und entscheidend besser zu machen - für unsere Mitarbeiter, unsere Mandanten und die Gesellschaft, in der wir leben. Dafür steht unser weltweiter Anspruch „Building a better working world“.

Die globale EY-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter [www.ey.com](http://www.ey.com).

In Deutschland ist EY an 22 Standorten präsent. „EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited.

© 2013  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

All Rights Reserved.

JBSG 0313

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Obwohl sie mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität; insbesondere kann diese Publikation nicht den besonderen Umständen des Einzelfalls Rechnung tragen. Eine Verwendung liegt damit in der eigenen Verantwortung des Lesers. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen. Bei jedem spezifischen Anliegen sollte ein geeigneter Berater zurate gezogen werden.

[www.de.ey.com](http://www.de.ey.com)