

# German Newsletter

Japan Business Services

## ドイツ最新情報

### 概要

|               |    |
|---------------|----|
| I. 法改正        | 1  |
| II. 法人税       | 2  |
| III. 連帯付加税    | 2  |
| IV. 移転価格税制    | 3  |
| V. VAT        | 6  |
| VI. 個人所得税/賃金税 | 11 |
| VII. イミグレーション | 13 |
| VIII. EY弁護士法人 | 15 |

### I. 法改正

#### 2013 年年次税法 ライト

2013年ドイツニュースレターNo.3 -8月号では行政協力ガイドライン導入法(2013年年次税法ライト)についてお伝えいたしました。今回の11月号では、個人所得税および賃金税関連の重要内改正内容のうち前回のニュースレターに含まれていなかった項目について取り上げます。2013年年次税法ライトでは、EU行政協力ガイドラインを始めとするEU法上および(ELStAM規定等の)技術上の基準に加えて、税制強化措置が導入されています。さらに、クロスボーダーの被雇用者所得に関わる課税の空白を阻止することを目的として所得税法第50d条第9項の適用範囲が拡大されています。

#### **賃金税現況調査(抜き打ち調査)の導入(所得税法第42g条)**

事前通知なしに通常営業および勤務時間中に実施が可能となる賃金税現況調査が導入されています。これに伴い、関税当局の管轄である不法就業に対する財務監督行政における賃金税調査官の関与に関わる確固たる法的根拠が設けられました。背景として、賃金税税務調査に際しては調査実施に先立ち通知を行う必要があるため、結果的に調査当局が会社に関する正確な状況を把握できなかったという実情があります。

新規定は、公布の翌日から施行されます。

#### **クロスボーダーの活動に際しての課税の空白の防止 - 所得税法第50d条第8項および第9項の並行適用の保証(所得税法第50d条第9項第3文)**

クロスボーダーの活動に関する所得が、源泉国および居住国の双方において課税されないことを防止するため、現行の所得税法第50d条第9項は、これらの所得が一定の要件のもと、租税条約に基づく課税免除に関わらずドイツで課税されると規定しています。この規定の効果が結果として制限されないよう、所得税法第50d条第8項および第9項に規定された内容が、並行して適用されることが所得税法第50d条第9項第3文により法的に明文化されました。

新規定は、査定が確定していない事案すべてについて適用されることとなります。



Building a better  
working world

### その他の改正内容の概要:

- ▶ 国外の保険会社へ支払われた健康保険料の特別支出控除(所得税法第10条第2項第1文第2号のa)
- ▶ 訴訟費用の臨時支出控除の否認(所得税法第33条第2項第4文)
- ▶ 賃金税源泉徴収手続きにおける各種控除額の適用期間の2年間への延長(所得税法第39a条第1項)
- ▶ 不動産取得税法上の登録パートナーシップ(同性婚)に対する同等の取り扱い(不動産取得税法第23条第9項)

## II. 法人税

### 連邦財務省通達: 租税条約上の留保規定の適用に関する通達

2013年6月20日に公表された通達において連邦財務省は、ドイツが締結している租税条約上の課税留保規定(subject-to-tax clause)ならびに(送金主義の課税方式である)リミットスペース条項および(二重課税排除の方法として免除方式から税額控除方式への)スイッチオーバー条項の適用に関して包括的な見解を示しています。通達において税務当局は、いくつかの租税条約の二重課税排除方法に関する条項に盛り込まれている所得の源泉の決定に関する規定は、原則的に課税留保条項とみなすという2007年10月17日付の連邦財政裁判所判決を支持しています。判決によると、租税条約上、所得は他方の締結国で課税される場合にのみ、他方の締結国を源泉とするとみなされます。連邦財務省は、連邦財政裁判所判決に関する記述を通じて、税務当局の見解ではどのような場合に課税留保条項にいう課税あるいは非課税の状況が生じるか、詳細な解説を行う機会と捉えています。これに加えて、通達は、租税条約締結相手国における課税の証明に関する記述を含んでいます。

2003年12月17日付判決において連邦財政裁判所は、二重課税排除方法に関する所得の源泉の決定に関する規定は原則的に課税留保条項とはみなされず、居住国であるドイツは、当該所得が他方の条約締結国において課税されていない場合であっても、特定のケースにおいては所得を課税から除外しなければならないとの見解を示していました。連邦財務省通達によると、2003年の連邦財政裁判所判決を受けて課税留保条項が適用されていなかった、未確定の租税査定書および課税標準査定書については、当該査定書が2004年3月3日(2003年12月17日付判決の公表日)から2008年3月5日(2007年10月17日付判決の公表日)までの間に交付または更正された場合には、原則的に「信頼保護」を享受することが認められます。なお、当該査定書に対して異議申し立てが行われている場合「信頼保護」の享受は認められません。ただし、異議申し立ての取り下げを行うことにより、不利な取り扱いを回避することが可能です。

## III. 連帯付加税

### ニーダーザクセン財政裁判所判決: 連帯付加税の合憲性

ニーダーザクセン財政裁判所は、連帯付加税について引き続き違憲であるとの見解を示し、連邦憲法裁判所に対して改めて合憲性に関する疑義の提出を行いました。具体的事案においては、2007年課税年度における連帯付加税の査定が対象となっています。同財政裁判所はすでに2009年にも連邦憲法裁判所に対し疑義を提出していましたが、当時連邦憲法裁判所はこの疑義の提出を妥当とせず却下しました。

#### IV. 移転価格税制

##### 連邦財政裁判所判決: 国外事案に際しての移転価格文書

関連者との間の特定のクロスボーダーの取引について納税者は移転価格文書を作成し、要請に応じて税務署に提出する必要があります(租税通則法第90条第3項)。連邦財政裁判所は、租税通則法第90条第3項による移転価格文書の提出義務はEU法に抵触しないとの見解を示しました。純粋にドイツ国内における商取引は移転価格文書義務の対象とはなりません。この不平等な取り扱いは、連邦財政裁判所によると、安定的な法執行を保証するために有効な租税監督に対する共通利害により正当化されます。移転価格文書義務もまた連邦財政裁判所の見解では過度な負担を強いるものではありません。

しかしながら、税務当局により個々のケースにおいて要請される事実関係および移転価格の妥当性に関するドキュメンテーションの程度が適切であるかどうかについては、連邦財政裁判所の判決によると、所得更正を含む租税査定書もしくは課徴金の査定に対する異議申し立てまたは訴訟を通じての審査が可能であるとしています。

連邦財政裁判所は引き続き、どのような場合に国際取引課税法第1条第2項第2号の第1選択肢にいうところの関係者に該当するかどうかの点について見解を示しています。(ホールディング会社といった)第三者が納税者および兄弟会社に対して直接または間接に(最低25%)重要な出資持分を保有している場合の、当該兄弟会社に対するクロスボーダーの関係が当該選択肢に該当します。連邦財政裁判所の見解によると、信託関係を理由とする内部関係上の制限または議決権の制限は、判断に際して考慮されません。隠れた利益配当における関係者の判定においても同様の考え方が適用されます。

##### OECD承認アプローチ(AOA)の適用に関する法令案

本支店間でのクロスボーダーの利得の配分における独立企業原則の適用に関して、連邦財務省は2013年8月5日に適用細則を定める法令案を公表しました。

英文のGerman Tax Alertでは、連邦財務省法案の主要な項目について解説しています。法案にある本支店間での利得配分に関わる原則的な手順に加えて、German Tax Alertは建築工事企業ならびに資源開発企業といった特殊業種に関する特例や銀行および保険業に関わる特例について解説しています。英文のGerman Tax Alertをご希望される場合は弊社担当者までお問い合わせください。

##### 連邦財政裁判所判決: 形式的要件を理由とする移転価格更正

2011年10月31日付ハンブルク財政裁判所の判決後初めて、連邦財政裁判所は、純粋な形式的な要件に基づくドイツ国内での移転価格更正が可能かどうかという点に関する審理を行う機会を得ました。事案では、OECDモデル租税条約第9条に相当する独逸租税条約第6条第1項が、移転価格が妥当である、すなわち独立企業間価格である場合およびその限りにおいて、ドイツ国内法が規定するいわゆる支配株主に関する特別要件の適用を除外する効果を有するかどうか争点となっていました。

結果として連邦財政裁判所は、その2012年10月11日付判決において、2007年8月22日付ケルン財政裁判所判決だけでなく2011年10月31日付ハンブルク財政裁判所判決も支持しました。本判決は税務調査の際にしばしば争点となる移転価格事案における論拠と位置付けられ、将来の実務において重要な意味を有すると思われる。

- 事実関係

係争の要因となったのは、ドイツ子会社とオランダ親会社との間で口頭で締結されたグループ内での費用負担による役務提供契約でした。この2003年末に締結された契約は2004年12月29日に2004年1月1日に遡及して文書で確認されました。

オランダ親会社はドイツ子会社に対して2004年12月31日に請求書を発行しました。精算は毎期末に、毎年合意されたサービス単価に一定のマージンを加味して、時間工数および部門毎に行われていました。

上告審の原告である税務署は2005年4月12日付連邦財務省通達(移転価格文書に関する行政原則—手続き)を論拠として、当該契約に基づく費用負担は事前の合意がなされていないため隠れた利益配当とみなし、所得更正の対象となるとの見解を展開しました。

- 法的論点: 支配株主に対する特別要件

支配株主と会社が事後的に有利なスキームを組むことによる関係会社間の利益操作を回避または阻止するため、連邦財政裁判所の判決は首尾一貫して、支配会社と会社との間には第三者間のような利益相反が成立しないことから、明確に民法上有効な契約が事前に締結して実行されなければならないとする一定の特別条件を満たすことを求めています。支配株主とその関係者との間の法的関係においても同様です。

支配株主とその関係者との間にこうした合意が行われていない場合、役務に対する対価は隠れた利益配当とみなされます。これを受け簿外での税務上の所得更正が行われます。

- 租税条約による排除効果

租税条約を通じては、新たなドイツ国内法上の課税権が生ずることはなく、既に存在する課税権限が制限されるに留まります。OECDモデル租税条約第9条第1項は、移転価格が、同一の条件の下で独立の企業間で相互に合意されたであろう価格と一致しない場合およびその限りにおいて利得の更正が可能であると規定しています。このような場合には租税条約の排除効果が生じます。すなわち、(ドイツ国内での)利得更正は、移転価格が独立企業間価格に相当しない場合にのみ可能とされます。

判決事案において税務当局は移転価格の第三者比較性については問題としていませんでした。それよりも契約の実施時点において、事前に締結された民法上有効かつ明確な合意が支配株主と会社との間に存在しなかったため、支配株主に対する特別条件が満たされていないとして所得更正を求めました。

- 当該判決についてのドイツ国内法上および租税条約上の観点

連邦財政裁判所は税務当局の見解を支持せず、租税条約上の独立企業原則(OECDモデル租税条約第9条、独蘭租税条約第6条第1項)は、(文中省略…)関係会社間において、隠れた利益配当の認定を受けた場合の所得更正に際して支配株主に適用される特別条件に対する排除効果を及ぼす、という納税者に有利な判決を下しました。

さらに連邦財政裁判所は、独蘭租税条約第6条第1項ならびにこれと同等の内容のOECDモデル租税条約第9条第1項は、利得の配分規定であって、(直接的な)利得更正規定ではないことを明確にしています。したがって、「経済的または財務上の条件」(独蘭租税条約)または「条件」(OECDモデル租税条約)が独立の企業間で相互に合意されたであろう条件と異なる場合とその限りにおいてのみ利得更正が可能となります。

租税条約の締結国は相互にこの原則に合意していることから、ドイツ側で形式的な観点から実施された利益更正によって、独立企業原則が一方的に修正されることとなります。

この点において連邦財政裁判所は、ハンブルク財政裁判所の見解を支持し、特に証左となる事実関係を比較勘案しています。これによると前述の特別条件は妥当な対価を決定する際の証左として用いることも可能であると結論付けられることとなります。しかしながら、この証左は、事案のように、独立企業原則に則った移転価格の要件が満たされた場合には、排除されました。

- 判決に伴う実務への影響

実務上、税務調査実務において税務当局との間で争点となる一般的な事例としては以下のケースがあります。

- 独立企業原則に照らした移転価格の妥当性が移転価格文書を通じて証明されているにもかかわらず、
- 税務調査官により、移転価格の本来の調査よりも形式的な要件の方が重要視される。

今回の連邦財政裁判所判決はこうしたケースにおいて通常有効な対抗論拠となり得ます。さらに、税務当局が本事実案の上告審において展開したのと同様の論拠を他の多くのケースで採用していることから、本判決は、以下列挙する事例と関連した形式的な否認事例に対しても有効な対抗論拠となり得ます。

- 期末調整(予算対実績比較に基づく移転価格の期末調整)
- ベネフィット調整(相殺すべきメリットとデメリットの決定に関わる書面による契約の欠如)
- 費用分担/プーリング(容認の要件としての書面による契約書)
- 利息精算(ローン契約に際しての担保に関わる書面による契約の欠如等)
- TNMM(取引単位営業利益法)の適用(通達に基づく適用にあたっての特別の条件)

判決を受けた実質的な独立企業間比較(金額的な第三者比較性)の形式的な特別条件に対する優先性は、ドイツが適用している大多数の租税条約に適用されます。ただし、限定的ながら、一部の租税条約ならびに租税条約の締結されていないケースにおいては上述の排除効果が適用されず、形式的な特別条件が引き続き意味を有することに留意が必要です。

## ■ まとめ

判決の論拠は移転価格の観点からは、これによって独立企業原則が明確に強化され、税務署による形式要件を理由とする所得更正を“排除する”ことから強く賛同すべきものです。さらに、形式上の不備があるに関わらず、実質的な第三者比較が可能である場合とその限りにおいて、税務調査における議論が大きく短縮されることになると思われます。

しかしながら、本判決が将来的に書面によるグループ内の合意の締結を不要とする免状として理解され、このような法的安定性の考え方に基づいて構築される移転価格スキームはおすすめできるものではありません。それよりも、求められる形式要件を考慮した上での、確固とした条件および実質的な第三者比較性に関するドキュメンテーションに重点が置かれるべきです。将来的に税務調査の重点が同じ方向に転換することが予想されます。なお、OECDはOECD移転価格ガイドライン2010年版第3章において具体的な比較可能分析に関する広範な新規定を設け、大枠となる条件を設定しています。税務当局は、法制化が予告された比較可能性に関わる法令をもって、このOECDスタンダードに早急に追従する方向にあります。

### Global Tax Alert: EU委員会による税務上の優遇制度の調査

既に国際ニュースとしてメディアでも取り上げられていますように、EU委員会は現在EU加盟国に対して資本会社に対する特定の税務上の規定に関する調査を行っています。調査対象となった加盟国としては、特にアイルランド、オランダおよびルクセンブルクが含まれています。この調査は、多国籍企業に対する課税に関する最近の議論と関連しており、特定の税務上の規定がEU法上の助成金禁止規定に抵触していないかどうかといった観点から実施されたものと思われる。EU委員会による調査はまた、OECDレベルでのBEPS（課税基盤の毀損および利益移転-Base Erosion and Profit Shifting）問題への対応を反映するものともいえます。2013年ドイツニュースレターNo.3-8月号で取り上げたBEPSアクションプランは、とりわけ、透明性の拡充を重点とした、税務上好ましくない実務に対する対応に係る新機軸を求めています。これには税務上の優遇制度に関わる規定についての自動的な情報交換の義務付けが含まれます。

## V. VAT

### 連邦財務省通達:「到着確認書」(Gelangensbestätigung)(2013年ドイツニュースレターNo.3-8月号のアップデート)

「到着確認書」を含むEU域内供給取引に際しての帳簿上および証憑上の証明に関する新規定が2013年10月1日に施行されています。この直前の2013年9月16日に、連邦財務省は新規定に関する適用通達の最終版を公表しました。

2013年初めに公表された通達案と比較すると、以下の点につき新しい見解が示されています:

- 経過期間の延長: 2013年12月31日までに行われるEU域内供給取引については、2011年12月31日まで有効だったVAT施行令に基づく帳簿上および証憑上の証明が税務当局により容認されます。したがって、企業が改正に対応するための時間が当初より3ヶ月間延長されています。
- 簡便規定: 発送のケースにおいて税務当局は、価値が合計で500ユーロを超えない供給取引について簡便的な証憑様式を容認します。



- 電子メールによる電子到着確認書に関するさらなる見解
- グループ会社間の相殺勘定上の決済も“支払い”に該当する旨の明記

#### VAT-Alert: 「到着確認書」(Gelangensbestätigung)の経過期間の2013年12月31日までの延長

上記の通り連邦財務省はその2013年10月1日に施行される「到着確認書」を含むEU域内供給取引に際しての帳簿上および証憑上の証明に関する新规定に関する適用通達を公表しました。通達には経過規定の2013年12月31日までの再延長が含まれています。2014年1月1日以降は、証明に関する新规定を遵守する必要があります。改正VAT施行令および連邦財務省通達に基づく要件の詳細、およびこれらに伴う対応の必要性について、以下取り上げます。

過去のニュースレターでも同様の内容を取り上げていますが、主な改正点の概要は以下のとおりになります。

#### 「到着確認書」以外の書類の容認

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、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必要はありませんが、到着確認書の証憑上の証明としての意義は引き続き保たれます。

「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、“明確で簡単に証明可能な、書類も EU 域内供給の要件を満たすことの証明書として容認しています。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)
- 連邦財務省通達は、その価値が合計で 500 ユーロを超えない EU 域内供給取引について簡便規定を設けています。

財貨が郵便業者によって輸送される場合、到着確認書に代わって

- 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。

連邦財務省通達は、「ポジティブリスト」に列挙されている書類で以って証明要件が満たされたときみなされる旨を明確にしています。他方、記載要件のひとつが不足している場合であっても、これが必ずしも免税要件の喪失につながることはありません。

### **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場合でも十分です。

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する必要があります。

また、電子的方法による確認の場合、購入者またはその代理人の支配領域が発信元であることを明確にする必要があります。連邦財務省通達によれば、電子メールのヘッダーの記載事項を通じて、または契約の締結および履行との関連で既に使用されたメールアドレスの使用を通じて発信元が明確である場合には、上記要件が満たされたものとみなされます。メールアドレスは必ずしも、受取人の居住国または EU 域内供給の仕向地である EU 加盟国のドメイン名を有する必要はありません。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。



期間の選択に際しては、VAT 申告書を月次または四半期ベースで提出しているかどうかを基準とするのが順当かと思われます。

### **見直し**

帳簿上および証憑上の証明、特に到着確認書の導入に関する改正規定そのものは2013年10月1日に施行されています。連邦財務省通達により経過規定は再度2013年12月31日まで延長されていますが、これ以上の修正は見込まれておりません。したがって2014年1月1日を迎えるまでには帳簿上および証憑上の証明に関する新规定への対応を完了させる必要があります。

### **連邦財政裁判所判決: チェーン取引におけるVAT-ID番号なしのEU域内供給**

連邦財政裁判所は、有効なVAT-ID番号がチェーン取引におけるEU域内供給に際してのVAT免税のために不可欠の要件となるかどうかの問題について欧州司法裁判所の見解を踏襲しました(2013年5月28日付判決)。

具体的事案としては以下のとおりです。

ドイツに居住する事業者AはまずEU域外国(USA)に居住する事業者Bに機械を販売、Bは当該機械を直接他のEU加盟国(フィンランド)に居住する事業者Cに再販売しました。機械はBの委託により直接AからCに納品されました。AがBのVAT-ID番号を提示できなかったため、税務当局はAからBに対する供給についてVAT免税を否認しました。

連邦財政裁判所がその先行判決を求めた欧州司法裁判所は、上記と異なる見解を示しました。欧州司法裁判所の見解によると、VAT-ID番号がないという理由だけでVAT免税を否認できません。それよりも、供給者は購入者に必要な事業者性および供給財貨の事業目的での使用について他の手段で証明することが可能です(2012年9月27日付欧州司法裁判所判決)。連邦財政裁判所第11法廷は欧州司法裁判所の見解を踏襲しました。ただし、具体的事例においてこのような「代替的証明」に対する厳格な要件が実際に満たされているかどうかは、第1審が審理せねばなりません。第1審はまた、VAT免税の判定に必要な、AからBに対する供給取引が動的供給に該当するかどうかの審理も行わねばなりません。連邦財政裁判所の見解では、これは特に、EU域内での発送が行われる前に、AとBとの間に実際に処分権の移転があったかどうかの判断を必要とします。第5法廷が過去に別の判決で示した見解とは異なり、Bが機械の発送の前にAに対して機械をCに再販売したことを通知したことだけで処分権の移転と判断することはできないとされます。

当該事案を担当する連邦財政裁判所第11法廷は、欧州司法裁判所の明確な見解を論拠として、本事案に関与することとなった連邦財務省により要請された、チェーン取引における動的供給の紐付けに関する第5法廷による異なる見解を理由とする、欧州司法裁判所への再度の先行判決の求めおよび連邦財政裁判所大法廷への疑義の提出のいずれも却下しました。

### **連邦財政裁判所判決: 前段階VATの遡及控除**

連邦財政裁判所は、欧州司法裁判所の2010年7月15日付Pannon Gép判決を根拠として遡及的な請求書の修正が容認されるか否かという、注目される問題について今なお回答を出していません。直近では今回連邦財政裁判所による判決が下された上告審(事案番号XI R 41/10)において明確な回答への期待がかかっていました。

判決事案では交換取引と同等の取引に関わる売上が事後的に申告され、これを受け各申告期間の売上VATの修正が行われました。これに対し前段階VAT控除は、役務提供の行われた各申告期間に遡及せず、記載要件を満たした請求書の提示のあった申告期間に初めて認められました。その結果、支払利息が賦課されることとなりました。連邦財政裁判所はこの取り扱いを妥当とみています。連邦財政裁判所の見解では、請求書の遡及修正の観点において、前段階VAT控除は、不正確なまたは不完全な請求書の存在を前提とします。事案においては請求書が、事後的に初めて発行され、不正確な請求書を修正するものでないことから、要件を満たさないとされました。

連邦財政裁判所はまた、実質的な公平性の観点からも遡及的な前段階VAT控除の理由がないと判断しました。前段階VAT控除のための記載要件を満たした請求書の要件は、救済措置によって骨抜きにされてはならないという、立法者による意識的な意図に拠っているというのがその理由です(2013年6月19日付連邦財政裁判所判決)。

#### **連邦財政裁判所判決: VAT還付申請手続きと一般課税手続きとの関係**

ドイツ国内において売上VAT債務を負わない国外事業者は、ドイツ国内で支払われた前段階VATについて、原則的に連邦中央税務局に対するVAT還付申請手続きを通じてのみ還付を受けることが可能です。連邦財政裁判所は、ドイツ国外事業者が一暦年中に、追加的にドイツでVAT申告書を提出する義務を負うケースにおける、VAT還付申請手続きと申告手続きとの関係について新たにその見解を示しました。ここでは、前段階VAT控除に関して、VAT還付申請手続きと通常の申告手続きが同時並行的に成立出来るかどうかの問題となっていました。連邦財政裁判所は、VAT法第18条第3項第1文に基づきVAT申告書の提出義務を負う国外事業者は、当該暦年中に控除可能な前段階VAT額をすべて申告書上で控除する権利を有するのではなく、申告書上で控除しなければならないことを明確にしました。連邦財政裁判所は、VAT還付申請手続きと申告手続きとの間の選択権または二つの並行適用は認められないとしています(2013年8月28日付連邦財政裁判所判決)。

連邦財政裁判所は、この判決において明確に、申告手続きにおいては前段階VATの還付は認めらず、強制的にVAT還付手続きが適用されるとする税務当局の見解とは反対の立場を取っています。

## **VI. 個人所得税 / 賃金税**

### **新旅費規定に関する連邦財務省通達**

連邦財務省は、長期に渡る改訂作業を経て、2014年1月1日から適用される新旅費規定に関する適用通達の最終版を2013年10月2日に公表しました。2013年7月末に提示された草案と比較して、大きな変更がいくつか盛り込まれています。第一の勤務地に関する詳細な例示に加えて、例えば雇用者の手配による食事提供に際してはVAT法上の少額規定が将来的に考慮されることとなります。

通達が経過規定を設けていないことから、会社は社内旅費規程および労働契約上の規定を2013年末までに整備する必要があります。

## 連邦財政裁判所判決: 会社行事への参加

会社行事に際しての費用が従業員一人当たりの非課税限度額110ユーロを超えた場合、超過額だけでなく全額が賃金税の課税対象となります。最近の二つの事案において連邦財政裁判所は、どの費用を非課税限度額の計算に含めるかという問題に対する見解を示しました。連邦財政裁判所はこの中で従来の見解と一部異なる立場を取っています。

推計による計算も可能な算定基準には、従業員側でFRINGE BENEFITとなり得る費用のみが対象となります。つまり、従業員が客観的な利得を受けていることが要件となります。算定基準の対象とならない費用には、例えば経理処理またはイベントマネージャーに関わる費用が挙げられます。連邦財政裁判所は、従来の見解とは異なり、算定基準の対象に含まれない費用として、イベント会場に関わる支出を挙げています。具体的事案において連邦財政裁判所は、会社行事に際して発生したスタジアムの賃借料を非課税限度額の算定対象から除外しました(2013年5月16日付判決)。さらに、連邦財政裁判所判決は、従業員が利得を得ていないことから、旅費についても計算に含めないと示唆しています。会社行事への参加は、職業上の理由によるものであり、旅費は所得税法第3条第16号に基づく必要経費の非課税支給に相当します。

従業員の家族が会社行事に参加する場合、非課税限度額の算定の基準となる雇用者側で発生した総費用は(家族参加分も含む)、全参加者数で按分することになります。家族分に関わる費用は、従来とは異なり、原則的に従業員分の費用に加算されません。したがって家族分に関わる費用は、原則的に、非課税限度額が超過したかどうかの計算にも含まれません(2013年5月16日付連邦財政裁判所判決)。ただし、連邦財政裁判所によると、一般市場価値を有し、雇用者自身では実施が不可能な会社行事(例えばミュージカル観劇、世界的に著名なアーティストのコンサート)については、例外とされます。

## 連邦財政裁判所判決: プライベート使用がない場合の1%ルールの適用

同時期に下された4事案に関わる判決において連邦財政裁判所は、カンパニーカーのプライベート使用に関わるFRINGE BENEFITについての見解を示しました。結論として、カンパニーカーのプライベート使用を目的とした無償または廉価での提供は、従業員が車両を実際にプライベートで使用していない場合であっても従業員側で課税対象となるFRINGE BENEFITになります(2013年3月21日付および2013年4月18日付連邦財政裁判所判決)。判決対象となった事案は、有限会社の単独代表取締役、株主兼代表取締役および同族企業の代表取締役に関するものです。

裁判官の見解では、雇用者による従業員に対するプライベート使用目的のカンパニーカーの無償提供に伴うFRINGE BENEFITは、従業員が当該車両に対する経済的な処分権を取得した時点、すなわちカンパニーカーの占有をもって享受され、実際のプライベート使用により初めて生じるものではないとしています。プライベート使用は、この見解によると、実際の使用状況に関わりなく従業員の利得となります。当該FRINGE BENEFITは、記載要件を満たす走行記録簿がない場合には、1%ルールの適用により評価されます。

**留意点:** 最新の判決により連邦財政裁判所裁判官は過去の判例からの軌道修正を行いました。過去同様の事案においては実際のプライベート使用が推量されていました。納税者はこの推量を厳格な要件が満たされた場合には反駁することが可能でしたが、この可能性が今後は失われます。

連邦財政裁判所は、財政裁判所はあらゆる状況を勘案した上で審理し、プライベート使用の証左となる追加的な事実関係にも留意しなければならないが、決して単なる推量を考慮に加えてはならないとしています。雇用者が従業員にカンパニーカーをプライベート使用目的で提供したかどうか明確でない場合には、「一応の証明」でもって不確定の事実に関する判定を代替することはできません。連邦財政裁判所はこれによって、雇用者が従業員に対して、雇用契約または少なくとも締結された使用合意に基づき、実際にカンパニーカーをプライベート使用目的で提供したことが確かな場合にのみ、1%ルール適用が可能であるとの前提を掲げています。カンパニーカーのプライベート使用が契約上明確に禁止されており、これが実際に証明可能な形で履行されている場合のみ、フリンジベネフィットの計算の対象となる余地はありません。株主兼代表取締役がカンパニーカーをその権限がないに関わらずプライベートに使用する場合には、隠れた利益配当とみなすというのが連邦財政裁判所の見解です。

**注記:** 所得税法第8条第2項第2文は実際の使用を前提とはしておらず、(所得税第6条第1項第4号第2文の)1%ルールの適用を規定しているのみです。カンパニーカーのプライベート使用の可能性に伴うフリンジベネフィットについては、使用の方法および使用の程度に関わらず、1%ルールにより収入とみなされる価額でもって、すべて一括してカバーされます。連邦財政裁判所はその最新の判決においてこうした類型化を合憲であるとみなしました。さらに、連邦財政裁判所裁判官は、従業員がカンパニーカーを実際にプライベート使用していないケースでプライベート使用が推計されることとした過去の判例からの軌道修正を行いました。過去の判例によると従業員はこの推計を厳格な要件が満たされた場合には反駁することが可能でしたが、この可能性は今後は失われます。今後、カンパニーカーのプライベート使用に関わる課税を排除するために、納税者が単に主張するだけでは足りません。納税者がカンパニーカーのプライベート使用の権限を付与されていない場合にのみフリンジベネフィット課税から免れます。

#### **デュッセルドルフ財政裁判所判決: 二重家計における食事手当の必要経費控除の対象拡大**

二重家計の成立後3ヶ月間については食事手当の必要経費控除または雇用者による非課税給付が可能です。2013年1月9日付デュッセルドルフ財政裁判所判決によると、納税者が二重家計の成立以前にすでに長期間に渡って勤務地に居住していた場合もこの取り扱いに矛盾しません。デュッセルドルフ財政裁判所は、この判決の中で、いわゆる「主たる家計の勤務地からの移転のケース」における二重家計成立後の食事手当の考慮に関して税務当局の見解に反対する立場を取っています。

**留意点:** 職業上の理由による二重家計に伴う宿泊費は、2013年2月1日に連邦参議院で可決された企業課税および税務上の旅費規定の改正および簡素化のための法律によると、2014年以降は住居面積に関わらず、月額1,000ユーロまで必要経費控除が可能です。第一の勤務地と生活拠点との間の毎週の帰宅費用としては定額の走行手当の控除が可能です。食事手当は、従来通り、同じ勤務場所での長期の勤務の場合は最初の三ヶ月間についてのみ控除が可能です。当該勤務が4週間以上中断する場合には三ヶ月期限は新たに開始されます。

デュッセルドルフ財政裁判所に提訴された事案の原告は、当初Aに居住し勤務していました。結婚後原告はその配偶者と一緒にBに転居するとともに主たる居住地をBへ変更しました。原告はAにある住居を第2の住居として維持していました。訴訟対象となった2008年課税年度の所得税確定申告において原告はBにおける住居登録の日から12月31日までの期間について二重家計に伴う必要経費控除を申告しました。原告は其中で特に1,272ユーロの食事手当の控除を求めました。原告が転居前に3

ヶ月以上Aに居住しており、Aから転出したという背景から、税務署は3ヶ月ルールを理由として必要経費控除を否認しました。二重家計の成立時点でこの三ヶ月の期限はすでに経過していたというのが税務当局の見解でした。

異議申し立ての却下を受け原告はデュッセルドルフ財政裁判所に対して提訴、必要経費控除を妥当とする判決を受けました。デュッセルドルフ財政裁判所の裁判官もまた、判決の中で、賃金税ガイドラインの規定が、いわゆる「主たる家計の勤務地からの移転のケース」における連邦財政裁判所判決に矛盾すると結論付けています。税務署の見解とは異なり、連邦財政裁判所の判決に従った場合、従来の第1の住居の第2の住居への変更を伴う主たる住居の勤務地からの移転を通じた二重家計の成立に際してもまた、食事手当の必要経費控除が可能とされます。従来の主たる住居の居住目的変更を通じて原告は、これまでの勤務を引き続き遂行するために、勤務地に二つ目の家計を保有することとなりました。この居住目的変更でもって初めて3ヶ月期限が起算されることとなりました。原告が勤務地での飲食環境に通じていたかどうかは判断理由とはなりません。

#### **注記:「主たる家計の勤務地からの移転のケース」における二重家計**

2009年3月5日付の二つの判決により連邦財政裁判所は、勤務地からの家族の転出後の二重家計に関する過去の判例と異なる見解を示しました。過去の判例においては、納税者が勤務地に家族と居住している住居をプライベートな理由により移転し、勤務地に保有する第2の住居から従来の勤務を継続する場合には、職業上の理由による二重家計が否認されていましたが、上記の連邦財政裁判所判決は、プライベートな理由による主たる家計の移転においても職業上の理由による二重家計を除外していません。このようなケースにおいても連邦財政裁判所は、食事手当を二重家計に伴う典型的な追加的支出であるとしています。

## **VII. イミグレーション**

### **2013年7月1日以降の外国人雇用法の改正**

2013年7月1日に改正雇用法 (Beschäftigungsverordnung-BeschV) が施行されました。これにより従来の雇用法 (BeschV) および雇用手続法 (Beschäftigungsverfahrensverordnung-BeschVerfV) が統合、整理され、一部が改正されました。

改正雇用法の規定は、従来と同様、EU加盟国、EEA加盟国またはスイスの国籍を有しない第三国の国籍保有者について適用されます。

また改正雇用法は、クロアチアの2013年7月1日付けのEU加盟に関わらず、クロアチア国籍保有者にも当初二年間は適用されます。さらにルーマニアおよびブルガリア国籍保有者についても2013年12月31日までの経過期間中は限定的に適用の対象となります。

主要な改正内容の概要は以下の通りです。

#### **1. 管理職能者**

管理職能者は今後12ヶ月の期間のうち3ヶ月間に代わって6ヶ月間まで、当該勤務が被雇用に区分されることなく、ドイツ国内事業所でその管理職能を遂行することが可能です。国籍によっては滞在許可証も不要となります。なお、引き続き6ヶ月の期間中最長3ヶ月の滞在は可能です。



## 2. 職業修習者

従来の法制度によると、(専門技能者でない)職業修習の場合の就業目的の滞在許可の交付は、職業修習がドイツで修了する場合にのみ可能でした。新规定のもとでは、職業修習をドイツ国外で修了しこれがドイツで同等と認められる場合には、労働局による就業同意は、優先審査の手続きを踏まずとも可能です。

外国籍の労働者がドイツで専門職として勤務するために必要な資格を保有しているかどうか決定するためには、同等性の審査が行われることとなります。職業修習の同等性に加えて、当該地域における求人需要がある、またはポストが連邦労働局により仲介されたことが必要とされます。地域における求人需要は、該当する職業グループの列挙された管轄省庁によるポジティブリストを通じて裏付けられます。

## 3. 出張者

出張者としての勤務は、ドイツの就業目的の滞在許可がない場合、引き続き12ヶ月間の期間中最長3ヶ月まで可能です。なお、EU域内における総滞在日数に関するシェンゲン規定についての留意が必要です。

従来規定は原則的に有効です。新たな法制度のもとでは、ミーティング、交渉ならびに契約締結に加えて以下の活動が可能であることが具体化されています：

- ▶ 契約見積もりの作成
- ▶ 契約実施の監督
- ▶ ドイツの企業内における進行経過の監督および事業活動のコントロール
- ▶ ドイツ企業／事業所の設立

## 4. „Van der Elst“規定

従来の規定は、引き続きドイツにおける対象となる役務提供に際して有効です。ただし、今後は、他のEU加盟国で長期滞在許可を保有する第三国国籍の被雇用者について、就労目的の滞在許可を不要とする例外措置は、12ヶ月間の期間のうち最長3ヶ月までの適用である旨が明確に規定されています。

### 実務上の留意点:

雇用法構成の抜本的な再構築および雇用手続法との統一化は内容的には若干の改正に留まっています。特に、大学卒業資格を有しないが国外での職業修習を修了している被雇用者が就業のための労働局の同意を得る可能性が生じたことは、多くの雇用者および被雇用者にとって大きなチャンスとなり得ます。

管理職能者については、就業目的のドイツ滞在許可なしに勤務可能な期間が不作為に超過しないよう、ドイツおよび他のシェンゲン協定加盟国での滞在期間を正しく記録することが今後とも非常に重要です。

## IX. EY 弁護士法人(英文名称: EY Law Japan)の設立

このたび日本で、税務や会計の分野に関連する法務サービスをご提供するため、2013年7月1日付けでEY弁護士法人を設立いたしました。日本本社の方からの法務相談の窓口としてお気軽にご相談ください。ドイツ進出にあたっての進出形態のご相談やドイツ企業との合併等、ドイツ法務の観点から必要となるサポートにつきましては、EYドイツにおける法務部門(EY Law GmbH)と密接に連携し日本およびドイツの両面から日系企業の活動を支援いたします。

### 連絡先: EY 弁護士法人

〒100-6032 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビルディング 32 階  
マネージングパートナー 北村 豊

Tel: 03 3509 1661 E-mail: [yutaka.kitamura@jp.ey.com](mailto:yutaka.kitamura@jp.ey.com)

<http://www.eyjapan.jp/about-us/law/index.html>

## 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

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 0413

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)