

German Newsletter

Japan Business Services

Issue 1 | March 2017

概要

I.	法改正	1
II.	法人税	5
III.	BEPS	5
IV.	移転価格	6
V.	営業税	6
VI.	VAT	7
VII.	個人所得税／賞金税	9
VIII.	税務会計	10
IX.	社会保険	12

ドイツ最新情報

I. 法改正

2016 年中に成立した法改正 (2017 年 1 月 18 日現在)

法律名	官報公布日／概要
1. 法人における税務上の繰越欠損金の利用拡大に関する法律 (Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaft)	2016 年 12 月 23 日
事業継続要件を満たした場合の繰越欠損金存続規定の導入を通じた繰越欠損金利用の拡大	<ul style="list-style-type: none">▶ 会社設立以来、または最低でも出資持分譲渡前の 3 事業年度に渡って同一の事業が維持され譲渡後も継続される場合には、申請により欠損金の消滅を規定する法人税法第 8c 条が適用されないとする例外規定 (第 8d 条) の導入▶ 持分譲渡の行われた事業年度末時点の繰越欠損金が対象▶ この例外規定は、利息の損金算入制限規定における繰越利息、および営業税上の繰越欠損金にも適用

<p>2. EU 行政協力指令の改正ならびに利益の節減および移転に対するその他の措置の実施のための法律(Gesetz zur Umsetzung der Änderung der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen)</p>	<p>2016 年 12 月 23 日</p>
<p>非開示の国別報告書(Country-by-Country Reportings-CbCR)の導入を含む移転価格文書に関する BEPS 行動 13 の実施</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 国別、会社別の文書(「ローカルファイル」または「妥当性に関する移転価格文書」)、および基幹文書(「マスターファイル」)の作成義務(既存の移転価格文書作成規定である租税通則法第 90 条第 3 項の改正) ▶ 連結売上高 7 億 5 千万ユーロ以上の多国籍企業グループに対する国別報告書提出義務の法制化(租税通則法第 138a 条)
<p>クロスボーダーのタックスルーリングの情報交換を目的とする EU 透明性パッケージの実施</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 2015 年 12 月 8 日に改正された EU 行政協力指令を受けた、関連者取引における移転価格に関するクロスボーダーの事前査定および APA(いわゆる「タックスルーリング」)に関する EU 加盟国間での情報交換制度の導入
<p>BEPS 対応とは別個の、クロスボーダー事案に関するその他の税務規定の導入</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ オーガニシャフト(連結納税)子会社が受け取った配当に対する 5%のみなし損金不算入規定の適用(営業税法第 7a 条) ▶ 国際取引課税法に基づく加算額に対する営業税の適用(営業税法第 7 条および第 9 条の改正) ▶ 所得税法第 50i 条(出口課税規定)の改正 ▶ パートナーシップにおける国内および国外での二重損金控除を防止するための所得税法第 4i 条の導入
<p>その他の所得税法上の改正 (具体的な金額についてはニュースレター 2016 年 12 月号セクション VI. 個人所得税/賃金税参照)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 基礎控除額および子女控除の段階的引き上げ(2018 年まで) ▶ 税率表の改訂を通じたインフレ効果の(逆累進課税の削減)相殺 ▶ 児童手当の引き上げ
<p>3. デジタル元データの加工操作の防止に関する法律(Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen)</p>	<p>2016 年 12 月 28 日</p>
<p>(電子レジスター等の)デジタル元データの変更不能性を確実にするための法的規定および技術上の措置の導入</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 電算処理システムを利用した記帳および記録に関する秩序規定の導入 ▶ 一般的な金銭登録機設置義務の導入はないが、電子レジスターシステム使用の場合は証憑発行を義務付け ▶ キャッシャー立ち入り検査(Kassen-Nachschau)の導入 ▶ 適用開始は原則的に 2020 年以降 ▶ キャッシャー立ち入り検査は 2018 年 1 月 1 日以降 ▶ 購入済みの金銭登録機については 2021 年 12 月 31 日までの経過措置規定が適用 ▶ 個別の技術法令としての施行規則

立法手続き中の法改正の概要一覧(2017年2月22現在)

法律名	立法ステータス/概要
<p>1. 権利使用に関する有害な税務慣行を制限するための法律(ライセンス料の損金算入制限)</p>	<p>2017年1月25日付政府案</p>
<p>所得税法第4j条の導入によるライセンス料およびその他の権利使用料に対する税務上の損金算入制限</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 国外関係者に対するライセンス料支払いについて、これが受取り側で課税されていない場合、または25%未満での低税率で課税されている場合には、税務上の損金算入を(部分的に)制限(いわゆる「パテントボックス」と呼ばれる優遇措置は有害とみなされる) ▶ 事業活動実態がある場合、優遇措置は有害とみなされない(OECDの提案するNexusアプローチの導入) ▶ 損金不算入額の計算式: $(25\% - \text{税率}) / 25\%$ ▶ 2018年1月1日以降発生する費用から適用開始
<p>2. 企業年金強化法 (Betriebsrentenstärkungsgesetz)</p>	<p>2017年2月10日付連邦参議院の見解</p>
<p>広範な労働法上および社会保険法上の措置を通じた企業年金の強化(セクションIX. 社会保険参照)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 確定拠出型企業年金の導入 ▶ 労働協約に基づく自動的な給与の保険掛金への振り替えの導入 ▶ 2018年1月1日施行予定
<p>上記に伴う税務上の改正</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 税制上の優遇措置の対象となる積立型企業年金スキームの拡大 ▶ 低所得者層について、雇用者による企業年金への追加拠出を促進するための助成額の導入 ▶ リースター年金補助額の引き上げ ▶ 賃金税施行令の改正 ▶ 2018年1月1日施行予定
<p>連邦参議院の意見</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 非課税支給がない場合の代替措置としての老齢年金保険料の特別支出控除上限を2,100ユーロから2,500ユーロへ引き上げ ▶ リースター年金補助額の大幅な引き上げ、およびスライド制導入に関する検討要請
<p>3. 租税回避防止法 (Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz)</p>	<p>2017年2月15日付連邦政府の反対意見</p>
<p>ペーパーカンパニーに対する商取引関係に関する通知義務の厳格化、ならびに既存および新たなコンプライアンス違反に対する制裁の強化</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 国外法人への適格出資持分取得に際しての申告義務の厳格化(租税通則法第138条第2項第1文第3号) ▶ 第三国に所在する、直接または間接に支配されるパートナーシップ、法人、人的結合または財団との商取引関係に関する申告義務(租税通則法第138条第3項)。

	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 金融機関が国内納税者の第三国企業との商取引を仲介した場合の税務当局への通知義務(租税通則法第 138b 条)。 ▶ 租税通則法第 30a 条に規定されるいわゆる金融機関の税務上の守秘義務の撤廃(対税務当局の場合のみ)
連邦参議院の意見	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 租税通則法第 138b 条および第 138c 条に基づく適用法令に規定される電子的通知の提出先を税務署ではなく連邦中央税務局に変更するよう検討要請 ▶ 所得税法第 4i 条のパートナーシップに関する文言の明確化 ▶ 租税通則法第 175b 条に基づくデータ送信義務に関する明確化 ▶ 連邦政府は上記の検討要請を受け、提案内容に同意
4. 土地税改革(Reform der Grundsteuer)	2016 年 12 月 21 日付連邦政府の見解
評価規定の改正	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 時価は課税標準とされない ▶ 建屋付でない不動産については土地基準価値(Bodenrichtwert)に基づく評価 ▶ 建屋付不動産については費用価値算定法(Kostenwertverfahren)の導入 ▶ 農業用および林業用資産については引き続き収益法による評価 ▶ 土地登記所のデータへのアクセスを通じた査定手続きの自動化の推進 ▶ 適用開始は 2028 年以降
上記に伴う基本法(憲法)の改正	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 州ごとの基本税率(Messzahl)の導入
5. エネルギー税および電力税法の改正に関する第二次法律(Zweites Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes)	2017 年 2 月 15 日付連邦政府案
エネルギー税法の改正	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 動力用燃料として使用される天然ガスに対する優遇税率の適用延長(現行 2018 年末まで) ▶ 液体ガスに対する現行の優遇税率の適用終了(2018 年末) ▶ 電力発電所およびコジェネレーション設備の税務上の促進に関する新規定 ▶ 経営が悪化している企業による税務上の優遇措置の適用ならびに EU 法に抵触する助成金の返済に関する厳格化 ▶ いわゆる製造業特典の制限

6. 第二次ビューロクラシー(官僚主義)削減法 (Bürokratieentlastungsgesetz)	2016年11月30日連邦議会財政委員会ヒアリング
ビューロクラシーによる弊害の削減	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 賃金税申告書提出に関する基準値(月次、四半期、年次)の引き上げ ▶ VAT 法上の少額請求書限度額の引き上げ ▶ 送り状に関する税務上の保管期限の短縮化

II. 法人税

会社再建通達に関する連邦財政裁判所判決

連邦財政裁判所大法廷は、連邦財務省による適用通達である会社再建通達には法的根拠がないとする判決を下しました。連邦財務省筋の情報によると、連邦および連邦各州は、この判決を受けた対応について速やかに協議する予定です。

2003年3月27日に連邦財務省が公表した会社再建通達によると、会社再建を目的とした債務免除益について、通常は、公平性の理由から、税金債務が猶予または(一部)免除されます。連邦財政裁判所大法廷は、連邦財務省がこの点について、行政手続きの遵法性の原則に違反しているとの判断を下しました(2016年11月28日付決定)。

連邦議会からも、この判決に遅滞なく対応し、場合によっては法規定を整備すべきとの声が上がっています。2017年9月の連邦議会選挙前に、具体的な政治的合意に到達できるかどうかは不明です。連邦および連邦各州が速やかに合意に達した場合には、2017年夏期休会までに立法手続きを開始する時間が残されています。

III. BEPS

ECOFIN: ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメント対策 (ドイツニュースレター2016年8月号の続報)

EU経済財務相理事会(ECOFIN)は、2016年7月12日に採択された租税回避防止指令(Anti-Tax-Avoidance-Directive - ATAD)に、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントに対抗する広範な規定を加え、2017年2月21日に合意に至りました。

改正ガイドライン(ATAD 2)は、将来的にはEU加盟国以外の第三国との関係におけるハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントもその適用対象とします。さらに、対象となるハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの種類も追加されます。ハイブリッド・ミスマッチにより損金の二重控除または空白所得が生じるようなケースについて、損金算入を否認するか、または、対応する所得に課税することがEU加盟国に求められます。

ECOFINの政治的合意により、EUレベルでの決定的な手続きが整いました。EU蔵相による最終的な正式採択に先立ち、EU議会がその見解を示す機会があります。EU加盟国は、例外的取り扱いを受けるものを除いて、2019年末までにハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメント関連の新規定を国内法に導入しなければなりません。他方、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメント規定が補完される前の、当初のATADの規定の大部分は、国内法導入期限が2018年末までとされています。連邦財務省は、ドイツにおけるATAD2の国内法への導入予定に関して今のところ言明していません。

IV. 移転価格

連邦財務省通達: 本支店間の利得配分に関する行政原則 (VWG BsGa) (ドイツニュースレター 2016年5月号の続報)

ドイツ税務当局が、国際取引課税法第 1 条第 5 項の導入により、いわゆる OECD 承認アプローチ (Authorized OECD Approach -AOA) を制度化し、関連法令である恒久的施設の利得案分に関する法律 (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung - BsGaV) を通じてこれを具体化した後、2016 年 3 月には連邦財務省通達である行政原則 (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstätten-Gewinnaufteilung - VWG BsGa) の草案が公表されていました。連邦財務省は、2016 年 12 月 22 日に、連邦各州の最高財政局との合意の下、最終的な行政原則 (VWG BsGa) を公表しました。

税務当局は、国際取引課税法第 1 条第 5 項および恒久的施設の利得案分に関する法律に則った、国内企業とその国外恒久的施設との間での所得案分ならびに国外企業の国内恒久的施設の所得の算定に際して適用される独立企業原則の運用に関わる規定を策定しました。行政原則には、一般的な帰属原則に加えて、特に、銀行、保険会社、採掘恒久的施設および建設工事または据付工事恒久的施設に関する特別規定ならびに 2015 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から恒久的施設利益の計算目的で作成が求められている、いわゆる補足計算書の作成のための帰属原則が盛り込まれています。

税務当局は、すでに通達草案において、国内法の規定の適用が租税条約により制限されることを認めています。当該租税条約の規定が OECD モデル租税条約第 7 条 (事業所得) に準拠している場合、これらの規定は、ドイツの課税権を制限することになります (通達段落番号 21)。税務当局は他方で、OECD モデル租税条約第 9 条第 1 項 (独立企業原則) の解釈においては異なる立場を取っています。連邦財務省は、2016 年 3 月 30 日付通達において、連邦財政裁判所判決 (I R23/13 および I R29/14) で示された原則に関して、当該判決が、OECD モデル租税条約第 9 条に準拠した租税条約上の独立企業原則により国内法である国際取引課税法第 1 条の所得更正規定の適用が制限されるとした限りにおいて、これを判例事案以外の事例に適用しない立場を取っています。この点に関して、CbCR (国別報告書) 導入法の立法手続き過程において議論された、国際取引課税法第 1 条第 1 項第 5 文の改正案は、最終的には実現しませんでした。

新しい移転価格文書様式

2016 年 12 月 23 日に官報公布された CbCR (国別報告書) 導入法により、租税通則法第 90 条第 3 項 (移転価格文書規定) においてマスターファイルおよびローカルファイルの定義が新たに導入され、これによって BEPS 行動 13 の重要な部分がドイツで整備されました。連邦財務省は 2017 年 2 月 23 日に、適用法令である租税通則法第 90 条第 3 項の記録文書の種類・内容・範囲のための法令 (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung - GAufzV) の改正に関するディスカッションペーパーを公表しました。

国別、会社別の文書であるローカルファイル、および基幹文書であるマスターファイルに関して、改正された租税通則法第 90 条第 3 項に併せて、GAufzG も 2017 年課税年度以降から改正されることとなります。

さらに、法令改正案の対象としては、データバンク使用の場合における文書化義務の拡大、小規模事業の区分基準である売上高限度額の引き上げ、ならびに、特に租税通則法第 90 条第 3 項の改正に伴う文言上の修正が挙げられます。また、国外に保有される恒久的施設との間の、国際取引課税法第 1 条第 4 項にいうみなし商取引についても文書化義務の対象となることから、「関係者との商取引」という表現が廃止されます。

V. 営業税

不動産賃借料に関する営業税の加算規定

不動産賃借料および用益賃借料のみなし利息相当分に関する営業税上の加算規定は、実務上頻繁に争点となっています。連邦財政裁判所は、メッセ (見本市) 会場の賃借料に関する取り扱いについて、税務当局とは反対の立場を取っています。連邦財政裁判所は、賃借人側がみなし固定資産を保有しているかどうかの判断において、具体的な商取引目的および賃借人の事業状況を考慮しました。

第三者が固定資産として所有する不動産の使用の対価(賃借料)は、このうちみなし利息相当分(賃借料の 50%)が営業税上の加算処理の対象となります。連邦財政裁判所の 2016 年 10 月 25 日付判決によると、賃借人が当該経済財の所有者だった場合には、これが固定資産に分類されたであろう場合(みなし固定資産)にのみ、営業税上の加算規定が適用されます。連邦財政裁判所の見解によれば、みなし固定資産保有の判断は、企業の具体的な商取引目的を勘案し、かつ、可能な限り賃借人の(実質的な)事業状況に基づいて行われなければなりません。

具体的事案においては、みなし固定資産の保有はなく、賃借人は、公的事業の請負会社で、ドイツ企業に提供する目的で国外でメッセスペースを賃借していました。つまり、賃借人の商取引目的は、第三者への転賃のためのスペースの短期賃借でした。したがって、連邦財政裁判所の見解では、固定資産の要件となる自身の事業内での持続的なスペースの保有はありませんでした。

連邦財政裁判所は、まず、スペースの第三者への転賃、そして賃借されたメッセスペースが国外に所在する点は、判断基準とならないとしました。また、連邦財政裁判所は、国外のメッセ運営会社に支払われたメッセスペースの使用対価は民法上の意味における賃借料に分類されるとした下級審の判断には異議を唱えませんでした。しかしながら、当該賃借物件がみなし固定資産に該当しないことを理由に、最終的には下級審の見解に反して営業税上の加算処理を否認しました。

営業税上の資本参加特典

受取配当金の営業税上の減算処理については、配当を行う会社が国内会社または国外会社のいずれかで異なる要件が設けられています。ミュンスター財政裁判所は、国外会社に対するより厳格な資本参加特典の要件が EU 法上適法かどうか疑問があるとして、多重構造のクロスボーダーのグループストラクチャーに関して、欧州司法裁判所に対して先行判決を求める決定を下しました。

第三国に所在する子会社からの配当については、これが当該国との租税条約上の資本参加特典によって営業税上の減算の対象とならない場合、営業税法の規定に基づき、最低出資比率要件に加えて特定の事業活動要件を満たした場合にのみ、減算処理が認められます。これに対して、国内会社からの配当については、最低出資比率要件が満たされ、当該配当が営業税上の加減算前の課税所得に含まれていることだけが、減算の要件とされます。ミュンスター財政裁判所は、この差別的取り扱いが EU 法が保障する(第三国との間の関係でも適用される)資本移動の自由に抵触するとして、営業税法第 9 条第 7 号に規定される資本参加特典の要件に関して欧州司法裁判所に先行判決を求める決定を下しました。特に、濫用防止を目的とするという理由では差別的な要件を正当化できないというのが、ミュンスター財政裁判所の見解です。

ミュンスター財政裁判所は、資本参加特典に関する差別的な要件に加えて、国外恒久的施設に帰属する利益の減算規定(第 9 条第 3 号)には資本参加特典(第 9 条第 7 号)に規定される厳格な要件が含まれていないことから、国外会社への出資が国外恒久的施設の保有に比較して不当な不利益を蒙っているとの観点からも資本移動の自由の原則との調和性について疑問を呈しました。

VI. VAT

連邦財政裁判判決: 請求書の訂正の遡及効果

連邦財政裁判所は、欧州司法裁判所の判決(ドイツニュースレター 2016 年 12 月号参照)を支持し、請求書の訂正の遡及効果を容認しました。前段階 VAT 控除の対象となる請求書が記載要件を満たさない場合には前段階 VAT 控除が否認されます。請求書の訂正が行われた時点で初めて前段階 VAT の控除が可能であり、原請求書の発行時点への遡及効果はないというのが、従来の税務当局および連邦財政裁判所の見解でした。結果として、前段階 VAT 控除の否認により、場合によっては更正額に対する利息が発生していました。今回の連邦財政裁判所の判決は、事後的な請求書の訂正に際して税金利息が発生しないという、欧州司法裁判所判決を受けた、事業者の期待を確認するものです。

連邦財政裁判所は、これまで税務当局同様、遡及的な請求書の訂正を容認せず、記載要件を満たさない当初の請求書が訂正された年に初めて前段階 VAT 控除を認めていました。この取り扱いは、否認を受けた事業者にとっては、

(記載要件を満たさない請求書に基づき)不当に控除した前段階 VAT について、年利 6%の税金利息の賦課を意味していました。連邦財政裁判所は、2016 年 9 月 15 日付欧州司法裁判所判決(Senatex 事案)を受けて従来の見方を放棄し、請求書の訂正は当該請求書の当初の発行時点にまで遡及効果を有するとししました。ただし、当初の請求書が「訂正可能」であることが、訂正の条件となります。連邦財政裁判所によると、記載要件を満たさない請求書に、発行者、受益者、供給/役務の内容、対価および個別表示された VAT 額に関する記載がある場合には、訂正が可能とされます。これらの主要な記載事項もまた訂正が可能ですが、当初の請求書において誤記があったことが要件となります。ただし、これら記載事項については、記載事項に完全に漏れがあったと同程度の重大な誤記でないことが求められます。

連邦財政裁判所が VAT 額の記載を主要記載事項と判断したことから、当初誤って免税取引として請求書が発行された後、実際には課税取引に該当することが判明した場合には、請求書の訂正による前段階 VAT の遡及的控除が認められない可能性があります。

連邦財政裁判所は、2016 年 10 月 20 日付判決において、財政裁判所での口頭審理の終了までに請求書の訂正が行われれば十分であるとしています。欧州司法裁判所は、請求書の訂正がいつまで可能であるかという点については、その見解を明らかにしていませんでした。

請求書の訂正が形式的には行われぬ場合も(請求書以外の関連書類上の補足情報に基づく)前段階 VAT 控除が可能かどうかという点に関して、連邦財政裁判所は、訴訟事案との関連性がないとして審理を行っていません。この点について欧州司法裁判所は 2016 年 9 月 15 日付判決(Barlis 事案)において、一定の要件が満たされた場合には前段階 VAT 控除が可能であるとの見解を示しました。

前払金に関わる前段階 VAT 控除

事業者は、合意された供給取引に関する前払金についても前段階 VAT の控除が可能です。供給が最終的に行われなかった場合には、例えば、前段階 VAT の控除をいつ修正しなければならないかといった問題が生じます。連邦財政裁判所は、欧州司法裁判所に対してこの問題に関する先行判決を求めました。

合意された財貨の供給または役務の提供に関する前払金について行使された前段階 VAT の控除は、これらが最終的には履行されなかった場合には、原則的にこれを修正する必要があります。従来の連邦財政裁判所第 5 法廷の見解では、支払側が契約先から前払金の返金を受けることが前段階 VAT の修正の条件とされています。つまり、連邦財政裁判所は、原則的に供給者側での売上 VAT の修正と同様の条件を求めています。連邦財政裁判所第 5 法廷は、この条件が EU 法に適しているのか、また、契約先からまだ返金を受けていない場合であっても、税務署が前払金の支払者(受益者)に対して前段階 VAT の返済を求めることができるのか、という点について、欧州司法裁判所に先行判決を求めています。

連邦財政裁判所は、さらに、上記の点が是認されたと仮定して、契約先から前払金の返金を受けることができない場合に、支払者が、支払先に前払金の一部として支払った売上 VAT(当該売上 VAT については支払者が申告納付)について(直接)税務署から還付を受けることが可能かどうか、欧州司法裁判所の意見を求めています。

倉庫経由での財貨の発送

事業者が倉庫経由で財貨の供給を行う場合、VAT 上の供給の場所およびこれに伴う課税地の判断にあたっては、供給が倉庫到着を以って終了するのか、または、倉庫から再出荷されるのが重要です。

財貨の発送(第三者への輸送委託)供給取引に際しては、供給取引は購入者宛または購入者の委託を受けた第三者宛の輸送または発送が開始される場所で行われたとみなされます。連邦財政裁判所の見解によると、この供給の場所の決定のためには、発送の開始時点で既に購入者が判明しており、供給される財貨が購入者に到達することが求められます。したがって、発送の中断は認められません。連邦財政裁判所は、発送の開始時点で既に判明する購入者のための短期的な倉庫保管は、発送が中断されたと判断するには足りないという見解で、これは税務当局が VAT 適用通達で示している見解とは反対の立場に立ったものです。

税務当局の見解によると、事業者が財貨を具体的な目的のために仕向国に持ち出し、これを(加工することなしに)当該国で再引渡し(供給)するが、物理的な供給の流れが短期的に中断する(例:仕向国の倉庫または委託倉庫への入庫を目的とした財貨の持ち出し)場合には、国外に所在する受益者に対する供給取引ではなく、自己所有財貨の一時的な使用目的でない EU 域内持ち出しが行われたこととなります。

セールアンドリースバックを通じた会計上のアレンジメントにおける VAT 上の取り扱い

連邦財政裁判所は、リース取引においては、会計上のアレンジメントへの関与を通じて、貸手側が VAT 課税対象となるその他の役務を提供したとみなされ得るという判決を下しました。税務当局は 2016 年 4 月 6 日付連邦財政裁判所判決を支持し、VAT 適用通達を改定しました。

セールアンドリースバック取引が、借手側にとって会計上有利なスキームを可能にすることを目的としており、貸手によるリース物件の購入資金を主に借手が調達するケースにおいては、貸手から借手への再賃貸を伴う借手から貸手への財貨の供給、または(免税取引となる)信用の供与(ファイナンス役務)のいずれも生じません。なお、貸手による借手側の会計上のアレンジメントへの関与は、VAT 課税対象となるその他の役務の提供とみなされます。この取り扱いはすべての未確定の事案について適用されます(連邦財務省通達)。

VII. 個人所得税／賃金税

会社行事

会社行事の賃金税上および収益税(法人税および営業税)上の取り扱いに関する各団体の要請に対する税務当局の反応は慎重で、各団体が求めていた簡便的取り扱いをほぼ却下しました。

会社行事に関する税務上の取り扱いについては税務当局との間で争点となることが多いことから、企業団体は連邦財務省に対し、実務運用上の問題点を明確にすることを求めていました。ドイツ経済界の各中央組織は、2016 年 8 月 30 日付の要望書の中で、特に、従業員一人当たりの費用の算定に際して、実際の参加数ではなく参加申し込み数を除数としても良しとする容認規定を盛り込んでいました。連邦財務省は、2016 年 12 月 7 日付の回答書の中で、一般的な容認規定およびケータリング費用に関する特別な容認規定の双方を却下しました。

税務当局は、派遣社員を派遣先事業の会社行事に含めること、ならびにグループ企業他社の従業員を賃金税上の観点において自社の従業員と同様に扱うことは、簡便的な理由から容認しています(2015 年 10 月 14 日付連邦財務省通達)が、賃金税上の簡便規定を収益税上の(全額)損金算入の判断においても適用することを求める経済団体の要請は受け入れませんでした。

記念行事を原則的に、優遇規定(110 ユーロの非課税限度額)の対象となる 3 つ目の会社行事に分類することを求めた経済団体の要請も退けられました。

連邦財務省は、他方、贈答品の取り扱いについて譲歩を見せています。会社行事に際しての従業員に対する贈答品は 110 ユーロの非課税限度額の算定ベースに含まれます。連邦財務省によれば、会社行事と贈答品との間に具体的な相関関係があることが求められます。連邦財務省は、また、所得税法第 37b 条に基づき分離課税の対象となった贈答品については、会社行事費用の計算に含める必要はないとの経済団体の見解を確認しました。

連邦財務省は、会社行事の VAT 上の取り扱いについて個別の通達を公表することを予告しています。

従業員への食事提供:賃金税上の現物給与査定額(2017 年度)

従業員に対する無償または廉価での食事の提供は、労働対価として社会保険法上の現物給与査定額(Sachbezugswert)で評価されます。従業員に対して、職業上の理由による一時的な外部勤務(出張)中または二重家計の一環で雇用者または雇用者の指示で第三者から提供される食事についても、食事代(飲み物代を含む)が一食あたり 60 ユーロ(税込み)を超えない場合には同様に現物給与査定額で評価されます。

2016 年 12 月 8 日付連邦財務省通達によると、食事提供について、2017 年中適用される賃金税上の現物給与査定額は以下の通りです。

- 昼食または夕食についてそれぞれ 3,17 ユーロ
- 朝食について 1,70 ユーロ

カンパニーカーの課税：従業員負担に伴うみなし給与の減額

カンパニーカーのプライベート使用に関わるFRINGE BENEFIT(みなし給与)は、従業員の自己負担分について減額されます。ただし、1%ルール適用によるみなし給与の計算が行われている場合には、従業員が個別に負担した費用は、みなし給与の減額の対象とはなりません。連邦財政裁判所は、これとは異なる見解を示し、従業員の自己負担分の減額によってみなし給与のマイナスが生じることが認められないだけだとしています。

連邦財政裁判所は、従来の見解と異なり、従業員が個別費用を負担した場合のみなし給与からの減額の対象を走行記録法(実費精算法)に基づくみなし給与の算定の場合に限定せず、1%ルール適用による計算を行う場合にも、個別費用の従業員負担に伴う減額を妨げるものでないとしています。具体的事案においては、従業員がガソリン代を(業務目的の走行分も含め)すべて負担していました。連邦財政裁判所は、税務当局の見解に反して、従業員が負担したガソリン代全額について1%ルール適用により計算されたみなし給与額から減額しました。連邦財政裁判所の見解では、(ガソリン代や保険料といった)個別費用の従業員による負担については、実費に基づき算定された走行距離あたりの走行手当または従業員が負担したリース料と同様に扱われます。連邦財政裁判所はまた、業務目的(事案では出張)走行分にかかる従業員負担のガソリン代も、カンパニーカーのプライベート使用に対する対価であり、みなし給与からの控除が可能としています。ただし、従業員は、自己負担した費用についてそれぞれ網羅的に把握し証明する義務を負います。

従業員の自己負担により控除を行った結果、みなし給与のマイナスが生じることは認められません。連邦財政裁判所は、上記事案と同じ日(2016年11月30日)に公表された別の事案の判決でもこの見解を示しています。当該事案においては、従業員が支払った使用対価が走行記録法に基づき算定されたプライベート使用にかかるみなし給与の額を超えていました。自己負担額のみなし給与額超過分については、賃金税上マイナスのみなし給与として処理することも、従業員の給与所得の計算に際して必要経費として控除することも認められません。

VIII. 税務会計

減価償却の開始要件：供給の完了

物件を占有している、または購入価格の支払いが行われている場合のいずれにおいても、それだけでは減価償却期間は開始されません。収益の実現に帰結する当該財貨の利用可能性もまたそれだけでは意味がありません。

売買取引においては通常、権利および負担の移転ならびに危険負担移転が同時に成立しますので、減価償却の開始時点を詳細に検討する必要はありません。これらの移転のタイミングにずれがある場合に、減価償却期間が具体的にいつ開始されるのかという点について、連邦財政裁判所は2016年9月22日付判決事案においてその見解を示しました。

連邦財政裁判所は、納税者が当該経済財に対する支払いをすでに完了し、これを使用し、収益を実現している場合であっても、危険負担の移転までの期間については減価償却が認められないとしました。減価償却のためには経済財の購入が必要ですが、購入は供給をもって成立します。供給は、経済的所有権の取得が要件となります。

ここで、経済的所有権は通常、占有、権利および負担ならびに危険負担が包括的に移転して初めて取得者側に帰属します。

経済財(事案では風力発電設備)からの収益実現の可能性だけでは経済的所有権を獲得したとみなすに十分ではありません。検収前に試運転が実施される場合には、経済的所有権の獲得のためには試運転を踏まえた危険負担の移転が不可欠であり、危険負担の移転をもって経済財の実体が取得者側に移転します。試運転後に契約が取り消される場合には、売手側はその間発生した減耗により経済的な負担を負うこととなります。連邦財政裁判所は2012年中の判決事案において、使用可能性という要件に関し、売り手と買い手との間での機会およびリスクの案分に基づく個別事案ごとの検討を容認していました。

セールアンドリースバックにおける買取請求権

セールアンドリースバックにおける、貸手側と借手側での会計上の取り扱いの基準となるリース物件の帰属判断は、買取請求権の合意があるケースにみられるように、簡単ではありません。

リース物件は、借手が、貸手による当該物件への関与を一般耐用年数期間中、経済的に排除することが可能な場合は、原則的に民法上の所有者である貸手ではなく、借手に帰属します。特殊リース物件のケースの他、合意された基本リース期間が一般耐用年数に近い場合には、リース物件は借手に帰属します。基本リース期間が一般耐用年数より短い場合でも、借手に延長権が認められている、または、非常に有利な買取オプションが付与されており、経済的にみてオプションの行使の可能性が高い場合も同様です。

連邦財政裁判所は、上記のうち、セールアンドリースバックスキームの場合にも適用される最後のケースについて、買取請求権の合意があるケースと区別した見方をしています。具体的事案においては、貸手(セールアンドリースバックにおける買手)に買取請求権が付与されていました。借手(セールアンドリースバックにおける売手)は、契約期間の満了に際して貸手の求めに応じてリース物件を買い戻すことが義務付けられていました。連邦財政裁判所は、耐用年数の全体にわたった民法上の所有者(貸手)の排除という決定的な要因が借手ではなく、所有者自身の意思に委ねられることから、リース物件の借手側への帰属を否認しました。連邦財政裁判所は、買取請求権の行使が貸手にとって経済的にも有利かどうかという点について、判断の基準としませんでした。

連邦財政裁判所は、さらに、特殊リースの場合には、借手に購入オプションが付されているかどうかに関わらず、原則的に借手に帰属するとの見解を示しました。連邦財政裁判所は、(VAT 事案を担当する)第 5 法廷が展開した貸手による借手側の会計スキームへの関与に関する見解は、収益税上の取り扱いの判断に矛盾するものでないとしています(セクション VI. VAT 参照)。

ビューロクラシー(官僚主義)の削減: 少額固定資産限度額の引き上げ

長期に渡って適用されていた 410 ユーロの少額固定資産限度額は最低でも約二倍に引き上げられることが見込まれます。この点に関する大連立政権の基本合意が 2017 年 2 月 15 日に公表されました。

これまで明らかになった政治的合意の詳細によりますと、(税務上取得価額の全額を損金として処理することが可能な)少額固定資産の限度額の引き上げ額は 800 ユーロ、適用開始は 2018 年 1 月 1 日となるようです。また、いずれの企業も改正に伴う不利益を蒙ることがないように、1,000 ユーロ以下のプール少額固定資産に関する減価償却規定は並行して適用されることとなります。なお、当初は、現行法で選択適用が認められている(取得価額 150 ユーロ超 1,000 ユーロ未満の)プール少額固定資産に関する税務上の減価償却規定(5 年償却)の廃止が検討されていました。

連邦参議院を構成する連邦各州が、時間的に遅延状況にある税収を理由に新しい少額固定資産限度額に反対するかどうか予断を許しません。しばらくの間議論されていた租税追徴額および還付額に課せられる租税利息の利率の引き下げについては、議題から外されました。

少額固定資産規定に関する改正は、すでに立法手続きが開始されたライセンス料の損金算入限度規定の導入に関する法律に盛り込まれる予定です。

為替差損に伴う株式ファンドの減損

外貨建て取引される株式または株式ファンドについては、株式相場だけでなく為替相場の変動に伴い価値が上下します。なお、法人の場合、会計上の資産の評価減(減損処理)に際しては、これが税務上は簿外修正(損金不算入)の対象となることに留意する必要があります。

ファンドのポートフォリオに含まれる上場株式の為替差損については、早々に為替相場が回復し、それに伴い価値が回復することが具体的に見込まれない場合、原則的に投資資産の減損処理が可能です。連邦財政裁判所の見解によれば、外国ファンドが外貨建て運用され、外貨建て株式への投資を行う場合、株式相場だけでなく為替相場もまた判断の基準となります。経済財(資産)については会計上ユーロ建てでの計上が必要であることから、為替レートの影響は評価対象となる資産から切り離すことはできません。

評価減(減損処理)が(例えば不動産または固定利子付有価証券ではなく)株式の価値下落を理由とする限りにおいて、これらは原則的に簿外で加算処理(損金不算入)処理されます。

連邦財政裁判所は、具合的事案において、(2007 年中の)為替変動を理由とした US ドル建て株式ファンドへの投資の評価減に関する審理を行いました。連邦財政裁判所は、包括的観点から、評価減は簿外で加算されるため、税務上はニュートラルであると結論付けました。連邦財政裁判所は、手続き上の理由から、株式ファンドの評価減においては、典型的に、価値変動がすべてファンドが保有している株式に帰属するとみなすことができるのかどうかという点に

ついでの見解を示す必要がありませんでした。連邦財政裁判所によると、上記の評価減および簿外修正に関する見解は、ファンド持分の売却との関連においても留意する必要があります。

IX. 社会保険

企業年金パッケージ (セクションI. 法改正参照)

連邦政府は2016年12月21日に企業年金強化法(Betriebsrentenstärkungsgesetz)法案の立法手続きを開始しました。これを受けて、連邦議会および連邦参議院は、広範な労働法および社会保険法ならびに税法上の改正を網羅する改正法案について審議を行うこととなります。

パッケージの目的は、特に小規模企業および低所得者層における任意の企業年金制度をさらに拡充することにあります。企業年金法において、ソーシャルパートナー(雇用者および従業員組合)は将来的に、労働協約に基づき確定拠出型企業年金を導入し、雇用者を(確定給付型)企業年金に伴う連帯保証リスクから免除することが可能となります。確定拠出型の場合、年金機関は最低年金または最低保証年金の給付を行う必要もありません。ソーシャルパートナーは、将来的に、より法的安定性の高い自動的な給与報酬振り替え(給与の年金掛金への振り替え)モデル(いわゆるオプションモデル)を規定することも可能となります。ただし、その場合、過去に蓄積された社会保険掛金は従業員に移管されねばなりません。

税法関連では、積立型企業年金掛金に対する非課税限度額(所得税法第3条第63号)が、年金保険料算定基準額の4%から8%に引き上げられます。ただし、この引き上げに応じた、一般年金保険における企業年金掛金の免除額(現行年金保険料算定基準額の4%までが社会保険の対象から免除)の引き上げは見送られています。

立法手続きは2017年上半期中に完了し、主要な部分について2018年1月1日に発効する見込みです。

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.ueda@de.ey.com

松本 美紀

Phone +49 211 9352 10535
Fax +49 211 9352 18660
miki.matsumoto@de.ey.com

野村 充基

Phone +49 211 9352 25791
Fax +49 181 3943 25791
mitsuki.nomura@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.ueda@de.ey.com

シュツットガルト

Flughafenstrasse 61
70629 Stuttgart
Germany

松原 充哉

Phone +49 6196 996 24116
Fax +49 6196 996 27295
mitsuya.matsubara@de.ey.com

フランクフルト

Mergenthalerallee 3-5
65760 Eschborn
Germany

松原 充哉

Phone +49 6196 996 24116
Fax +49 6196 996 27295
mitsuya.matsubara@de.ey.com

梅田 健二

Phone +49 211 9352 13461
Fax +49 211 9352 18026
kenji.ueda@de.ey.com

ミュンヘン

Arnulfstrasse 59
80636 München
Germany

松本 美紀

Phone +49 211 9352 10535
Fax +49 211 9352 18660
miki.matsumoto@de.ey.com

松原 充哉

Phone +49 6196 996 24116
Fax +49 6196 996 27295
mitsuya.matsubara@de.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in building a better working world for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the 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. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2017 EYGM Limited.
All Rights Reserved.

JBS 1703-001

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

ey.com