

German Newsletter

Japan Business Services

Issue 3 | December 2017

概要

- I. トランスペアレンシー・レジスター
- II. 法改正
- III. 法人税
- IV. 源泉税
- V. BEPS
- VI. 移転価格
- VII. VAT
- VIII. 所得税／賃金税
- IX. 租税通則法
- X. 税務会計
- XI. 税務コンプライアンス
- XII. 社会保険
- XIII. 租税条約および国際課税

ドイツ最新情報

I. トランスペアレンシー・レジスター 連邦行政局が質問事例集(FAQs)を公表

第4次EUアンチ・マネーロンダリング指令の国内法への導入を受けて設置されたトランスペアレンシー・レジスターへの実質的所有者に関する報告期限が2017年10月1日に到来しましたが、連邦行政局(Bundesverwaltungsamt-BVA)は、これに先立つ9月22日に、トランスペアレンシー・レジスターに関してよくある質問の事例集を公表しました。この質問事例集は、同じ週には追加項目が加えられ、今後も継続的に追加、または修正が加えられる見込みです。

質問事例は以下のカテゴリーから構成されています。

- ・財団
- ・実質的所有者に関する情報
- ・透明性規則の対象となる企業体
- ・手数料、データの審査、報告期限および罰則
- ・閲覧制限

II. 法改正

不成立に終わったジャマイカ連立政権による税務上の軽減措置

組閣が予定されていた(CDU/CSU, FDP および緑の党による)ジャマイカ連立政権は、税政面においては合意に達することが予想されていました。2017年10月24日に提示された予備報告には、各種の税務上の軽減措置ならびに連邦財政の黒字化宣言が盛り込まれていました。

パッケージ全体の具体的な軽減規模および個別要素に関する詳細についての各党による協議は政権合意後共同して策定されることになっていました。連邦財務省は、事前に公表された白書において、次期政権期間全体で300億ユーロ相当の財政上の財源があると評価していました。

予備報告においてはまず、家族および青少年ならびに低所得層および中間所得層に対する軽減措置が取り上げられ、これに続いて連帯付加税の削減に関する同意が盛り込まれていました。さらに、住居および環境政策を背景とした建物の省エネ化ならびに農地転換を含む賃貸住宅の新築を目的とした税務上の助成措置が加わることが明確でした。

事業者にとって特に関連する項目は、研究開発に対する税務上の助成措置ならびに(まだ具体的には定義されていませんでしたが)定率減価償却に関する改正となっていました。連立政権は、全般的に助成金を削減する方向にありましたが、これに伴う環境政策上の目的への影響が検討される必要がありました。

資産税の導入は明確に却下されていました。したがって、緑の党の選挙公約において要請されていた財産税は議論から外された結果となっていました。再三にわたって争点となってきた投資所得に対する一律分離課税の廃止に関しては言及されていませんでした。個人に対する非課税限度額の導入とのセットでシェアディーリングに関する厳格化が現在連邦参議院で審議されている、不動産取得税についても同様に言及がありませんでした。

連立合意の成立は12月以降と見込まれていましたが、11月19日に連立交渉が不成立に終わり、11月末時点で依然政権成立の見通しが立っていない状況です。

III. 法人税

オーガンシャフトの中断および組織再編税法上のみなし遡及効果

連邦財政裁判所は、収益税(法人税および営業税)上のオーガンシャフト(連結納税制度)の成立に関する重要な論点についてその見解を示しました。オーガンシャフトが中断される場合であっても、少なくともオーガンシャフトの成立要件がすべて満たされた期間については、オーガンシャフトの成立が容認されるというのがその見解です。また、最低契約期間の計算に際しては組織再編税法上のみなし遡及効果が適用可能であるとしています。

収益税法上のオーガンシャフトの成立のためには、連結子会社の連結親会社への財務上の結合ならびに最低5年間を契約期間とする損益移転契約の締結が求められ、契約期間全体を通じて契約が履行されなければなりません。損益移転契約が最低契約期間中に履行されない場合、オーガンシャフトは当初から無効とみなされます。連邦財政裁判所は、契約期間全体を通じた契約履行の必要性から、当該期間中においてはオーガンシャフト成立のためのすべての事実要件が常に満たされなければならない、という税務当局の見解とは反対の立場を取っています。契約履行の必要性は、税務上の(法人税第14条の)事実要件全般に基づくというより、むしろ民法上の契約義務に基づくものです。財務的結合が一時的に成立しない場合には、当該期間においてオーガンシャフトが容認されない(部分的否認)に過ぎないというのが、連邦財政裁判所の見解です。事実要件が満たされた残りの期間については、これが最低契約期間中であっても、オーガンシャフトの成立が容認されます。

具体的事案においては、旧法において(可能であった)複数の連結親会社で構成されるオーガンシャフトから、(これを認めない)新法への移行過程において、オーガンシャフトが成立するかどうかの審理が行われました。当該オーガンシャフトにおいては、5年間の最低契約期間中に法改正を重要な理由とする損益移転契約の解約が行われませんでした(重要な理由による解約に相当する場合は最低契約期間中であっても解約前の期間についてはオーガンシャフトが有効)。

連邦財政裁判所は、上記判決と同じ日に下された別の判決において、組織再編税法上のみなし遡及効果が、オーガンシャフトの成立要件の判断にあたってどの程度影響するかという論点に関する見解を示しまし

た。連邦財政裁判所は、先ず、(連結親会社が連結子会社に対して子会社の事業年度期首から継続的に議決権の過半数を保有しているという)財務上の結合要件とみなし遡及効果がどのような相関関係にあるか審理することが求められていました。連邦財政裁判所は、連結子会社の出資持分が遡及期間中に(年度途中で)第三者から有償で連結親会社に譲渡された場合には、みなし遡及効果が認められないとしました。連邦財政裁判所は、本事案は、2010年7月28日付の二つの判決における、連結子会社に対する過半数出資持分の連結親会社への現物出資が審理の対象となった事案とは事実関係が異なるとの見解です。

連邦財政裁判所は、5年間の最低契約期間の計算に関しては別の見解を示しました。連邦財政裁判所は、組織再編税法上のみなし遡及効果(事案では現物出資が2005年1月1日に遡及)は、これが連結子会社の設立(事案では2005年2月9日)前の時点まで遡及する場合であっても、最低契約期間の計算において考慮されるとして、下級審の見解とは異なる立場を取りました。デュッセルドルフ財政裁判所は、5年間の最低契約期間が実質的な状況に基づく事実要件として、(期首までの)みなし遡及は認められないとしていました。なお、資本金会社への現物出資に適用されるみなし遡及効果の要件(=最低契約期間要件)が係争事案において満たされている場合であっても、(期首時点においては連結子会社が設立されていない)初年度については財務的結合要件が満たされないことからオーガンシャフトは成立しないというのが連邦財政裁判所の見解です。また、次年度以降は、最低契約期間の観点からもオーガンシャフトの成立が除外されないとしています。

加算課税の対象となる配当所得の二重課税

国際取引課税法に基づく加算課税の対象となる所得は、後日実際に配当が実施された場合には、配当受取法人側で(再度)5%の課税(95%非課税)に服することになります。所得税法上規定されている100%の課税免除は、法人の場合には適用されません。

具体的事案においては、ドイツ有限会社(GmbH)が、スイス子会社に対する出資持分から、国際取引課税法にいうみなし所得を得ていました。所得加算額はその全額が GmbH 側で課税されていましたが、その後子会社による配当が実施されました。受取配当のあった年度の申告書上で GmbH は、原則的に5%のみなし損金不算入経費課税の対象となる受取配当について、みなし損金不算入経費を考慮しない100%の免税を求めていました。

連邦財政裁判所はこの求めを却下しました。法人税法第8b条第5項の文言は、法人税法第8b条第1項に列挙されているすべての収入をカバーしており、したがって、所得税法第3条第41号のaに基づき免税となる配当も含まれるというのが連邦財政裁判所の見解です。この判決をもって連邦財政裁判所は、国外中間会社からの実際の配当の課税に際しては所得税法第3条第41号のaが特段の規定として、法人税法第8b条の規定に全般的に優先するという(専門家や納税者の)見解に対してもこれを支持しない立場を示すことになりました。

50%超の出資持分変動における繰越欠損金の消滅規定の違憲性

50%超の出資持分変動の際の繰越欠損金の消滅規定が違憲かどうかの判断を求める訴えが連邦憲法裁判所に提訴されました。呈示決定を行ったハンブルク財政裁判所は規定の違憲性を確信しています。

連邦憲法裁判所は、すでに2017年3月に、2008年から2015年まで適用されていた法人税上の繰越欠損金制限規定が基本法第3条に抵触していると判断し、立法者に対して2018年12月31日までに、2008年1月1日から2015年12月31日までの期間について遡及的に憲法違反規定を是正するとともに、25%超50%以下の持分変動に際しての繰越欠損金の取り扱いを新たに規定するよう求めました(ドイツニュースレター2017年7月号参照)。

連邦憲法裁判所は、50%超の持分変動に際しての繰越欠損金消滅規定の合憲性についても判断することになります。

既存事案への会社再建通達の不適用(ドイツニュースレター2017年7月号の続報)

2017年初めに連邦財政裁判所大法廷が、いわゆる会社再建通達の法的拘束性を否定した後、連邦財務省は信頼保護規定で対応していましたが、連邦財政裁判所はこれを認めない見解を示し、既存事案についても従来の会社再建通達が適用されないこととなります。

2017年2月8日に公表された連邦財政裁判所大法廷決定への対応として立法者は会社再建免除益免税規定を導入しました。適用規定に基づき免税規定は(EU委員会に対する通知手続き完了を留保条件として)、2017年2月9日以降に全額または一部免除された債務についてのみ適用され、既存事案は適用対象外となります。

税務当局は、信頼保護を根拠に、既存事案に対して従来の会社再建通達を引き続き制限なしに適用する旨の通達を出していました。この通達もまた、行政の順法性の原則に抵触するというのが、連邦財政裁判所の見解です。

連邦財政裁判所は、2017年4月27日付連邦財務省通達に示された再建通達を未確定の「既存事案」すべてに適用するという全般的な適用通達が、「個別事案の状況に応じた」(当局の裁量による免除または猶予措置の根拠となる)不公平性を判断基準としない、立法者にその権限が留保された(行政当局である税務当局には認められない)、類型化された信頼保護の原則に該当するとみています。不公平な結果を回避するために、法規定がもたらす全般的な障害(ここでは既存事案に対する移行規定)を解消することを目的とした行政通達は認められないというのが連邦財政裁判所の見解です。連邦議会の財政委員会により最終的に採用された適用規定に関する根拠説明の中で2017年4月27日付連邦財務省通達が言及されているという事実をもってしても、この見解は変わりません。

連邦財政裁判所は、2017年4月27日付連邦財務省通達で示された、特に、拘束的ルーリングが交付されたケースに関する見解については、自身の見解を示していません。

なお、連邦財政裁判所で審議中の二つの事案においては、個人的または個別事案における事実上の不公平の根拠についての主張がなかったことから、連邦財政裁判所は会社再建免除益に対する優遇措置を否認しました。

IV. 源泉税

ソフトウェアの源泉課税(ドイツニュースレター2017年7月号の続報)

連邦財務省は2017年11月2日に、クロスボーダーのソフトウェアの使用対価支払いの取り扱いに関する初めての包括的な行政通達を公表しました。税務当局は源泉税に関して、カスタマイズソフトと標準ソフトでのダブルスタンダードを撤廃し、供与された使用权に関する中核的な判断基準を採用しています。進化するデジタル化の中で拡大してきたマーケティングモデル(データバンク、クラウドコンピューティング、サービスとしてのソフトウェア等)に関する取り扱いも通達に盛り込まれています。

源泉課税義務は、特に、非居住者が制限納税義務の対象となるドイツ国内源泉所得を有する場合に生じます。今回公表された連邦財務省通達は、国外居住者であるプロバイダーによる国内顧客向けのソフトウェアおよびデータバンク提供につき、そのタイプによって所得の種類を区別しています。この5月に公表された通達ドラフトから大きな変更は行われておらず、変更内容は区別に関する個別の詳細説明に限定されています。この通達はすべての未確定の事案に適用されます。なお、今回の連邦財務省通達の原則は源泉税の分野においてのみ適用され、これらが、例えば、ライセンス料の営業税上の加算処理上の取り扱いに関して適用されることはないことが確認されています。

利用者の権限が決められた使用に限定される場合、これは権利の使用供与に該当しないというのが連邦財務省の見解です。経済的な再利用を目的とした包括的な使用权(複製権、加工権、販売権、出版権)が供与される場合に、制限納税義務が生ずるかどうかが境界線を越えたとみなされます。今後は、当該ソフトウェアが顧客の個別の要請に応じて特別にカスタマイズされたかどうかに関わらず、これが経済的な便益を享受することを目的として、国内で経済的に活用されるかどうか判断基準となる点が連邦財務省の新しいアプローチです。(データ媒体、ダウンロードまたはインターネットを通じたプロバイダーのサーバーといった)供与の方法もまた、課税に際しての判断基準とされないとしています。したがって、源泉課税の対象となる事例が減少する傾向にあると考えられます。

連邦財務省は、例示的なソフトウェアおよびデータバンクの提供の類型となる事例を挙げて、包括的な使用权をソフトウェア本来の機能と目的に応じた使用から区別しています。前者には、特に、複製権、加工権、販売権、出版権が含まれますが、例えば、個別のプログラムコピーまたはソフトウェアプログラムの機能に応じた利用に伴う成果物の販売は含まれていません。また、閲覧および印刷機能のみで、主要なデータバンク情

報の公開や第三者に対する包括的なアクセス権の供与に該当しない場合、データバンクの使用対価は制限納税義務の対象とはなりません。分類に際しては著作権法も参考にされています。著作権法上、権利所有者の特別の同意なしに利用者が行うことのできる処理行為は、通常、包括的な使用権を条件とはしていません。

ソフトウェア供与は、その他の役務とセットになっているケースが多くあります。その他の役務について個別の対価の取り決めがない場合、合理的な案分が必要となります。権利の供与が明らかに前面に出ている場合、または、その重要性が低い(対価の10%以下)場合には、案分は不要です。

V. BEPS

デジタル経済の課税に関するEUレベルのイニシアティブ

EU財務相理事会(ECOFIN)は、2段階アプローチを通じてデジタル経済の課税を改革する意向にあります。短期的に導入が可能な平衡税(Equalisation Levy)および長期的にはいわゆるデジタルPE(恒久的施設)について協議されることとなります。ECOFINは、2017年12月5日に、今後の方針に関する基本合意に達する予定です。

国別報告書提出義務

多国籍企業グループは、2016年末に導入された法規定に基づき、国別報告書(Country by Country Reports-CbCR)を連邦中央税務局に提出することが義務付けられます。税務当局は、新規定を実務上実施するに際しての詳細を公表しました。

CbCRは基本的に2016年1月1日以降開始する事業年度分からの提出が義務付けられます。税務当局は、2017年7月11日付の通達において、報告書の内容に関する要求および提出方法を明確にしました。連邦中央税務局への提出は、OECDが指定しているXMLフォーマットで行わなければなりません。連邦財務省は、技術上の詳細に関しては、OECDがウェブサイト上で公表しているユーザーガイドに準拠している旨を通達に記載しています。連邦財務省通達(説明を明確にする目的での)付属資料には、税務当局の観点から必要とされる記載事項が列挙されています。

VI. 移転価格

OECD 改正移転価格ガイドラインの公表

OECD が 2017 年 7 月 10 日に公表した 600 ページにわたる移転価格ガイドラインは、移転価格ガイドライン 2010 年版の公表後に決定された個々の改訂内容を統合するものです。特に、移転価格関連の BEPS 最終報告(行動 8 から 10 および 13)が新たに盛り込まれています。

また、BEPS 最終報告の補足として OECD が採用した IX 章(事業再編)に関する改訂が盛り込まれています。その他、いわゆるセーフ・ハーバーに関する記述(IV 章)が改訂され、特定の種類の納税者または取引に係る移転価格算定方法の適用に際しての簡便化が可能となります。

VII. VAT

委託倉庫の取り扱い

税務当局は、委託倉庫の VAT 上の取り扱いに関する従来の見解を改め、委託倉庫が利用される場合も供給の場所の決定にあたっては一般原則に基づき判断されるという連邦財政裁判所の見解を支持しています。

税務当局はこれまで、出荷倉庫の利用に際しては、原則的に財貨の保管場所が供給の場所であり、したがって、国内に倉庫を保有する国外サプライヤーに対しては VAT 登録が義務付けられるとの見解にありました。連邦財政裁判所は、2016 年に下した二つの判決においてこの見解に反する立場を示しました。発送開始時点で既に購入者が判明している場合、当該財貨が発送開始後の短期間、出荷倉庫に暫定的に保管される場

合であっても、他の EU 加盟国からドイツ国内の購入者向けの供給取引は、輸送を伴う供給とみなされる(つまり供給の場所は発送開始場所である他の EU 加盟国)、というのが 2016 年 10 月 20 日付判決の内容です。これに対して、発送開始時点でドイツ国内の購入者が判明していない場合は、当該財貨に対する処分権の移転が行われる時点で財貨が保有されている場所、つまり委託倉庫の所在地が供給の場所とみなされず(2016 年 11 月 16 日付判決)。

連邦財務省は、連邦財政裁判所の見解を支持し、2017 年 10 月 6 日付通達を通じて、VAT 適用通達の関連箇所を改訂しました。購入者が確定している場合(具体的には、支払いまたは拘束的なオーダーが要件)、該当する取引は、国外からドイツ向けの直接の供給取引として取り扱うことが可能です。

新しい原則はすべての未確定の事案に適用されます。2017 年 12 月 31 日以前に行われた供給取引および EU 域内取得については、サプライヤー側による従来の取り扱い(みなし EU 域内取得後の国内供給取引)の適用が(受益者側での前段階 VAT 控除を含め)容認されます。

上記を受け、事業者は、ドイツ国内での倉庫保有に伴うドイツ VAT 登録義務の有無を見直す必要があります。契約条件によっては、VAT 登録が不要となり、手続きの簡素化および費用の削減が可能となるかもしれません。

EU 委員会による付加価値税改革への着手

2022 年以降、EU 域内取得に関する VAT 上の仕組みは包括的に仕向国原則に変更されます。EU 委員会は、2022 年までの間に 4 つの即時的措置を講ずることを提案しています。

EU 委員会は 2016 年に提出された付加価値税行動計画において、クロスボーダーの財貨の供給に関する新しい付加価値税規定の導入を意図していました。2017 年 10 月 4 日に公表された改正措置パッケージ案を通じて、とりわけ、EU 付加価値税システム指令上に制度変更が明記されることが意図されています。ただし、このために必要な付加価値税システム指令の包括的な改訂のためには、2018 年に公表が予定されている指令案が待たれます。EU 委員会は、2022 年の改正発効を見込んでいます。

クロスボーダーの財貨の供給について、新制度の下では、仕出国での免税措置(とこれを受けた仕向国での課税手続き)は適用されず、既に仕出国において課税に服することになります。ただし、仕出国で課された売上 VAT は仕出国ではなく、仕向国に帰属することになります。サプライヤーは、中央窓口である「One-Stop-Shop」を通じて売上 VAT を申告することになります。「One-Stop-Shop」を通じて申告された売上 VAT は仕出国の税務当局から仕向国に転送されます。電子的方法で提供される役務については、既に、類似の「ミニ One-Stop-Shop」が設置、運用されています。

さらに、2017 年 10 月 4 日に提案された改正パッケージには、現行の付加価値税システム指令に対する更なる改正提案が含まれています。いわゆる「認定納税者」の導入がそのうちのひとつです。指定されたコンプライアンス要件を満たす事業者は、将来的に、チェーン取引ならびに委託倉庫の運営に際しての簡便的な取り扱いを適用することが可能となります。加えて、将来的に、前段階 VAT の控除は、顧客の VAT-ID 番号が判明している場合にのみ可能となります。

改正措置パッケージ案によると、クロスボーダーの財貨の供給に関する規定以外のいくつかの改正措置については、既に 2019 年 1 月 1 日以降加盟国による適用が開始されることになっています。改正措置パッケージ案は、EU 議会および EU 財務省に提出され審議されることとなります。

請求書上の住所記載

連邦財政裁判所は、前段階 VAT 控除の要件としてのサプライヤーの住所の請求書上の記載に関して、欧州司法裁判所に対し先行判決を求めていましたが、欧州司法裁判所の法務官は 2017 年 7 月 5 日に最終意見書を公表しました。

ドイツ VAT 法上で規定されている前段階 VAT 控除の要件となる請求書の記載要件のひとつにサプライヤーの完全な住所の記載があります。連邦財政裁判所はこれまで、請求書記載の住所で経済的活動が行われていることが、前段階 VAT 控除の絶対要件であり、経済的活動が行われていない場合は原則的に信頼誠実の原則(信義則)の対象にもならないとしていました。連邦財政裁判所の見解に従うと「私書箱」住所は控除要件を満たしません。しかしながら、連邦財政裁判所は、連邦財政裁判所で審理中の事案において、こうした厳格

な解釈が欧州司法裁判所の見解に沿っているかどうか疑問であるとして欧州司法裁判所の先行判決を求めていました。先行判決の求めを受けて、2017年7月5日に欧州司法裁判所法務官は最終意見書を欧州司法裁判所法廷に提出しました。欧州司法裁判所は、2017年11月15日に、法務官の見解を支持する判決を下しました。

請求書発行者が経済的活動を行っている場所の住所が請求書に記載されていることが前段階 VAT 控除の判断基準となるという点は、付加価値税システム指令からは読み取れないというのが法務官の見解です。付加価値税システム指令第 226 条第 5 号にいうところの「住所」の定義は、当該住所で実際に当事者との接触が可能な限り、「私書箱」を含むあらゆる種類の住所を意味しています。請求書の発行者を間違いなく識別し、接触することを可能とするために、請求書に記載された住所に事業者の実際の経済的活動または事業の実体があることは必要不可欠ではありません。法務官が、識別および確認に適している請求書記載事項とみなしている VAT-ID 番号が重要な意味を有することになります。

最終意見書は、租税濫用または脱税のケースを除いては、純粋に形式的な請求書記載要件を前段階 VAT 控除の判断基準とみなさない傾向にある欧州司法裁判所のこれまでの判例を踏襲しています。

欧州司法裁判所がその判決において法務官の最終意見書を支持するかどうかが待たれます。法務官の意見を支持しない場合、欧州司法裁判所は、請求書が形式的要件を満たしていない場合に、信頼誠実の原則に依拠するための要件に関する審議を行わなければなりません。法務官は、この点に関してもその見解を示しています。納税者が、請求書記載内容の正確性を確信するための可能な手立てを尽くしたことを証明する場合にのみ、前段階 VAT の控除が認められるというのは、付加価値税システム指令と相容れないというのが法務官の見解です。

VIII. 所得税／賞金税

従業員負担分のある場合のカンパニーカーの課税(ドイツニュースレター2017年3月号の続報)

税務当局は、カンパニーカーの私用目的利用に伴うFRINGE BENEFITの計算に際して、いわゆる1%ルールが適用される場合でも、従業員が負担した個々の車両費を課税ベースから減額することを容認しています。

2017年初めに下された、従来の見解とは立場を異にする連邦財政裁判所の判決によると、1%ルールにおいても従業員が個別に負担した車両費はFRINGE BENEFITの評価額の減額対象となります。連邦財務省は2017年9月21日付通達においてこの見解を支持しました。対象となる車両費には、例えば、ガソリン代、保守修繕費、車両税またはガレージ・駐車場代が含まれます。雇用者がこれらの費用を一旦建て替え従業員に請求する場合や、従業員がまず定額の前払いを行い後日実費が精算される場合も、同様に減額されます。なお、特に、給与振り替えの一環での金銭給与の(カンパニーカー使用にかかる)みなし給与額への充当は使用対価には該当しません。

税務当局は、走行距離法が採用される場合は、原則的に従来取り扱いを踏襲しています。従業員自身が負担した個々の車両費は、総費用に含まれず、したがって、個々の使用価値を引き上げることはありません。なお、税務当局は、従業員自身が負担した費用を総費用に加算し、自己負担額を1%ルールと同様に使用対価として取り扱うことを容認しています。連邦財政裁判所と同様、連邦財務省もまた、使用対価が使用価値を超えた場合の差額は、マイナスの給与または必要経費のいずれにも該当しないとしています。

通達の原則はすべての未確定の事案に適用されます。雇用者は、雇用契約書またはその他の労働法上もしくは就業規則上の根拠において他の取り決めがない限り、賞金税源泉手続きにおいて個々の車両費を減額することが義務付けられます。連邦財務省は、従業員の説明および証明義務、雇用者の文書義務ならびに簡便規定について言及しています。

贈答品の分離課税に関する緩和化(ドイツニュースレター2017年7月号の続報)

従業員以外の第三者(顧客や取引先)に対する事業上の理由による贈答品費用は、これが年間一人当たり35ユーロを超える場合は、損金算入が認められません。連邦財政裁判所の見解では、贈答品に関連して贈答側が分離課税により負担した所得税については、35ユーロの基準額を超過したかどうかの判断に際して算入されます。これに対して連邦財務省は、35ユーロ基準超過の判断においては、従来通り税額を含める必要はないという簡便的取り扱いを認めています。

税務当局は、これまで、贈答品費用の損金算入上限額の超過の有無について、簡便的な理由から、贈答品そのものの額で判断され、贈答側が負担した所得税は計算に含まれないとしていました(2015年5月9日付通達)。分離課税により負担された所得税が損金算入可能かどうかは、贈答品費用そのものが損金算入可能かどうかで判断されます。

連邦財政裁判所は、その2017年3月30日付判決の中で上記とは異なる見解を示し、贈答側が分離課税により負担した所得税は、贈答品そのものの価額または負担された所得税との合計額が35ユーロを超える場合には、追加の贈答品として損金不算入規定の対象となるとしました。

連邦財務省はこの判決を連邦税務公報上で公表しましたが、公表に際して追記を行い、従来の取り扱いを踏襲し、2015年5月19日付通達の簡便規定を適用するとしています。

交通費の非課税支給

ザールラント財政裁判所は、雇用者による交通費の非課税支給のための要件に関する見解を示しました。雇用者が従業員に旅費(交通費、食事手当、宿泊費および旅費雑費)を支給する場合、出張期間、出張経路および支出額に関するエビデンスを、速やかに当該の従業員給与ファイル(「Lohnkonto」)に記録保存することを要件として非課税処理が可能です。具体的な出張内容および個々に発生した費用の額が、明確に記録されており、特別な工数をかけずともチェック可能であることが求められます。必要なエビデンスの提出が例外的に困難である場合にのみ、上記の取り扱いの対象外とされます。財政裁判所は上級審への上告を認めませんでした。

雇用者が負担した税理士費用

クロスボーダーの駐在員派遣においては、ネット給与保証契約が締結されることが一般的ですが、その一環で、雇用者が同時に(所得税確定申告等)派遣駐在員の所得税上の義務の履行をサポートします。ラインラント・プファルツ財政裁判所は、雇用者が負担した税理士費用の賃金税上の取り扱いに関する見解を示しました。

雇用者が従業員に給付した便益は、これが報酬ではなく、事業機能上の目的遂行のために必要不可欠な不随行為の性格を有する場合には、課税対象の給与とはみなされません。給付された便益に対する従業員自身の利害関心が無視できることが、専ら事業上の理由による利害関心であることの要件となります。

通常、派遣の機会およびネット給与保証契約に関しては、相当の程度において、雇用者と従業員の双方が利害関心を有しています。ラインラント・プファルツ財政裁判所の見解では、これがすなわち税理士費用の負担がいずれの利害関心によるものかどうかと判断する根拠とはなり得ず、税理士費用の負担に対する利害関係については個別の検討が必要とされます。

具体的事案においては、所得税確定申告を通して人件費の一部が還付されることで、税理士費用の負担が雇用者側の著しい利害関心に基づく裁判所はみています。これに対して従業員の利害関係の重要性は低いと考えられます。事案において雇用者が負担した税理士費用は、給与所得に関連する部分です。ネット給与保証契約が締結された場合、雇用者がどのような方法で、ネット給与を支払うための義務およびネット給与に関連した(賃金税や社会保険料の源泉納付)義務を履行するのかは、従業員にとって究極的には関心の外にあります。税務当局に対して有する所得税の還付請求権を雇用者に譲渡するためのさらなる(税理士の関与を要する)行為を通じて、従業員が便益を得ることもありません。財政裁判所は、したがって、雇用者が、負担した税理士費用にかかる賃金税に対しての(賃金税の源泉徴収が正しく行われなかった場合の)連帯責任を負う根拠はないとしています。財政裁判所は連邦財政裁判所への上告手続きを認めていますので、連邦財政裁判所がどのような判断を下すかが待たれます。デュッセルドルフ財政裁判所は2007年に類似の事案において課税対象の給与であるとの見解を示し、上告審において連邦財政裁判所は、費用負担に対する専ら事業上の利害関心が、税金還付の経済的な帰属という観点から個々に判断されるのではなく、ネット保証契約を締結する動機という包括的な観点から判断されることが、上級審による(下級審の法解釈に誤謬がなかったかどうかの)審理の結果、問題ないとしていました。

IX. 租税通則法

恒久的施設の定義

税務当局は、恒久的施設の定義が国内法に根拠を有するとの連邦財政裁判所の見解を支持し、2016年に下された当該判決内容を租税通則法適用通達に採用しました。

(特に所得税法および営業税法といった)個別税法において、租税通則法第12条の定義と異なる定義付けが行われることなく「恒久的施設」の定義が使用される限り、恒久的施設の定義は、原則的に、租税条約上の定義ではなく、国内法上の定義によって決定されます(2017年8月7日付連邦財務省通達)。税務当局はその行政通達を、営業税法第9条第3号の適用にあたっての恒久的施設の定義はドイツ税法を根拠とし、租税条約上の解釈に優先するとして2016年7月20日付の連邦財政裁判所判決に合わせて改訂しました。連邦財政裁判所の見解では、租税条約は国内法上の納税義務がどの程度制限されるかどうかを規定しているに過ぎません。したがって、租税条約上の恒久的施設の定義は、国内法上他に規定がない限りにおいて、租税条約の枠組み(=各所得の帰属判断)でのみ適用が可能です。

その他の重要な適用通達の改訂事項には、住所または継続的な居所の要件に関する要件や拘束的なルーリングに関する変更および補足が含まれています。

X. 税務会計

清算残余財産に含まれるローン債務の免除益

親会社による子会社に対する無価値の貸付債権の放棄により、子会社側では課税対象の債務免除益を認識することになります。税務当局は、子会社の清算が申し立てられる場合にも、債権放棄があったと結論付けることが可能かどうかの点についての見解を示しました。

連邦および連邦各州の上級財政当局の見解では、債権者による子会社の清算の申し立てまたは同意のみでは、債権放棄があったと結論付けることはできません。債権者が債権を行使できなくなることが客観的に状況判断される場合に初めて、経済的負担が発生します(2017年6月30日付フランクフルト上級財政局通達)。

上級財政局はまた、清算最終貸借対照表で債務者に資産がないことが明確であったとしても、その事実だけでは商法および税務決算書上の債務計上義務には影響しない点を補足しています。債務の額面以下での評価を正当化する特別な事情もまたここでは考えられません。上級財政局はこの点との関連で2016年8月10日付の連邦財政裁判所判決に言及しています。倒産手続き中または倒産手続きの終結後であっても、原則的に債務計上義務は継続すると考えられます。

倒産法上の債務超過を回避する目的での適格劣後表明のケースについては、上級財政局通達は連邦裁判所が示した基準に言及しています。この基準によると、当該債務が返済されたと仮定した場合には少なくとも債務超過または支払い不能状態に陥る危険がある場合には、劣後化による倒産回避効果(つまり、債務超過状態の判断に際しての該当債務の除外)が認められます。しかしながら、この倒産法上の請求権は、商法上および税務上の債務の取り扱いには影響しないというのが上級財政局の見解です。

税務上の年金引当金の積み増し

ケルン財政裁判所は、年金引当金の評価に際して1982年から適用されている6%の割引率が基本法に抵触している可能性があるとして、連邦憲法裁判所に判断を求めました。

商法上は、過去10年間の平均市場利率による割引計算が行われますので、現行の低い金利水準を基準とする年金引当金の現在価値への割引を通じ、商法決算書上の利益が著しく圧縮されます。これに対して税務上は、6%の割引率が適用される結果、税務決算書上の年金引当金額が大幅に縮小されます。連邦憲法裁判所は、今般のケルン裁判所による呈示を受け、税務上の割引率が現行の金利水準を背景として合憲かどうかという点を明らかにすることが求められています。ケルン財政裁判所の見解では、立法者は典型的な税務上の割引計算規定を設ける権限を原則的には有していますが、講じられた典型化が実勢を反映しているかどうか定期的に見直す義務を負っています。ケルン財政裁判所は、年金引当金の計算に関して1982年以来適用されている割引率については、こうした見直しまたは調整が行われていないことから、所得税法の規定する年金引当金割引率が違憲であるとみています。財政裁判所はこのため2015年を係争対象とした裁判手続きを中断し、連邦憲法裁判所にこの問題を解決するよう求めました(2017年10月12日付決定)。ケ

ルン財政裁判所は10月16日付のプレス発表において、あらゆる比較パラメーター（資本市場利率、社債利回り等）がすでに長期に渡って明らかに6%を下回っている点に言及しています。

呈示決定に関する理由書はまだ公表されていませんが、ケルン財政裁判所のプレス発表によると、当事者への送達後に裁判所ホームページで公開される予定です。連邦憲法裁判所が違憲判決を下した場合には、税務上の一般的な割引率である5.5%の合憲性も問題になると予想されます。また、税金追徴額また還付額に適用される利率（年利6%）の妥当性に関する議論においても新たな動きが出てくる可能性があります。

XI. 税務コンプライアンス

税務調査における書類の提出要請

税務調査時に書類提出が要請された場合には、原則的に、書類の提出によって（行政処分である）強制手段の開始が客観的見地から見込まれる場合にのみ、要請を拒否することが可能です。その他の場合は、申告手続きにおいて初めて提出要請の違法性に関する異議申し立てが可能です。

具体的事案においては、納税者（原告）に対する税務調査が実施され、当該調査の一環で移転価格文書の提出が要請されました。移転価格文書提出後、さらに追加の書類提出が要請されましたが、その中には国外の兄弟会社の貸借対照表および損益計算書が含まれていました。さらに、調査官は、追加書類要請時点で、4千万ユーロの所得加算ならびに最低2百万ユーロの脱税加算金の調査結果となる旨を伝えました。納税者は、書類提出要請に関する異議申し立ての却下（異議決定）に対して提訴していました。

（行政処分の取り消しまたは変更を求める訴えである）取消訴訟は、訴訟申し立て時点において客観的にみて行政処分が行われた事実が存在する場合にのみ認められます。情報提供や提出の要請は、これらが法的規定に基づかないことから行政処分に該当しません。税務調査の一環での要請は、通常、個別に取り消しの求めを行うことのできない、準備的行為にあたります。

これに対して、納税者が客観的な要請の内容から判断して、税務当局が強制手続きの根拠を入手することを意図していることが想定できる場合は、取り扱いが異なります。所得加算および脱税加算金に関する通知は、強制手続きの開始にはあたりません。財政裁判所は、書類の提示要請を租税通則法第160条第1文（債権者および支払い受取人の明記）に基づく受取人名の明記と比較しています。納税者に対して強制手段が執行される恐れはありませんでした。要請された書類を国外から入手するのは、納税者の会社法上の立場では不可能であったことから、強制手段が執行されていた場合には、これは違法な行政処分にあたります。

事案においてはそもそも行政処分に該当する行為がなかったことから、（納税者が主張した）調査行為の違法性に関する申し立ては、調査手続きではなく、税務査定手続きにおいて初めて可能です。

「事実上の合意(tatsächlichen Verständigung)」の拘束力

事実関係の把握が困難なケースにおいては、税務当局と納税者との間で「事実上の合意」による解決が図られることがあります。当事者は原則的に合意内容に拘束されますが、今般連邦財政裁判所がその判決の中で示したように、例外的な場合においては拘束的効果の失効が可能です。

具体的事案においては、税務署と納税者が、財政裁判所での係争中（係争対象年度は2007年）にいわゆる事実上の合意に至っていました。この合意では、2005年中の損失発生に至ることとなった事実関係のあったことが前提となっていました。税務署は、その後この合意を実行するにあたって、2005年の税務査定書について手続き上更正が不可能であることを確認しました。これを受けて納税者は事実上の合意を取り下げ、2007年における損失認識を申請しました。財政裁判所は、合意の拘束性を理由にこの申請を退けました。

連邦財政裁判所は上記の見解を支持せず、税務査定手続きにおける事実上の合意の拘束力は、当事者双方により（誤って）認識された取引根拠がそもそも存在しない、または、これが事後的になくなったことにより、当事者の一方にとっての総合的な状況を鑑みたと、合意を固持することが要求できない場合には、取引根拠となる事実関係の不在または終了の原則に従い例外的に失効するとしました。連邦財政裁判所は、具体的事案においては、税務署と納税者の双方が2005年税務査定書が修正可能であるとの（誤った）一致した認識に立って、共通の方向性に向かっていったことから、そうした例外的状況が認められるとしました。したがって、納税者の取り下げの意思表示をもって事実上の合意が例外的に失効したというのが連邦財政裁判所の見解です。当該事案は下級審である財政裁判所に差し戻され、再審理が行われることとなります。

XII. 社会保険

2018年社会保険料算定基準額

2018年に適用される社会保険料算定基準額および社会保険料率は以下の通りです。

社会保険料算定基準限度額	旧西ドイツ		旧東ドイツ	
	月額(ユーロ)	年額(ユーロ)	月額(ユーロ)	年額(ユーロ)
法定健康保険加入義務限度額:				
一般	4,950.00	59,400.00	4,950.00	59,400.00
2002年12月31日以前の加入免除者	4,425.00	53,100.00	4,425.00	53,100.00
算定基準限度額:				
健康及び介護保険	4,425.00	53,100.00	4,425.00	53,100.00
年金及び失業保険	6,500.00	78,000.00	5,800.00	69,600.00

保険の種類	年金保険	失業保険	健康保険 ¹	介護保険
雇用者負担	9.30%	1.5%	7.3%	1.275%
従業員負担	9.30%	1.5%	7.3% (+ 1.0%) ²	1.275% (+0.25%) ³
合計	18.6%	3.0%	14.6%	2.55%

¹ 標準保険料

² 健康保険追加保険料

³ 子供のいない満23歳以上の被雇用者に対する追加保険料

XIII. 租税条約および国際課税

欧州司法裁判所判決: フランスのアンチ・トリートメント規定はEU法に違反

欧州司法裁判所はフランスの源泉税率減免を制限するアンチ・トリートメント規定はEU親子会社指令の濫用防止規定に違反するとの判決を下しました(2017年9月7日付判決)。この判決を鑑み、現在欧州司法裁判所で審理中のドイツ所得税法第50d条第3項(2007年及び2012年に有効だった条文)に関する先行判決事案がどのような結果になるかが待たれます(下記トピック参照)。

所得税法第50d条第3項のEU法上の合法性

ケルン財政裁判所は、配当源泉税の減免を制限することを目的とした現行の所得税法第50d条第3項に規定されている租税条約濫用防止のための要件がEU法に違反している可能性があるとの懸念を示し、欧州司法裁判所に先行判決の求めを呈示しました。

ケルン財政裁判所はすでに 2016 年に、同規定の EU 法違反の可能性についての懸念を示し、欧州司法裁判所の先行判決を求めていましたが、対象とされたのは 2007 年所得税法第 50d 条第 3 項の旧条文でした。

今回、ケルン財政裁判所裁判官は、2012 年所得税法第 50d 条第 3 項の改正条文についても懸念を示しています。立法者は、2012 年 1 月 1 日以降適用されている現行の規定でもって EU 法との整合性を改善することを意図していましたが、改正後も引き続き設立自由の原則の侵害の可能性および EU 親子会社指令との非整合性の根拠があるというのが裁判所の見解です。

係争事案においては、ドイツ法人が、自身のオフィススペースおよび従業員を有するオランダのホールディング会社に対して 100%の出資持分を保有していました。さらに、オランダホールディング会社は、ドイツ子会社（ドイツ法人の孫会社）に対して 93%の出資持分を保有していました。ドイツ子会社はオランダホールディング会社に対する配当実施に際して配当源泉税を源泉納付していましたが、連邦中央税務局は、争点となった 2013 年に有効だった所得税法第 50d 条第 3 項を根拠に配当源泉税の還付を却下しました。

紛争調停に関する EU ガイドライン

EU 財務省理事会 (ECOFIN) は 2017 年 10 月 10 日に二重課税のケースにおける義務的な紛争調停メカニズムに関するガイドラインを正式に採択しました。ECOFIN はすでに 2017 年 5 月 23 日に政治的合意に到達しており、その後 EU 議会の見解を求めていました（ドイツニュースレター 2017 年 7 月号参照）。

このガイドラインにより、納税者は、EU 域内における二重課税のケースにおいて、二重課税を解消する手段としての義務的で拘束的な紛争調停手続きを要請することが可能となります。EU 加盟国はこの新しいガイドラインを 2019 年 6 月 30 日までに国内法に導入することになります。ガイドラインは、原則的に、2018 年 1 月 1 日以降開始する課税期間における紛争に遡及して 2019 年 7 月 1 日以降提出された異議申し立てから適用されます。

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

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.umeda@de.ey.com

シュツットガルト

Flughafenstrasse 61
70629 Stuttgart
Germany

中谷 和規

Phone +49 6196 996 28366
Fax +49 6196 996 27295
kazunori.nakatani@de.ey.com

フランクフルト

Mergenthalerallee 3-5
65760 Eschborn
Germany

中谷 和規

Phone +49 6196 996 28366
Fax +49 6196 996 27295
kazunori.nakatani@de.ey.com

梅田 健二

Phone +49 211 9352 13461
Fax +49 211 9352 18026
kenji.umeda@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

中谷 和規

Phone +49 6196 996 28366
Fax +49 6196 996 27295
kazunori.nakatani@de.ey.com

Disclaimer

- ▶ By nature, the information made available can neither be exhaustive nor tailored to the specific needs of an individual case. It does not constitute advice, any other form of legally binding information or a legally binding proposal on our part.
- ▶ This presentation reflects our interpretation of the applicable tax laws and regulations, the corresponding court rulings and the official statements issued by the tax authorities.
- ▶ This presentation is based on the law as of the date of this presentation. In the course of time, tax laws, administrative instructions, their interpretation and court rulings may change. Such changes may affect the validity of this presentation.
- ▶ We are not obliged to draw your attention to changes in the legal assessment of issues dealt with by us in this presentation.
- ▶ We assume no warranty or guarantee for the accuracy or completeness of the contents of this presentation. To the extent legally possible, we do not assume any liability for any action or omission that you have based solely on this presentation. This also applies should the information prove to be imprecise or inaccurate.
- ▶ This presentation and the handout are not a substitute for qualified tax advice.

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.

ey.com