

# German Newsletter

Japan Business Services

## ドイツ 最新情報

### 概要

Eバランスシート(E-Bilanz) 導入時期の 一年延期	1
2010 年年次税法	2
外国人雇用のための要件の厳格化	3
繰越欠損金の利用制限に関わる会社 再建留保規定適用の一時停止	4
歳入財源確保のための税務上の措置	5
EU内恒久的施設の永久欠損金の控除	6
国外からの派遣における出張旅費の 必要経費控除または雇用者による非 課税支給	7
雇用者負担のゴルフクラブ会費はフリ ンジベネフィット	8
児童手当 (Kindergeld) の受給資格	8

### E バランスシート (E-Bilanz) 導入時期の一年延期

(出典: Tax Magazine 11/2010 bzw. Mandantenanschriften)

立法者は所得税法第 5b 条 に税務貸借対照表及び損益計算書を電子的方法により税務当局に提出することを納税者に義務付ける規定を設けています。この義務は、当初 2011 年 1 月 1 日以降開始する事業年度に適用が開始される予定でした。税務当局からは、送信されるべきデータセットに関する具体的な要件、ならびに、特に送信すべき情報に関わる分類の階層及び細目の程度についての導入通達の草案が公表されています。この草案に対しては強い反発が起こっています。この批判を受け、E バランスシートの導入は 12 ヶ月延期され、2012 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用されることになりました。

この延期に関する財務省法令により得られた一年を利用して税務当局は、パイロットプロジェクトの枠組みの中でこれまで要請されていたデータの範囲を見直す予定です。延期の理由としてはまた、「企業において技術的及び組織的な要件がまだ完全には備わっていない」ことが挙げられています。

このことは、税務当局及び立法者の双方が明らかに、将来的に貸借対照表及び損益計算書の電子的方法による提出義務を履行するためには、納税者側に技術的にも組織的にも抜本的な見直しの必要性がでてくるとの見解にあることの証左といえます。私共は、納税者は最終的には避けることのできないデータの電子的方法による提出義務をコスト負担を伴う負の側面からだけでなく、提出されるべきデータを、特に税務プランニング及び税務申告の簡便化といった自己目的に利用するチャンスとして捉えるべきと確信しています。

## 2010 年年次税法 (出典: German Tax Quarterly 2/2010 bzw. EY Jahressteuergesetz 2010)

2010 年 10 月 28 日に連邦議会は 2010 年年次税法を可決し、同法は 2010 年 12 月 13 日に官報で公布されています。ドイツへの投資家に対する重要な個別措置は主に以下の分野で講じられています:

- 法人税法第 8c 条上の含み資産(キャピタルゲイン課税)条項の変更
- 電子帳簿の国外移転に関する変更

### 法人税法第 8c 条上の含み資産(キャピタルゲイン課税)条項の変更

資本金に対する 25%超 50%以下の出資持分または議決権が 5 年間の間に直接または間接に譲渡された場合、繰越欠損金は比例的に消滅します。50%超の譲渡の場合、繰越欠損金は全額消滅します。

資本金に対する繰越欠損金の制限に関しては、繰越欠損金の消滅の対象となる持分取得の場合に事業資産に含まれる含み資産の価額までは繰越欠損金が消滅しないと規定する、いわゆる含み資産条項が変更されます。

今後は、ドイツで課税対象となる含み資産はすべてが算定上考慮されることとなります。つまり、現行規定と異なり、ドイツが課税権を有する国外事業資産も算定の対象となります。

さらに 2010 年年次税法は自己資本額がマイナスの場合についての特例を設けています。新規定によると、この場合に対象となる含み資産は、当該法人の税務上の自己資本と事業資産の公正市場価格(時価)の差額として算定されます。当該法人が保有している出資持分の公正市場価格(時価)は、出資持分の譲渡損益は非課税であることから、対象となる含み資産の算定にあたって考慮されません。

### 電子帳簿の国外移転に関する変更

既に 2009 年年次税法により電子帳簿の国外移転の可能性が導入されました。電子帳簿にはとりわけ、ドイツ国外に設置されたサーバーでのデータの保存が該当します。

電子帳簿のEU加盟国または欧州経済領域(EEA) 加盟国への移転は、移転先国の管轄当局がドイツからのデータへのアクセスに同意する場合は、既に 2010 年中に可能でした。この同意はドイツ税務当局に提示されねばなりません。また、管轄の税務当局に対しては、電算処理システムの設置場所及び第三者への委託の場合はその名称及び住所を通知せねばなりません。上記の要件のいずれか一つが満たされない場合、電子帳簿の国外移転は租税通則法第 146 条第 2a 項第 5 文の開放条項に準拠することによってのみ可能とされます。この条項は特に(例えば日本といった)第三国への移転の場合に該当します。

2010 年年次税法により第 146 条第 2a 条の文言が改正され、電子帳簿の国外移転は簡便化されています。2010 年 12 月 14 日以降申請分より、以下の要件がすべて満たされた場合には、納税者による電子帳簿の国外移転申請は認められることとなります:

- ▶ 管轄の税務当局に対し電算処理システムの設置場所及び第三者への委託の場合はその名称と住所を通知すること
- ▶ 納税者が過去においてその税務上の協力義務を適切に履行していたこと
- ▶ 租税通則法第 147 条第 6 項に規定される税務当局によるデータアクセス制限なく可能であること
- ▶ 国外移転により課税が侵害されないこと

国外移転は、EU 及び EEA 加盟国に制限されず、第三国についても可能となります。さらに、これまで要請された移転先の国によるデータアクセスに関わる合意も不要となります。上記要件のいずれか一つが満たされない場合の開放条項は新规定では設けられていません。

新规定により、電子帳簿または電子記録の一部のみの移転も可能であることも明確にされています。

税務当局にとって課税の侵害となる状況が認められた場合、認可は取り消され、納税者はそれまでに移転された電子帳簿及びその他の電子記録を国内に再移転し保存せねばなりません。

## 外国人雇用のための要件の厳格化 (出典: HC-Newsletter 11/2010)

外国人被雇用者をドイツでの勤務に従事させるにあたって原則的にドイツ雇用者の存在が要件となるかどうかについてはこれまで明確な規定がありませんでしたが、今後は連邦労働局の実務指針の新规定に明記されます。

例えば熟練技能者または専門職の長期雇用の場合のように、実務関連規定の多くにおいて、前提となる雇用者の所在地についてはこれまで明確な規定がありませんでした。実務上は、所轄労働局の多くが、国内雇用者との労働契約書のない派遣、つまりドイツ雇用者による外国人被雇用者の雇用でない場合であっても労働許可を交付していました。

外国人滞在法に関わる実務指針の変更により、今後は労働局の同意が不要である勤務及び当該勤務に関わる法的根拠により派遣が明確に認められる勤務に対する認可が制限されることとなります。

実務指針の文言によると、派遣が認められる要件は厳格となっています。さらに、(クロス・ボーダーの人材交換、国外プロジェクトといった)派遣が認められる多くのケースにおいては、所轄労働局ではなくポンの中央外国及び専門仲介局(Zentrale Auslands- und Fachvermittlung - ZAV) が管轄官庁となります。

クロス・ボーダーの人材公館または国外プロジェクトの準備のための勤務の要件が満たされない場合は、管轄官庁は所轄労働局となります。労働局は、ドイツの労働契約書がない、つまりドイツの雇用者が関与していない場合には同意を拒否することができます。滞在許可法に関する実務指針の新規定により所轄労働局は、例えば長期的なアフターセールス出張等、極めて例外的な場合に限ってドイツ雇用者との労働契約書のない派遣を認可することが認められます。上記を鑑みてこれまでの派遣実務を早急に再検討する必要があると思われます。

## 繰越欠損金の利用制限に関わる会社再建留保規定適用の一時停止 (出典: German Tax Quarterly 2/2010)

2009年7月にドイツは、繰越欠損金の消滅につながる出資持分の譲渡に関わる一般原則が適用されないとする会社再建留保規定を導入しました。EU委員会により開始されたEU条約違反審査手続きに対応して、ドイツ税務当局は会社再建留保規定が2010年5月26日以降は適用されないとの通達を発しています。

### 1. 背景

現行のドイツ税法によると、繰越欠損金保有会社に対する出資持分の25%超が譲渡される場合、法人税上及び営業税上の繰越欠損金及び持分変動時点までに発生した当期損失は、会社再建留保規定の要件が満たされている場合には、繰越欠損金及び当期損失は消滅しないとされます。この留保規定は2008年課税年度から適用され、2008年1月1日以降行われるすべての持分変動について適用されました。この条項には2009年12月31日までの適用期限の制限が設けられていましたが、この制限は2009年12月の税制改正により撤廃されました。2010年2月24日にEU委員会はドイツに対し会社再建留保規定に関するEU条約違反審査手続きの開始を通知しました。EU委員会は会社再建留保規定がEU法に抵触する公的補助金に相当するとの見解を取っています。

### 2. ドイツ連邦財務省通達

ドイツ税務当局はEU委員会の通知に対する対応として、2010年5月26日からEU委員会の最終的な決定がなされるまでの間会社再建留保規定の適用を一時的に停止すると伝えています。したがって、この日以降交付される査定書は会社再建留保規定を考慮せずに査定されています。交付される査定書には留保条項が付されますので、違反審査手続きがドイツに有利な結果に終わった場合は、税務当局による会社再建留保規定を考慮した査定書の更正が可能です。会社再建留保規定が上記の措置以前に交付された査定書において既に適用されていた場合には、当該査定書は更正の査定書が交付されるまでは引き続き有効です。しかしながら、EU委員会がドイツに不利な決定を下した場合には、税務当局が納税者に対し既に享受した便益(繰越欠損金の利益との相殺)の返還を求めるリスクがあります。

## 歳入財源確保のための税務上の措置 Steuerliche Maßnahmen zur Haushaltskonsolidierung (出典: EY-Info zu Gesetzgebungsverfahren/German Tax Quarterly 4/10)

経済危機による赤字予算への対応策として連邦政府は歳入確保のための措置を講じています。この措置には、エネルギー税及び電力税の改正、航空輸送税、原子力燃料税及び銀行税の導入があります。

### 1. エネルギー税及び電気税の改正

現行のエネルギー税法及び電気税法には製造業に従事する納税者に対する税制優遇措置が規定されていますが、この優遇税制措置が今後は制限されることとなります。

特に、例えば金属産業や製紙産業といったエネルギー集約型企業については、エネルギー税及び電気税に関わる優遇措置の削減によるコスト増が予想されますが、当初の政府案よりはその影響が少なくなっています。

改正法は 2011 年 1 月 1 日に発効します。

### 2. 航空輸送税の導入

新たに導入される航空輸送税は国内空港からの国内線または国際線の旅客の発着を対象としています。税額は到着地によって決定されます。空港税法付表 1 に列挙される国が到着地である場合、税額は一便一乗客あたり 8 ユーロになります。付表 1 にはドイツ国内を含め、当該国の最大ハブ空港までの距離がフランクフルト空港から 2,500km 以下の国が列挙されています。付表 2 に列挙されている国が到着地である場合航空輸送税は一便一乗客あたり 25 ユーロになります。付表 2 には当該国の最大ハブ空港までの距離がフランクフルト空港から 2,500km 超 6,000km 以下の国が列挙されています。これ以外の国へのフライトについては税額は一便一乗客あたり 45 ユーロになります。

航空輸送税の納税者は航空会社です。国内に所在地を有さない航空会社は税務上の代理人を任命せねばなりません。この場合、航空会社とその代理人は連帯債務を負います。

航空券の前倒し予約を防止するため、航空輸送税法は、乗客名が 2010 年 9 月 1 日以降航空会社に通知され、搭乗日が 2011 年 1 月 1 日以降である航空券購入については、新規定が 2010 年 9 月 1 日以降購入分から適用されるとしています。

### 3. 原子力燃料税

原子力燃料税法により、事業目的の発電用の原子炉で使用される燃料に対する原子力燃料税が導入されます。税額は事業目的の発電に投入される燃料 1 グラムあたり 145 ユーロです。納税者は事業目的の発電用原子炉を運転する事業者です。

原子力燃料税は 2011 年 1 月 1 日に発効し、核分裂反応(連鎖反応)を 2016 年 12 月 31 日までに起こす燃料使用に対して適用されます。

#### 4. 銀行税

金融機関に対する賦課金いわゆる「銀行税」を規定する金融機関のための再編基金設立に関する法律を含む再編法が 2010 年 12 月 14 日付官報に公布されています。

連邦金融庁 (Bundesanstalt für Finanzmarktstabilisierung) のなかに、ドイツ銀行法により認可された銀行の将来の再編および清算の資金源となる金融機関再編基金が設立されます。

基金の資金は銀行による拠出金 (銀行税) によって調達されます。基金へは 2011 年 9 月 30 日を始めとして、毎年 9 月 30 日までに一般税が、場合によっては基金の資金不足を補うための特別税が拠出されることとなります。拠出義務を負うのは、金融機関会計法の原則を順守せねばならない、銀行法第 1 条第 1 項にいうところの金融機関すべてです。

銀行税の額については連邦政府が連邦銀行の同意を受けて策定する特別法により決定されます。

### EU 内恒久的施設の永久欠損金の控除 (German Newsletter Issue 2 – July 2010 の続報) (出典: German Tax Quarterly 3/2010)

EU 内に保有される恒久的施設で発生したいわゆる「永久欠損金」は、恒久的施設の利益及び損失が適用される租税条約によりドイツの課税標準から除外される (所得免除方式) に関わらず、ドイツ本店の課税標準から控除することが可能です。2010 年 6 月 9 日に下された二つの判決の中でドイツ連邦財務裁判所は、国外欠損金が「永久欠損金」とみなされるための要件を明確にしています。

#### 1. 背景 (German Newsletter Issue 2 – July 2010 もご参照ください)

欧州司法裁判所は Lidl Belgium 訴訟において、EU 内恒久的施設で発生した欠損金は、これが将来の事業年度において当該国の課税標準から控除できない場合には、本店の国内課税標準からの控除が認められなければならないとしています。この先行判決後、ドイツ連邦財務裁判所は 2008 年 7 月 17 日の判決で、国内の欠損金認識の要件に関する欧州司法裁判所の先行判決を取り入れる決定を下しました。国外恒久的施設で発生した欠損金は、これが「永久欠損金」である、つまり過去、現在または将来のいずれの事業年度においても当該恒久的施設の所在国で利用できない場合には、本店で控除可能です。上記の先行判決及び連邦財務裁判所判決は、どのような条件下であれば国外欠損金が「永久欠損金」とみなされるか、そしてこれが「永久欠損金」とみなされた場合にどの時点でドイツ本店で損失認識すべきかについては明確にいませんでした。

## 2. 連邦財務裁判所の判決

ドイツ連邦財務裁判所は 2010 年 6 月 9 日に下された二つの判決のなかで上記の質問に対する見解を示しています。連邦裁判所判決によると、国外欠損金は、これが事実上、当該国で控除することができないことを納税者が証明する場合にのみ「永久欠損金」とみなされます。例えば、国外恒久的施設が閉鎖される場合がこれに該当します。連邦財務裁判所は「永久欠損金」につながる更なる事例として国外恒久的施設の法人への形態変更または国外恒久的施設の無償あるいは有償による譲渡を挙げています。これに対して、単に、適用される当該国の税法の利用期間制限を含む繰越欠損金規定により国外欠損金が消滅する場合には、これらの欠損金は「永久欠損金」とはみなされず、ドイツでの税務上の損失控除は認められません。「永久欠損金」がある場合、これは国外欠損金が発生した事業年度ではなく、これが「永久欠損金」となった事業年度に本店の国内課税標準から控除することが認められます。例えば国外恒久的施設が閉鎖される場合、未利用の欠損金は閉鎖された事業年度に本店で損失控除することが可能です。さらに、連邦財務裁判所によると、「永久欠損金」は本店の営業税上の課税標準からの控除も可能です。

## 国外からの派遣における出張旅費の必要経費控除または雇用者による非課税支給 (出典: HC-Newsletter 10/2010)

出張旅費規定の改正以来、国外の親会社からドイツの子会社に派遣された外国人被雇用者に関わる住居費及び食事手当を税務上どのように取り扱うかについての議論がなされています。

ラインランド上級財務局は 2010 年 7 月 12 日付の内部通達 34 号のなかで、派遣元雇用者との間に締結された雇用関係が関係会社への派遣期間中は休止状態となりドイツ会社との間に新たに雇用契約が締結される場合(出向)と、被雇用者が既存の雇用関係を継続した状態で一時的に派遣先関係会社に派遣され被雇用者が派遣先企業との間に新たな雇用契約を締結しない場合(派遣)とで以下のように取り扱いを区別しています。

### 派遣先企業との間の独自の雇用契約 - 出向

出向の場合派遣先企業との雇用契約は独立して検討されねばなりません。派遣先企業は民法上の雇用者であり派遣駐在員は派遣開始時点から、当該ドイツ国内勤務地に継続して通勤する場合には、ドイツ国内に通常の勤務地を有することになります。この場合、国内での勤務に関わる費用は二重家計の枠組みでのみ考慮可能です。

### 派遣元企業との雇用関係の継続 - 派遣

派遣駐在員が派遣先企業との間に独自の雇用契約を締結しない限りにおいて、期限付き派遣を通じて派遣先企業における恒常的な勤務地を有することにはならず、むしろ派遣駐在員の一時的勤務に相当します。派遣駐在員が派遣前に居住していた国外の住居を維持していない、または継続的に賃貸しており、新しい勤務地(ドイツ)にのみ住居を保有する場合、住居費は私的な生計費の性格を有し、税務上考慮することは認められません。食事手当は最長 3 ヶ月間まで必要経費控除または雇用者による非課税支給が可能です。

派遣駐在員が国外に随時利用可能な住居を維持し、(ドイツ)新しい勤務地に更なる住居を保有する場合、職業上の理由による住居費については必要経費控除または雇用者による非課税支給が可能です。新しい勤務地における住居に帯同家族が同居する場合、住居費は職業上の理由による部分と私的な理由による部分とに配分されねばなりません。この配分比率については推計によることが認められますが、ラインランド上級財務局の見解によると、人数割りによる費用配分は妥当な結果をもたらさないとされます。簡便的に(二重家計の場合に適用される)60 m<sup>2</sup>の住居に相当する家賃を職業上の費用とすることが認められますが、ラインランド上級財務局は、この場合に(二重家計の場合と異なり)居住区の平均家賃といった制限はなく、実際に発生した家賃が算定ベースとされるとしています。

## 雇用者負担のゴルフクラブ会費はFRINGE BENEFIT (出典: HC Newsletter 10/2010)

雇用者が被雇用者のゴルフクラブ会費を負担した際に賃金税の源泉徴収を怠った場合、雇用者は未徴収の賃金税について責任を負います。ニーダーザクセン州の財務裁判所は、会費は被雇用者の給与であり賃金税源泉徴収の対象とすべきとの根拠によりその 2009 年 6 月 25 日付判決を下しています。さらに財務裁判所は、会員となることにより新規顧客の獲得に努めることができ、既存顧客との関係が深まる場合であっても、会費の負担は雇用者の事業上の利害関係によるものでないことを明確にしています。

## 児童手当 (Kindergeld) の受給資格 (出典: Schreiben vom Finanzamt Neuss II)

弊事務所が入手したデュッセルドルフ及びノイス地区の税務当局の内部通達によると、少なくとも管内に居住する日系企業派遣駐在員の児童手当の受給資格についての税務当局の取り扱いが明確になっています。以下、内部通達の内容を簡単にお知らせします。

- 当初より期限付きで延長の認められない滞在許可は、特別な職種の場合、クロス・ボーダーの人材派遣の場合及び就労法第 36 条により派遣される被雇用者の場合に発給される。この場合の派遣被雇用者とは特定の建設工事に従事する就労者をいい、EU 域外の会社からドイツに派遣される(管理職にある)被雇用者は該当しない。
- 滞在法第 18 条による滞在許可は、原則的に期限付きで交付されるが、就労法第 36 条ではなく二国間協定を根拠として交付されるものである(外人局情報)。
- 上記期限付き滞在許可は延長が可能であり、5 年の経過後には無期限の滞在許可への切り替えが可能である。

- 結果として、国外親会社のドイツ子会社で一時的に勤務する EU 加盟国以外の国籍を保有する被雇用者は、所得税法第 62 条第 2 項の改正規定が適用される 2006 年 1 月 1 日以降原則的に児童手当の受給資格を有する。例外となるのは、滞在許可が就労法第 31 条(クロス・ボーダー人材派遣)との関連で滞在法第 18 条に基づき最長 3 年間の期限付きで発給された場合のみである。

したがって、少なくともデュッセルドルフ及びノイス地区の税務当局に居住されている派遣駐在員については、実際の受給の有無に関わらず、児童手当を受給したとの前提での所得税の査定が行われます。この取り扱いによる還付税金の逸失分を回収するためには管轄の労働局に対する児童手当申請手続きを行うことが望ましいと思われます。

## 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

国吉 卓司  
Phone +49 211 9352 10316  
Fax +49 211 9352 18026  
[Takuji.Kuniyoshi@de.ey.com](mailto:Takuji.Kuniyoshi@de.ey.com)

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)

井上 雄喜  
Phone +49 211 9352 28602  
Fax +49 211 9352 18026  
[Yuki.Inoue@de.ey.com](mailto:Yuki.Inoue@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)

佐渡 昭伸  
Phone +49 6196 996 15735  
Fax +49 6196 996 27295  
[Akinobu.Sado@de.ey.com](mailto:Akinobu.Sado@de.ey.com)

中尾 弘太郎  
Phone +49 6196 996 19057  
Fax +49 181 3943 11665  
[Kotaro.nakao@de.ey.com](mailto:Kotaro.nakao@de.ey.com)

ミュンヘン  
Arnulfstrasse 59  
80636 München  
Germany

佐渡 昭伸  
Phone +49 89 14331 22188  
Fax +49 181 3943 22188  
[Akinobu.Sado@de.ey.com](mailto:Akinobu.Sado@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

佐渡 昭伸  
Phone +49 6196 996 15735  
Fax +49 6196 996 27295  
[Akinobu.sado@de.ey.com](mailto:Akinobu.sado@de.ey.com)

Ernst & Young

Assurance|Tax|Transactions|Advisory

Ernst & Young in the world  
Ernst & Young is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. World-wide, our 135,000 people are united by our shared values and an unwavering commitment to quality. We make a difference by helping our people, our clients and our wider communities achieve their potential.

For more information, please visit  
[www.ey.com](http://www.ey.com).

Ernst & Young refers to the global organization of member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients.

© 2011  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

All Rights Reserved.

JBSG 0111

This publication contains information in summary form and is therefore intended for general guidance only. It is not intended to be a substitute for detailed research or the exercise of professional judgment. Neither EYGM Limited nor any other member of the global Ernst & Young organization can accept any responsibility for loss occasioned to any person acting or refraining from action as a result of any material in this publication. On any specific matter, reference should be made to the appropriate advisor.