



August 2013

在独日系企業の皆様、

日本では炎熱の候、ドイツでは爽快な夏、皆様にはますますご健勝の事と存じます。

さて、日本ではアベノミクスが引き続き日本経済の成長を刺激しており、また、先の参院選での与党の大勝に伴いねじれが解消され、安倍政権による与党主導の国会運営が強まることとが見込まれます。安倍政権による更なる日本の再生及び国際化のため次のチャレンジが引き続き注目されます。

一方、ドイツでは本格的な夏が遂に到来し、夏の暑さが日に日に強く感じられます。政治及び経済の状況として、2013年9月22日には連邦議会選挙が実施されます。メルケル首相と所属政党であるキリスト教民主同盟/CDUが、第一党としての議席を確保することが見込まれますが、連立相手の自由民主党/FDPの得票率が5%以上に達するかという点については不透明なところがあります。仮に得票率が5%未満である場合、FDPに議席は配分されず、メルケル首相及び所属政党であるCDUが他の連立パートナーを見つけることは困難を極めることとなると予想される一方、社会民主党/SPD及び緑の党/Grüneにはチャンスといえます。これらの政党との連立政権が誕生した場合、その後の経済政策等に大きな影響があるでしょう。

本ニュースレターが皆様のビジネスの成長と成功の一助になれば幸いです。ご興味のある記事やご不明点などございましたら、お気軽にお近くのジャパンデスクのメンバーまでお問い合わせください。

KPMG AG - Global Japanese Practice
Jörg Grünenberger

目次

I. 法人税

- 1.ポートフォリオ投資に対する配当課税 page 2
- 2.ハイブリッド投資に対する課税 page 3
- 3.支払利子の損金算入制度の違憲性 page 3

II. 移転価格税制

- 1.APA 手続迅速化のための体制強化 page 5
- 2.OECD 承認アプローチの導入 page 5

III. VAT

- 1.クロアチアのEU加盟に伴うドイツVATへの影響 page 6
- 2.EU 域内販売取引についての証明書類(ドラフト) page 7

I. 法人税

1. ポートフォリオ投資に対する配当課税

近年、ドイツの税法は、課税分野における行政協力指令の承認及び行政協力導入法により、数多くの改正が行われております。

ポートフォリオ投資に対する配当課税もその一つです。

改正前においては、法人税法上、受取配当金及び株式の売却益について、その 95%相当額が免税として取り扱われておりました。また、当該免税規定は、株式の保有割合に関係なく、適用されておりました。

At a glance:

改正により、事業年度開始時点において保有割合が 10%未満の会社からの配当については、配当免税の規定の適用対象から除かれ、その全額が課税の対象となることになりました。この改正はドイツ配当源泉税が EU 法に抵触しているとする 2011 年の欧州司法裁判所(ECJ)の判決を受けたものです。

ドイツの連結納税制度(Organschaft)を適用している場合の保有割合判定においては、支配会社・被支配会社をそれぞれ別法人として、判定することとなります。

また、保有割合については、事業年度開始時点で判定することとされておりますが、事業年度の中途に取得をした場合の特例が設けられております。

具体的には、事業年度の中途において 10%以上の株式の新規取得又は追加取得を行った場合には、事業年度開始時点に当該株式を保有していたものとみなすとされています。

但し、事業年度の中途において 10%未満の株式の新規取得又は追加取得を行った場合には、この特例の適用を受けることは出来ません。すなわち、事業年度開始時点で 10%未満の株式を保有しており、その事業年度中に 10%未満の追加取得を行い、合計の保有割合が 10%以上になったとしても、配当免税の適用を受けることは出来ないこととされています。

当該改正は 2013 年 2 月 28 日より後に受け取る配当から適用されます。

なお、株式の売却益については、株式の保有割合に関係なく、引き続き免税とされております。

Recommendation

改正により、保有割合が 10%未満の会社からの配当は、その全額が課税されることとなります。従って、保有割合が 10%未満の会社があるかを確認し、もしそのような会社がある場合には、法人税法第 8b 条に規定する配当免税の不適用による影響額の分析し、今後の対応(追加取得の検討など)を検討する必要があると考えます。

2. ハイブリッド投資に対する課税

ドイツ法人に利益が分配された場合、法人税法上、当該利益については株主レベルにおいて、免税として取り扱われますが、配当額の5%相当額については、非課税所得を得るために要した経費とみなされ、損金不算入として取り扱われる、つまり配当額の95%までが免税となる点は、前述の通りです。

但し、一定のファイナンスについては、投資先からの利益分配が株主レベルにおいて配当として取り扱われず、配当免税の適用を受けられないことになりました。

当該取扱いは、租税回避ストラクチャーで見られるような、ファイナンスに係る利益分配が、利益分配を受領するドイツ法人側で配当免税の適用を受け課税されないにも関わらず、支払法人側において事業関連費用として損金算入される場合(いわゆるハイブリッド投資)に適用されます。

すなわち、支払法人側において損金算入されるものはドイツ株主レベルにおいて益金算入され、支払法人側で損金算入されないものはドイツ株主レベルにおいて益金算入されないとする対応原則の範囲が、租税回避ストラクチャーの防止を目的として、法人税法第8b条第1項に規定される全ての収益まで拡大されました。

At a glance:

前述の行政協力導入法により、株主が取得した収益に対する法人税法第8b条の免税規定、所得税法第3条による部分的収益課税、又は所得税法第32d条の源泉税課税は、その支払いが支払法人側で税務上損金算入されないものである場合に限り、適用されることとなります。

当該改正は2014年度(2014年1月1日以降に開始する事業年度)より適用されることとなります。但し、源泉税課税の規定については、2014年1月1日以降に株主が取得する収益から適用されることとなります。

Recommendation

改正により、ハイブリッド投資による収益がある場合、その全額が課税されることとなります。従いまして、ハイブリッド投資があるかを確認し、もしそのような投資がある場合には、法人税法第8b条の配当免税が適用されない場合の影響額を分析し、今後の対応(ストラクチャーの再構築など)を検討する必要があると考えます。

3. 支払利子の損金算入制限の違憲性

2013年5月13日付けの判決において、ミュンスター財政裁判所は支払利子の損金算入制限の合憲性について強い疑念を表明しました。また、合憲性に関連する公判が連邦税務裁判所(BFH)において係争中です。

At a glance:

現状の支払利子の損金算入制限においては、純支払利子(支払利子から受取利子を控除した残額)は税務上のEBITDAの30%までしか損金算入が認められておりません。税務上のEBITDAとは、純支払利子控除前・減

償却費控除前の課税所得とされています。

但し、支払利子の損金算入制限は以下のいずれかの要件を満たす場合には適用されません。

(1) 金額要件

純支払利子の金額が 300 万ユーロ未満の場合

(2) 独立企業要件

支払利子の損金算入制限は、その企業が企業グループに属していない場合には適用されません。

但し、直接又は間接に 25%超を出資している出資者、その関連者又はこれらの者に対して償還請求権を有する第三者(銀行等)に対する利子の支払額が、純利子利子の 10%を超える場合には、独立企業要件は適用されず、支払利子の損金算入制限を受けることとなります。

(3) 免責要件

企業グループに属している場合であっても、法人の自己資本比率がグループ全体の自己資本比率以上である場合には、支払利子の損金算入制限は適用されません。

但し、直接又は間接に 25%超を出資している出資者、その関連者又はこれらの者に対して償還請求権を有する第三者(銀行等)に対する利子の支払額が、純利子利子の 10%を超える場合には、免責要件は適用されず、支払利子の損金算入制限を受けることとなります。

なお、損金算入限度額を超える純支払利子は、原則として無期限に繰り越すことが認められております。これは、翌事業年度以降の支払利子を増加させますが、税務上の EBITDA の算定上は考慮されません。また、税務上の EBITDA の未使用部分についても 5 年間繰り越すことが認められております。

支払利子の損金算入制限は、租税回避ストラクチャー(特に back-to-back ファイナンス)が使われることを防止することです。back-to-back ファイナンスの典型例は、株主が第三者に貸付を行い、当該第三者は当該資金を用いて、株主に変わり、法人に貸付を行うというものです。

但し、当該規定においては、通常の銀行借入金に係る支払利子も対象とされております。

つまり、当該規定の対象を租税回避に用いられる借入れ等に限定するような文言を欠いているように思われます。その結果、当該規定は租税回避ストラクチャーを使っている法人のみならず、通常の借入れを行っている法人も対象となっており、多大な税負担に繋がっています。

Recommendation

各事業年度で損金算入できなかった支払利子の金額を確認し、支払利子の損金算入制限が適用されている事業年度については、各事業年度の税額を最終確定しないことが望ましいと思われれます。

II. 移転価格税制

1. APA 手続迅速化のための体制強化

APA 手続の迅速化のために、連邦税務局の人員が大幅に増員されることとなります。

At a glance:

連邦税務局内に相互協議(MPA: Mutual Agreement Procedure)と移転価格税制に関する事前確認(APA: Advance Pricing Arrangement)を担当する第二部署が設置されることが決定されました。この設置により、これらの手続の迅速化につながるものと思われます。

これまで、これらの手続の急激な増加により、手続に時間がかかり過ぎるという批判があり、納税者は税務当局に対し、APA の“A”は“Advance”であり、当該手続は文字通り事前に完了するよう求めていました。実際、ドイツ・日本間の APA の多くは、APA の当初期間が経過した後に完了されていました。

ヨーロッパや日本の厳しい経済状態のため、国際的企業は顧客の需要減少と税務当局の要求増加の間で困難な状況に置かれております。また、経済危機の影響により、国外関連者間での損失分担が問題となる場合、解決策が関連税務当局間での協議に頼らざるを得ないことがよくあります。

税務調査を受けるまで特段のアクションも起こさない場合、税務調査時に、国外関連者間での対価の妥当性について指摘を受け、その結果、二重課税が生じ、税務当局と長期間議論せざるを得ないという状況に陥る可能性があり留意が必要です。

Recommendation

会社が経済危機の影響を受けている場合、移転価格税制について、法的安定性を担保するため、APA を利用し、税務当局と最良の手法を議論されることも望ましいと考えられます。

2. OECD 承認アプローチの導入

OECD 承認アプローチがドイツ税法に導入されることになりました。

At a glance:

2013 年 6 月 7 日、新法がドイツ議会の上院において承認されました。これにより、新法は 2013 年度(2013 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度)から適用されることとなります。新法は様々な問題を規制すると共に、移転価格税制について根本的な変化を盛り込んでいます。すなわち、OECD モデル条約の新第 7 条、つまり、OECD 承認アプローチ(以下「AOA」)がドイツ税法に導入されることとなりました。

これは、クロスボーダー取引における利益分配のルールを明確化しており、独立した企業間の取引と同じように、利益分配することが求められることとなります。つまり、恒久的施設(以下「PE」)を法的に独立した事業体として取り扱い、法人とその PE との利益分配においても、独立企業原則に基づくことが求められています。

PE への独立企業原則の適用は、二段階のステップに基づいています。

〔ステップ 1〕 PE に帰属する機能(重要な人的機能)、資産、リスク、及び適切な資本の特定

〔ステップ 2〕 適切な移転価格算定方法の適用

ヨーロッパの本部とその PE 間におけるクロスボーダーでの機能移転についても新法の対象にされていることも注視すべき点です。

また、AOA 及び PE の取り扱いに関する政令が今年度中に出ることが予定されています。

上記ステップからも分かる通り、これはヨーロッパ本部又は拠点及び PE を有する日本企業にとって重要な改正です。また、ヨーロッパ諸国で「課税ベース浸食・利益移転(BEPS)」への対処方法について激しく議論が行われている現状を鑑みますと、ヨーロッパでビジネスを行う企業への影響はより大きくなっていくものと思われます。

税務当局は形式面より実態面を重視し、ビジネスシーンを形式的側面ではなく、経済的側面で評価する傾向にあります。つまり、PE だけでなく、ヨーロッパ内で適用されている移転価格方法の妥当性を含めた全てのグループ間取引も調査されるものと思われます。

Outlook

新法は今後の税務申告、移転価格の文書化、法人とその PE 間の取引の取り扱い(文書化を含む)の再検討の必要性に影響します。また、ドイツ税務当局は外国法人のドイツ PE の課税所得が低すぎないか否か、ドイツ法人の海外支店の所得が高すぎないか否かに、より注目することが想定されます。

III. VAT

1. クロアチアの EU 加盟に伴うドイツ VAT への影響

2013年7月1日、クロアチアはEUの新たなメンバーになりました。これに先立つ、2013年6月28日、ドイツ財務省は公式の通達で、クロアチアのEU加盟に伴うドイツVATへの影響についてコメントしました。この通達には、経過措置だけでなく、一定の場合において必要とされる手続についての取り扱いも記載されています。この通達の発行は、クロアチアが移行期間無しに、2013年7月1日からEU加盟国共通のVATシステムを適用しなければならないという事情によるものです。但し、ドイツの事業者やドイツで事業を行

っている外国の事業者にとって、クロアチア事業に関連する新しい規定にどのように対処するかについては不明確な部分もあると思われます。

At a glance:

ドイツ財務省により発行された通達の内容はクロアチアの事業者や個人顧客とのクロスボーダー取引によるドイツ VAT への影響への一般的な見解です。とりわけ、以下の二つの論点が重要であるものと思われます。

(1) クロアチア顧客の VAT ID 番号の記録を含む、EU 圏内販売取引に係る証明義務

顧客の VAT ID 番号の記録は、ドイツから EU 諸国への EU 圏内販売取引を免税とするための条件となっています。

新しいクロアチアの VAT ID 番号は、HR と 11 桁の数字の組み合わせ(例えば、HR1111111111)です。但し、移行時の混乱を避けるため、ドイツ財務局は、特定の条件を満たしている場合には、クロアチアの VAT ID 番号の記録がなくても免税扱いを認めることとしております。条件の詳細は通達に記載されております。

(2) 前段階税控除制度

クロアチアの供給者が発行する請求書に記載された VAT について、特別な前段階税控除の適用に関する規定を盛り込んでおります。この規定に基づき、クロアチアでの販売取引及び役務の提供に係る請求書について、2013 年 7 月 1 日より前に発行されたか、後に発行されたかを区分します。これとは逆に、ドイツでの前段階税控除制度の適用が受けられるクロアチア事業者に対する特別規定も通達に記載されております。

Recommendation

EU の拡大や EEA の広がりなどは事業者の事業のいくつかの分野(例えば、税務部や商品購入部など)に影響を与えることとなります。事業者は法的に適切な手続等を行うため、新しい要件に即座に対応することが求められます。税務アドバイザーと議論し、全ての必要なアクションが既に取られているか、考慮されているかを確認することが必要と考えます。

2. EU 域内販売取引に係る証明書類(ドラフト)

2013 年 6 月 26 日、ドイツ財務省は EU 域内販売取引に係る証明書類に関する待望の草案を発表しました。事業者の EU 域内の事業に対する影響が大きいため、このトピックは長年協議が行われており、また、ドイツの事業者にとっても重要な論点です。EU 域内販売取引については、供給者がその商品が到着地の EU 国の顧客により受け取られていることを証明できる場合にのみ免税として取り扱われます。この草案では初めてこの証明手続におけるドイツ財務局の見解や証明書類についての包括的な規定を述べております。

At a glance:

ドイツ財務省の草案は 24 ページに渡るものであり、特別条項と到着の確認として納税者に用いられる異なる言語でのいくつかのモデル文書(いわゆる「到着確認書」(Gelangensbestätigung))を規定しています。また、到着地の EU 諸国における商品の到着が到着確認書ではなく、代替書類によって証明されることが可能であることやその場合の規定も盛り込まれております。なお、各代替書類は特別な条件と規定を満たした場合に認められます。

受領者の署名は重要ですが、全ての場合において義務というわけではありません。また、代替書類については、運送会社の署名によることも認められるものと思われます。さらに、共同文書や到着確認書が電子的に送信される場合に満たすべき特別の要件も盛り込まれております。また、一定の要件を充足する場合には、貨物追跡情報により、証明手続をサポートできることにもご留意ください。なお、これらの証明文書の保管はドイツ税法と商法の法的規則を遵守しなければなりません。

免税として取り扱われるための法的要件を満たすため、個々の状況に応じた負担の少ない手続を整えることが、効率的かつ実務的な解決策だと思われます。これらの準備にはある程度時間を要するものと思われますが、2013 年 10 月 1 日からの施行時には準備を整えておく必要がございます。

施行日のこれ以上の延長は予定されておられません。

Recommendation

EU 域内販売取引に係る証明書類の提出義務は 2013 年 10 月 1 日から施行予定であり、最終優先事項であるものと思われます。但し、EU 域内販売取引を免税として取り扱われるための法的安全性を担保する、全ての基準やプロセスを準備することは、実務上、難しいものと理解しております。但し、ドイツ財務局はこの点(税務調査の範囲内でもあります)について、とても厳しい姿勢で臨んでおりますので、後々の負担を避けるため、どのようなアクションが必要であるかを確認されることが非常に重要であると思われます。今後も本草案の行方を注視しておく必要があります。