

世界税制事情

ドイツ

アインスト・アンド・ヤング
デューッセルドルフ事務所
松本 美紀

ドイツ税制の概要

ドイツの税制は、収税の観点からは、連邦税、州税、連邦と連邦各州に配分される連帯税、そして地方税から構成されます。また、法体系の観点からは一般原則を規定する租税通則法と所得税法や法人税法といった個別税法により構成されています。税法の適用及び解釈にあたっては、税務当局内での統一の取扱いを目的とした連邦財務省又は連邦各州の上級財務局による通達又はガイドラインが頻繁に公表されています。これらは裁判所や納税者に対する法的拘束力を有するものではありませんが、税務上の取扱いにおける重要な判断基準となっています。また、近年は、E C 指令に加えて欧州裁判所の判例を受けた国内税制の整備が顕著となっています。

法人所得税

経営管理地又は所在地をドイツに有する法人については、原則として全世界所得が課税の対象となりますので、国外支店損益も原則的に課税所得に含まれます。外国で支払われた税金については、外国税額控除又は経費控除が可能です。また、営業税上、国外支店の損益は課税所得から除外されます。

ただし、ドイツが締結している租税条約の大部分は所得免除方式を採用しているため、法人税法及び営業税法の規定に関わらず、国外支店の損益は課税所得の算定にあたって除外されます。

法人税率は15%ですが、法人税に対して5.5%の連帯付加税が付加されます(合計15.83%)。また、営業税率は、基本税率3.5%に各自治体が定める税率を乗じて決定され、平均的な税率400%の場合、営業税率は14%になります。なお、2008年課税年度から営業税は損金不算入項目となっています。

税務上の欠損金については、法人税・営業税ともに無期限の繰越し⁽¹⁾、法人税については1年間の繰戻し⁽²⁾が可能です。

1 配当非課税制度及び資本参加免税制度

法人税上、配当会社が国内・国外法人かを問わず、配当収益・譲渡益ともに保有比率又は保有期間に関わりなく非課税となります。

ただし、受取配当所得又は譲渡益の5%相当が損金不算入経費とみなされますので、実質95%が非課税となります。評価損又は譲渡損失の損金算入は認められません。

営業税上の資本参加免税の要件を満たさない配当収益は、営業税上の課税所得の算定にあたって加算されます。国内・国外被出資会社ともに出資比率が15%以上であること（EC親子指令の適用会社については10%）が、資本参加免税の要件となります。また、EC親子指令の適用対象外である国外被出資会社については、さらに被出資会社の主要な所得が能動的所得⁽³⁾及び特定の配当所得であることが要件となります。

2 連結納税制度（オーガンシャフト）

ドイツには法人税、営業税及びVAT上の連結納税制度（オーガンシャフト）があります。

財務的結合と損益移転契約⁽⁴⁾の締結が法人税及び営業税上のオーガンシャフトの要件となります。連結親会社は、無制限納税者である自然人又は国内に経営管理地を有する法人とされますが、特定の要件が満たされる場合には、外国法人の国内支店を連結親会社とすることも可能です。連結子会社としてオーガンシャフトに参加できるのは、国内に所在地及び経営管理地を有する株式会社、有限会社等の資本会社です。

VAT上のオーガンシャフトは、財務的結合に加えて経済的結合、組織的結合の三つを要件とします。なお、国内・国外を問わず事業者であることが連結親会社の要件です。これに対し連結子会社となることができるのは

法人のみですが、国外法人の国内恒久的施設もオーガンシャフトへの参加が可能です。

3 租税条約と配当源泉税課税

ドイツ国内法による配当源泉税率は、2009年1月1日現在25%です。

なお、日独租税条約により配当比率や保有期間に関わりなく配当源泉税率は15%に軽減されます。

ドイツ会社から日本の親会社に対し配当を行うにあたって中間持株会社を設立することにより、ドイツ源泉税を軽減しようとする回避スキームは所得税法のアンチ・トリートメント・ショッピング規定により運用が厳しく制限されています。

また、日本の「外国子会社配当益金不算入制度」のもとでは、配当に関わる源泉税額が日本の親会社において追加の税務コストとなることから、現在交渉中の配当軽減税率の引き下げを含む日独租税条約の改正が早期に合意されることが望まれます。

4 移転価格税制

国外関連者との間の移転価格の決定にあたっては2008年課税年度からOECDガイドラインの基本三法を優先適用することが国際取引課税法に明文化されています。

納税者は、通常税務調査の実施に際し税務当局の要請から60日以内（例外的取引については30日以内）に移転価格文書を提出することが義務付けられます。文書化義務を怠った場合には、推計課税や課徴金といったペナルティが課せられます。

加えて、2008年課税年度からは機能移転の際の出口課税の制度が強化されています。

5 ルーリング制度

ドイツでは具体的なケース毎に税務上の取扱いに関して事前ルーリングを取得する制度があります。さらに、連邦財務省はAPA通達で移転価格の事前確認制度に関する詳細な取扱いを定めています。ルーリング制度、事前確認制度ともに2007年年次税法により有料

化されています。

所得税

ドイツの個人所得税も、居住者については原則的に全世界所得が課税対象となります。また、非居住者の場合は、ドイツ源泉所得が課税対象となります。

課税対象となる所得には、農林業所得、事業所得、自由職業所得、給与所得、投資所得、賃貸所得、その他の所得があります。このうち源泉課税の対象となるのは給与所得と投資所得です。

所得税は累進課税方式により賦課決定されますが、現行の最低税率は15%、最高税率は45%です。配当・利子等の投資所得については2009年1月1日より源泉分離課税制度が導入され、一律25%（プラス連帯付加課税）による課税となっています。源泉分離課税の対象とならない投資所得は確定申告により課税されますが、適用税率25%（プラス連帯付加課税）の申告分離課税となります。

付加価値税（VAT）

ドイツ国内課税取引に対するドイツの標準VAT税率は19%ですが、食料品や書籍等特定の財貨には7%の軽減税率が適用されます。

ドイツ国内で免税取引に該当しない国内課税取引を行う国内及び外国事業者はVAT登録を行い、VAT仮申告納付を行わねばなりません。仮申告の課税期間は通常四半期ですが、場合によっては月次申告義務が課せられます。仮申告に加えて年次申告も必要です。なお、外国事業者による役務の提供はこれが国内課税取引に該当する場合であっても、リバースチャージシステムの適用によりVAT債務が役務の受益者に転嫁されますので、VAT登録は不要です。

また、役務の提供場所の決定に関して、

2010年1月1日以降、B to B取引について役務の受益者が所在する場所を課税地とするという受益者原則が導入されます。

一方、ドイツでVAT登録義務を有しない外国事業者はドイツ連邦中央税務局に対しドイツで発生した前段階VATの還付を申請することが可能です。

最近の日系企業の動向

昨秋以来の経済危機の影響で、ドイツでも撤退、事業縮小、機能移転又は組織再編を検討されている日系企業が多く見られます。とりわけ、ドイツ国内及び他のEU加盟国のクロスボーダー合併に関する法整備を受け、従来の煩雑な清算手続きを必要としないEU内クロスボーダー合併を実施されている日系企業も増えています。

一方、ドイツ移転価格税制は、国外への機能移転の場合の出口課税を強化しており、欧州内組織再編又は生産機能や統括機能といった機能の国外移転に際しては、出口課税のリスクを事前に検討し、必要以上の課税を受けることがないように回避する再編又は機能移転プランを構築する必要があります。

（注）

- (1) 百万ユーロまでは無制限、百万ユーロを超える利益については60%が繰越欠損金と相殺可能
- (2) 限度額511,500ユーロ
- (3) 国際取引課税法第8条第1項第1号～第6号
- (4) 契約期間最低5年間

【執筆者紹介】

松本 美紀（まつもと みき）
アーンスト・アンド・ヤング ドイツ デュッセルドルフ事務所勤務。
ドイツ税理士、ドイツ国際税務専門アドバイザー（Fachberater für Internationales Steuerrecht）。
在独日系企業を中心に経理実務から国際税務まで幅広い分野でアドバイスを提供。