

ドイツ・会計税務ニュースレター

第2回 ドイツ法人税制の概要(その1)

2022年8月

はじめに

前回の本ニュースレターでは、ドイツに進出する日系企業が選択しうる会社形態を紹介しました。

第2回となる本稿では、当該会社形態別の課税要件、および日系企業ドイツ子会社がよく目にすると考えられる論点を中心に、ドイツ法人税制の概要をご紹介します。

Contents

- ・ 法人税の概要
- ・ 営業税の概要
- ・ 法人税・営業税の申告実務
- ・ 主な加減算項目
- ・ その他に留意すべき損金算入・不算入項目
- ・ 固定資産の税務計算

法人税の概要

① 課税対象

原則としてドイツ国内に経営管理地又は登記上の所在地を有する場合に、全世界所得が課税対象となります。具体的には、居住法人である欧州会社（SE）、株式会社（AG）、および有限会社（GmbH）等が無制限納税者となります。

一方、日本企業のドイツ支店など、ドイツ国内には経営管理機能や本社としての登記がない場合は、ドイツ法人税法上の無制限納税義務者には該当しません。ただし、ドイツ国内で一定規模のビジネスを行うなど、恒久的施設（PE）を有すると認められる場合には、やはりドイツでの納税義務が発生します。

合資会社（KG）、合名会社（OHG）などのパートナーシップ形態の会社は法人とはみなされず、法人税の課税対象とはなりません。この場合は会社全体の課税対象額を算出した上で、出資比率に応じて各出資者に分配し、出資者レベルで個人所得税課税がなされます（パススルー課税）。そのため、日本居住法人がドイツ国内パートナーシップへ出資をしている場合、出資を通してドイツ国内源泉所得を有するとして、ドイツで制限納税義務の対象となります。

なお、2021年11月10日に連邦官報で公布された法人税改正法により、2022年1月1日以降、パートナーシップでも法人税課税を選択できるようになりました。

<会社区別の納税義務>

| 会社区分 | 納税義務 |
|------------------------|--|
| 株式会社 (AG) | 法人税・営業税の納税義務に服する。 |
| 有限会社 (GmbH) | |
| 恒久的施設 (PE) を有する日本企業の支店 | |
| 合資会社 (KG) | <ul style="list-style-type: none"> 法人税：出資者（社員）レベルで個人所得税課税が行われる（パススルー課税）。 営業税：納税義務に服する。 |
| 合名会社 (OHG) | |
| 民法上の組合 (GbR) | |

② 課税標準

ドイツ商法基準による税引前当期純利益を課税標準とします（税法による一定の調整あり）。すなわち、日本と同様に、税引前利益に損金不算入項目及び益金不算入項目を調整して課税所得を算出します。

③ 税率

法人税の税率は 15.0% です。このほかに法人税額の 5.5% が連帯付加税として課税されます。この連帯付加税は東西ドイツ統一にあたり、旧東ドイツ地域の支援を目的として創設されました。また、ドイツ国内で事業を営む事業者（法人およびパートナーシップ形態の会社の両方）の所得に対して、地方税である営業税が課されます。

営業税の概要

① 課税対象

法人税、連帯付加税に加え、ドイツ国内で事業を営む事業者（法人およびパートナーシップ形態の会社）の所得に対して、地方税である営業税が課されます。

複数の自治体に事業所を有している場合、課税標準を各自治体に帰属案分させたうえで、事業所の納税額が計算されます。

② 課税標準

法人税の課税所得を基礎にし、営業税法で定められた加算項目と減算項目を考慮した営業収益額が課税標準となります。

③ 税率

基本税率 3.5% をベースとし、各自治体が定める賦課率（Hebestaz）が乗じられて営業税額が算定されます。賦課率は最低 200% で上限はありません。

<主要都市の営業税率（2021年）>

| | 基本税率 | 賦課率 | 営業税率 |
|-----------|-------|------|--------|
| デュッセルドルフ | 3.50% | 440% | 15.40% |
| ケルン | | 475% | 16.63% |
| ドルトムント | | 485% | 16.98% |
| フランクフルト | | 460% | 16.10% |
| ハンブルク | | 470% | 16.45% |
| ミュンヘン | | 490% | 17.15% |
| シュトゥットガルト | | 420% | 14.70% |
| ベルリン | | 410% | 14.35% |

出所：ドイツ商工会議所 HP

以上より、例えばデュッセルドルフの場合を例にとると、法人税、連帯付加税、営業税を合わせた合計税率は以下のようになります。

<デュッセルドルフの実効税率（概算）>

| | |
|-----------|---------|
| 法人税 | 15.000% |
| 連帯付加税（※1） | 0.825% |
| 営業税（※2） | 15.400% |
| 合計税率（※3） | 31.225% |

※1： $15.0\% \times 5.5\% = 0.825\%$

※2： $3.5\% \times 440\% = 15.400\%$

※3：営業税の課税標準は法人税と異なるため、厳密な実効税率は上記と乖離します。

法人税・営業税の申告実務

① 課税期間と申告期限

法人税、営業税共に、課税期間は原則として暦年となっています。ただし、税務署への申請により暦年とは異なる課税期間を選択することが可能です。

(申告期限)

- ・ 事業者自ら申告書を作成した場合：課税期間末日の翌年 7 月 31 日まで
- ・ 税理士に申告書作成を依頼した場合：同翌々年の 2 月末日まで延長

よって、例えば 3 月決算、12 月決算の場合の申告期限は下記のようになります。

| 期末日 | 事業者自ら申告書を作成した場合 | 税理士に申告書作成を依頼した場合 |
|------------------|-----------------|------------------|
| 2019 年 3 月 31 日 | 2020 年 7 月 31 日 | 2021 年 2 月 28 日 |
| 2019 年 12 月 31 日 | 同上 | |

※ 2022 年 6 月 22 日発表の連邦官報にて、第 4 次コロナ税制支援措置の一貫として、納税申告期限の延長が発表されました。2024 年までの事業年度においては、下記期限での申告が認められます。

| 課税年度 | 通常申告期限 | 税理士に申告書作成を依頼した場合 |
|--------|------------------|------------------|
| 2020 年 | 2021 年 10 月 31 日 | 2022 年 8 月 31 日 |
| 2021 年 | 2022 年 10 月 31 日 | 2023 年 8 月 31 日 |
| 2022 年 | 2023 年 9 月 30 日 | 2024 年 7 月 31 日 |
| 2023 年 | 2024 年 8 月 31 日 | 2025 年 5 月 31 日 |
| 2024 年 | 通常通り | 2026 年 4 月 30 日 |

② 前払納付

法人税、営業税共に四半期毎の予納義務が課されます。通常は直近で査定済みの事業年度の課税標準をベースに予納額が査定されます。

- ・ 法人税 : 3 月、6 月、9 月、12 月の 10 日まで
- ・ 営業税 : 2 月、5 月、8 月、11 月の 15 日まで

③ 納付期限および異議申し立て期限

ドイツの税額計算の特徴として、賦課決定方式である点が挙げられます。すなわち、納税義務者は納税申告書に収益と費用（控除額）ならびにその他の必要事項を記入して、税務署に提出しますが、税額を計算するのは、その申告書の提出を受けた税務署が行います。

納税申告書が管轄の税務署に送付されてから、通常 2~6 か月ほどで、税務署から税額が記載された査定書 (Bescheid) が送付されてきます。

法人税、営業税ともに、査定書が送付されてから 1 か月以内に納付又は異議申し立てを提起する必要があります。支払遅延の場合、月利 1% (年利 12%) のペナルティーが科されます。

ただし、この査定書に留保条項が付されていたり、または租税法上の修正規定が適用される場合、査定書の時効（原則、申告書提出日の年末から4年）が到来するまでは、査定書の更正または修正が行われる可能性があります。

主な加減算項目

ドイツ法人税計算上の主な加減算項目として、以下があげられます。

| 項目 | 商法会計上 | 税務上 |
|--------|--|--|
| 無形固定資産 | のれんは、会社の合理的計算に基づいて耐用年数を算定（耐用年数を確実に推定できない場合は10年）。一方、開業費や商標権等は原則として資産計上できない。 | ・商標権、のれん：15年償却 ・ソフトウェア：即時償却 |
| | のれんに長期的な価値の下落が見込まれる場合、評価減が必要だが、その後の戻し入れは認められない。 | のれんに長期的な価値の下落が見込まれる場合には評価減が可能だが、その後に評価額の回復が見られた場合には、評価損計上前の価額まで戻入処理が必要。 |
| | 研究開発費のうち、その他の費用と明確に区分できる場合のみ、開発費を資産計上可。 | 研究費、開発費共に資産計上は認められていない。無形資産が有償で取得された場合のみ、資産計上が認められる。 |
| 有形固定資産 | 定額法、定率法、その他の派生的な償却方法も認められている。 | 特定の例外を除き、原則として定額法。詳細な償却計算ルールや買替時の課税繰延処置については次項以降を参照。 |
| | 決算日時点の時価が簿価よりも低く、その状態が長期的と見込まれる場合、評価損を計上しなければならない。評価損計上後に価値が回復した場合には、評価損計上前の価額を上限として戻入処理が必要。 | 原則として原価法により評価するが、個々の資産の価値が長期的に下落したと認められる場合、評価損の計上が認められる。長期的な下落については納税者に証明義務が有る。また、評価損計上後に価値が回復した場合には、評価損計上前の価額を上限として戻入処理が必要。 |
| 金融資産 | 決算日時点の時価が簿価よりも低い場合、価値の下落が長期的と認められる場合に評価損を計上しなければならない。一時的な価値の下落の場合、評価損の計上は任意。評価損計上後に価値が回復した場合には、評価損計上前の価額を上限として戻入処理が必要。 | 決算日時点の時価が簿価よりも低く、価値の下落が長期的と認められる場合にのみ、評価損を計上可能。長期的な下落については納税者に証明義務が有る。また、評価損計上後に価値が回復した場合には、評価損計上前の価額を上限として戻入処理が必要。 |

| | | |
|--------|---|--|
| 棚卸資産 | 個別法、移動平均法、FIFO、LIFO が認められている。 | 個別法が原則であるが、移動平均法やLIFOも認められる。FIFOは原則として不可。 |
| | 低価法に基づき評価減。 | 長期的な価値の下落の場合にのみ評価損の計上が認められている。 |
| 貸倒引当金 | <p><u>個別引当</u> 対象となる顧客に関する情報に基づいて、回収不能見込額を計上。</p> <p><u>一括貸倒引当</u> 上記個別引当を計上した残りの売掛金に対して設定。引当率は、原則として過去の貸倒実績に基づいて算出しなければならない。</p> | <p>長期的な価値の下落が認められる場合、回収不能額を損金に算入可能。</p> <p>過去の貸倒実績率に基づく計算による損金算入も認められる。実務的には1%程度の繰上率での貸倒引当金計上が行われていることが多い。</p> |
| その他引当金 | 年金等引当金やその他引当金の計上について、将来の評価額変動（物価変動や賃金上昇等）を考慮しなければならない。 | 商法上計上された引当金は税務上も原則的に容認されるが、計上にはより厳密な制限がある。税務上損金算入が認められる引当金として、有給休暇引当金、製品保証引当金、訴訟費用引当金、年金債務引当金等がある。 |
| | 割引率はドイツ連邦銀行が公表している過去7年間の平均市場利子率で割引。 | 割引率は一律5.5%。（年金等引当金は6%） |
| 負債 | 履行まで1年超の負債で利子が考慮されていない場合でも現在価値への割引は義務付けられていない。 | 履行まで1年超の負債で利子が考慮されていない場合について、一律5.5%で現在価値への割引を義務付けられている。 |
| 受取配当金 | 利益計上。 | 年初の段階で10%以上（営業税は15%以上）保有している内国法人及び外国法人からの受取配当金は、95%相当額が非課税となる。 |
| 株式売却損益 | 利益及び費用処理。 | 年初の段階で10%以上（営業税は比率要件なし）保有している株式の売却益は95%相当額が非課税。売却損は全額損金不算入。 |
| 為替差損益 | <p>債権債務の決済期日により異なる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 1年内：利益及び費用処理 ・ 1年超：為替差損のみ認識 | 損金不算入、益金不算入。 |

その他に留意すべき損金算入・不算入項目

① 役員報酬

市場水準を鑑み適正と認められる場合、役員報酬は損金算入可能ですが、監査役会メンバーに対する報酬の場合、原則として50%が損金不算入となります。

また、出資者が役員の場合、役員報酬が独立企業間価格によっているかについては税務調査で厳密にチェックされます。適正額を超えるとみなされる金額は、「隠れた利益配当」として損金不算入となるとともに、源泉税の対象となります。

② 寄付金

一定の非営利活動・団体に関する寄付金は、以下のいずれか大きい方の金額を限度として損金算入が認められます。

- (a) 課税所得の20%、または
- (b) 年間売上と給与の合算額の0.4%

③ 交際費

通常の事業経費は税務上も損金として認められますが、交際費については税務上固有の規定が設けられています。

(損金算入可能な交際費)

- ・ 1人あたり年額35ユーロまでの従業員以外への贈答品(35ユーロを超えると全額損金不算入)
- ・ 常識的な範囲での接待費用は支出の70%まで損金算入可能(証憑に接待の目的、参加者を記載しておくことが必要)。

固定資産の税務計算

① 耐用年数

固定資産は、経済的耐用年数に応じ、每期規則的に会計上費用計上することを前提に損金算入が認められます。当該年数は、原則として企業の合理的な見積りによることができますが、建物については税法により、取得年度に応じた損金算入可能額が詳細に規定されています(例:1985年3月31日以降に登録した事業用建物は年3%など)。

その他の動産(機械装置、器具備品、車両等)については、連邦財務省から推奨の耐用年数表(AfA-tabelle)が公表されています。当該推奨の耐用年数表よりも短い償却年数を採用している場合、客観的に検証可能な方法で当該償却年数の正当性を立証する必要があるとされています。なお、期中取得の場合には事業の用に供した月から月割りで減価償却費を計上する必要があります。

また、商法上は固定資産について、経済的耐用年数による計画的な償却を行うとの一般的な規定があるのみで、耐用年数や償却方法についての詳細な規定は設けられていません。よって、財務においても税務の耐用年数に従うのが一般的とされています。

<一般的な有形固定資産の耐用年数>

| 種類 | 耐用年数 |
|--------|--------|
| 建物付属設備 | 14～20年 |
| 機械装置 | 8～18年 |
| 車両 | 6年 |
| 工具器具具品 | 8～12年 |
| コンピュータ | 3～5年 |

出所：AfA-tabelle2022

※ 2019年12月31日～2023年1月1日までに取得された動産固定資産については、年あたり25%までの範囲で定率法を適用することが可能（ただし、定額法償却可能額の2.5倍まで）

② 残存価格

残存価格はゼロが原則ですが、備忘価額（1ユーロ）とすることもできます。

③ 償却方法

税務上は原則として定額法によります（2008年1月1までは定率法の適用も可能とされてきました。）。

④ 少額資産償却制度

一定の少額固定資産については、取得年度に全額費用処理をすることが可能です（下記表選択肢1）。また、これとは別のオプションとして、これら少額固定資産を購入年度ごとにひとまとめにし、5年間の均等償却を行うことも可能です（同選択肢2）。ただし、いずれのオプションを選択する場合でも、一定金額以上の資産については、一度固定資産台帳へ記帳したうえで費用処理を行う必要があります。

少額資産のしきい値は一定年度ごとに改定されていますが、直近では以下のとおりです。

2010年1月1日以降取得資産

| 選択肢 (※1) | 取得価額 | 適用可能な償却方法 | 固定資産台帳 への記帳 |
|-------------|----------------|-----------|----------------|
| 1 | 150€超 410€以下 | 全額費用処理 | 要 |
| | 150€以下 | 全額費用処理 | 不要 |
| 2 | 150€超 1,000€以下 | 5年の定額償却 | 要 |
| | 150€以下 | 全額費用処理 | 不要 |

※1：選択肢1と2は年度ごとに変更が可能であるが、1事業年度において2つの選択肢を併用することは不可（2018年1月1日以降取得資産も同様）。

2018年1月1日以降取得資産

| 選択肢 (※1) | 取得価額 | 適用可能な償却方法 | 固定資産台帳 への記帳 |
|-------------|----------------|-----------|----------------|
| 1 | 250€超 800€以下 | 全額費用処理 | 要 |
| | 250€以下 | 全額費用処理 | 不要 |
| 2 | 250€超 1,000€以下 | 5年の定額償却 | 要 |
| | 250€以下 | 全額費用処理 | 不要 |

⑤ 買替資産の圧縮記帳

事業活動の再編及び新規投資促進のため、固定資産の買替時におけるキャピタルゲイン課税の繰延を認める制度があります。

具体的には、6年以上保有していた土地と建物については、所得税法第6b条に基づき、売却益の繰延が認められます。すなわち、旧資産の売却益を買い替え後の代替資産の取得原価から控除するか、資産を次年度以降に取得する場合には買替準備金として資本準備金へ積み立てをすることが可能です。準備金として計上した場合、当該事業年度終了の日から4年（新築の場合には6年）以内に代替資産を取得・製造する必要があります。

以上

お問い合わせ先

Grant Thornton AG（グラントソントン・ドイツ）では、ドイツに進出する日系企業のために、デュッセルドルフ・オフィスにジャパンデスクを設けております。監査・保証業務、移転価格、グローバルタックスマネジメントを含む税制サポート、内部統制、事業戦略コンサルティングなど、貴社のドイツへの進出の程度や事業規模に応じたサービスのご提供が可能です。

ドイツでのビジネスサポートをお探しの日系企業様がありましたら、是非グラントソントン・ドイツ ジャパンデスクにご相談ください。

担当者



井上 広志 Hiroshi Inoue

Grant Thornton AG | Head of Japan Desk | Partner

公認会計士（日本）

E hiroshi.inoue@de.gt.com

W grantthornton.de

Disclaimer

本文書の正確性、適切性には慎重を期しておりますが、いかなる保証も与えるものではありません。本文書は情報提供のみを目的として作成されています。本文書で提供している情報は、利用者の判断・責任においてご使用ください。本文書は専門的、技術的、法律的なアドバイスを提供するものではありません。本文書で提供した内容に関連して、利用者が不利益等を被る事態が生じたとしても、グラントソントン及びグラントソントン加盟事務所は一切の責任を負いかねますので、ご了承下さい。