

# ドイツ・会計税務ニュースレター

## 第5回 ドイツ法人税制の概要(その2)

2022年10月

### はじめに

ドイツの充実したビジネスインフラや、他のヨーロッパ諸国へのアクセスの良さから、ドイツ子会社を欧州エリアの地域統括拠点として活用する日系企業が多くあります。そこで今回のニュースレターでは、グループ会社間での利子や配当の取扱いを中心に、ドイツ子会社を含めたグループ経営、グループ再編において留意すべき国際税務論点についてお伝えします。

### Contents

- ・ タックスヘイブン対策税制 (CFC 税制)
- ・ 支払利子の損金不算入制度
- ・ 資本のバイアス削減に係る控除 (DEBRA)
- ・ 無利子負債に係る割引義務の廃止
- ・ 利子・配当・使用料の源泉所得税
- ・ 不動産譲渡税
- ・ 繰越欠損金
- ・ 連結納税 (オルガンシャフト)

### タックスヘイブン対策税制(CFC 税制)

ドイツ居住者である法人が軽課税国に所在する外国子会社を保有し、以下の要件を満たしている場合、当該外国子会社の有する受動的所得(※)のうち、ドイツ法人が保有する持分に対応した金額が、ドイツ法人の課税所得に加算されます。

※ 受動的所得は、農林業、製造、特定の販売や役務提供といった能動的所得に該当しない、実態や実質的活動を伴わない外国子会社が得る所得と定義されています。

#### (CFC ルール適用要件)

- ・ ドイツ居住者が、当該外国法人の50%超の株式又は議決権を直接または間接に保有している  
(関連当事者の保有株式は合算して判定)
- ・ 外国子会社が受動的所得を獲得している
- ・ 外国子会社における実効税率が25%未満である

#### (CFC ルール適用免除要件)

- ・ 受動的所得の収入金額が当該外国子会社の総所得の10%を超えず、かつ合計80,000ユーロ以下の場合

なお、ドイツ企業が外国子会社の受動的所得に CFC ルールの適用を受けた場合、外国税額控除を適用することができます。

### 支払利息の損金不算入制度

現行制度上、ドイツでは過小資本税制はありませんが（注：次頁 EU 指令案参照）、それに相当する制度として、支払利息の損金算入を制限する規程があります。当該規程により、関連会社に対する支払いが否かに関わらず、支払利息は一定金額までしか損金算入が認められません。具体的な損金算入可能額は下記の通りです。

<支払利息の損金算入限度額>

支払利息の金額		損金算入限度額
受取利息相当額まで		全額
受取利息を超える部分	3 百万ユーロ未満の場合	全額
	3 百万ユーロ以上の場合	利息控除前・減価償却費控除前課税所得（税務上の EBITDA）の 30%相当額

なお、純支払利息（支払利息－受取利息）のうち、税務上の EBITDA の 30%相当額（損金算入限度額）を超える部分の金額（繰越利息）は翌期以降無期限に繰り越されます。逆に、純支払利息が EBITDA の 30%相当額に満たない場合、当該損金算入限度額の未使用額については、翌期以降 5 年間にわたり繰越可能です。

下記いずれかに該当する場合は、支払利息の損金不算入制度は適用されません。

- ・ 連結グループに属していない企業
- ・ 連結グループに属しているが、ドイツ企業の自己資本比率が連結自己資本比率以上の場合（下回った場合でも乖離 2%までは許容）

#### ※ 営業税上の取り扱い

営業税においては、支払利息や賃借料、ライセンス料等に対して、いわゆる「みなし利息」の考え方が導入されており、法人税法上損金算入された金額のうち、一定割合が営業税上の加算項目として損金不算入となります。具体的には、支払利息の 25%、ロイヤリティの 6.25%、動産の賃借料の 5%、不動産の賃借料の 12.5%、支払ライセンス料の 25%が営業税上の加算項目となります。ただし、上記項目の合計額 100,000 ユーロまでが非加算額となっており、100,000 ユーロを超える部分のみが加算の対象となります。

### 資本のバイアス削減に係る控除(DEBRA)

2022年5月11日、欧州委員会は、株主資本と負債のバイアス削減に係る控除(DEBRA)に関するEU指令案を公表しました。当該法案の目的は、負債による資金調達を利用した税務上のメリットを制限し、企業が株式によって資金調達するインセンティブを与えることにあります。当該指令は2023年12月31日までに加盟各国の国内法に移行され、2024年から適用されることが見込まれていますが、現時点では指令案が実際に国内法に移行されるかは不透明です。指令案の概要は次の通りです。

#### ① 適用範囲

当該指令は、EU加盟国内で法人税の対象となる企業を対象としています。日本企業のドイツ支店など、第三国企業がEU内に有するPEも適用範囲に含まれます。一方、金融機関は適用対象外です。

#### ② 資本控除額

指令案では、株式による資金調達を奨励するため、10年間に亘って、年間の資本増加額の一定割合が課税所得から控除可能となります。

(控除額)

資本増加額 × みなし利率 = 資本に係る控除額

※ 資本増加額…課税年度末の資本と前年度末の資本の差額

※ みなし利率…通貨毎の10年債リスクフリーレート+リスクプレミアム1%(SMEsは1.5%)

なお、不当な控除の濫用を防ぐ観点から、次の項目は資本増加額の計算上、制限されます。

- 連結グループ間での貸付等を原資として行われた出資
- 関連会社間での組織再編前から既にグループに存在していた資本
- 特定の現物出資等に起因する資本増加

#### ③ デットファイナンスに対する追加の利子控除制限

上記に加えて、この指令案では、支払利息の損金算入額が、超過借入費用(支払利息-受取利息)の15%に制限される予定です。

### 無利子負債に係る割引義務の廃止

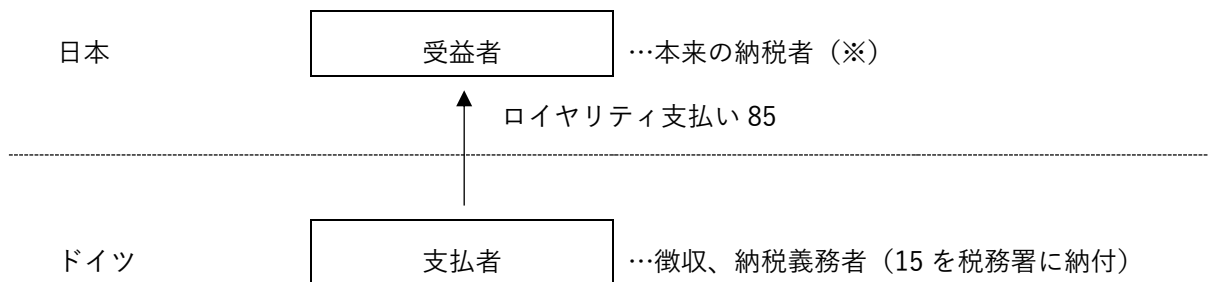
現行税制上、返済まで1年超の負債で利子が考慮されていない場合、一律5.5%で現在価値への割引を義務付けられています([第2回ニュースレター](#)参照)。この点、第4回コロナ優遇税法により、2022年12月31日以降に終了する事業年度から当該規則は廃止されることになりました。

**利子・配当・使用料の源泉所得税**

ドイツ国内法上、居住者及び非居住者に対して支払われる配当について、配当金額の 26.375%（源泉税 25%及びこれに対する連帯付加税 5.5%）が源泉徴収されます。ただし、EU 加盟国の居住法人に対する配当については、一定の要件を満たす場合、源泉税率は 0%となります。

一方、日独租税条約により、日独間での利子、配当の源泉税には、軽減税率が適用されます。軽減税率の適用を受けるには、租税条約の適用に関する届出書の提出が必要です。

（例）使用料（ロイヤリティ）100、源泉税率 15%の場合



※ 外国子会社配当益金不算入の対象となる配当等の額に対して課される外国源泉税等の額は、外国税額控除の対象とならず、損金算入もできません。

<日独間での利子・配当・使用料に関する源泉所得税>

	国内法	日独租税条約	申告納付期限
配当	26.375%	0%/5%/15%（※）	配当実施日（配当決議書に配当実施日の記載がない場合は決議日）
利子	26.375%	0%	支払い日の属する四半期の翌月 10 日
使用料	15.825%	0%	支払い日の属する四半期の翌月 10 日

※ 0%：出資比率 25%以上を 18 か月以上保有する場合  
 5%：出資比率 10%以上を 6 か月以上保有する場合  
 15%：その他の場合

**不動産譲渡税**

ドイツにおける不動産の移転は、不動産譲渡税の対象となります。不動産譲渡税の税率は州ごとに異なりますが、対象不動産鑑定評価額の 3.5%~6.5%程度です。また、ドイツに所在する不動産を直接的に取得した際だけでなく、ドイツの不動産を保有している会社の株式の 90%以上を 10 年以内（※）に直接的または間接的に取得した場合にも、不動産譲渡税の対象となります。

法人税ではありませんが、ドイツにおける M&A の際によく論点になりますので留意が必要です。

※ 2021 年 7 月以降の不動産取引から。それ以前の取引の場合、株式の 95%以上を 5 年以内に直接的または間接的に取得した場合が対象。

## 繰越欠損金

### ① 繰越欠損金の使用制限

ドイツ法人税ならびに営業税計算上、欠損金の繰越期限はありません。ただし、単年度の利益と相殺可能な金額は 1 百万ユーロまでが全額、それを超える分については 60%が相殺可能となります。

### ② 組織再編時の引継ぎ制限

繰越欠損金を抱える企業に対し、5 年以内に直接的又は間接的に 50%超の出資を行った場合、それまで累積していた繰越欠損の利用・相殺を全額否認することとされています。なお、会社再建目的の組織再編の場合や、欠損金を抱える会社の自己資本を超える価額で買収した場合など、一定のケースでは、繰越欠損金の利用制限は適用されません。一方、繰越欠損金を有する会社を合併した場合、通常、消滅会社の繰越欠損金は引継ぎできません。

### ③ 欠損金の繰戻し還付

法人税のみ、年 1 百万ユーロを限度に、当年度の欠損を繰り戻して前年度の利益と相殺し、還付請求をすることが可能です（2022 年からは過去 2 年分の繰戻し請求が可能）。営業税にはこの制度はありません。なお、第 4 回コロナ支援税法により、2022 年と 2023 年については、10 百万ユーロまで繰戻し還付請求が可能です。

## 連結納税(オルガンシャフト)

連結納税制度に相当する制度として、ドイツではオルガンシャフトという制度が定められています。オルガンシャフトでは、関係会社間での損益移転契約の締結を前提に、同じ課税年度に発生した関連会社間の課税所得と損失が相殺可能となります。なお、損益移転契約による利益移転は配当ではないため、配当源泉税の対象とはなりません。

オルガンシャフトの適用には、以下の3つの要件を満たす必要があります。

- ① オルガンシャフトを形成する子会社はドイツ国内を管理の場所とする法人で、EU または EEA 加盟国に登録された事務所があること
- ② 親会社は子会社の議決権の 50% 超を直接的または間接的に、適用年度開始の日より保有していること
- ③ 親子会社間の損益移転契約が最低 5 年間締結されており、かつ実際に履行されていること

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](mailto:hiroshi.inoue@de.gt.com)

W [grantthornton.de](http://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。