

国際課税のケース・スタディ

ドイツの企業課税

〔事例〕

内国法人甲社は東欧の自由化による貿易拡大をにらみながら、ドイツを拠点とした投資を行うことを検討している。進出形態は、当初から子会社にするか、当分の間、支店又は連絡事務所を設置して様子を見るかいずれとも決定していない。ドイツに進出した場合ドイツの税制につきあらかじめ調査を行う必要があるが、その概要を知りたい。

〔ポイント〕

- 1 ドイツの法人税の概要
- 2 ドイツの給与関係税
- 3 その他の諸税
- 4 連結納税申告、過少資本課税等
- 5 外国法人課税
- 6 日本との租税条約の適用及び日本における外国税額控除の適用

〔検討〕

1 ドイツの法人税の概要

(1) ドイツの法人税の特徴

ドイツは法人税制にインビュテーション制度を採用すると共に、法人税率を二段階にして配当軽減措置を規定している。また、大規模な税制改革を実施して、1990年1月1日以降に終了する事業年度の留保所得に対する法人税率を従来の56%から50%に引き下げている。なお、配当される所得

は36%の法人税率の適用がある。

(2) 納税義務者

株式会社、有限会社等が納税義務者となるが、パートナーシップはそれ自体法人税の納税義務者とならずに、各パートナー段階で課税される。

(3) 課税所得の範囲

ドイツ国内に法律上の住所又は管理支配の場所がある法人は居住法人として全世界所得がドイツにおいて課税される。

なお、課税所得は商法に基づく年次決算書をベースに税務調整を行った金額であるため、おおむね次の項目について税務調整が行われることになる。

(加算項目)

配当(隠れた利益処分)

監査役報酬の50%

贈与

交際費の限度超過額(支出額の80%)

法人税、資本税、特定の付加価値税

非課税所得等に係る経費

(減算項目)

株式発行費用

年金基金への拠出額

事業税

固定資産税

寄付金(その目的により損金算入限度額がある)

価格変動準備金(期末在庫の10%を限度とする)

外国支店の損失(原則として、租税条約が締結

されている場合は、外国支店の所得は課税されないが、損失も控除されないことになる。営業損失については届出を要件に認められる。ただし、翌期以降支店の利益を当該損失の金額まで課税所得に算入しなければならない)

(4) インビュテーション制度

ドイツ法人からドイツ居住者である個人株主に配当が支払われる場合、配当支払の法人段階及び株主段階での課税関係は次のようになる。

(法人段階)

法人所得	100
法人税(36%)	36
支払配当	64
源泉徴収(資本収益税)	16 (64×25%)

(株主段階)

受取配当	64
タックス・クレジット	36
課税受取配当	100
税額控除	52*

*(タックス・クレジット+源泉徴収税額)

なお、ドイツ法人が他のドイツ法人からの受取配当がある場合、当該受取配当は法人の益金となるが、タックス・クレジット及び源泉徴収税額をグロス・アップして課税受取配当を算出して、その後タックス・クレジット及び源泉徴収税額を税額控除する。

(5) 減価償却

償却方法として定率法、定額法等が認められているが、定率法から定額法への変更のみが認められ、定額法から定率法への変更は認められない。償却率は、残存価額ゼロで計算して、定額法で事業用建物、年率4%、機械10%、事務所設備20%、事務用機器10%となっている。なお、有償取得の営業権は15年の償却が認められる。その他加速度償却、割増償却、特別償却の制度がある。

(6) キャピタルゲイン

原則として、キャピタルゲインは通常税率により課税となり、キャピタルロスは所得から控除される。資産の買換えには課税繰延べが認められ、キャピタルゲインの50%を新規に取得した資産の取得価格から控除する方法等が認められる。

(7) 欠損金の繰越等

欠損金は繰り戻され、前2年の利益と相殺される。なお超過する欠損金があるときは、1985年以降に発生したものであれば無期限に繰り越される。

(8) 外国税額控除等

ドイツ法人の課税所得に含まれる国外源泉所得に係る外国法人税等について外国税額控除が認められている。間接税額控除の要件は、親会社がドイツ居住法人で子会社が外国法人であること、親会社が子会社の株式の10%以上を12カ月以上保有し、かつ、子会社の利益が能動的な事業活動から生じたものであることが要件とされている。控除限度額は国別控除限度額が採られている。なお、欠損法人の場合又は外国法人税がドイツに比べて高率である場合には、国外営業所得の25%相当額を損金に算入する方式を採ることが可能である。

(9) 申告等

原則として、課税年度は暦年であり、翌年5月末が納税申告書の提出期限となる。なお、法人は税務署の承認を得て事業年度を変更することは可能である。また、ドイツ居住法人は、予定納税を3月、6月、9月、12月のそれぞれ10日までに納付することになる。

2 ドイツの給与関係税

給与関係税として雇用者が負担するものはない。社会保険料として雇用者負担になるものは、1990年では、年金保険が月6,300マルクまでの所得に支払義務が生じ、給与総額の9.35%、健康保険が4,575マルクまで7.1%、失業保険が6,100マルクまで2.15%である。なお、健康保険は地方により

若干異なっている。

3 その他の諸税

(1) 資本収益税

資本収益税は投資所得に課される源泉徴収税で、配当については25%の税率が適用され、控除された税額は居住者については税額控除されるが、非居住者については分離課税となるので、この源泉徴収により課税関係が終了する。利子は原則として源泉徴収の対象とされないが、転換社債又は利潤分配証券に係る利子には25%の税率で課税が行われる。使用料に対しては、25%の税率が適用される。いずれも、ドイツとの租税条約が適用される場合は、租税条約に基づく限度税率等が適用されて還付することができる。

(2) 営業税

ドイツ国内で事業を行うすべての法人が納税義務者となり、法人は、ドイツにおいて事業を行うものとみなされて納税義務者となる。課税標準は、事業所得と資本であり、事業所得は税務貸借対照表に若干の調整を行った金額、資本は、12万マルクを免税点とする。税率は、事業所得が12%~20%、資本が0.1%~1%である。

(3) 財産税

ドイツ居住法人は全世界の純資産、外国法人は、ドイツに所在する特定の資産について課税される。課税標準は、評価法に基づき資産及び負債を評価して算定され、12万5,000マルクを超過した金額の75%となっている。なお、実質的には10%以上の株式を保有し、外国で能動的活動を行う子会社の財産は免税とされる。外国法人は、ドイツに所在する不動産、恒久的施設の資産、ドイツに登録した特許権が課税対象となる。税率は0.6%である。

(4) 固定資産税

所有目的を問わず、すべての不動産に毎年課税される。連邦税としての税率は0.33%であり、市

町村民税として、連邦税率の370%までを限度とした税率が適用される。

(5) 付加価値税

独立して営業を行うすべての者が納税義務者となり、その財貨及び役務提供に対して課税が行われる。税率は、一般税率14%、食料、印刷物等への軽減税率7%である。

(6) 不動産取得税

ドイツ国内の不動産の取得について、購入価額に2%の税率で課税される。株式を媒介として行われる場合は、譲渡される不動産の価額の140%が課税標準となる。

(7) 資本移転税

この税は、法人の設立等の出資等に課されるものと有価証券の取引に課される税から構成されている。

法人の設立等、EC以外の諸国のドイツ国内での支店設立等についてその出資額を課税標準として1%の税率により課税される。

有価証券の取引については、取引される有価証券の時価を課税標準に0.25%から0.1%の税率が適用される。なお、当該取引が外国で行われ、かつ、一方の取引当事者がドイツ非居住者である場合は税率が軽減される。

4 連結納税申告、過少資本課税等

(1) 連結納税申告

ドイツでは次に掲げる要件を充足する場合、連結納税申告を認めている。

イ 子会社がドイツの居住法人であること。子会社の支配権を持つ者が個人、法人、パートナーシップで、ドイツ居住者であれば連結納税申告が認められる。

ロ 親子間で所得又は欠損金につき最低5年間引き継ぐ旨を規定したプーリング契約を締結すること。

ハ 親会社等は子会社の議決権の支配権を保有

し、子会社は財務的、組織的、経済的に親会社等と一体であること。

(2) 過少資本課税等

過少資本について税法上の特別な規定はないが、ドイツ大蔵省が公表している規則によれば、ドイツ法人の資本金が総資産の10%未満であれば、隠れた出資と認定される可能性がある。

過少資本以外に、国際課税の分野では、移転価格対策税制、タックス・ヘイブン対策税制が規定されている。

5 外国法人課税

ドイツ国内で管理支配されない外国法人、人格なき社団、遺産財団、信託は次に掲げる活動から生じたドイツ源泉所得について納税義務を負う。

(1) 農業及び山林事業

(2) ドイツ国内の恒久的施設の活動から生じた事業所得又はドイツ居住法人の支配的株式の売却

(3) 不動産所得

(4) 使用料

(5) ドイツに所在する不動産の抵当権から生ずる利子等

外国法人に適用される税率は一律に46%で、支店から本店に対する利益送金には課税が行われない。

6 日本との租税条約の適用及び日本における外国税額控除の適用

(1) 租税条約

ドイツにおいて生じた投資所得については、日本との租税条約に定める限度税率によりドイツにおける課税が軽減されるが、ドイツは戻し税方式を採用しており、ボンにある連邦財務庁が一括して、非居住者に対する源泉税の還付等、租税条約に係る執行を扱っている。

ドイツは、法人税法上、インビュテーション制度を採用しているが、日本との租税条約では日本居住者にこの制度の適用を認めていないため、ドイツ法人からの受取配当についてタックス・クレジットを受けることはできない。

(2) 日本における外国税額控除の適用

ドイツにおいて支払う租税のうち、日本で外国税額控除の対象となる租税は、法人税及び資本収益税、並びに営業税のうち所得を課税標準とする部分であり、営業税のうち資本を課税標準とするものは外国税額控除の対象の外国法人税等に該当しないことになる。その他の、財産税、付加価値税、固定資産税等も外国税額控除の対象の外国法人税等に該当しない。

(税理士 小沢 進)

微妙な判断もこれでよく分かる!!

即答 役員給与課税

A5判・〒260円
定価1600円(税込み)

武田昌輔著

◎本書は実務上重要な129の事例について、
簡潔明快に答えたものです。

財 経 詳 報 社