



# Doing Business in Germany

## 日本語版 2022/23



# 目次

	5
	6
	6
	6
	7
	8
	9
	9
	9
	10
	11
	11
	11
	12
	12
	12
	14
	17
	18
	18
	18
	23
	25
	26
	27
	27
	28
	28
	29
	30
	30
	31
PwCとは	32
PwCドイツ	33
コンタクト先と関連リンク	34



# イントロダクション

2022 年度版のPwC ドイツ Doing Business を発行できることを大変光栄に思います。 Doing Business はドイツ投資ガイドとして国際的な企業活動を拡大し、社会、企業の成長、革新性、および信頼への貢献を可能とするユニークな機会をご提供するものです。

ドイツの経済は、優れたインフラ、競争力のあるビジネス環境、強力な労働力を有しています。日系企業は、ドイツを含め海外での投資を継続的に増加しており、この傾向は今後も続くものと思われます。

PwC は、海外ビジネスにおける日系企業の課題解決を支援するため、日本に統括本部を構え、世界 42か国・地域に700名を超える日本人を含むさまざまな分野の専門家を配し、現地のビジネスや文化に即したきめ細やかなサービスを提供する Japanese Business Network (JBN) を組成しております。国境や分野を越えた強力なネットワークにより、日系企業のために独自の付加価値を生み出し、海外での事業展開を強力に支援することができます。また、日系企業には、私たちのドイツ国内の産業界、商工会議所、当局、ビジネス団体との関係に加え、専門知識やベストプラクティスの経験など、幅広くご活用いただけます。

この投資ガイドは、ドイツでのビジネスや投資に関する重要な側面のうち、特に、法務、(法人) 税務、そして会計・監査に関し、幅広く理解していただくことを目的としています。私たちの豊富な経験を活かし、外国企業や起業家がドイツ市場に初めて進出する際に抱える多くの疑問に答えています。

一方で、この投資ガイドは、スタートティングポイントにすぎません。貴社がより詳細な情報を必要とされる場合は、私たちの専門家が喜んでサポートさせていただきます。PwC ドイツの JBN は、日本とドイツのさまざまな専門家で構成されています。これにより、PwC のすべてのサービスについて、ヨーロッパ全域で、英語、日本語、ドイツ語で、専門的かつ貴社の要望に沿ったサポートを提供することが可能です。

PwC ドイツ、JBN を代表して、この投資ガイドが貴社のお役に立つことを願うとともに、貴社のドイツでの持続的な事業構築の成功を心より祈念しています。

Prof. Dr. ウーヴェ ホーハーゲ  
PwC Germany, Japanese Business Network (JBN) & Markets Leader EMEA

藤村伊津  
PwC Germany, Japanese Business Network (JBN) Leader Germany

# ドイツの法務

## 法人としてのビジネス

日系企業を含む外国企業は、会社法人、パートナーシップ、または外国企業の支店としてドイツで事業を行うことができます。また、駐在員事務所や、単に日本の親会社の従業員がドイツに居住し、労働することによって、プレゼンスを確立することも可能です。

## 会社形態

ドイツの会社形態のほとんどが、株式会社 (Aktiengesellschaft: AG) または有限会社 (Gesellschaften mit beschränkter Haftung: GmbH) です。本来、株式会社は多数の株主が株式を所有し、(雇用された) 経営者が会社を管理する企業に適した形態であり、有限会社は独自の法人格を持つつも、オーナーによる会社経営の状況に合わせてデザインされていました。どちらの形態も、所有者 (すなわち株主 / 出資者) の責任が出資額に限定されるという点では共通していますが、歴史的には、この2つの会社形態は大きく異なっていました。しかし、会計、監査、透明性要件、従業員による経営者の監督などに関する法的規定が両方の会社形態に適用されるようになつたことで、多くの違いはなくなっています。残っている主な違いの1つは、株式会社の株式が基本的には証券取引所で公開されているのに対し、有限会社の出資は公開されていないことです。そのため、株式会社の設立や株主総会の手続きはかなり煩雑です。したがって、ドイツに子会社の設立を希望する外国の投資家が、現在または将来的に何らかの形で株式公開を検討している場合は、株式会社を選択する傾向にあります。一方で、ドイツ法人を完全にグループ所有とすることを意図している場合には、通常、簡略化のために有限会社が選択されます。

## 株式会社 (Aktiengesellschaft: AG)

株式会社の最低株式資本は50,000ユーロで、額面1ユーロ以上の普通株式 (額面株式) に分割されます。株式資本は、一定の割合で分割することも可能ですが (無額面株式)。株券は、株式資本が完全に払い込まれるまで発行できません。従来、ほとんどの株式会社は、無記名株式 (Inhaberaktie) を発行していました。無記名株券は公認の保管所 (通常は大手銀行の一つ) に預ける必要があるため、株式の譲渡は必ず記録されます。株式会社は、議決権はないものの優先的に配当が受けられる優先株式 (Vorzugsaktie) など、他の種類の株式を発行することもできますが、議決権の異なる普通株式の発行には制限があります。したがって、少数株主がいわゆる「黄金株」によって株主総会での

議決権をコントロールすることはできません。

株式会社の執行役員は、取締役会 (Vorstand) として会合を開き、集団で意思決定を行い、その内容を取締役会議事録に記録します。多くの場合、株式会社の執行取締役は特定の分野を個別に担当し、取締役会長 (Vorstandsvorsitzender/-sprecher) が取締役会の調整と会社の代表を務めます。

株式会社は、従業員数が常時2,000人を超える場合、2人目の取締役を「労務担当取締役」として任命し、すべての雇用問題に対する責任を負わせる必要があります。したがって、これらの会社には、常に少なくとも2名の取締役が存在することになります。

株主総会は通常、取締役が招集しますが、緊急時には他の機関または個人が招集することもできます。株式会社の株主は、株主総会で提出された決議案に投票することができます、また、一定の状況下で、適切な予告期間のもと、自ら決議案を提案することもできます。しかし、株主には、会社に対する直接的な影響力、経営権、情報共有権はありません。

取締役の署名権には、単独と共同があります。取締役は常に単独で署名することができますが、ドイツの会社の多くでは、複数の取締役が任命されている場合、2人の取締役の署名が必要となります。

すべての株式会社は、監査役会を設置しなければなりません。監査役会は、非執行取締役で構成される独立した機関です。監査役会は、主要取引の承認、財務報告の審査、そして通常株主を代表して執行取締役や法定監査人の選任など、取締役会を監督する役割を担っています。監査役会は、非財務報告書および非財務グループ報告書が作成されている場合、その審査も行います。監査役会の規模および構成は、会社の規模および法的形態によって異なります。ドイツ国内の従業員数が500人を超えると、一般的に従業員

代表が監査役会に含まれ、その3分の1を従業員代表が占めます。ドイツ国内で2,000人以上の従業員を抱える会社は、従業員代表と株主代表が同数の監査役会を設置しなければならず、株主に任命された会長は、同数の場合には2番目の決定票を持つことになります。

## 監査役会の必須構成

### ドイツにおける従業員数

	< 500 (AGのみ)	500 – 2,000	> 2,000	> 10,000	> 20,000
監査役会席数	3以上	3以上	12	16	20
従業員代表の席数の割合	該当なし	1/3	1/2	1/2	1/2

## 有限会社

### (Gesellschaft mit beschränkter Haftung: GmbH)

有限会社の最低株式資本は25,000ユーロです。有限会社の出資者は、設立時に資本金に拠出する出資額に応じた持分を受け取ります。保有持分の全部または一部を譲渡するために必要であれば、持分を後から分割することができます。また、有限会社は持分を有価証券化することはできず、持分の譲渡には必ず公証人の作成による公正証書が必要です。また、定款の規定により、既存の出資者に対する先買権や承認権など、持分の譲渡に関する制限を設けることができます。

ドイツ有限会社法の特例により、資本金が25,000ユーロ未満の「企業者会社（有限責任）」(Unternehmergeellschaft: UG)の登録も可能です。このような企業は、会社の商号に「企業者会社（有限責任）」である旨を明示する必要があり、年度利益の4分の1を利益準備金として積み立てなければなりません。資本金が法定最低額（25,000ユーロ）に達した場合には、準備金積立義務はなくなり、名称もUGからGmbHに変更することができます（ただし、変更は義務ではありません）。

有限会社の取締役 (Geschäftsführer) は、非公式に会合を開き、出資者が定めた常任手続きに従って、共同または単独の責任で意思決定を行います。多くの場合、有限会社の取締役代表 (Sprecher der Geschäftsführung in der GmbH) が、取締役会を調整し、会社を代表する責任を負う経営委員会の議長とともに、特定の分野に対して個別に、また内部的に責任を負います。

また、有限会社でも、従業員数が常時2,000人を超える場合は、2人目の取締役を「労務担当取締役」として任命し、すべての雇用問題に対する責任を負わせる必要があります。したがって、これらの会社には、常に少なくとも2名の取締役が存在することになります。

有限会社の出資者は、出資者総会に提出されたすべての決議事項を決議し、また、その他の決議事項を提案すること

ができます。他の出資者の同意が得られれば、正式な通知期間を遵守する必要はありません。実際、出資者の一人がどうしても開催したいと主張しない限り、出資者総会を開催する必要はありません。決議案は各出資者に回付され、最後の出資者が署名した時点で有効となります。有限会社の出資者は、個別に取締役に対して情報提供を要求することができます。取締役は、その要求が勤務時間外になされた場合や、その他明らかに不合理な場合を除いて、この要求を拒否することができません。また、出資者総会での過半数決議により、取締役に対して具体的な指示を与えることができます。そして、有限会社の出資者は、定款に特定の取引または取引の種類を明記し、取締役が出資者総会の承認を得た場合にのみこれらの取引を締結することができます。

有限会社は任意で監査役会を設置することができます。一定の条件のもと、従業員の共同決定により、有限会社の従業員数が500人以上である場合は、監査役会の設置が一般的に義務付けられています。

株式会社の取締役の署名権に関する記述は、有限会社にも適用されます。

### 欧州会社 (Societas Europaea: SE)

欧州会社は、EU法に基づく法的形態で、ドイツでも採択可能です。基本的には、取締役会と監査役会からなるドイツの伝統的な2層構造か、1つの取締役会 ((Verwaltungsrat) ) からなる英米の1層構造のどちらかを、株主が選択できるようになっています。

SE Participation Actは、SEへの従業員の経営関与を規制するものです。これには、労使協議レベルと、取締役会の監督下での共同決定レベルの両方が含まれます。同法は、従業員が雇用者とこれらの事項についてと合意に達するために、交渉機関を選出する手続きを定めています。交渉に失敗した場合に限り、同法で規定されたモデルが強制的に適用されます。交渉に携わる者は、雇用者からの不当な圧力から保護され、必要に応じて労働組合や専門コンサルタントなどの外部機関に相談する権利も与えられています。

## 法人形態の変更

すべての形態の企業再建、合併、分割、分社、および法人形態変更は、包括的な再建法によって規定されています。多くの場合、これらの組織再編は非課税で行うことができます。大まかに言えば、適切な手続きを踏めば、どのような法人であっても、すぐに課税や他の影響を受けることなく、法人形態を変更することができます。また、少なくともキャピタルゲインを認識することなく、法人がパートナーシップに変更したり、その逆を行ったりすることができます。同様に、減価償却方法や評価方法は新しい法人に引き継がれます。繰越欠損金や、以前から蓄積されていた準備金には、顕著な影響があるかもしれません。しかし、支店は一般的に、前の所有者の課税対象利益（通常の

取引所得として課税）を発生させることなく法人に変更することはできず、また法人の支店への変更は、法人の清算としてみなされます。

民法の観点から最も重要な点は、組織再編や法人形態の変更が、組織再編の書類が登記裁判所に提出される8ヶ月前までに作成された一連の法定財務諸表に基づいていること（この場合別途、中間財務諸表の作成は不要）、そして組織再編自体が従業員への十分な周知と保護に関する多くの要件を満たしていることです。同様に、組織再編・法人形態の変更が、取引先自身が不利と考える契約を撤回するための口実として利用されないよう注意を払う必要があります。

## 株式会社 (Aktiengesellschaft: AG)

株式会社は、イギリスのPublic Limited Company (plc) やオランダのNVに相当する公開有限責任法人です。一般的に、株式会社はより厳格な規制を受けており、主に大規模な会社や証券取引所に上場する会社を設立するために選ばれます。株式会社の主な特徴は以下のとおりです。

### 株式

- 株式が証券取引所で公開可能。

### 資本要件

- 最低株式資本50,000ユーロ

### 取締役

- 執行役員は取締役会 ((Vorstand) として会合し、共同で意思決定を行う。
- 従業員数が2,000人を超える場合、労働担当取締役を経営陣の一員として任命する。
- 非執行取締役のみで構成される監査役会 (Aufsichtsrat) を設置する必要があり、これに従業員が参加する場合は特定の規則が適用される。

### 株主

- 株主は、株主総会で提出された決議案に投票することができる。
- 特定の状況下で、株主は自ら決議案を提案することができる。

## 有限会社 (Gesellschaft mit beschränkter Haftung: GmbH)

GmbHは、イギリスのLimited Liability Company (Ltd) やオランダのBVに相当する非公開有限責任法人です。GmbHの主な特徴は以下の通りです。

### 株式

- 株式が証券取引所で公表されていない。

### 資本要件

- 最低資本25,000ユーロ

### 取締役

- 取締役 (Geschäftsführer) は非公式に会合を開き、共同または単独で意思決定を行う。
- 従業員数が2,000人を超える場合、労働担当取締役を経営陣の一員として任命する。
- ドイツ国内の従業員数が500人以上の場合、監査役会 ((Aufsichtsrat)) を設置する必要がある。

### 出資者

- 出資者は、すべての決議案を決議し、また自ら決議案を提案することができる。
- 出資者総会の正式な開催は義務づけられていない。





## 非法人としてのビジネス

### パートナーシップ

ドイツのパートナーシップには、一般的に、合名会社 (Offene Handelsgesellschaft: OHG) と合資会社 (Kommanditgesellschaft: KG) の2つの形態があります。法的には、合資会社は合名会社の一形態であり、合名会社に適用される規則は、例外が明示されていない限り、合資会社にも同様に適用されます。この2つの形態の違いは、合資会社の出資者の一部（全員ではない）は有限責任を負うという点にあります。

パートナーシップは、パートナーシップの名前で権利を取得したり義務を負ったりすることができ、不動産の所有権やその他の権利を取得したり、訴訟を起こしたり、提訴されたりすることができますが、法人格はありません。したがって、パートナーシップは、運営上の観点からは独立した事業体といえますが、税務を含む多くの点で出資者（パートナー）と法的に一体とみなされます。

合資会社の事業運営は、無限責任出資者 (Komplementär) に委ねられています。別途、経営者を雇用・任命することができますが、有限責任出資者 (Kommanditisten) に対する事業運営上の責任は無限責任出資者が負うことに変わりありません。有限責任出資者は、事業方針の決定など全体的に重要な事項に関して会合を開き、協議を行う権利を有し、ほとんどの場合、これらの権利はパートナーシップ契約に詳細に規定されています。

すべての出資者が有限責任を負うパートナーシップは、有限合資会社 ((GmbH & Co. KG)) と呼ばれています。しかし、この略称は、無限責任出資者がGmbHであり、通常無限責任を負うところが出資額によって制限されるということで、パートナーシップの債務や義務に対して最終的に無限責任を負うことがないことを示すだけで、合資会社の一形態です。

### 外国企業の支店

外国企業は、そのために登録された支店を通じてドイツで事業を行うことができます。登録は、支店が所在する地域またはドイツでの活動の中心となる地域の地方裁判所で行われます。正式な最低資本金などの要件はありませんが（特定の業界の監督機関下にある支店を除く）、支店の活動の代表者として、法廷内外で会社を代表する権限を持つ者を1人以上指名する必要があります。ドイツでの活動が明らかに独立性を有し、自己完結的かつ自立的な存在である場合は登録が必要ですが、そうでない場合は登録できません。

実際のところ、多くの企業はドイツでの事業を支店として登録するかどうかを事実上選択することができます。そのため、支店として登録することを希望する企業も、希望しない企業も、現地での規制のどの側面を重視するかによって、登録の必要性の有無が変わってきます。

支店の権利・義務の主体は本店です。ただし、商取引においては支店が独立して行動します。同様に、支店が締結した義務、コミットメント、負債に基づき、ドイツの裁判所に提起される訴訟はすべて、まずは支店に対してなされなければなりません。実際には、支店が清算されるか消滅した場合、または現地で利用可能な資産からその義務を果たすことができない場合にのみ、外国の本店が対象となります。

租税条約における恒久的施設 (Permanent Establishment: PE) の定義には、正式な登録は含まれていないため、原則として、支店の登録はその課税責任を決定するものではありません。しかし実際には、登録されている支店は独立して機能する事業を運営しているという登録条件により、ほとんどの場合において、恒久的施設として位置づけられます。一方で、未登録の駐在員事務所などは、実施している活動の性質や範囲、負担している責任によって、租税条約上の恒久的施設と認定される場合もあれば、されない場合もあります。

## 駐在員事務所

ドイツの商法上、「駐在員事務所」という言葉は規定されておりません。ドイツにある当該企業の事務所が、それ自体組織の一部として商業活動を行っている場合、その事務所は法律上支店であるか、または外部の適切な委託を受けた独立した業者によって管理されている事務所が開設され

るかのいずれかです（日系企業の駐在員事務所の場合はこの限りではありません）。税務上、駐在員事務所は、限られた範囲内でのみドイツで活動を行う（事業活動を行わない）場合には、ドイツで事業を行う恒久的施設とはみなされず、法人税を支払う必要はありません。

## 私たちPwCがお手伝いできることは？

- ドイツでビジネスを始めようとする会社に対して、法人形態別のメリットおよびデメリットについて説明します。
- 法的事業体、パートナーシップ、支店の設立のサポートを行います。
- 会社のガバナンス体制に対してアドバイスします。
- 法人事業体、パートナーシップ、支店およびその法定代理人の登録（ドイツ商業登記、透明性登録）を行います。
- 契約書等のドラフトを行います。
- 定時総会のアレンジ、アニュアルレポートの承認、年次のコンプライアンス業務をサポートします。
- 例えば、再編前企業分割、買収、PMI、移行、合理化、現金抽出、単一事業プロジェクトなどの国際的な組織再編プロジェクトがドイツの事業体にどのような影響を与え、どのような対応が必要となるかについてアドバイスします。



# ドイツの税務

このセクションは、Worldwide Tax Summaries Online のドイツの情報を日本語訳したものです。2022年6月30日現在の情報となっておりますことにご注意ください。

PwCのWorldwide Tax Summaries Onlineでは、ドイツを含む世界150地域の法人税・個人税の情報を入手することが可能です。  
[リンクはこちらです。](#)

## 企業の税務

### ホットトピック

ドイツでは、2021年9月に連邦議会（Bundestag）選挙が行われ、12月には新政権が発足しました。連立政党は、いくつかの税制措置に合意しました。新連立政権は、特に、環境保護やデジタル資産への投資を促進するための税制措置、税務上の欠損金の繰戻し限度額の増額、いわゆる「金利キャップ」の導入、税務行政のデジタル化と脱官僚化、特に経済協力開発機構（OECD）のGloBEプロジェクト（グローバルミニマム課税）の実施による不正・脱税対策、さらに各国の税務上の取り決めに報告義務を導入することを計画しています。また、新連立政権は特に、いわゆる「持分取引」に関する不動産取得税の規則をさらに強化することを想定しています。

2022年3月にロシアがウクライナで始めた戦争は、現在のドイツにおける政治的議論の大きな話題のひとつとなりました。ドイツの税務当局は、企業や個人世帯がウクライナに提供する援助の税務処理に関連して、救済（優遇）措置を認めています。

上昇し続けるインフレと劇的に上昇するエネルギーコストにより、個人世帯を対象とした様々な形態の減税措置、例えば、被雇用者や自営業者である納税者を対象とした、いわゆるエネルギーコスト引当金が採用されています。さらに、燃料にかかるエネルギー税の税率が3ヶ月間（2022年6月から8月まで）限定的に引き下げられました。

ドイツ憲法裁判所が未納税金 / 還付金に対する月0.5%の金利を違憲としたため、議会は2022年7月31日までに2019年1月1日以降に遡及して新しい規則を導入するよう要請されました。2022年6月23日、ドイツ連邦議会は金利を月0.15%に引き下げる規定を採択しました。この法律は2022年7月にドイツ連邦参議院にて承認されると考えられます（2022年6月30日現在）。

### 法人税

一般的に、ドイツ居住者である法人には、全世界所得に対して法人税が課されます。しかし、ほとんどの租税条約（DTTs）で、ドイツ国外の恒久的施設（PE）に帰属する所得は免除されています。一方、非居住者である法人がドイツ国内にPEや不動産所得を持つ場合、このドイツ国内の所得に対して課税され、ロイヤルティや配当金を得ている場合は源泉徴収されます。ドイツ国外で支払われる利息は、ほとんどの場合、ドイツの税金が一切免除されます。

ドイツでの事業に関する利益には、法人税と営業税の2つの税金が課されます。

### 法人税 (Körperschaftsteuer)

法人税率は一律15%で、これに5.5%の連帯付加税（Solidaritätszuschlag）が課されます。この結果、合計で15.825% (15% x (1+5.5%)) の税率が適用されます。

### 営業税 (Gewerbesteuer)

営業税の税率は、一律3.5%の税率（基準税率）と、事業のPE等が所在する自治体に応じた乗率（Hebesatz）の組み合わせとなっています。現在、人口8万人以上の自治体では、8.75%（乗率250%）から20.3%（乗率580%）の税率で営業税を課税しています。

営業税上の課税標準は、法人税上の課税所得に営業税上の加算減算をすることで決定されます。特に、リース料、レンタル料、ロイヤルティ等のいわゆる「みなし利息」を含む債務に対する対価について、20万ユーロを超える部分で、その25%が課税所得に加算されます。

仮に2つの税金の課税標準が同じであるとすると（実際にはありませんが）、例えばミュンヘンにおける法定実効税率は約33%、フランクフルトでは約32%、ベルリンでは約30%となります。

## 居住地

法人は、その設立地または主たる経営管理地（経営上の意思決定のおこなわれる場所）がドイツにある場合、税法上ドイツに居住地を有していることになります。これらの条件を満たさない法人は非居住者とみなされ、納税義務はドイツ国内源泉所得に限定されます。PEを通じた積極的な事業活動、不動産の賃貸、設備のレンタル（リース）、特定の投資収入やロイヤルティ等がこれにあたります。最初の3つのカテゴリーに属する所得については、通常、確定申告による課税が行われます。最後の2つの所得については、通常、源泉課税でもって課税関係が完了します。非居住者に支払われる利息は、一般的に課税されません（転換社債や利益分配型社債の利息など、一定の例外があります）。

## 恒久的施設 (PE)

恒久的施設 (PE) は、国内法上、企業の活動に供するあらゆる固定的な事業施設または設備と定義されます。また、恒久的代理人は、継続的に企業の商取引を遂行し、その際に企業の指示に従う者と定義されます。租税条約におけるPEの定義においては、ドイツは一貫してOECDモデルに従っており、その結果、購買活動、デリバリーストア、通常の業務の範囲内で活動する独立代理人は、PEの概念から除外されます。最近の租税条約は、一般的にPEに帰属させる所得にOECD承認アプローチ (Authorized OECD Approach、以下AOA) を反映しており、ドイツもまた、多くの旧租税条約に対してこれに対応する修正を交渉してきました。AOAは国内法に採用されており、相手国において旧来のアプローチ (PEを本社と同じ法人の一部とみなす) により二重課税につながらない限り、実務上も一般的にこれに従います。

## 支店の所得

外国企業のドイツ支店の課税所得には、法人税と営業税の両方が課されます。税率は支店の場合でも、ドイツ居住者である企業と同じですが、資本収益税（源泉徴収税）は、ドイツ支店から外国本店に移転した利益からは差し引かれません。



## 課税所得

課税所得は通常、ドイツ商法 (HGB) に基づく法定決算書に、特定の調整を加えた税法上の利益により算定されます。調整項目には、継続的適用等の制限があるものの、その適用が強制ではなく、納税者にゆだねられているものもあります。尚、税務会計上の調整により生じた差異については、調整項目ならびに将来の差異解消スケジュールを文書として保存しておく必要があります。国際財務報告基準 (IFRS) の財務諸表は、課税所得の計算の基礎として認められません。

## 棚卸資産

棚卸資産は通常、取得原価、再調達原価、正味実現可能価額のうち、一番低い価額で評価されます（低価法）。しかし、取得原価を下回る評価減は、特定の理由によるものでなければなりません。棚卸資産の個別特定が不可能な場合、標準原価または平均原価のいずれかで評価することが認められています。ドイツ商法上も認められる場合には、LIFO（後入先出法）の選択も可能です。

## 長期債務および引当金

2022年12月31日以前に終了する事業年度において、貸借対照表日現在で債務履行までの期間が12ヶ月以上の無利息負債（前受金以外）は、年5.5%の利率で現在価値に割り引く必要がありました。この無利息負債の割引ルールは、2023年1月1日以後に終了する事業年度から廃止され、2022年12月31日以前に終了する事業年度については割引の取り消しを申請することができるようになりました。この場合には、割引ルールの撤回により割引額の解消に伴う費用が発生します。なお、債務履行までの期間が12ヶ月以上の引当金に関する割引ルールは、2023年1月1日以後に終了する事業年度についても変更されず、引き続き適用されます。

## 譲渡収益 (キャピタルゲイン)

一般的に、法人が事業資産を譲渡して実現したキャピタルゲインは、課税利益として扱われます。不動産の売却益の一部または全部を代替不動産の購入費用と相殺することで課税を繰り延べることができます。

株式や資本持分等の譲渡によるキャピタルゲインは、法人税上、営業税上ともに益金不算入とされます。対応するキャピタルロスの損金算入は認められません。ただし、売り手がドイツに居住しているか、またはPE/代表者がある場合、キャピタルゲインの5%が損金不算入とみなされ、課税所得に加算されます。

## 配当所得

受取配当金は、特定の持分を保有していることを条件に、法人税、営業税ともに非課税となります。ただし、ポートフォリオ配当は課税対象となります。法人税上と営業税上とでは、適格ポートフォリオ保有の適用基準が異なります。法人税上は、最低10%の持分を、配当金を受け取った年の1月1日時点で保有している必要があります。営業税上は、該当する課税年度の期首に15%以上の持分保有が必要となります。

法人税上、非課税の受取配当金の5%が損金不算入として課税所得に加算されます。法人税上、営業税上ともに非課税扱いとなる配当金に関しては、法人税上の5%の課税額に営業税が課されます。

ただし、この非課税措置は、金融機関が売買目的で保有する有価証券の配当金には適用されません。

原則として、企業が株式配当（準備金の資本金への転換）を宣言しても、株主の課税所得やその他の税効果にはつながりません。しかし、その後の減資は、ほとんどの場合、現金配当として扱われます。一般的に、蓄積された利益を単に繰り越すのではなく、株式配当を行うことに、ドイツ税務上のメリットはありません。従って、その判断は株主の本国の状況次第となります。

## 利子所得

受取利息は、企業の経常利益に含まれるものとして課税されます。営業税における支払利息の25%不算入や、「EBITDA（利払い前・税引き前・減価償却前利益）」の30%を超える支払利息の損金算入制限制度に相当する控除はありません（「損金算入」の項をご参照ください）。しかし、支払利息の損金算入制限制度は純支払利息を基準としているため、企業は利息の代わりとして課税所得を減らすことができるというメリットがあります。

## ロイヤルティ所得

ロイヤルティ所得は、企業の経常利益の一部として課税されます。IP Box等の特別な制度はありません。

## 国外所得

ドイツ居住者である法人が外国から受け取る国外所得（配当を除く）は、租税条約による免除規定がない限り、法人税の課税所得に含まれます。外国のPE所得は、ほとんどの場合、法人税と営業税が免除され、受動的所得（利息やロイヤルティなど）については、外国税額控除や、納税者の選択により、外国税額を費用として控除することにより二重課税が回避されます。

租税条約に関係なく、外国の支店やパートナーシップからの所得は、一般的に営業税が課されることはありません。しかし、2017年の課税期間から、外国のPEに生じる特定の受動所得は、営業税上、国内のPEが得たものとみなされることになります。

外国税法では、低税率制度の対象となる特定の業種の子会社について、租税回避防止（被支配外国人（CFC）を含む）規則を定めています。低税率制度とは、当該所得に適用される税率が25%未満である制度のことです。受動的所得のほとんどはCFCルールに該当し、基本的にその所得はドイツの株主が直接稼得したものとみなされます。事業所得は、適切に設立された施設で事業を行っている場合、一般に捕捉されません。EUの租税回避防止指令（EU-ATAD）のドイツ法への移行のため、ドイツのCFC規則への変更が2021年6月に制定され、2022年1月1日以後に開始する事業年度から適用されます。



## 損金算入

### 減価償却

動産の減価償却費は、その資産の予想耐用年数にわたって定額法で計算されます。評価減は、資産の残存価値が長期的に下落している場合にのみ認められ、売却益は通常の事業収益として扱われます。800ユーロ以下の資産については、取得年度に全額を減価償却することができます。または、一事業年度に取得した各1,000ユーロ以下の一定の資産は、複合項目としてプールし、5年間で均等償却することができます。

新型コロナウイルス（COVID-19）パンデミックを受けて、2020年1月1日から2021年12月31日までに取得または製造した動産について、現在適用されている減価償却率と比較して最大2.5倍、年率最大25%の減価償却率が導入されました。2022年6月には、この減価償却率の引上げが、2022年12月31日までに取得または製造された動産にも適用されることが決まりました。

COVID-19パンデミックにより実施されたさらなる刺激策として、ドイツ税務当局は、2020年12月31日以降の事業年度について、納税者が特定のデジタル資産（ソフトウェアおよびハードウェア）の耐用年数を1年と仮定し、取得原価を取得年度に全額減価償却することを認めています。この措置は、それ以前の事業年度に取得した資産の残りの取得原価についても適用可能です。

建物の減価償却は、建物の築年数や納税者が最初の所有者かどうかによって、25年から50年の間に全額償却できるよう、定額法や定率法などさまざまな方式が採用されています。

通常の減価償却に加えて、特定の限定された状況（中小企業、モニュメント保護下にある建物など）においては、特別償却が税法上控除されることになっています。

有償取得した無形資産は見積耐用年数にわたり定額償却し、のれんは15年間で償却します。

有価証券、株式・債券、持分、土地、流動資産などの資産は、減価償却の対象とされません。

### 設立費用

創立費および設立費は、発生時に全額損金算入されます。

### 利息の損金算入制限

グループ会社の年間の純支払利息（支払利息が受取利息を上回った分）は、法人税および営業税の計算上、EBITDAの30%までしか損金算入されません。この30%制限は、負債が株主、関連者、第三者いずれに起因するものであるかに関わらず、全ての利息に適用されます。

この制限は、年間の純支払利息が300万ユーロ未満の場合や、25%超の株主（または関連者）に対する純支払利息が全体の10%以下の場合には適用されません。また、連結グループに属する会社の自己資本率が、グループ全体の自己資本率と同等以上である場合にも適用されません。ただし、後者の場合は、会社の自己資本比率がグループ全体のそれを2%ポイント以上下回っていないことを証明しなければなりません。EBITDAの未使用額は、将来の超過利息をカバーするために最大5年間繰り越すことができます。損金不算入となった支払利息は無期限に繰り越すことができ、該当年度の利息であるかのように将来の所得における損金算入が可能です（つまりEBITDAを超過している）。この繰越利息は、株主の変更に伴う消滅など、繰越欠損金と同様の原則が適用されます。

2015年10月14日の判決で、連邦財政裁判所は利息の損金算入制限規定を憲法違反とし、ドイツ連邦憲法裁判所に明確な判決を出すよう求めました。連邦憲法裁判所のみが、本規定が違憲であり、その結果、もはや適用されないかどうかを決定する権限を有しています。

なお、利息の損金算入制限は、関連者間の金融取引が独立企業間価格で行われなければならないという移転価格の要件に追加される点にも留意が必要です。

### ロイヤルティの損金算入制限

OECDのBase Erosion and Profit Shifting（BEPS）プロジェクトの行動5に関する勧告を受け、ドイツはいわゆる有害な優遇税制に対抗するため、2018年から適用される関連当事者への特定の支払ロイヤルティの損金算入制限を導入しています。この規定によると、特に著作権や工業所有権、取引、技術、科学、および類似のノウハウ、知識、技能（計画、デザイン、プロセスなど）の使用権または使用権の譲渡のために生じる費用は、損金算入できないか、一部しか損金算入できない可能性があります。

この制限は、以下の場合に適用されます。

- 権利譲渡による収益の受取人が、債務者に対し関連者である場合、
- (直接または間接の) 受取人の手元にある収益が、OECDの修正ネクサスアプローチに該当しない特別な優遇制度の対象である場合、そして
- 権利の譲渡のために受け取った収益が、(直接または間接の) 受取人側で25%未満の税率（低税率）で課税されている場合。

この規定の条件を満たした場合、当該費用は比例して損金不算入となります。損金不算入となる部分は、以下のように計算されます。

$$\frac{(25\% - \text{法人税負担率})}{25\%}$$

#### ハイブリッド・ミスマッチ取決め

ATAD第9条および第9b条に基づき、EU加盟国は特に、ハイブリッド・ミスマッチの取決めから生じる費用の税額控除を認めないことが要求されています。ハイブリッド・ミスマッチは、(i)費用に対応する所得が債権者の法域で課税されない（または低率で課税される）場合（支払者損金算入/受取者益金不算入；D / NI）、または(ii)費用が他の法域でも課税控除される（二重控除；DD）場合に生じます。この例外は、納税者がいわゆる「二重包含所得」（すなわち、2つの法域の課税所得に含まれる場合）を持っている場合に適用されることがあります。

さらに、輸入されたハイブリッド・ミスマッチの場合は、税務上の費用控除は認められないものとします。輸入されたハイブリッド・ミスマッチは、2つの外国の法域の間のハイブリッド・ミスマッチが、ハイブリッドでない商品（例えば、通常のローン）の使用により、他の法域にシフト（「輸入」）された場合に発生することがあります。

これらの義務は、2021年6月の新しい所得税法第4k条（ITA）によりドイツ法に導入され、2020年1月1日以降に発生した費用に適用されます。所得税法第4k条は、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの場合に課税所得として含めることを確実にするために、ドイツの所得税法および法人税法の他の条項の改正を伴っています（例えば、ドイツ国内の参加者控除の適用を認めないなど）。

2019年12月31日以前にすでに合法的に発生した特定の費用については、グランドファザリングルールにより免除されます。

#### 貸倒引当金

第三者との取引で発生した貸倒損失は、回収不能であることが明らかになり、債務を追求するすべての試みが失敗または放棄された時点で、損金算入可能となります。一般貸倒引当金は過去の貸倒率等を反映したものでなければならず、個別引当金は実際の状況に基づいて具体的に算出することが必要です。25%超の株主またはその関連者に対する貸付金または類似の債権の評価減による費用は、第三者の

債権者が他の類似の状況下で貸付金を認め、または貸付金の残額を許容するであろう場合を除き、損金算入することができません。

#### 寄附金

認定された慈善団体への現金または現物での寄附は、所得の20%、または売上高とその年に支払われた賃金・給与の合計の0.4%のいずれか高いほうを限度として損金算入されます。

EU / EEA加盟国で登録された慈善団体への寄附も、寄附先の慈善団体がドイツの認定要件を満たしていれば損金算入の対象となります。

#### 罰金・料料

裁判所やその他の当局が課した罰金やその他の過料、および関連する費用は、損金算入対象ではありません。これに対し、不正蓄財の没収や被害者救済、公益のために課された罰金は損金算入対象となります。脱税の企てに対して課された罰金は控除できませんが、支払い遅延による課徴金は、税金そのものが控除できる場合（VATなど）、損金算入することができます。

#### 税金

法人税、営業税、およびほとんどの損金不算入費用にかかる付加価値税を除き、負担した税金はすべて損金算入することができます。

#### 欠損金の取り扱い

欠損金は無期限に繰り越しが可能です。法人税（営業税は除く）については、100万ユーロを上限として前年度に繰り戻すことが可能です。2022年以降に発生した欠損金については、発生した年の前々年度まで繰り戻すことが可能です。

COVID-19パンデミックを受けて、2020年、2021年、2022年、2023年度に発生した欠損金について、法人の繰越損失の上限が100万ユーロから1000万ユーロに引き上げされました。

単年度に相殺できる繰越欠損金は、100万ユーロとそれを超える当期課税所得の60%までとされており、残りの40%は、現行の税率で法人税および営業税が課されます。これは「最低課税制度」と呼ばれるものです。

繰越欠損金および特定の株式譲渡日までに発生した該当事業年度の当期損失は、5年以内に単独の（直接または最終）株主が50%を超える持分（議決権）を取得した場合、消滅します。

繰越欠損金の消滅は、最終株主に影響を及ぼさない特定のグループ内組織再編の一環としての持分取得や、繰越欠損金が会社資産の含み益でカバーされており、これを実現すればドイツの課税につながる場合には適用されません。ただし、他の会社の持分や、非課税の海外PEが保有する事業資産の含み益は除きます。

さらに、企業再編を目的とした株式譲渡の場合は、繰越欠損金の消滅が免除されます。

有害な株式譲渡による欠損金損失の消滅は、申請により回避できる場合があります。

一定の観察期間中、会社が専ら同一の事業を維持し、その期間中に「有害事象」が発生しなかった場合、繰越欠損金の制限規定は適用されません。この場合の有害事象とは、例えば、事業の廃止、追加事業の開始、活動内容や事業分野の変更などが挙げられます。この条件を満たし、会社が申請を行った場合は、有害な株式譲渡が行われた事業年度終了時に利用可能な繰越欠損金の合計は、いわゆる「継続性」繰越欠損金 (Fortführungsgebundener Verlust) として分類されることになります。

この規定の定める有害事象が一つでも発生した場合、最後に評価された継続性繰越欠損金が、含み益の特例に基づく含み益と一致しない限り、その繰越欠損金は消滅することになります。

2017年8月29日の判決で、ハンブルク下級税務裁判所は、50%を超える有害な株式譲渡の場合に欠損金を消滅さ

せることが違憲であるかどうかの判断を、ドイツ連邦憲法裁判所に委ねました。この規定が違憲かどうかを判断できるのは憲法裁判所だけです。

#### 国外関連者への支払

ドイツ法人は、国外関連者に支払う利息（利息の損金算入制限を受ける）、使用料、ロイヤリティ（ロイヤルティの損金算入制限を受ける）などの報酬について、独立企業間価格であることを条件に損金算入を申請することができます。形式と実質の両方をカバーする詳細な規定により、定義されています。特に、すべての役務提供は事前の書面による合意に含まれていなければならず、また、第三者間で通常行われるような商品の売買に関する合意も、国外関連者との間で書面で締結する必要があります（販売時の数量リベートなど）。また、実質テストでは、金銭的価値とビジネス上の関連性の両方を満たさなければなりません。したがって、ドイツ子会社の経営者は、関連者間取引から十分なビジネス上の利益を得ることを示さなければなりません。関連者間取引に関するこれらおよび他のすべての側面は、厳格かつ広範な文書化要件の下にあり、違反すると重大な罰則が課される可能性があります。

#### 営業税に関する特別規定

営業税と法人税の対象となる所得には、いくつかの違いがあります。最も重要なのは、リース料、レンタル料、ロイヤリティ料に含まれる利子など、利子費用のおよそ4分の1が営業税の課税対象となることです。金融機関は、この利息損金不算入の対象外です。



## 連結納税制度

親会社がドイツ国内に経営拠点を持つ子会社の議決権を50%超えて保有する場合、両者は正式な損益移転契約(PLPA: Profit and Loss Pooling Agreement)を裁判所に登録し、少なくとも5年間はその契約が有効である必要があります。一定の条件を満たした場合、この関係は「オーガンシャフト(Organschaft)」と呼ばれます。事実上、オーガンシャフトの年度業績は親会社のレベルで集約されます。グループ内の子会社が課税対象となるのは、外部の少数株主への報酬支払いのうち17分の20(該当する場合)に限られます。したがって、グループ内の利益と損失は相殺することができますが、グループ内の利益を課税標準から除外する規定はありません。また、オーガンシャフト内で発生した親会社または子会社の損失は、外国がオーガンシャフトのメンバーまたは他の事業体の課税に考慮する場合、同年または別の年の相殺から除外されることに留意が必要です。

法人税 / 営業税におけるオーガンシャフト適用の主な要件は以下の通りです。

- ・子会社が財務的に結合されていること。事実上、親会社は子会社の議決権の過半数を、その事業年度の初めから継続して保有していること。
- ・オーガンシャフトの親会社は、個人、パートナーシップ、法人税を免除されていない法人、団体、財団であること。
- ・子会社の所得が、機能的な観点から、親会社のドイツ国内に存在するPEに帰属し、当該PE所得がドイツ法人税 / 営業税の課税対象であり、かつ、租税条約により免除対象となっていないこと。
- ・子会社は、ドイツに経営拠点を持ち、EU/EEA加盟国に登記上の所在地を持つ企業であること。
- ・親会社と子会社は、少なくとも5年間の損益移転契約(PLPA)を締結しており、契約期間中一貫して適用されていること。PLPAのもとでは、子会社はその全利益を親会社に移転する。逆に、親会社は契約期間中、子会社が被った損失を補填する義務がある。

尚、VATにもオーガンシャフトの規定がありますが、要件が異なりますので注意が必要です。

## 移転価格

国外関連者とのすべての取引に関して、移転価格に関する広範な規則が施行されています。基本原則は、すべての国境を越える関連者間取引は独立企業間価格で行われるべきであるというものです。関連者間取引に適用される広範な文書化の要件を満たさない場合、納税者は罰則の重大なリスクに晒され、また、税務当局は納税者に不利な判断をすることがあります。

ドイツは、OECDのBEPSプロジェクトの勧告に対応しており、移転価格文書化規則を制定しました。納税者は、個々の関連者間取引が独立企業間価格で行われたことを説明した文書(ローカルファイル)と、多国籍企業グループの事

業概要を記載したマスターファイルを作成する必要があります。さらに、多国籍企業グループの連結収入金額が7億5000万ユーロ以上の場合、最終親会社等がいわゆる国別報告書(CbCR)を提出する必要があります。

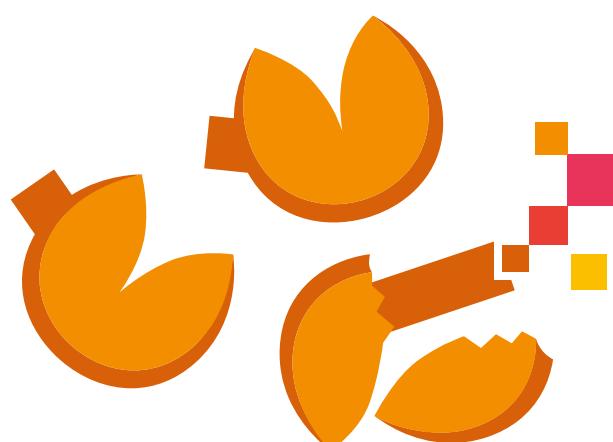
文書化(ローカルファイル、マスターファイル)は、取引時や申告時に提出する必要はなく、税務調査時に調査官から要求を受けた場合にのみ提出する必要があります。ただし、特別な取引(事業再編、コストシェアリング、その他の重要な長期契約の締結など)が行われた場合には、当該取引が行われた事業年度の終了後6ヶ月以内にローカルファイルを作成する必要があります(ただし、この場合も税務調査時に調査官から要求を受けた場合にのみ提出する必要があります)。

通常、税務調査の準備として、税務当局は関連する記録/文書の提出を要求します。税務調査官の要求があれば、その要求から60日以内、または特別な取引の場合は30日以内にローカルファイルを提出しなければなりません。

CbCRは、各事業年度終了後1年以内に最終親会社等が提出する必要があります。

2021年6月9日、源泉徴収税の軽減と資本収益税の証明の近代化に関する法律(Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer – AbzStEntlModG)が施行されました。この法律には、移転価格の観点から関連する外国税法(FTA – Außensteuergesetz)および租税通則法(AO)の改正または補足が含まれています。

同法は、BEPS行動8-10(移転価格税制と価値創造の一貫性)の主要な内容に対応しています。例えば、同法は、ドイツ外国税法(FTA – Außensteuergesetz)第1条の包括的な改訂と新設の条項を含み、とりわけ、OECDが想定している「形式よりも実質」のアプローチと、無形資産に関するOECDの「DEMPE」概念の適用を強調しています。なお、ドイツの税務当局は、DEMPE概念は、この法律の施行前のドイツの移転価格規制にも適用されていたと考えており、今回の改訂されたFTA第1条は、その立場を明確にしたに過ぎないとしています。



## 過少資本税制

過少資本税制は、特にありません。その代わり、「課税標準一損金」の項で述べたEBITDAの30%という「利息の損金算入制限」があります。

## 特定外国子会社 (CFC)

外国税法 (FTA – Außensteuergesetz) に規定されるドイツのCFC課税規則に従い、CFCが生み出す受動所得と呼ばれる特定の低税率 (25%未満) 所得は、CFCがいわゆる中間会社 (Zwischengesellschaft) とみなされドイツの所有権基準を満たす場合に、ドイツの株主レベルでドイツの課税対象となります。

EU-ATADのドイツ法への移行に伴い、2021年6月にドイツのCFCルールの変更が制定されました。この変更には、ドイツの所有権基準の改訂（居住者納税者によるいわゆる「支配の概念」を株主ベースのグループ観に置き換える）、およびCFCの配当所得の税務上の取り扱いの変更が含まれています。この変更は、2022年1月1日以降に開始する事業年度について適用されます。

中間会社に該当するCFCが生み出した受動的な所得は、実際に分配されたかどうかに関わらず、ドイツの株主に帰属することになります (CFC所得)。CFCの所得には、ドイツ法人税と営業税が課されます。

EU / EEAの子会社は、いわゆる動機テストが満たされる場合（すなわち、ドイツの株主は、特定所得がCFCの居住国で行われる実質的な経済活動に由来することを証明する）、中間会社として認定されません。ドイツCFC規制の改正に先立つ2019年5月22日と2019年12月18日のドイツ連邦財政裁判所の2つの判決を受けて、税務当局は、十分な情報交換があることを条件に、特定の第三国（第三国）のケースでも動機テストを準用しています（2021年3月17日付財務省回覧を参照ください）。ATAD実施法による改正と支配概念の改正によると、いわゆる「動機テスト」は再び欧州連合加盟国または欧州経済領域加盟国に対してのみ適用することができます。ただし、投資資本からの所得の場合のCFC課税の拡大については、例外が適用されます。

## 税額控除と優遇措置

ドイツには、通常、ビジネスに直接関係しない非常に限られた状況（例えば、モニュメント保護下の建物に対する特別償却）を除いて、税制上の優遇措置はありません。これは国家予算の問題もありますが、すべての納税者を平等に扱うという憲法の要求を反映しています。

連邦政府の研究開発補助金を導入するドイツ研究手当法 (Forschungszulagengesetz) が、2019年に成立しました。この法律によると、特定の研究開発目的のために給与・賃金の25%を年間50万ユーロの限度額まで非課税補助をうけられます。

COVID-19パンデミックを受けて、ドイツにおける研究開発手当の評価基準が2020年7月1日から2026年6月30日までの期間限定で引き上げられました。この期間中、研究開発手当の上限額は年間100万ユーロとなります。

## その他のインセンティブ

地方公共団体は、工業団地の土地を安価に提供するなど、有利な条件で施設を提供したり、政府による一定の直接援助を行うことがあります。

## 国外税額控除

国外源泉所得がドイツで非課税でない場合において、実際に支払った外国税で、他に回収不可能なときは、税額控除を受けることができます。ただし、税額控除されるのは、関連費用を差し引いた後の純所得に対する法人税（連帯付加税を含む）に限られます（国ごとの制限が適用されます）。繰越控除や営業税など他の税金との相殺の規定がないため、未使用的税額控除は消滅します。途上国との租税条約で架空の外国税額控除を行うケース（条約相手の投資優遇策を守るため）がまだいくつかありますが、ドイツの条約政策としては、このような規定を早い段階で放棄していく方向です。

## 源泉徴収税

### 一般事項

特定の種類の所得を支払うドイツ居住である法人は、以下の表に示すように源泉徴収が義務付けられています。また、納付税額に対して5.5%の連帯付加税が課されます。

## ドイツ源泉所得の受取人

	源泉徴収税 (%)		
	配当	利子	ロイヤルティ
居住者である法人および個人	25	0/25 (2)	0
非居住者である法人および個人 (1)			
EU企業 (4、5)	0/25	0/25 (3)	0/15
非条約国の企業	25	0/25 (3)	15
非条約国の個人	25	0/25 (3)	15

## 注記

1. 配当金および利子所得（転換社債および利益分配型社債の利子）の法人受取人は、租税条約による更なる軽減措置の有無にかかわらず、法人税率15%+連帯付加税を超える源泉徴収税の還付を申請することができます。
2. 一般に、銀行からドイツ居住者に支払われる利息のみが、源泉徴収の対象となります。また、転換社債や利益分配型社債の所得からは、25%の資本収益税と連帯付加税が源泉徴収されます。
3. 非居住者への支払利息は、転換社債や利益分配型社債、店頭取引以外では、通常、源泉徴収税はかかりません。ドイツの不動産を担保とする貸付金に対する課税は、源泉徴収ではなく、帰属費用控除後の利息収入に対して15%（+連帯付加税）の法人税が課されることによって行われます。最終的な徴収が困難な場合、税務当局は15.825%（連帯付加税を含む）の源泉徴収できます。どちらの税金も、租税条約による軽減措置がとられます。

4.

EU親子会社指令が適用される場合、ドイツ企業から他のEU加盟国に居住する適格な親会社に支払われる配当金は、ドイツの源泉徴収税から免除されます。最低保有株式数は10%で、少なくとも1年間継続して保有することが条件となります。

5.

利子・ロイヤルティに係るEU指令は、利子・ロイヤルティが他のEU加盟国の関連会社に支払われる場合、WHTを免除しています。この関連会社は、少なくとも25%の株式を共有している必要があります。

## 租税条約による税率

租税条約による税率に関しては、[Worldwide Tax SummariesのCorporate – Withholding taxes](#)をご参照ください。[リンクははこちらです。](#)

## 私たちPwCがお手伝いできることは？

- ドイツ法人税と配当源泉税の申告に関するアドバイスを行います。
- コンプライアンス手続き等に関する支援をします。
- 親子会社指令もしくはその他のEU指令の影響に関するアドバイスを行います。
- 連結納税制度および資本参加免税に関する支援をします。
- CFC税制のような租税回避規定の影響および利息の損金算入制限による支払利息の損金性に関するアドバイスを行います。





## その他税金

### 付加価値税 (VAT)

ドイツ国内で行われたモノおよびサービス提供の売上には、欧州連合の共通制度に基づき、標準税率19%（食料品や書籍など特定の品目は7%）のVATが課されます。納税者は通常、売上にかかるVAT（アウトプットVAT）から、購入にかかるVAT（インプットVAT）を控除することができます。

COVID-19パンデミックを受けて、レストランやその他のケータリングサービスを通じて提供される食事（飲料を除く）のVAT税率が19%から7%に一時的に引き下げられ、（現在のところ）2022年12月31日まで適用されることになっています。

VATは、通常、課税対象者が事業を営む地域の税務署で管理されます。海外に拠点を置く課税対象者の場合、担当の税務署は課税対象者の設立国によって異なります。原則として、VATの仮申告は四半期ごとに、翌月の10日までに行いますが、前年度のVAT支払額が7,500ユーロを超えた場合は月次の申告となります。前年度のVAT支払額が1,000ユーロを超えない場合、仮申告の義務を免除することができます。前年度のVAT支払額の11分の1を前払いすることで、通常1ヶ月間の申告期限延長が可能です。それ以外の場合は、翌月の10日までに納付する必要があります。

法律上、VATは暦年で申告する税金です。各納税者は、事業年度に関わらず、各暦年の年次申告書を提出しなければなりません。年次申告書の合計が月次または四半期ごとの仮申告書の合計と一致しない場合、税務署から詳細な説明を求められることが一般的です。

2021年7月1日より、国外に設立された課税対象者による電気通信サービス、放送サービス、電子的供給サービス（個人向けなど）に対する従来の「ミニ・ワンストップ・ショップ」は、「ワンストップ・ショップ（OSS: One Stop Shop）」課税手続きに変更されました。この手続きは、課税対象者が、個人を含むがこれに限定されない特定の顧客に対して行う特定の遠隔販売と国境を越えたサービスに適用されます。さらに、商品がEU外の国から出荷される（例えば、欧州連合内の個人宛）特定の遠隔販売に関して、「輸入ワンストップ・ショップ」手続きが導入されました。OSS手続きが適用される場合、VAT申告に関して異なるルールが適用されます。

特定のケース、特に他の課税対象者への国境を越えたEU域内のモノやサービスの提供の場合には、追加の報告義務があります。

VATに関しては、PwC GlobeSearch – Global VAT Onlineをご参照ください。  
[リンクははこちらです。](#)

## 私たちPwCがお手伝いできることは？

- VAT申告書、EUセールスリストティング、イントラстат申告書、還付申請の作成を支援します。
- 会計帳簿とVAT申告書の照合を行います。
- VATの管理体制の構築支援を行います。
- VATの観点からERPシステムの調整を行います。
- 複数の国でのVATコンプライアンス義務の履行とVATのモニタリングを支援します。
- VATの照合を自動化することで、VATリスクの特定をサポートします。
- VATヘルスチェックや社内VATセミナーを行います。

## 関税

関税は、欧州連合への輸入品に共通のシステムで課されます。EU加盟候補国からの輸入品のほとんどと、EUが連合協定を結んでいる国からの輸入品の多くに、ゼロ税率が設定されています。

他国からの製造品の場合、税率は一般に0%から15%の範囲にあります。基準となるのは商品の輸入価格ですが、輸送書類からはわからない、その使用に関するロイヤルティやその他の支払いのアップリフトも含まれます。

欧州委員会（EC）はまた、ダンピングに対抗するため、特定の国からの特定の輸入品に対して随时「相殺」関税を設定しています。相殺関税率は、ダンピングマージンを完全に吸収するように設定されるため、通常は15%よりはるかに高くなります。

多くの企業にとっての課題は、通関処理のIT化が進み、税関当局が内部統制システムを重視するようになったことです。

また、Brexitにより、関税関連の大きな問題が発生しています。EUとイギリスの貿易と協力に関する協定（TCA）にもかかわらず、イギリスによるEU離脱により、特に通関上の問題、正しいEORI番号に関する問題、商品の関税分類に関する問題、そして商品の原産地や優遇措置に関する問題が頻発しています。

最後に、2021年はCOVID-19パンデミックを受けて、関税法の分野でいくつかの特別な規制が設けられました。規則DVO (EU) 2021 / 111に基づき、CNコード3002 20 10のSARS関連コロナウイルス（SARS-CoV種）に対するワクチンの輸出に関しては、その包装にかかわらず、原則としてライセンスが要求されます。医療用品に関しては、貿易の流れを容易にするため、新しいCNコード（例: SARS-CoV-2 vaccines）とTARIC小見出しが一部で作成されました。

## 私たちPwCがお手伝いできることは？

- 商品の分類およびそれに従った関税率の確認に関する支援を行います。
- グローバル物流マネジメントシステムの導入支援を行います。
- 正しい関税価値の決定（どの原価要素が含まれ、除かれるべきか）をサポートします。
- 許可された輸入者の権限の申請をサポートします。
- システム等を用いた関税手続きの管理強化の支援を行います。
- 自由貿易協定等を用いることによりEUでの関税額を減らす余地がないかの検討支援を行います。
- 各種関連する申請のサポートを行います。



## 物品税

燃料や電力など一部の製品にかかる物品税は、保税品販売店以外の企業にとってはコンプライアンス上の問題ではありませんが、ビジネスユーザーにとっては大きな追加コスト要因になる可能性があります。また、これらの物品税は、汚染物質の過剰な使用を抑制するために税率が設定されている点で、環境的な要素もあります。しかし、航空旅客税は、それ自体が公害に対する唯一の税となります。エネルギー生産者（発電所など）は、生産工程で使用するエネルギー製品のコストとして負担した物品税の払い戻しを請求することができます。

## 環境税

ドイツには、航空旅客税や消費税に含まれる環境要素を除くと、本当の意味での環境税は存在しません。

## 固定資産税

富裕層や使用資本に対する税金はありません。固定資産には少額の地方税がかかりますが、この影響は営業税の追加控除により一部相殺されています。

## 不動産取得税

ドイツの不動産の譲渡の際の対価にかかる不動産取得税（RETT）の税率は州によって異なり、2021年からはバイエルン州とザクセン州で3.5%、ハンブルク州で4.5%、バーデン＝ヴュルテンベルク州、ブレーメン州、ニーダーザクセン州、ラインラント＝プファルツ州、ザクセン＝アンハルト州で5%、ベルリン州、ヘッセン州、メクレンブルク＝フォアポンメルン州で6%、ブランデンブルク州、ノルトライン＝ヴェストファーレン州、ザールラント州、シュレースヴィヒ＝ホルシュタイン州、テューリンゲン州で6.5%となっています。

この税金は、10年以内に不動産所有会社の株式の90%以上または不動産所有パートナーシップの持分を新しい株主/パートナーに直接または間接的に移転する場合（いわゆる「株式取引」）にも課税される可能性があります。これは、株主/パートナーの株式/持分が、コーポレートチェーンを通じて適用されるものです。さらに、不動産所有会社/パートナーシップの株式/持分の90%を（経済的に）「統合」した場合も、課税対象となります。

一般的に、RETTは対価の価値に基づいて計算されます。RETTが組織再編、90%以上の株式またはパートナーシップの持分の移転により発生した場合、または対価が存在しない場合には、相続税に適用される評価原則に基づいて課税ベースが決定されます。

一定の条件の下、ドイツのRETTは、欧州経済領域（EEA）の加盟国の法律に基づく企業再編の過程における直接または間接の譲渡（対価の支払いなし）については、その取引の前後5年間、不動産に対する最終持分の95%以上に変動がない場合に課税されません（グループ特典）。

## 賃金税

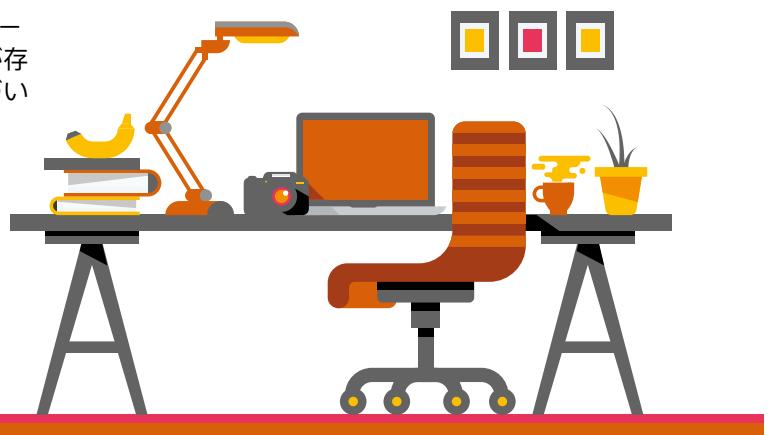
雇用主は、従業員の給与から所得税（賃金税）を差し引いて支払う必要があります。控除された金額は、定期的に、通常は毎月、税務署に納付されます。実際の控除額は、従業員の配偶者、家族、その他の個人的な状況を考慮し、給与総額から計算されます。必要な個人情報は、政府のデータベースからダウンロードすることができます。従業員にとって、給与所得控除は、毎年の確定申告後に支払うべき所得税の前払いです。従って、賃金税はWHTであり、雇用主の経済的負担にはなりません。しかし、雇用主は正しい金額を控除する必要があるため、特に事後的に従業員から回収するには法的または実務的な障害があることが多く、後の税務調査で控除不足が指摘されることにリスクがあります。また、事務的な手間も決して軽微なものではありません。

## 社会保障費

すべての雇用主は、支払われる賃金や給与から社会保障費を計算することが義務付けられています。社会保険は、年金保険、失業保険、健康保険、介護保険の4種類に分かれています。2022年に64,350ユーロを超える収入を得た従業員は、適切な民間の保険会社で健康保険と介護保険に任意加入することができます。年金保険と失業保険は全従業員に加入が義務付けられています。月額給与の上限は、年金・失業保険が2022年にドイツ西部で7,050ユーロ、ドイツ東部で6,750ユーロ、健康・介護保険が2022年に4,837.50ユーロとなっています。

現在（2022年）の料率は以下の通りです。

- 年金保険: 18.6%（内、従業員負担は2分の1）
- 失業保険: 2.4%（内、従業員負担は2分の1）
- 健康保険: 14.6%（内、従業員負担は2分の1）、健康保険から追加徴収されることもあります（平均1.3%）。
- 介護保険: 3.05%（内、従業員負担は2分の1）、場合によっては0.35%の割増料がかかります。



## 申告実務

### 課税期間

ドイツでの課税年度は、基本的に暦年です。会社の会計年度が暦年ではない場合、当該会計年度が終了する月が含まれる暦年が課税年度となります。尚、暦年以外の会計年度を採用する場合には、税務署の同意が必要です。

### 確定申告

申告書は課税年度ごとに提出し、その事業年度の財務諸表が反映されます。税務署が申告書を審査した後、査定書が発行されます。

申告書の提出期限は（会計年度に関わらず）原則として翌年の7月31日までですが、税理士が作成する場合は、翌々年の2月末日まで期限が延長されます。一定の条件下（例えば、常習の遅滞申告者やその他の不正記録がある者）では、これらの延长期日以前（7月31日以前ではない）に、申告書を提出するよう求められることがあります。

2019年から2024年度に関しては、COVID-19パンデミックに伴い、申告期限が延長されております。

従業員給与、配当、利子、ロイヤリティ、その他の支払いによるWHT、およびVATの月次または四半期申告は、電子申告で提出する必要があります。法人税、営業税、VATの年次申告書も同様です。また、申告書の裏付けとなる財務諸表についても、電子申告が義務付けられています。

なお、外国人課税事業者のための特別な手続きにより、EU域内取引報告やVAT還付申請など、一部のVAT関連の報告書や申請書も電子申告にて提出する必要がありますのでご注意ください。

### 税金の支払い

法人税、営業税は年度中、四半期毎に分割して支払われ、最終的な支払いは査定書が発行された時点で行われます。四半期毎の分割払いは、最終的な納税額の見積りに基づいて行われます。通常、最終的な納税額は、最後に発行された査定書によって示されます。法人税は、3月、6月、9月、12月の10日が予納期限となります。営業税の予納期限は2月、5月、8月、11月の15日です。予納期限までに納付せず、3日間の猶予期間を経た場合は、1ヶ月あたり1%のペナルティが課せられます。

法人税および営業税の評価額には、すべての控除と予納額を差し引いた純支払額に対する利息が付されます。利率は月0.5%で、対象期間は課税年度の翌々年の4月1日から支払いが定められた日までです。2019年および2020年の課税年度については、COVID-19の流行に伴い、当該年度の確定申告期限が延長されたため、利息期間の開始時期がそれぞれ6ヶ月および3ヶ月後ろに伸びました。

利息期間の開始は、実際の査定日とは関係ありません。従って、例えば税務調査の後に発行された査定額に対して遡及的に適用されます。

永続的な低金利時代に鑑み、ドイツ憲法裁判所は2014年以降の月0.5%の金利は違憲であるとの判決を下しました。2018年12月31日までの金利期間には引き続き月0.5%の金利が適用されますが、2019年以降は適用されない可能性があります。立法機関は、2022年7月31日までに、2019年1月1日以降の期間に遡及して効力を持つ新しい規則を導入するよう要請しました。2022年6月23日、ドイツ連邦議会は、2019年1月1日から遡及して金利を月0.15%に引き下げる規定を採択しました。この法律は2022年7月にドイツ連邦参議院にて承認されると考えられます（2022年6月30日現在）。

### 事前裁定

税務署は、意図した取引の税効果が納税者にとってとても重要である場合に、その取引に関して拘束力のある裁定を下すことができます。手数料は税額に応じて266ユーロから120,721ユーロです（税額が10,000ユーロ未満の場合は無料）。

### 事前確認制度(APA)

納税者は、連邦中央税務局に、自らに代わって外国の税務当局と関連者間取引に関するAPAの交渉を依頼することができます。この手段は、条約に基づく相互協議手続きであり、手数料は新規にAPAを申請する場合3万ユーロです。

### 税務調査の流れ

ドイツでは、納税者の義務の遵守を確保する手段として、税務調査に大きく依存しています。中小企業の税務調査は無作為に行われますが、大企業や外国企業グループの現地法人の税務調査は定期的に行われる傾向にあります。地域差はありますが、通常4~5年の間隔で行われ、前回の税務調査と比べて、すべての対象期間が同じでフォーカスで税務調査が行われるとは限りません。

## 時効

査定書の発行または訂正のための法定時効期限は、申告書が提出された年の終わりから4年間です。申告書が提出されていない場合、その期間は課税年度の終わりから3年目が終了する日が起算日となります。この4年間は、納税者の悪質でない租税回避行為の場合は5年に、脱税の場合は10年に延長されます。

税金の徴収に関する法定期限は、納付期限の年の末日から5年間です。

## 税務当局が注目するトピック

税務署は、査定書や支払督促を発行する前に申告書を審査しますが、実際のところ、表面的であることが多いです。しかし、税務調査は、数週間から数ヶ月に渡って行われることが多く、現地での実地調査ということで、厳しいものとなります。国際的に事業展開している企業では、海外のビジネスパートナーとの取引のあらゆる側面が、税務調査で重視されることが予想されます。企業が国際的なグループの一員である場合、通常、最も重要な税務調査要素は、国外関連者との取引に関する移転価格とその関連文書になります。たとえ、納税者がグループ企業の価格設定を総合的に正当化できたとしても、文書化の不備は納税者に不利な判断につながる可能性があるため、注意が必要です。

## 私たちPwCがお手伝いできることは?

- 法人税、営業税申告書の作成をサポートします。
- 決算書のための未払法人税の計算（ドイツ会計基準・国際会計基準・アメリカ会計基準）を行います。
- 税務コンプライアンスプロセスの構築や実行の支援を行います。
- ソフトウェアを用いた税務の課題の解決支援（会計・モニタリング・国別報告書・ワークフロー）を行います。
- 既存ERPシステムにおける税務ツールの活用を支援します。



## その他のトピック

### 国際的な情報交換

近年、ドイツは国際的な税務情報交換を積極的に推進しており、租税条約に基づく情報交換に関する義務に合意したり、一般的な租税条約を締結していない国との間では、税務情報交換協定 (TIEA: Tax Information Exchange Agreement) を結んでいます。

2013年5月31日に米国と締結された、各国の税務当局間で互いの居住者の銀行口座情報を自動的に交換するFATCA: Foreign Account Tax Compliance Act (外国口座税務コンプライアンス法) 協定が、2013年12月から施行されています。

さらに、ドイツは、2014年10月29日付けで、租税問題の相互援助に関する条約 (1988/2010) に基づく「金融口座情報の自動交換に関する多国間所轄官庁協定」に署名し、それ自体も国内法として実施されています。ドイツからは、いわゆる共通報告基準 (CRS: Common Reporting Standard) に基づく税務上の金融口座の情報交換が2017年9月に初めて行われました。

OECDのBEPSプロジェクトの一環として、自動的な情報交換がさらに推し進められました。ドイツは、2016年1月27日付の「国別報告書の自動交換に関する多国間所轄官庁協定」に署名し、国内法に導入しました。EUレベルでは、租税分野の行政協力に関する指令が、CbCRに関する情報交換だけでなく、国境を越えた事前税務裁定やAPAに関しても拡大されました。いずれの改正も、ドイツでは2016年12月に国内法として施行されました。

### クロスボーダーアレンジメントの報告義務 (DAC 6)

2019年12月21日の「クロスボーダーアレンジメントの報告義務を導入する法律」 (DAC 6法) により、ドイツは、クロスボーダーアレンジメントに関する税務分野の自動情報交換の義務付けに関するEU指令2011/16/EU (DAC 6) の修正指令を規定化しました。同規定は、2020年7月1日以降、適用されます。

ドイツの規定に含まれる報告義務のあるクロスボーダーアレンジメントは、主に指令に沿ったものです。ドイツはDAC6の附属書IVに記載されているホールマークを採用し、それ以上のホールマークは追加していません。DAC 6に沿って、特定のホールマークは、主要便益テスト (MBT: Main Benefit Test) を満たす範囲でのみ、報告義務のあるクロスボーダーアレンジメントと判断されます。対象となる税金は、一般に、VAT、関税、特定物品税を除くEU加盟国によって課税されるすべての税金です。

クロスボーダーアレンジメントに関する報告は、報告期間の開始後30日以内に、正式に規定されたデータフォームに従って、ドイツ連邦税務局 ('Bundeszentralamt für Steuern') に電子的に行わなければなりません。さらに、個別に対応する必要のない、いわゆる「市場性のあるクロスボーダーアレンジメント」に関しては、いくつかの特別な報告期間と要件が定められています。

報告義務違反は行政犯罪として扱われ、最高で25,000ユーロの罰金が科せられます。

### OECDのBEPSプロジェクト

G20グループの主導で、OECDは多国籍企業によるBEPSに対処するための15項目の行動計画を策定しました。これは、グローバリゼーションと技術開発に歩調を合わせて、各国の税制と租税条約を調整することを目的としています。

ドイツは、OECDが策定した、または欧州連合が規定した措置の一部を国内法化し、特に税務に関する国際的な情報交換に関する規則を導入しました。さらに、ドイツは、優遇税制が有害であると考えられる特定のクロスボーダー状況における関連当事者へのロイヤルティ支払の損金算入に制限を導入しました。この規定は2018年以降に適用されています。

2016年8月、EU-ATADが発効し、租税回避スキームに対抗するための一定の最低基準 (支払利息の損金算入制限、出国課税、一般的な濫用防止規則、CFC税制、ハイブリッドミスマッチ) が盛り込まれました。

2017年5月、欧州連合理事会はさらに、第三国とのハイブリッドミスマッチに対応するため、EU-ATADを改正する指令 (ATAD II) を採択しました。ATADの基準は、CFC規則の改正、出国税に関する規則の改正、ハイブリッドミスマッチに関する新規則の導入をもって、2021年6月に法律化されました。

ドイツは他の多数の国とともに、2017年6月7日の公式調印式で、いわゆる「多国間協定」(MLI: Multilateral Instrument)に署名しました。2020年11月には、MLIを国内法に導入する役割を果たす同意法が、すべての議会手続きを通過しました。この法律に基づいて、ドイツの13の租税条約がMLIによって変更される見込みです。この「移項法案」に加えて、これらの租税条約を修正するために、ドイツではさらに「実施法案」(現在、ドラフトはない)が必要となります。MLIによる租税条約の変更以外にも、ドイツは現在、他のドイツの租税条約を修正するために多くの二国

間協定を交渉しています。これらの交渉は、主にMLIの一部の要素に関連しています。これまでに、10カ国との間で租税条約の修正のための二国間交渉がまとまりました。それぞれの租税条約のうち7カ国(キプロス、デンマーク、エストニア、アイルランド、フィンランド、リヒテンシュタイン、英國との条約)の改正は2021年に発効し、2022年以降に適用される予定です。さらに、シンガポールとドイツとの租税条約も2022年以降に改正され、MLIの要素も盛り込まれました。

## 私たちPwCがお手伝いできることは?

- ATAD IおよびATAD IIがビジネスに与える影響を評価し、ATAD IIで要求されるドキュメンテーションをサポートします。
- 多国間協定(MLI)が事業に与える影響を評価します。
- DAC6およびDAC7における潜在的な報告対象取引の整理サポートを行います。
- 国別報告書の作成の要否の検討および必要な場合の実際の作成を支援します。
- マスターファイルおよびローカルファイルの作成を支援します。

### 個人の税務

個人の税務に関しては、Worldwide Tax SummariesのIndividualをご参照ください。  
[リンクはこちらです。](#)



## ドイツの会計と監査

### 法的要件

商法では、ごく小規模な企業を除いて、整然とした一連の帳簿をつけることが義務付けられています。帳簿は、一般に認められた記録保持の基準に準拠し、すべての取引の完全な記録を提供し、完全な証憑やその他の文書によって裏付けられていなければなりません。また、現在使われている言語で作成される必要があります。ただし、年度財務諸表はドイツ語で作成する必要があります。

税法や税務署の通達にも、会計記録に関わる規定があります。これらの中には、連邦財務省が発表した「電子形式の帳簿・記録・文書の正規の会計・保持およびデータアクセスの原則」(Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff)があり、また、担当の税務署が許可しない限り、帳簿は常にドイツ国内で作成・保持しなければならないという税法上の正式な要件があります。一定の条件の下で、電子帳簿やその他の必要な電子記録またはその一部をEU域外の他国で作成・保管するために税務署の許可を申請する手続きがあります。もし文書がドイツ語で書かれていない場合、税務当局は翻訳を要求する権利を有します。

さらに、帳簿は、適格な第三者が合理的な期間内にビジネス取引と企業の状態の概要を把握できるような方法で保管されなければなりません。

また、商法には、すべての有限会社および自然人が最終的に無限責任を負うことのないパートナーシップの財務諸表の監査および開示に関する追加要件が含まれています。したがって、GmbH & Co. KGでは、その株式を無限責任を負うゼネラル・パートナーとしてGmbHが保有しているため、監査・開示義務が課せられています。また、この規則には、適用される会計原則がより詳細に記載されています。

財務諸表の監査・開示の観点から、企業は極小規模、小規模、中規模、大規模企業に分類されます。企業がどの規模のカテゴリーに当てはまるかを決定するための基準と閾値は、以下の表にまとめられています。企業は、あるカテゴリーの3つの基準のうち、2つの基準を満たした場合に、そのカテゴリーに分類されます。2年連続で3つの基準のうち2つを満たした場合、または2つを下回った場合に、企業の規模に関連する分類が変更されます。

### 基準値

	小規模企業	中規模企業	大規模企業
売上高	EUR 12,000,000以下	EUR 40,000,000以下	EUR 40,000,000超
総資産	EUR 6,000,000以下	EUR 20,000,000以下	EUR 20,000,000超
従業員	50人以下	250人以下	250人超



小規模企業は監査義務を負わず、損益計算書を伴わない要約貸借対照表とその注記の電子データを、連邦官報 (Bundesanzeiger) に提出することで、開示義務を満たすことができます。中規模企業および大規模企業は、財務諸表監査を受けなければなりませんが、中規模企業の開示要件は容易に満たすことができ、これらの企業は他の方法で要求される様々な開示が免除されます。通常、企業は貸借対照表日から12ヶ月以内に必要な書類を開示しなければなりません。大規模企業は、連邦官報への詳細な開示義務があります。また、ドイツ国内で上場している企業や社債を発行している企業には、追加の開示義務があります。一般的にこれらの企業は、期末日から4ヶ月以内に必要な書類を開示しなければなりません。

### 会計基準

ドイツの法定財務諸表はすべて、基礎となる会計記録と一致し、取得原価主義に従わなければならず、年度末から3ヶ月以内に作成されなければなりません。

この期間は、小規模企業の場合は6ヶ月に延長されますが、遅延は「通常のビジネス」の範囲内であると見なされる場合に限られます。財務諸表は、発生主義会計の原則に従わなければならず、原則として、継続性と保守主義が強調されます。

財務諸表は、継続企業の前提に基づいて作成しなければなりません。つまり、（法的またはその他の）特別な事情がない限り、会社が予測可能な将来にわたって事業を継続するという前提で作成するということです。有形・無形固定資産の適切な減価償却費を計上し、負債は予想される決済額で計上し、予見可能な財務リスクに備えて慎重に引当金を計上しなければなりません。長期の引当金の場合は、将来の価格やコストの上昇を考慮しなければなりません。

### 年度財務諸表の形式と内容

ドイツの基本的な財務諸表は、貸借対照表 (Bilanz) 、損益計算書 (Gewinn- und Verlustrechnung) 、注記 (Anhang) です。年度財務諸表では、上記書類に加えて、監査意見、利益処分に関する提案書または決議書が添付されます。また、中規模企業以上の年度財務諸表には、状況報告書 (Lagebericht) が含まれます。状況報告書では、会社の事業状況を説明するとともに、会社の事業の予想される発展、主要なリスクと機会、研究開発活動、支店の状況などについて具体的に言及しなければなりません。状況報告書は、監査の対象にもなります。

上場会社は、キャッシュフロー計算書、株主資本等変動計算書、およびコーポレートガバナンス・コードの遵守宣言を含むコーポレートガバナンス・ステートメント (Erklärung zur Unternehmensführung) を発行しなければなりません。遵守していない場合には、その旨を説明する必要があります。さらに、特定の上場企業は、非財務情報を状況報告書の中で、あるいは個別の非財務レポートとして追加開示しなければなりません。



## 評価方法

### 自己資本

自己資本は、発行済み株式資本、資本準備金、利益準備金、繰越利益 / 繰越損失並びに当期利益 / 当期損失から構成されています。未払いおよび未請求の株式資本は、発行済み株式資本の額面金額から控除して表示されます。請求済みであるが、まだ支払われていない金額は、債権として別掲されます。

累積損失のために自己資本がマイナスになった場合、その純額は貸借対照表の資産側に「自己資本で補えない損失の額」として表示されます。

ドイツの破産手続き開始の規制は厳しく、株主や経営陣は十分な株主資本を維持するように注意を払う必要があります。

### 固定資産

固定資産は、有形固定資産、無形固定資産、財務固定資産で構成されています。財務固定資産や土地については計画的な償却はできませんが、それ以外の資産は耐用年数に応じて減価償却しなければなりません。簡略化のため、会計上は、税務上の耐用年数表を参照することが一般的です。

商法では、のれんは耐用年数にわたって定額償却され、償却期間は注記事項です。税務上は一律15年の定額償却のため、評価に差異が生じることとなります。ソフトウェアのような自己開発無形固定資産は、一定の条件の下、資産計上することが可能ですが、ただし、この場合、支払配当に制限がかかるため、注意が必要です。

### 棚卸資産

棚卸資産は、取得原価と正味実現可能価額のいずれか低い方で評価されます。原材料および貯蔵品は、その資産が（いったん完成すれば）損失なく売却できることが信頼性をもって証明されない限り、一般的に再調達価額を超えて評価することはできません。原価の決定には、一般的に知られているほとんどの原価計算方法が認められています。棚卸資産の類似資産の帳簿価額は、平均法、先入先出法または後入先出法により決定することができます。商品がドイツにある企業の倉庫に到着していないなくても、リスクと所有権がドイツ企業に移転していれば、輸送中の商品を資産計上する必要があります。

### 引当金

引当金は、予見可能なすべての財務リスクに対して計上され、慎重な経営判断による金額で認識されなければなりません。金額の算定にあたっては、将来の費用増加を考慮する必要があります。

一般的な引当金は、未払いの請求書、未使用的休暇やボーナスの支払いなどの人件費や訴訟に対して行われます。

資産価値の損失に対する引当金は、資産そのものから控除されます（例：貸倒引当金、棚卸資産の評価減）。返品やその他の費用に対する引当金は、貸借対照表の負債側に表示されます。

長期引当金（期末日より12ヶ月以内に使用されないと予想されるもの）は、予想期間に対応する過去7年間の平均市場金利で現在価値に割り引きます（年金引当金：過去10年間の平均市場金利）。この目的のための平均金利は、ドイツ連邦銀行が毎月公表しています。

### 買掛金およびその他の負債

買掛金およびその他の負債には、金額、支払義務および債権者が確定している支払債務のみが該当します。いずれかが不確実な場合、買掛金ではなく、引当金または未払金として表示されます。繰延収益は、引当金や買掛金・その他負債とは別に表示されます。

### 外貨建債権債務

残存期間が一年以内の外貨建債権債務は、期末日の公式レートでユーロに洗い替えます。長期の債権債務は、それぞれ取得原価以上または決済額未満で評価されません。したがって、長期の外貨建債権債務の評価替えにより、未実現為替差益が計上されることはありません。



## 税金

実際に賦課された未払税金は、その他の負債に計上されます。財務諸表の作成時点において、査定書が届いていない場合は、納税引当金として表示されます。

繰延税金は、資産負債法を用いて計算されます。この計算は、財務諸表上の帳簿価額と税務上の帳簿価額との間のすべての一時差異に基づいて行われ、取り崩しの予想期間は考慮されていません。また、今後5年間に所得と相殺される予定の税務上の繰越損失も含まれます。計算に用いる税率は、取崩しを行う年度に会社が想定している税率です。判明していない場合は、直近の判明している税率を仮定します。繰延税金の純残高が負債である場合には、貸借対照表の負債の部の最後に表示されます。資産の場合は、資産計上し、貸借対照表の資産の部の最後に開示することができます。繰延税金負債の計上は必須ですが、繰延税金資産の計上は任意です。尚、繰延税金資産を計上しない場合であっても、会社の規模により、財務諸表注記に特定の事項を開示する必要があります。

## 年金

年金引当金は、引当金の中の独立した勘定科目として表示されます。年金引当金は、一般に公正妥当と認められた数理計算に基づき、過去10年間の平均市場金利を用いて長期引当金を割り引くルールに基づいて算出されます。特定の状況下において年金資産と年金負債は相殺されます。税法上の規定とドイツ会計基準との差異により、繰延税金が発生します。

## リース

リース会計は、商法には規定されておらず、税法上の処理方法が会計上も適用されます。一般的に、貸手がリース資産のリスクを負担していない、またはリース資産から利益を享受できない場合を除き、オペレーティング・リースとして扱われます（すなわち、貸手がリース資産を計上します）。例えば、最低リース期間が当該資産の予想耐用年数の90%以上である場合、全額払いのリースは借手の資産となります。また、リース終了時に所有権が借手に移転するかどうかなど、税法上の様々な関連要素を考慮する必要があります。ドイツ会計基準によるリース会計は、IFRS第16号とは異なります。

## 連結決算

少なくとも1社の子会社を持つドイツ企業は、連結全体で「小規模なグループ」の定義に当てはまる場合を除き、連結財務諸表を作成し、監査を受け、開示しなければなりません。「小規模なグループ」とは、連結従業員数が250人以下、連結売上高（連結消去前）が4800万ユーロ以下、総資産（連結消去前）が2400万ユーロ以下のグループを指します。従って、これら3つの基準のうち、2つ以上の基準を2つの連続する事業年度において上回った場合に、連結義務が生じます。

企業自身（ならびにその子会社）がEUまたは第三国の親会社の子会社であり、その親会社が自らの連結財務諸表のドイツ語訳をドイツでも開示している場合には、当該企業は、（親会社からみた孫会社との）連結財務諸表の作成を免除されます。この免除規定は、すべてのEUの親会社、および国際的に認められた会計原則と監査基準を有する他の国の親会社に適用されます。日本の会計基準も該当します。ドイツにある日本の子会社は、日本の親会社のドイツ語または英語に翻訳された連結財務諸表を開示することで、自らは、連結財務諸表の作成から免除されます。尚、当該連結免除規定を適用するには、個別財務諸表注記において、日本の会計基準とドイツの会計基準との重要な差異について開示する必要があります。ドイツの子会社が、オランダの欧州持株会社のように、他のEU諸国のサブグループの財務諸表に連結されている場合は、サブグループの連結財務諸表を使用して免除を受けることができます。

## 国際財務報告基準

欧州の法律に従い、すべての上場企業は、公表する連結財務諸表をIFRSで作成しなければなりません。ドイツの法律では、上場していない会社やその他の営利団体にもIFRSを任意で認めています。しかし、IFRSで開示している企業は、配当可能限度額の測定や税務申告の基礎として、商法上の数値が必要となります。

## 監査人と監査基準

監査業界は、Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)が主導しており、約13,000人の資格のあるドイツの公認会計士およびドイツの監査法人が会員となっています（簡略化のため、これらのグループを「監査人」および「監査法人」と呼びます）。同協会への入会は任意です。約17,000人の監査人および監査法人は、公認会計士協会 (Wirtschaftsprüfungskammer) に入会しており、この入会は義務付けられています。入会資格は、大学の学位を持ち、有資格監査人のもとで3年間勤務したことがあるか、またはそれと同等の実務経験を証明できる者で、かなり難しい試験の合格者です。有資格の公認会計士は、法定財務諸表の開示が義務付けられている企業の監査人として活動することが許されている唯一の存在ですが、税理士など他の資格を持つ専門家は、特別目的の監査や調査、その他多くの会計サービスを行なうことができます。

IDWは、監査と報告に関する詳細かつ広範な基準を定めています。また、倫理的な行動や職業上の行為に関する規則も定めています。これらすべての点において、ドイツのプロフェッショナルは世界のリーダーの一角を占めることができます。

ドイツの監査人は、経営陣と監査役会に対して、監査の範囲と結果に関する詳細な報告書を作成することが義務付けられています。また、取締役会報告書に記載されている会社の財務状態と見通しに対する経営陣の評価についてもコメントしなければなりません。この義務は商法に規定されておりIDWは会員がこのような報告書をどのように作成すべきかを示す広範なガイドラインを発行しています

## 私たちPwCがお手伝いできることは？

- 財務諸表の法定監査や、連結パッケージ監査を行います。
- J-SOXや、US-SOXの導入を支援します。
- 法定財務諸表作成や、IFRS導入を支援します。
- 地域統括会社の設立や、ガバナンス強化を支援します。
- ITガバナンスおよびリスク管理態勢の評価を行います。
- 内部監査態勢の構築・高度化を支援します。





## PwC とは

PwCは、世界中の国々で運営されている独立したファームの集合体です。世界155カ国にメンバーファームが存在し、284,000人以上の従業員を擁するPwCは、世界有数のプロフェッショナルサービスネットワークです。PwCがクライアントに提供するサービスは、監査および監査関連サービス（アシュアランス）、税務・法務アドバイス（税務および法務）、ディールズおよびコンサルティング（アドバイザリー）の3つの部門で構成されています。

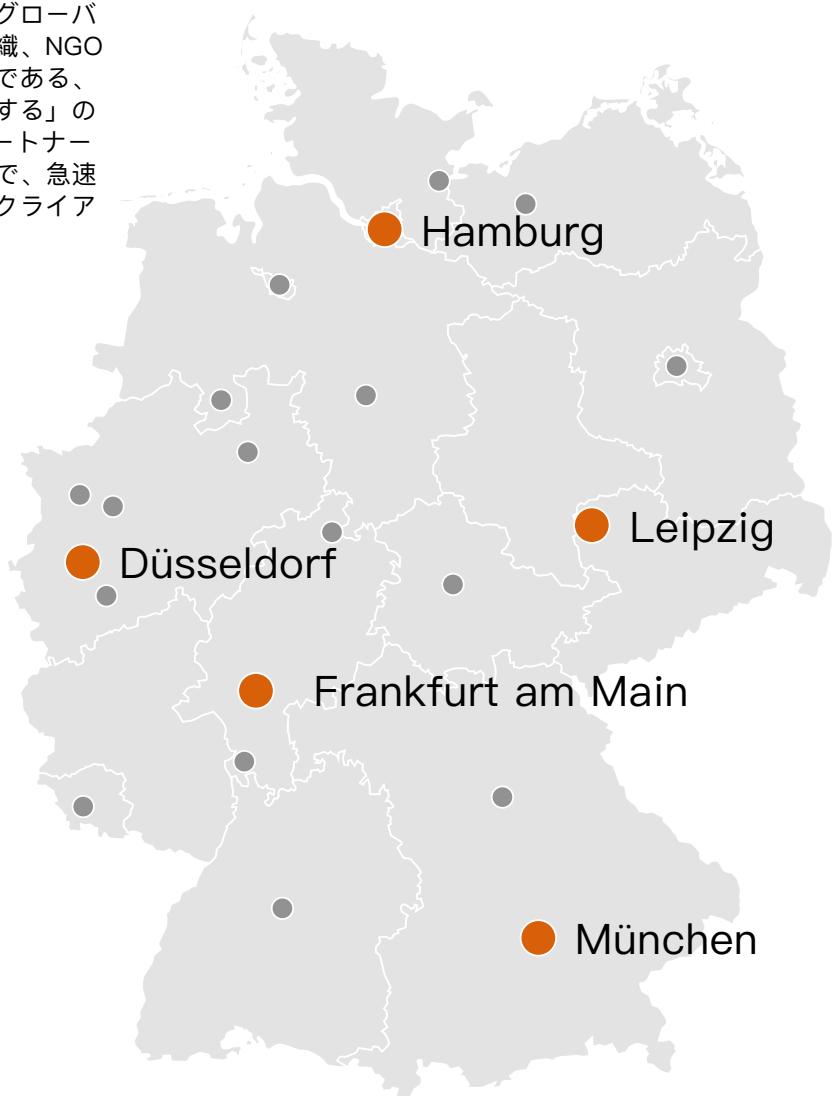
それぞれの部門の専門家が協力して、お客様への包括的かつ長期的な支援を可能にしています。実際には、業務が複雑化していること、社会から期待されていること、お客様が抱える大きな変革の課題には複数の能力を備えたソリューションが必要であることから、異なるサービスラインの専門家が密接に連携し、互いの専門知識を活用しています。

包括的な業界知識は、PwCの重要な強みの一つです。私たちの業界専門家は、すべての主要セクターにおいて、革新的でバランスのとれた、徹底的に調査されたガイダンスをお客様に提供します。

私たちPwCは、「社会における信頼を構築し、重要な課題を解決する」ことを自らのPurpose（存在意義）として定めています。私たちは、仕事のやり方を改善するためテクノロジーを取り入れ、お客様と私たち自身のために新しい製品やサービスを生み出すためのイノベーションを促進します。

# PwC ドイツ

PwCは、ドイツにおいて、監査およびコンサルティング・サービスを提供する代表的な組織の一つです。監査とアドバイザリーに関して、PwCドイツはあらゆる産業分野のクライアントが目標を達成できるようサポートしています。PwCのグローバルネットワークの独立したメンバーとして、企業、家族経営企業、産業・サービス業、グローバルプレイヤー、ローカルヒーロー、公共部門、組織、NGOにアドバイスを提供しています。PwCのPurposeである、「社会における信頼を構築し、重要な課題を解決する」のもと、ドイツ国内21カ所の拠点で、約600名のパートナーと1万2千名以上の専門家が、ノウハウと専門知識で、急速に変化する世界の中で複雑な問題の解決に向けてクライアントをサポートしています。



## Links for more information

PwC Germany:

<https://www.pwc.de/en>

PwC Germany Japanese Business Network:

<https://www.pwc.de/en/international-markets/doing-business-and-investing-in-germany/japanese-business-network.html>

Japanese Business Network (JBN) Newsflash:

<https://blogs.pwc.de/de/german-tax-and-legal-news/category/jbn/>

Worldwide Tax Summaries Online:

<https://taxsummaries.pwc.com/germany>

PwC GlobeSearch – Global VAT Online:

<https://globalvatonline.pwc.com/>

# コンタクト先と関連リンク



ウーヴェ ホーハーゲ

パートナー

PricewaterhouseCoopers GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Moskauer Straße 19  
40227 Düsseldorf  
Tel: +49 211 981-1947  
uwe.hohage@pwc.com



藤村 伊津

パートナー

PricewaterhouseCoopers GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Moskauer Straße 19  
40227 Düsseldorf  
Tel: +49 211 981-7270  
itsu.x.fujimura-hendel@pwc.com

この投資ガイドは概略的な内容を紹介する目的で作成されたもので、プロフェッショナルとしてのアドバイスは含まれていません。個別にプロフェッショナルからのアドバイスを受けることなく、本稿の情報を基に判断し行動されないようお願いします。本稿に含まれる情報は正確性または完全性を、(明示的にも暗示的にも)表明あるいは保証するものではありません。また、この投資ガイドに含まれる情報に基づき、意思決定し何らかの行動を起こされたり、起こされなかったことによって発生した結果について、PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft、およびメンバーファーム、職員、代理人は、法律によって認められる範囲においていかなる賠償責任、責任、義務も負いません。



