



ドイツ配当源泉税の EU 法抵触問題

2022 年 3 月 2 日にデュッセルドルフ税務裁判所にて、ドイツ配当源泉税が EU 法に抵触しているか否かを争う裁判が行われました。ここでは、本裁判の概要について言及します。

1. 背景

a. ドイツ配当源泉税の概要

ドイツ法人がその株主に対して支払う配当金は、配当源泉税(キャピタルゲイン税)の対象となります。原則として 25%の源泉税(+25%×5.5%の連帯付加税)が課されますが、国外の法人(例:日本の親会社や EU 所在の地域統括会社など)に対して支払う場合には、二国間租税条約または EU 親子間配当指令に基づき、免税または減免が適用される事例が多いです。

また、ドイツの源泉税に服する所得に関して、ドイツ法人税法(Körperschaftsteuergesetz, KStG)第 32 条 1 項¹で以下のように規定されています。

(参考日本語訳)

源泉徴収の対象となる所得に対する法人税は、以下の場合、すなわち、

(1) …略…

(2) 所得の受取人が、制限納税義務者(補足:非居住者)であり、当該所得が、ドイツ国内の事業経営によって稼得されたものでない場合

には、源泉徴収により、最終的に確定する。

第 2 号より、所得の受取人が非居住者で、その所得がドイツ国内の事業経営に基づくものでない場合には、その源泉徴収をもってドイツにおける課税が完結します(言い換えると、源泉徴収分はその非居住者が負担し、ドイツ税務当局に納めることになります)。

¹ KStG § 32 Sondervorschriften für den Steuerabzug

(1) Die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, ist durch den Steuerabzug abgegolten,

1. …

2. wenn der Bezieher der Einkünfte beschränkt steuerpflichtig ist und die Einkünfte nicht in einem inländischen gewerblichen oder land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb angefallen sind.

2. 日本法人がドイツ法人から受け取る配当金に対して課される源泉税の取り扱い

a. 外国子会社配当益金不算入制度(2009年4月1日以後開始事業年度に受け取る配当)

日本法人が外国子会社(その発行済株式の25%以上を配当の支払義務確定日以前6月以上保有する外国法人)から受け取る配当は、国外所得免除方式によって免税となり、配当収入を得るためのコスト相当である5%を除いた金額、つまり配当額の95%が益金不算入(免税)となります。なお、外国子会社からの配当が益金不算入となったことに伴い、配当金に対して課される源泉税は、原則として損金不算入とされます(外国税額控除の対象外)。

b. 日独租税条約に基づく源泉税の取り扱い

新旧日独租税条約上の取り扱いをまとめると以下のとおりです。

		改正前		改正後	
配当	親子間配当	日本法人がドイツ法人に支払う配当のうち、持株割合25%以上で一定の要件を満たすもの	10%	持株割合25%以上で一定の要件を満たすもの	免税
				持株割合10%以上25%未満で一定の要件を満たすもの	5%
	上記以外の配当	15%		15%	

(出典: 国税庁 HP (<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/0016010-034.pdf>) を一部改訂)

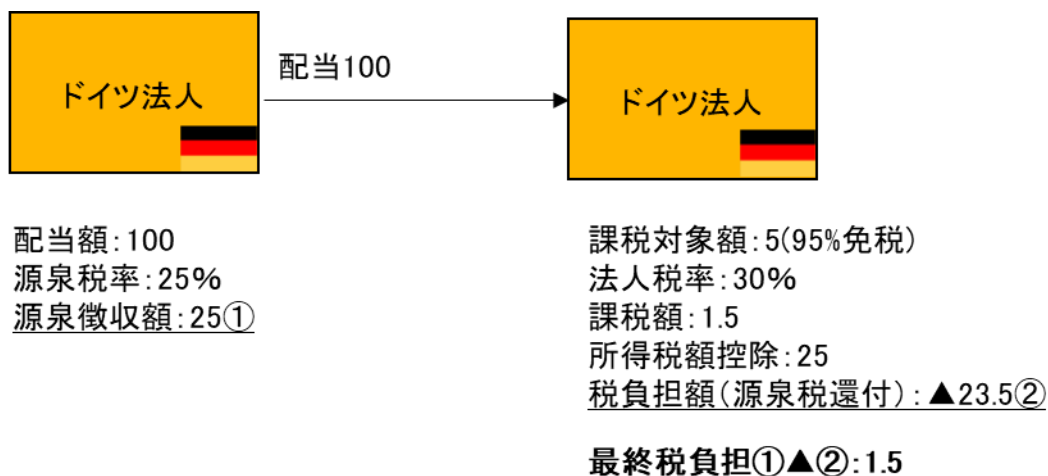
2017年1月1日の日独租税条約の効力発生後、原則として持株割合が25%以上である場合(別途保有期間要件も必要)には、「免税適用申請」が行われていることを前提に、ドイツ法人が日本法人に配当する際に源泉税は課されないこととなりました。しかし、日独租税条約が改正される前、つまり2016年12月末までに行われた配当や、2017年1月以降でも持株割合要件等の一定の要件を満たさない配当に関しては、5%から15%までの配当源泉税が課される(課された)ことになります。

3. EU法への抵触疑義

a. 日本法人に対する配当のEU法への抵触疑義

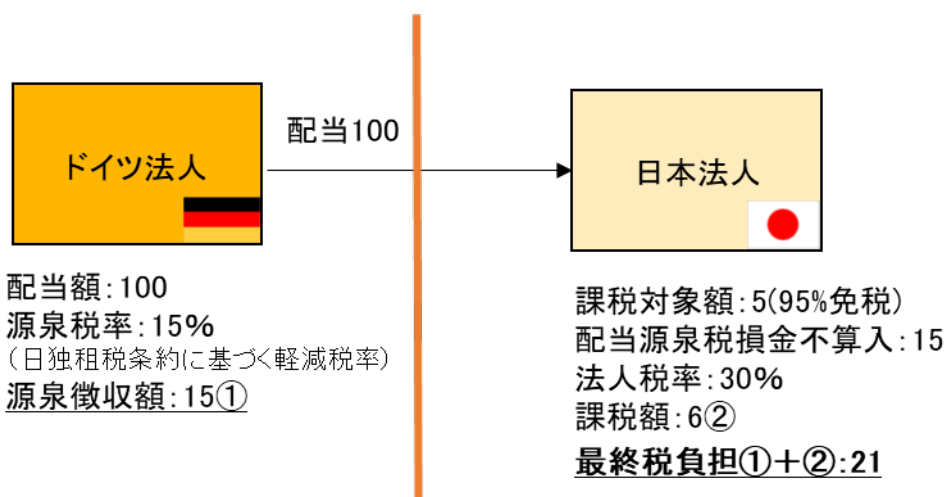
ドイツにおいて源泉徴収された配当源泉税が、第三国で控除の対象とならない場合、ドイツ法人からドイツ法人に支払われた配当と、ドイツ法人から第三国所在法人に支払われた配当とで不平等な取り扱いとなることから、EU機能条約(Treaty on the Functioning of the European Union)第63条に定める「資本移動の自由の原則」(Free Movement of Capital)に抵触している疑義が生じます。なお、EU域内にのみ適用される「設立の自由の原則」(Freedom of Establishment)とは異なり、「資本移動の自由の原則」は、第三国に対しても適用されます。

ケース1:ドイツ法人がドイツ法人に対して配当する場合



* 便宜上、法人税、連帯付加税および営業税をまとめて法人税と、税率は 30%とします。

ケース2:ドイツ法人が第三国所在法人(日本法人)に対して配当する場合 (一部源泉徴収あり(=減免の適用のみ))



* 便宜上、法人税、地方法人税、住民税および事業税をまとめて法人税と、税率は 30%とします。

最終税負担は配当受取国の制度によって異なるものの、ドイツ税務当局(ドイツへの納税)の観点からは、ドイツ源泉税負担は 15%から変わりません。ドイツ法人間での配当の場合、源泉税負担は最終的にニュートラルになる(還付される)ため、ドイツ法人間の配当と、第三国所在法人への配当で不平等な取り扱いが生じます。

b. EU 所在法人に対する配当の EU 法への抵触疑義(先行判例)

詳細な説明はここでは割愛しますが、2011 年 10 月 20 日の欧州司法裁判所において、EU 親子間配当指令の恩恵を享受できないポートフォリオ投資(当時の指令で 20%未満の出資比率)について、ドイツ国内の出資者の場

合、配当源泉税がニュートラルになる一方で、他の EU 加盟国の出資者の場合、必ずしも配当源泉税がニュートラルにならず、ドイツ国内の出資者とそれ以外の出資者との間に不平等が存在し、「資本移動の自由の原則」に抵触しているとの主張が、欧州委員会からドイツ政府になされました。結果、欧州委員会が勝訴し、EU 親子間配当指令の恩恵を享受できないポートフォリオ投資については、ドイツ法人税法第 32 条第 5 項の規定によって、その源泉所得税が還付されることとなりました。

4. 2022 年 3 月 2 日のデュッセルドルフ税務裁判所判決要旨

a. 事実関係

日本に所在する法人である提訴人は、2009 年から 2011 年にかけて、ドイツに所在する 100%子会社 T-GmbH から配当を受けた。T-GmbH は、連邦中央税務局(BZSt)から係争中の年度について一部免除証明書を授与されていたため、これらの配当金に対して 15%の配当源泉税(キャピタルゲイン税)を源泉徴収および申告を行い、正式に納付した。その後、提訴人は、この取り扱いが EU 法に規定する「資本移動の自由の原則」に違反するとして、税務署に源泉徴収税の還付を申請した。税務署は、原告が第三国に居住しているため、所得税法(EStG)第 43b 条(EU 親子間配当指令に係るドイツ国内法)および法人税法第 32 条第 5 項の非適用に言及し、還付を拒否した(税務署は、「資本移動の自由の原則」の侵害を認めなかった)。

b. 判決要旨

「資本移動の自由の原則」に対する抵触は、認定できない。

- － 提訴人が問題とする法人税法第 32 条第 1 項第 2 号の規定は、配当受取会社にとって最終的な負担となり、ドイツ国内の会社が配当受取人の場合より、負担が大きくなる場合があることは同意できる。
- － 欧州司法裁判所のこれまでの判決において、「資本移動の自由の原則」の適用の場合と「設立の自由の原則」の適用の場合は、明確に区別されてきているが、究極的には、問題となる加盟国の国内法規定の具体的な内容如何である。
- － 本案件において対象としている配当は、加盟国(ドイツ)内の会社から支払われて第三国(日本)の会社へ送金されていることから、具体的状況を吟味し、提訴人が加盟国(ドイツ)内の会社に確実な影響力を及ぼし得るかどうかを見て判断しなくてはならない。確実な影響力(=支配的な影響力)を及ぼし得る場合には、これまでの欧州司法裁判所の判決では、「設立の自由の原則」の適用だけが問題とされている。
- － 提訴人は、T-GmbH に対して 100%出資しており、支配的な影響力を及ぼしうることから、本案件の配当は「設立の自由の原則」の適用対象である。「設立の自由の原則」は EU 加盟国にのみ適用されることから、第三国(日本)の会社である提訴人は、当該原則の保護の対象とならない。

- － 他方で、連邦税務裁判所においては、これまで第三国へ支払われた配当の取扱いについて明確な判断が示されていないことから、上告は認められる。

5. 今後の展望

連邦税務裁判所において、第三国へ支払われた配当の取扱いについて明確な判断が示されていないこともあり、(その下級裁判所である)デュッセルドルフ税務裁判所では明確な判断はなされていないと考えます。とりわけ、ドイツ法人税法第 32 条第 1 項第 2 号が「資本移動の自由の原則」に抵触しているか否かの明確な判断はなされていないため、今後この点について明確にされることが望まれます。

情報が更新された場合、JBN Newsflash にて引き続き共有いたします。

英語版は[こちら](#)をご参照ください。

連絡先



Yukiko Kono 河野 由紀子
ドイツ税理士
Manager
Japanese Business Network (JBN)
Moskauer Str. 19
40227 Düsseldorf, Germany
+49 (0)211 981 1633
yukiko.kono@pwc.com



Shuhei Atsuchi 厚地 崇兵
Manager
Japanese Business Network (JBN)
Moskauer Str. 19
40227 Düsseldorf, Germany
+49 (0)151 4328 2213
shuhei.a.atsuchi@pwc.com

Japanese Business Network(JBN)について

PwC ドイツの Japanese Business Network(JBN)は、監査・税務・法務・M&A・コンサルティングなどのあらゆる分野において、ドイツに進出している日系企業をテラーメイドで支援いたします。組織再編、移転価格、VAT など専門性が求められる分野においても、深い知識と経験を有する日本人プロフェッショナルが、現地のプロフェッショナルと二人三脚で皆様の成長を支援いたします。

JBN の Webseite はこちらから: [Japanese Business Network \(JBN\)](#)

ドイツ税務 & 法務アップデートはこちらから: [Japanese Business Network \(JBN\) Newsflash](#)

本稿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、本稿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。

© 2022 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.