

日本企業のドイツ現地法人（GmbH）の 清算手続きについて

(2022年2月)

日本貿易振興機構(ジェトロ)

デュッセルドルフ事務所

ビジネス展開・人材支援部

報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）デュッセルドルフ事務所がシュノーブス・ヘルムホルト・ヴァーデマン会計・税務・法律事務所（Schnorbus Helmholtz Wardemann PartGmbH）の田中 泉 氏（ドイツ税理士）（以下「執筆者」という。）に作成委託し、2022年2月に入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本報告書はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本報告書にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよび執筆者は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよび執筆者が係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

日本貿易振興機構（ジェトロ）

ジェトロ・デュッセルドルフ事務所

E-mail：TCD@jetro.go.jp

ビジネス展開・人材支援部　ビジネス展開支援課

E-mail：BDA@jetro.go.jp

JETRO

〈目次〉

はじめに	1
1. 法的手続き	1
2. 会計、決算、税務申告	4
3. まとめ、その他	8

はじめに

企業は生き物ですから環境に適応し、進化することが求められます。そのプロセスの中で、現地法人の再編、売却、清算などが検討される局面もあります。この資料では日本企業のドイツ現地法人（GmbH）の清算に焦点を当て、手続きや注意点を説明致します。

GmbH が、一定の法的手続きを経て、商業登記により設立（法人格の付与）されるのと同様に、清算においても以下で説明するような手続きを通じて法人が消滅します。法的には、A: 解散決議を挙げ、B: 清算作業の後、C: 登記抹消を行うこと、と単純化されますが、以下では、実務的な手続き、作業に基づき説明します。その中でとりわけ債権者の保護が図られる点に注意が必要でしょう。

	法的手続き	実務的な手続き、必要な作業
A	解散決議（Auflösung）	1) 解散の決議、清算人の任命
		2) 解散決議の登記、公告
B	清算の遂行 （Abwicklung/Liquidation）	3) 清算作業の実行
		4) 決算、税務申告
		5) 残余財産の分配・返還
C	登記抹消（Löschung）	6) 登記抹消の申請

1. 法的手続き

法人の清算は、清算人により実行されます。以下に述べる手続きや業務の一部は、外部の有資格者や業者に委託されるものも含まれますが、最終的には清算人の責任で行われます。

1) 清算決議、清算人の任命

GmbH の清算事由として GmbH 法第 60 条は、存続期限の到来、出資者の清算決議、裁判所の決定、破産手続き開始、などを挙げています。日系企業においては、出資者の決議による清算が殆どだと思われれます。この決議には、定款に特段の規定がない限り、3/4 以上の多数が必要です。

清算決議書は、ドイツ公証人の面前で出資者（親会社の代表者）が署名します。署名者が公証人事務所へ来ることができない場合は、委任状を受けた代理人が署名します。その際に、委任者（署名者）の資格証明が求められます（署名者が親会社の代表取締役であることの証明書：日本の登記所が発行する代表者事項証明書、そのドイツ語翻訳等）。

決議では原則的にそれまでの役員（Geschäftsführer）が、清算人（Liquidator）に任命されますが、別の人を清算人にすることも可能です。これに伴い役員は解任され、清算人がその後の経営を行います。清算人には、役員の場合と同様な人的条件が要求されます。清算人は法人の清算活動の遂行責任者として、役員と同様な権限を持ちます。清算人の任務は、定款に定められた事業活動の推進ではなく、遅滞なく清算手続きを完結することです。これには、未履行取引の遂行、債務の返済、債権の回収、財産の換金・処分、清算中の法人を代表する行為、契約関係の解約、などが含まれます（GmbH 法第 70 条）。更に商法に基づく経理・決算、税法に基づく申告納付も清算人の義務として最後まで残ります。

清算開始の日付にて清算開始貸借対照表（Liquidationseröffnungsbilanz）が作成されます。その際に、通常の決算日の翌日を清算開始日とすることが多くあります。別の日付で清算を開始する事も可能ですが、その場合には清算開始の前日で特別に決算を行うことが必要となります。

清算中の法人には、外部と交信する書類（会社の便箋、E-Mail の発信人書式など）に、清算中であることを意味する「i.L.： in Liquidation」という注記を付けることが要求されます（GmbH 法第 71 条第 5 項）。

2) 清算決議の登記・公告

役員/清算人は公証人を通じて、法人が清算を開始すること、および清算人の氏名権限等を商業登記簿に登記します。それに加え、連邦官報に清算の公告を掲載し、債権者に対し名乗り出ることを要請します。広告の掲載後 12 ヶ月は待期することが法律で要求されます（GmbH 法第 73 条）。この待期期間が経過するまでは、出資者/親会社に対して残余財産を配分することは認められません。名乗り出た債権者とは債務の精算方法を個別に合意・履行します。

3) 清算業務の実行

この期間内で、清算人は事業の清算を行います。これは法的な手続きというより、実務的な処理です。外部に相手が居る場合には交渉や妥協も必要となり、社内だけで決断できる処理に関しても、経済的合理性や効率の良い処置判断が求められます。

① **現存契約の終了：** 長期契約や継続的な契約は解約されねばなりません。例えば事務所の賃貸契約やリース契約、更には従業員との雇用契約なども終了させます。契約関係の存在は財務諸表から読み取れませんので、総務ファイルからリストを作成し、個々の契約の解消に向けた作戦を練ります。その際に、清算期間に予想される残務（とりわけ従来行ってきた商取引の終結）に必要な労力と、収束のタイミングを見計らい、事務所や雇用契約の解消時期を決める必要があります。契約条件や他の状況に依っては、新たな合意や妥協も必要となるでしょう。清算期間内で解約できない契約には、違約金の支払いや別の解決策を模索する必要もあります。とりわけ企業年金負債の処理には当事者との交渉が重要となります。

② **未完取引の完結：** 清算を開始しても、従来行ってきた商取引を直ちに全て停止する訳ではありません。例えば、既に注文を受け履行準備を開始した取引（サプライヤーに発注した、在庫の存在が確認できた顧客からの注文）は、履行により終了するのが適当でしょう。そこまで対処していない新規注文は、引き受けを断る（商売を承継する他社を紹介する）ことが適当かもしれません。また逆に、在庫が掃けるまでは受注を受け入れるという方針も可能でしょう。しかし清算を前提にした経営ですから、新たな顧客開拓や新規事業の開発は慎むべきでしょう。これらの状況に基づき、実際に従来取引を何時どのように終結するべきかの筋書きを練ります。それにより、他の作業や清算終了の時期も自ずと決まってきます。

③ **資産の処分：** 法人が所有する資産を処分します。売却、廃却、交換、その他の処置を通じて、出来るだけ有利な方法で資産を現金化します。期限が到来していない債権は、契約相手と早期回収を交渉します。売掛金やその他の債権は、単に入金を待つのではなく、相手先と交渉し、積極的に回収します。在庫商品（売れ残り商品）の処分も、大きなテーマです。また不動産の処理にはかなりの期間が必要となります。

④ **負債の返済：** 負債の返済も状況に応じて進めます。同一相手に債権がある場合には、相殺処理を交渉します。もし返済に手持ち現金が十分でない場合には、出資者から借入をする必要もあるでしょう。財務諸表で認識している債務だけではなく、官報の公告を見て名乗り出た債権者への対応も必要となります。倒産ではありませんので、正当な債務は全て返済されねばなりません。

上記の作業はこの順番にではなく、全体的なプランに従い、お互いに影響を及ぼしながら、同時進行します。この作業の中で注意すべきことは、外部債権者の保護です。法人に帰属する債務には、外部債権者（第三者）への債務の他に、出資者/親会社に対する債務（買掛金、借入金など）があります。出資者に対する債務の返済は、外部債権者に対する返済が確保された範囲内でのみ許されます。出資者への返済を何時どの範囲で行うかの判断には、財務バランスを正確に掴む必要もあり、簡単ではありません。その為実務的には、外部債権者への負債返済を先に片付け、出資者への返済は後回しにするという方法が取られます。

これらの作業が完了した結果、バランスシートの資産側は手持ち現金だけになり、負債側には外部債権者への負債がなくなった状態になります。ここまで来ればあと一歩ですが、実際にはゴール寸前に決算と税務申告という最後の障害物があります。

4) 最終決算、最終税務申告

通常の流れとして、GmbHは事業年度末日付で決算を行い、それに基づき前年度の税務申告を翌暦年に提出します。さらに、前年度決算書の承認、利益処分なども翌年度に出資者総会で承認されます。法人は清算が終了するまでの期間に対する納税義務を負っており、税務署は清算終了までに発生した利益の課税を確保しようとします。その為税務署は、最終申告書を審査し、法人に税金債務がないことを確認した上で、裁判所へ登記抹消の承認（後述6）で説明）を出します。決算及び税務申告は、実際には会計事務所に委託するのが普通ですので、清算人としては、それに協力（情報提供）し、進行状況を管理する立場となります。ここでは全体の流れを掴むために簡素な説明に留め、幾つか存在する実務的な問題点は次章で説明します。

5) 残余財産の返還

登記抹消に問題がないことの確認ができた時点で、出資者に対する残余財産の償還が実行されます。場合によっては出資者に対する債権債務の精算が後回しにされ残っていることもあります。いずれにせよこの時点では税務署も含めた第三者に対する債権債務も解消されている必要があります。状況に依っては、出資者への残余財産の返還は、税務署との精算が済んでから、時期的には登記抹消の後になることもあります。

残余現金が出資者に送金されますが、その内訳は、

- ① 債務の返済（もしあれば）
- ② 繰越利益の還元（=配当）/繰越損の場合は、出資者は債権の一部を放棄
- ③ 出資拠出金（法定資本金・資本準備金）の償還となります。

6) 登記抹消の申請

ここまでの作業が済んだ時点で、清算人は公証人を通じて裁判所（登記所）に登記抹消を申請します。裁判所の登記官は第三者の債権が返済されたことを確認し、それに加え管轄税務署の承認を取り付けた上で、登記を抹消します。登記が抹消されてしまうと、GmbHという法人（権利義務の主体）が法律上存在しなくなるために、その後に正当な債権者が名乗り出ても、債務者不在により、事実上取り立ては不可能となります。税務署にとっても、登記抹消の後で発覚した税金はとれないという事態となります。そのため、次章で説明する状況においては、税務署の承認が出ないために登記抹消が遅れるという事態が予想されます。

登記抹消により清算人の任務遂行も完了しますが、清算人としての個人的な責任は残りません。つまり清算作業の中で、重過失や故意による法律/契約違反が認められた場合には、法人自体が消滅した後でも、清算人の個人的な賠償責任は残りません。

登記抹消された後も、出資者には法人の財務書類（経理・決算資料、重要な契約書、書簡）を10年間保存する義務を負います。保存場所は出資者の所在地またそれ以外の場所も可能です。

上記4) 5) 6)の作業は、お互いに影響し合います。状況に応じて、必ずしも上記で述べた順序ではなく、並行して、あるいは順序が逆転しながら進みます。

これらの作業を全て片付けるには、清算開始日から数えて最低でも約15ヶ月の期間が必要となります。それは12ヶ月の待期期間の経過後、決算及び税務申告を経て、税務署の登記抹消の承認を得るのにどうしてもこれ位の期間が必要になるからです。清算人としては、実際の事業活動を終了させ、残りの債権債務の処理が片付けば、その後の作業は、会計事務所/弁護士事務所の作業を見守る以外には大した業務はなくなります。また大規模な事業を営んできた法人においては、長期契約の解消、不動産の処分、企業年金契約の始末、未決訴訟の処置などのために、清算期間が数年に及ぶことも稀ではありません。

2. 会計、決算、税務申告

1) 実務上の問題点

GmbHは前歴年度に行われた決算に基づき、翌暦年度に税務申告書を提出します。ドイツでは申告書の提出期限が比較的遅く、12月決算は翌年2-3月頃に片付けても、税務申告は翌年の夏又はそれ以降になることが普通です。上記で見たように、清算が完了するまでの期間を最終税務申告に含める必要がありますが、税務署はそれを見ないと登記抹消を承諾できないという事情があります。そのため、清算期間の終盤では、税務署に最終決算及び予想税額の説明をし、通常年度とは異なるアクションで、登記抹消の承諾を速やかに出すように働きかけることが有効です。これにより、決定的な法的手続きである登記抹消が先延ばしされることを防ぐことが可能となります。

出資者/親会社は、商取引に関する清算の処理作業は重要であると考えます。しかし、清算期間中の決算及び税務申告の作業は、すでに停止した活動の後片付けであり、実務も会計事務所に任せるため、この作業の重要性を十分に意識しないかも知れません。業務委託を受ける会計事務所にとって、これらの作業には例外的な処置や短期間での対応が要求され、清算予定を左右する重要な業務です。親会社は会計事務所と協力して残務を一機果敢に片付けることが重要です。

2) 経理・決算

GmbHの事業年度は通常は12ヶ月であり、それを超えることは認められません。12ヶ月に満たない事業年度は、設立の初年度あるいは決算日の変更に伴い発生します。清算の決議と共に、その後の事業年度が変更されることも良くあります。何れの場合も、事業年度の末日で決算をします。

GmbHの清算には、清算の開始時点での決算（清算開始バランス：Liquidationseröffnungsbilanz）が要求されます。その後は事業年度末毎に決算を行い、更に清算終了時に最終決算（清算終了バランス：Liquidationsschlussbilanz）を作成します。通常の実業年度の決算日以前に決議を行うことにより、その決算日の翌日を清算開始日と定めることができます。これにより、決算の作業を一回節約することが出来ますが、別の日付で清算開始とすることも可能です。

清算の期間中に行われる決算にも、通常の商法規定が適用されます。但し、清算を前提にするために資産の評価基準が変わる、あるいは、業務縮小に伴い会社の規模分類が替わる、などの変化は起こり得ます。各々の決算には、出資者による決算承認、利益処分、役員/清算人の免責、監査人の選任などが決議されます。

3) 税務申告

法人税/営業税の申告は、暦年ベースで行われ、各暦年に発生した決算がその暦年の申告に含まれます。例えば、事業年度の変更に伴い、3月と12月で決算を行った暦年では、二つの年度の決算結果を合算し、合計で21ヶ月（3月決算には12ヶ月が含まれ、その年の12月決算には9ヶ月が含まれる）を含む期間の業績に基づき税務申告します。これは一般論であり、特に清算と関係する話ではありません。

清算期間に対しては、上記の原則が適用されず、3年までの清算期間は、一度にまとめて申告されます。その際清算開始バランス上のネット資産（税法上の呼称：Abwicklungs-Anfangsvermögen）と清算終了バランス上のネット資産（税法上：Abwicklungs-Endbestand）との差額が清算期間を通じた課税所得の計算ベースとなります。つまり、清算期間中に必要となる（中間）決算に基づく税務申告は不要となり、清算期間全てに渡る損益の合計が課税ベースとなります。

例えば2022年1月1日に清算を開始するケースを考えてみます。2021年12月31日の決算書に基づく通常ベースの税務申告書は、2022年の夏頃に提出されます。2021年12月31日の決算書は、2022年1月1日に開始する清算期間の開始バランスとなり、次の決算日である2022年12月31日に決算が行われます。その後2023年の6月30日で清算が完了したと仮定した場合、2022年度の税務申告は不要となり、2023年6月30日の後で、清算期間（2022年1月1日－2023年6月30日：18ヶ月）の損益を基に清算期間の税務申告となります。この作業を行うのが実際には2023年の7月以降ですが、この時点では2023年度の税務申告様式が税務署のインターネット・プラットフォームに用意されていないので、特別な処置が必要になります。

VATに関しては、清算期間や事業年度に関わりなく、常に暦年ごとに申告されます。この点は実務的には大きな問題なく処理されるのが普通です。

4) 登記抹消承諾書

前章の手続き(6)の説明の中で、裁判所が最終的に登記抹消を行うには、税務署の承諾が必要であることを述べました。税務署の立場からは、税金はすべて徴収済みであることの確証が必要です。清算期間に新たな税金の発生が予定されない場合は、比較的簡単に承諾が出ると思われます。しかし清算期間の最後で納税が必要になるようなケース(下記の例3))では、承諾書の発行を促すために、税務署と積極的に協議する必要があります。また最悪のケースとして、過去の税務調査で大きな議論があった場合、又は税務調査が中断なく行われる規模の会社では、税務署として承諾書を出す前に税務調査の開始を通知することもあります。こうなると、登記抹消の予定は当面棚上げとなってしまいます。税務署の判断を先読みすることは困難であり、これは業務計画の上で頭の痛い点です。

5) 課税リスク/最低課税 Mindestbesteuerung

法人所得は、法人税(プラス連帯付加税)及び営業税の対象ですから、毎年税務申告書が提出されます。それに加え、配当が実行される場合には、一時的な配当課税が発生します。配当源泉税の申告納付は、配当を払い出す法人の義務です。日独租税条約により、18ヶ月を超えて25%超の出資をする出資者への配当は、ドイツ源泉税の免除となりました。大多数の日系企業においてこの免税条件は満たされると思われませんが、実務的には免税許可証の取得が免税の条件である点に注意が必要です。更にドイツ現地法人には、配当の申告/報告義務があります。清算完了時に繰越利益がある場合、つまり資本拠出額(資本金及び資本準備金)を上回る現金が残存する場合には、配当が発生します。これを以下の具体例で説明します。

例1) 清算完了時に繰越利益が存在するケース(税金は精算済み)

現金	100	資本金	50
		繰越利益	50

(解説)：最終的には100の現金を親会社へ送金しますが、その内の50は出資金の償還、残りの50は配当と見なされます。もし配当免税の許可証を入手していない場合は、50の配当に対する源泉税及び連帯付加税(50 x 26, 38%=13, 19)を納税して、残りの金額(100 - 13, 19=86, 81)を出資者に送金します。申告納付された源泉税は、出資者として租税条約に基づく申請により還付を受けることが出来ます。

例2) 清算完了時に繰越損が存在するケース (税金は精算済みで、親会社借入が残っている)

現金	100	資本金	50
		繰越損	-30
		親会社借入	80

(解説) : 出資者に対して償還すべき資本金 50 と返済すべき借入金 80 があるが、残り現金が 100 しかない状況です。出資者にとって貸付金 80 のうちの 30 は回収不能ですから、実質上は回収を放棄します。GmbH にとっての債務免除 30 は、清算の終盤で発生した所得と見なされます。清算期間に対する税務申告では、この点の考慮が必要です。つまり第三者の債権債務を始末するだけではなく、出資者に対する最終的な精算の状況を見極めないと、税務申告は出来ません。場合に依っては、「清算期間中は費用超だから利益は出ず、出たとしても、過去の繰越損が十分あるから法人税は発生しないだろう」、と言う予想が覆る可能性もあります。

例3) 清算完了時に繰越損と多額の親会社借入が残ったケース (税金は精算済み) (金額単位は Mill EUR)

現金	20	資本金	1
		繰越損	-31
		親会社借入	50

(解説) : 親会社借入により第三者の債務を返済した状況です。この場合送金される現金 20 の内訳は、資本金の償還 (1)、借入金返済 (19) となり、債務免除益 31 を認識します (その他の損益はなかったと仮定)。この利益は過去の繰越欠損金と相殺されますが、ここで最低課税の問題が浮上します。最低課税は、「1M までの当期利益は繰越欠損金により 100% の相殺が可能だが、それを超える当期利益の相殺は 60% に制限される」というルールです。つまり 1M を超える当期利益の 40% は、繰越欠損金が十分にあっても当期では相殺できず、翌期以降に持ち越されます。そして清算により消滅する法人に「翌期」はありませんので、還付可能性のある税金を払った状態で終了する結果となります。

当期利益 : 31 (清算期間中の利益)
 繰越相殺 (1 x 100%) -1 (1M までは 100% 相殺可能)
 繰越相殺 (30 x 60%) -18 (残りの 30M を超過する額の 60% は相殺可能)
 当期の課税対象 : 12 (結果として 1M を超える利益の 40% は今期で課税される)
 法人税等 (32%) 3,84 (Mill EUR)

このケースでは、3,84 M EUR の税負担が予期せずに発生した結果となります。これを回避するためには、清算期間を 3 年以上に伸ばす、清算開始前に一部の債権放棄を行う、などの対処が考えられます。状況に依っては、この点を清算計画に考慮することが求められます。

(上記の計算例では従来有効であった限度額1Mに基きましたが、現在コロナ支援策として修正が加わり、将来どのように収束するのか断定できない状況にありますので、具体事例においてはその年度に有効な税法規定への注意が不可欠です)。

3. まとめ、その他

現地法人を終了するには、この資料で説明しました清算(Liquidation)の手法を取るのが一般的です。これは外部債権者に経済的損害を与えずに法人を終了する方法です。GmbHは有限責任会社として、倒産/破産(Insolvency)することも可能です。破産処理では、必ず外部債権者に被害が及びます。その為、子会社を破産させた企業には、商売上の風当たりが強くなり、また風評悪化もあり、多くの日系企業ではこれを回避する傾向にあると思われます。また特殊な状況においては、親会社またはグループ会社に吸収合併させる方法や、他企業への売却などによる処分も考えられます。

法人の清算には、特別な作業が必要となり、親会社として清算作業に積極的に関与できない状況があり、多くの業務を会計事務所、弁護士事務所に委託することになると予想されます。上記の説明が、その時の状況判断の一助になれば幸いです。

最後に清算の費用です。清算に要する特殊な作業、従業員の解雇などのため、外部委託の範囲が増大します。そして法人の置かれた状況は、設立の場合に比べて、遥かに複雑、千差万別です。その為、清算に掛かる外部費用の見積もりには、状況と作業分担(アウトソースの範囲)の判断が欠かせません。