

ドイツ国内登録簿に登録された特許権などのライセンス料源泉税を巡る問題

2021年2月11日付ドイツ連邦財務省通達の内容を中心として

PwCドイツ/デュッセルドルフ事務所 税務マネージャー 片山 貴裕

1. はじめに

ドイツ連邦財務省は2020年11月6日と2021年2月11日に、ドイツ所得税法第49条第1項「第2号f」および「第6号」に関して、「ドイツ国内に登録された権利の貸与時における制限納税義務者の申告義務」と題する通達を公表しました。本稿ではこれらの通達に関連して、ドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権のライセンスの供与、または譲渡による課税、かかる税務手続き、日独租税条約の適用、本税制に関して日系企業が取るべき対応について解説します。なお、本稿の内容は所属先・勤務先の見解を代表するものではないことをあらかじめお断りさせていただきます。

2. 通達が対象とする税法規定に関するこれまでの経緯

通達の対象となった2つの条項が含まれるドイツ所得税法第49条は、制限納税義務に服するドイツ非居住者の課税所得に関する規定です。

同法第49条第1項「第2号f」「第6号」および「第9号」の3つの条項は、非居住者による権利(知的財産権)のライセンス供与、または譲渡にかかる国内源泉所得を規定しています。そのうち「第2号f」と「第6号」の2つの条項は、ドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権のライセンスの供与、または譲渡に関するドイツ国内源泉所得を規定しています。これらの規定は1925年に施行され、1934年の改正を経て現在に至っています。

これらの規定の施行以後、ドイツ非居住者がドイツ居住者、またはドイツ法人に知的財産権をライセンス供与し、ドイツ居住者が使用料の支払者となる場合には、ドイツ国内での知的財産の登録の有無に関わらず、いずれの場合も所得税法第49条の規定に基づく課税が行われてきました。

しかしながら、ドイツ非居住者間で行われる知的財産権のライセンスの供与・譲渡については、規定が導入されてから約100年間にわたって、ドイツにおける知的財産権の登録など(所得税法第49条第1項「第2号f」および「第6号」)を根拠とする課税は執行されてきませんでした。

そこでドイツ連邦財務省は2020年11月6日付の通達にて、権利(知的財産権)がドイツ国内の登録原簿などに登録されている場合、その権利に関連する使用料などの収入は、その受領者と支払者がその知的財産の登録以外にドイツとは何の関わりのない外国の法人などであっても、ドイツ国内源泉所得とみなして、当該受領者または支払者はドイツでの申告義務および納税義務を負う、という見解を明確化しました。ただし、具体的な課税方法などについては、まったく言及されていませんでした。

ところが、連邦財務省は11月6日付通達の公表から約2週間後の2020年11月19日、この通達の内容と180度方向性が異なるドイツ所得税法(第49条第1項)の改正案を発表しました。11月6日付通達において、一旦は課税の根拠とした「ドイツ国内の公的な登録原簿または登記簿に登録・登記されている」との文言を、ドイツ所得税法第49条第1項の条文から削除する案を明らかにしたのです。

その後、この税制改正案は2021年1月20日に閣議決定されたのですが、2020年11月19日の税制改正案に盛り込まれていた、所得税法第49条第1項の条文から「ドイツ国内の公的な登録原簿または登記簿に登録・登記されている」との文言を削除する部分については見送られました(つまり、当初の規定から変更なし)。当該文言の削除を取りやめた税制改正案は、連邦議会・連邦参議院での法案審議を経て、2021年6月に施行されました。

他方で、連邦財務省は2021年2月11日、ドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権の課税に関連してさらなる通達を公表し、簡易な税務手続きの適用やドイツ国内源泉所得の算定の概要などの実務上の手続きについての説明が公表されました。また、連邦財務省は2021年7月14日に通達を公表し、2021年2月11日付通達における簡易税務手続きの対象となる使用料の範囲(期間)、簡易税務手続きを適用するための使用料源泉税の免税申請手続きの期限をそれぞれ変更いたしました。

3. ドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権に関する課税の概要

(1) 非居住者のドイツ国内源泉所得

所得税法第49条第1項「第2号f」および「第6号」は、非居住者の権利(知的財産権)の賃貸借(ライセンス供与)または譲渡による所得で、その権利が(非居住者の)国内の恒久的施設または施設において使用されている、または、国内の公的な登録原簿または登記簿に登録・登記されている場合、その所得はドイツ国内源泉所得に該当すると規定しています。また同項第9号では、ドイツ国内に登録されていない権利に関する国内源泉所得を規定しています。

上述の通り、2020年11月6日付通達の中で、権利がドイツ国内の登録原簿などに登録されている場合(下線箇所)の課税についての見解が強調されました。

(2) 対象となる知的財産権

ドイツ所得税法第49条では、対象となる知的財産権、国内の登録原簿および登記簿の範囲を規定しておらず、ドイツ国内の登録原簿および登記簿に登録または登記されている権利と規定しているのみです。ドイツの産業財産権(特許権、商標権、実用新案権、半導体集積回路の回路配置利用権および意匠権)を所管する行政機関であるドイツ特許商標庁(DPMA: German Patent and Trade Mark Office)に直接出願し、ドイツの登録原簿に登録される特許権などは、所得税法第49条第1項「第2号f」および「第6号」が規定するドイツ国内の登録原簿などに登録されている権利(知的財産権)に該当するものと解されます。

日本企業が欧州諸国に知的財産を出願、登録する場合には、各国別にではなく、EUの機関に出願および登録する、またはEUで一本化された出願制度を利用することが多いものと思われます。なお、特許権については、欧州特許条約に基づき、欧州諸国に対する特許出願手続きを一本化して、欧州特許庁(EPO: European Patent Office)に申請する方法があります。しかし、EPOはEUの機関ではないため、EPOに出願した特許が法的拘束力を有するためには、各国当局によるEU各国の登録原簿などへの登録が必要となります。一方、商標権および意匠権に関しては、EUの専門機関である欧州連合知的財産庁(EUIPO: European Union Intellectual Property Office)が存在し、EUIPOへの単一出願・登録により、EU加盟国全域で有効となる商標権(欧州連合商標)、意匠権(欧州共同体意匠)を取得することができ、EU各国の登録原簿などへの登録は不要となります。

ドイツ連邦財務省の2020年11月6日付通達では、欧州特許条約によりEPOに提出された特許出願をもとに、ドイツ国内の登録原簿に登録された特許権も対象となることが説明されています。同通達では、その他の知的財産の取扱いについては言及していませんが、所得税法第49条第1項の規定を文字通り当てはめると、EUIPOへの出願・登録に基づく欧州連合商標と欧州共同体意匠は、ドイツの登録原簿などに直接的に登録されないことから、所得税法第49条第1項に規定するドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権に該当しないものと考えられます。

(3) 譲渡とみなされる場合

ドイツ連邦財務省の2020年11月6日付通達において、知的財産権を無期限で貸与(ライセンス供与)する際には、その知的財

産権は譲渡されたものとみなすことが明確化されました。知的財産権がライセンス供与、または譲渡されたかにより、必要となる税務手続きが異なりますので、ライセンス供与が有期か無期のいずれであるかに留意すべきです。合併や会社分割、その他の組織再編行為による知的財産権の移転は、譲渡とみなされる可能性があります。

(4) 税務手続き

① 知的財産のライセンス供与の場合

ドイツ所得税法第49条の規定により、ドイツ非居住者が知的財産権をライセンス供与し、受け取る使用料が課税対象となる場合は原則、使用料(国内源泉所得)は15.825%(源泉所得税15%と連帯付加税0.825%)の税率で課税され、使用料の支払者はその支払の際に所得税を源泉徴収し、使用料の支払日が属する四半期末の翌月10日までに、税務当局に対して源泉徴収税額を納付する必要があります。

租税条約に基づく源泉所得税の免税や軽減税率の適用を受ける場合、使用料の受領者が事前にドイツ税務当局に対して源泉所得税の免税、または軽減税率の適用を申請し、その適用を認める3年間有効の「免税／軽減税率適用査定書」が使用料支払時に交付されていれば、使用料に係る源泉所得税は免除または軽減されます。使用料支払時に「免税／軽減税率適用査定書」が交付されていない場合は、一旦15.825%の税率で源泉徴収税額を納付し、その後、租税条約の適用税率との差額分について連邦中央税務局に還付申請を行うこととなります。源泉徴収義務者(使用料の支払者)は、使用料の支払日が属する四半期末の翌月10日までに、源泉税申告書を電子申告により提出する必要があり、租税条約により源泉所得税が免除される場合でも、源泉税申告書は提出しなければなりません。

原則的な税務手続きは上記の通りですが、2021年2月11日付のドイツ連邦財務省通達では、課税対象となるドイツ非居住者間でのドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産のライセンス取引について、一定の要件を満たす場合、簡便的な税務手続きを認めることを明らかにしています(具体的な内容については「5. 簡易な税務手続き」で説明します)。

② 知的財産の譲渡の場合

ドイツ非居住者の知的財産の譲渡が、ドイツ所得税法第49条の規定に基づいてドイツ所得税の課税を受ける場合、法人税(所得税)申告書を管轄のドイツ税務当局に対して提出し、納税しなければいけません。

(5) 対象期間(時効)

ドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権に関する課税は、将来の取引(支払)だけでなく、まだ時効を迎えていない過去の取引も課税対象となり得ます。一般的にドイツの税金の時効は4年で、重大な過失がある場合の時効は5年となります。申告書が未提出の場合には、取引(支払)発生年の翌年から3年経過後が起算日となるため、取引(支払)発生年の翌年から7年(3年+4年)で時効となります。

ドイツ非居住者間での知的財産のライセンス供与・譲渡取引について、課税対象となる認識がなく、過去にドイツで申告書(租税条約により免税となる場合のゼロ申告も含む)を提出していない場合は、7年の時効が適用されます。例えば2013年中の取引(支払)の場合、取引発生年の翌年から7年後の2020年末で時効となります。

ただし、2020年11月6日付の通達において税務上の取扱いが明確にされたことから、通達公表後の2020年中に、2013年の取引にかかる申告および納税を実施していない場合は、重大な過失があると認定される可能性があります。その場合、取引(支払)発生年の翌年から8年(3年+5年)、つまり2021年末が時効となることから、2013年以降の取引について指摘を受ける可能性があるため、課税対象となり得る取引の有無を調査すべきです。

(6) 具体例

知的財産権がドイツ国内の登録原簿などに登録されている場合のドイツ税法上の課税関係について、日系企業が当事者とな

り得る例を用いて説明したいと思います。具体的には、本稿で取り上げている2つの通達内で強調されている、支払者と受領者の双方とも、ドイツ非居住者である場合を例に解説します。

具体例

日本の法人A社は、ある製品(部品)の特許権を有しており、その特許権は欧州特許庁に提出された特許出願をもとに、ドイツ国内の登録原簿に登録されている。A社は、ハンガリーに生産子会社であるB社を置いており、B社は親会社であるA社から特許権のライセンスを受け部品を生産し、欧州各地の完成品メーカーに販売している。前提として、B社は親会社であるA社に対して、移転価格税制の観点から適正な特許権使用料を支払っている。この特許権使用の契約期間は10年である。

ドイツ税法規定・2020年11月6日付連邦財務省通達に基づく課税関係

この具体例における特許権は、欧州特許庁に提出された特許出願に基づき、ドイツ国内の登録原簿に登録されていることから、その使用料はドイツ国内源泉所得とみなされます。したがって、使用料の支払者であるハンガリーのB社は、ドイツ居住者でなく、そもそもドイツでの特許権登録以外にドイツとの接点がないにもかかわらず、ドイツ連邦中央税務局への源泉税申告書の提出および源泉税の納付義務を負うこととなります(通達に基づく簡易な税務手続きおよび日独租税条約の適用については後述します)。

4. ドイツ国内の登録原簿などへの登録以外のドイツとの接点

ドイツ連邦財務省は2020年11月6日付通達で、知的財産権がドイツの国内登録原簿に登録されているということだけをドイツとの接点(ネクサス)として、ドイツ国内源泉所得を認定するとの見解を公表しましたが、ドイツの国内登録原簿への登録のみをもってドイツで課税対象となることは疑問が残るところではありました。

その後、2021年2月11日付通達において、ドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権のライセンス供与および譲渡にかかるドイツ国内源泉所得の算定方法の概要が公表され、ドイツ課税所得を構成するためには、ドイツ国内の登録原簿などへの登録以外のドイツとの接点として、ドイツでの使用、具体的には売上も考慮することが明らかにされました。

知的財産権のライセンス供与の場合、ドイツ国内源泉所得(源泉徴収の課税標準)は原則、契約書におけるドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権のライセンス供与の対価となる額(使用料)です。

しかし、一般的には複数の知的財産権をまとめてライセンス供与したり、知的財産がドイツを含む世界中で登録されたりしているため、その複数の知的財産権のライセンス供与の対価として使用料を受領することが多く、契約書においてドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権のライセンス部分の対価が区分されているケースはほとんどないと考えられます。ドイツ登録分のライセンス供与の対価(使用料)が区分されていない場合は、支払われた使用料の総額を適正に配分し、ドイツ国内源泉所得を算定する必要があります。その算定にあたっては、いわゆるトップダウンアプローチを採用し、使用料の受領者がその知的財産権のライセンス供与により受け取る使用料の総額を計算の出発点として、帰属主義(知的財産のドイツでの使用との関連性)に従い、ドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権のライセンス供与の対価(ドイツ国内源泉所得)を適正に算定すべきとされました。

知的財産を使って製品を製造したり、知的財産が登録された外国に対して輸出、販売したりする際、当該登録国で知的財産権は使用されることとなります。ドイツ非居住者間で、ドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権のライセンス供与・譲渡を行う場合は、その知的財産を使って製造した製品を他の外国からドイツに輸出し、販売することで知的財産が使用されることから、その使用(売上)による接点に基づき、国内源泉所得を適正に配分することとなります。つまり、ドイツ国内源泉所得を認定するためのドイツとのつながりとして、ドイツ国内の登録原簿などへの登録の他、ドイツ非居住者間の場合は、国内の登録原簿などに登録されている知的財産権がドイツで使用されること、すなわちドイツへの輸出や、ドイツでの販売が考慮されると考えられます。

なおドイツ連邦財務省は、売上や利益の額にデータベースの情報に基づいて決定した推定料率を乗じて計算する算定方法

(ボトムアップアプローチ)や、知的財産の登録や維持管理に要する費用に一定のマークアップ率を乗じてドイツ国内源泉所得を計算する方法は、不適切であるとの見解を示しています。

また、譲渡の場合のドイツ国内源泉所得についても、トップダウンアプローチに基づき算定し、上記のライセンスの場合の内容が同様に適用されます。

5. 通達に基づく簡易な税務手続き

(1) 知的財産のライセンス供与の場合

① 簡易な税務手続きの適用および適用要件

原則となる税務手続きは「3.ドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権に関する課税の概要」の「(4)税務手続き」で説明しました。しかし、ドイツ連邦財務省は2021年2月11日付通達(その後、2021年7月14日付通達において内容を一部変更)において、ドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権を非居住者間でライセンス供与(非居住者が使用料の支払者)した際、課税対象となる使用料のうち、租税条約に基づいてドイツで免税とされる2022年6月30日以前に受け取る使用料(注:2022年7月14日付通達において対象期間が2021年9月30日から延長されている)に関しては、以下の要件を全て満たす場合は、簡易な税務手続きの適用を認めると発表しました。これにより、通常必要とされるドイツ税務当局への源泉徴収税額の納付、源泉税申告書の提出などの手続きは原則免除されることになります。

- 使用料の支払者が、使用料の支払時にドイツの居住者ではないこと
- 使用料の受領者が、使用料の支払時に、ドイツと租税条約を締結する国の居住者であり、以下の要件を満たすこと
 - ✓ 使用料の受領者が租税条約の特典を受ける権利を有すること
 - ✓ 使用料の受領者が使用料の受益者であること
 - ✓ 租税条約に基づき、ドイツにおいて使用料が免税とされること
 - ✓ ドイツの租税条約濫用防止規定(トリートリー・ショッピング防止規定)の要件を満たすこと
- 使用料の受領者(一定の状況下においては使用料の支払者)が、2022年6月30日までにドイツ連邦中央税務局に対して使用料源泉税の免税の申請を行うこと(注:2022年7月14日付通達において期限が2021年12月31日から延長されている)
- 関連するライセンス契約の写しを連邦中央税務局に提出すること(関係会社とのライセンス取引の場合、関係会社に対する同一の知的財産権のライセンスに関する契約書全てを提出する必要がある)
- 関連するライセンス契約がドイツ語以外の言語により作成されている場合、契約書の中の最も重要な条項(例えば、知的財産の所有者、知的財産の使用許諾、使用料などに関する条項)をドイツ語に翻訳し、契約書とともに提出すること

使用料が租税条約に基づいてドイツで免税とされるためには、通常は事前にドイツ税務当局に対する申請を行い「使用料源泉税免税適用査定書」の交付を受ける必要があります。しかしながら、通達において、過去の期間も含む2022年6月30日以前に受け取る使用料について、所定の要件を充足し、源泉税の免税適用の(遡及)申請を行うことで、源泉徴収税額の納付や源泉徴収税申告書の提出などを免除する簡便な手続きを認めていますので、これにより、大幅に税務手続きの負担が軽減されたといえます。しかしながら、源泉税の免税申請や関連する契約書、契約書の重要な条項のドイツ語翻訳などの提出が必要であることから、一定の事務手続きは残ることとなります。

② 日独租税条約の適用

簡易な税務手続きを適用するためには、「租税条約に基づき、ドイツにおいて使用料が免税とされること」という要件を満たす必要があります。一般的なケースとして、日本法人が保有する知的財産権がドイツ国内の登録原簿などに登録されており、その知的財産をドイツ以外の法人(ドイツに恒久的施設を有しないという前提)にライセンス供与し、使用料がドイツ所得税の課税対象となる場合、租税条約の適用を検討します。

日本とドイツとの間の租税条約(日独租税条約)の第12条第1項は「一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者が受益者である使用料に対しては、当該他方の締約国においてのみ租税を課することができる」と規定しています。2017年1月1日以後適用されている現在の日独租税条約には、下線部に係る使用料の源泉地の規定はありません。

しかしながら、2017年より前の旧日独租税条約の第12条第5項は「使用料は、その支払者が一方の締約国(中略)の(中略)居住者であるときは、その締約国内で生じたものとされる。ただし、使用料の支払者が一方の締約国内に恒久的施設を有する場合において、その使用料を支払うべき債務が当該恒久的施設について生じ、かつ、その使用料を当該恒久的施設が負担するときは、その使用料は、当該恒久的施設が存在する締約国内で生じたものとされる。」と、使用料の源泉地を規定していました。現在の租税条約においても旧租税条約と同様に、使用料の支払者がドイツ居住者であるとき、またはドイツにある恒久的施設が使用料を負担するときは、その使用料が一方の締約国内(ドイツ)において生じたものと解することが適当であると考えられます。

日本法人がドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権をドイツ以外の法人にライセンス供与し、使用料を受け取る場合、使用料の支払者はドイツ居住者でなく、またドイツに所在する恒久的施設が使用料を負担するものでもないことから、日独租税条約の使用料の条項(第12条)は適用されないものと考えられます。日独租税条約に個別に規定された他の所得にも該当しないことから、第20条(旧日独租税条約では第22条)の「その他の所得」の規定を適用するものと考えられます。また、第20条第1項で、「一方の締約国の居住者が受益者である所得(源泉地を問わない)であって前各条に規定がないものに対しては、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる」と規定していることから、上記のケースにおいて日本法人が使用料の受益者である場合には、居住地国である日本のみ課税権を認め、ドイツで使用料が免税とされることから「租税条約に基づき、ドイツにおいて使用料が免税とされること」の要件を満たすものと考えられます。

③ 通達に基づく簡易な税務手続きが適用できない場合

2022年7月1日以降の期間に係る使用料については、簡便的な税務手続きは適用されず、原則通り、事前に使用料源泉税の免税適用査定書の交付を受けていなければ、所得税の源泉徴収、ドイツ税務当局への源泉徴収税額の納付および源泉税申告書の提出の手続きを行う必要があります。

ドイツの租税条約濫用防止規定の要件を充足できるか、または租税条約の特典を享受できるかが疑わしい場合も、簡易な税務手続きの適用は認められません。ドイツ連邦財務省の2021年2月11日付通達は、租税条約の特典を受ける権利を有しない可能性がある具体例として、二重居住者やハイブリッドエンティティなどが存在するケースを挙げています。

使用料源泉税の免税申請を行ったけれども、簡易な税務手続きを適用するための要件を充足せず、ドイツ税務当局により免税申請が却下された場合には、使用料の支払者は申請却下の通知受領後1カ月以内に源泉徴収税額の納付および源泉税申告書の提出などの手続きを行わなければいけません。源泉徴収税額の計算にあたっては課税所得を算定するため、通知の受領から1カ月以内に課税所得の算定および必要な税務手続きを完了することは非常に困難だと思いますので、免税申請が却下された場合の対応を事前に計画しておくことも重要となります。

(2) 知的財産の譲渡の場合

ドイツ連邦財務省は、知的財産の譲渡の場合も簡易な税務手続きが適用されることを2021年2月11日付通達で公表しました。知的財産権の譲渡者が譲渡時にドイツと租税条約を締結する国の居住者であり、租税条約において居住地国のみに課税権を認められ、さらに租税条約の特典を受ける権利を有するなどの要件を満たし、ドイツで免税とされる知的財産を譲渡する場合には、簡便な税務手続きとして、ゼロ法人税(所得税)申告書を提出すれば、ドイツ国内源泉所得となる譲渡益の金額の算

出は必要とされません。ただし、ライセンス供与の場合と同様に、譲渡取引に関連する契約書の写しや、契約書の中の重要な条項のドイツ語翻訳などの必要な書類をいくつか提出する必要があります。

6. 日系企業がとるべき対応

日系企業の各社は、それぞれ知的財産の保有、知的財産の取引などの状況が異なることから、各社の状況に応じて個別的な調査および分析が必要となります。しかし、それを踏まえても、ドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権のライセンス供与・譲渡に関する課税に関して、少なくとも以下の項目については確認すべきだと思います。

- 知的財産を保有しているか。知的財産を保有している、または保有していた場合は、2013年以降に、ドイツ以外の法人に対して保有する知的財産権をライセンス供与・譲渡しているか(「3. ドイツ国内の登録原簿などに登録されている知的財産権に関する課税の概要」の「(5) 対象期間(時効)」参照)。
- 2013年以降に知的財産権のライセンス供与・譲渡の取引がある場合、その知的財産権はドイツの登録原簿に登録されているか(EPOに提出された特許出願をもとに、ドイツ国内の登録原簿に登録された特許権も含む)
- 知的財産権がドイツの登録原簿などに登録されている場合、その知的財産を使用しているか(例: その知的財産を使って製造した製品をドイツに輸出し、ドイツで販売しているか)
- 上記項目の全てを満たす場合はドイツ所得税の課税対象となるが、一方で租税条約による免税の適用を受けることができるか(ドイツの租税条約濫用防止規定にも留意する)

まずは知的財産の保有、取引およびドイツでの登録に関する事実関係および状況について情報を収集し、分析を行い、課税対象となり得るか早急に調査することが推奨されます。その上で、租税条約に基づく免税適用の可否や、ドイツで適用される税務手続について確認し、ドイツ税務当局に対して提出する書類、情報などを収集、精査することが求められます。上記の確認事項は、日本企業が知的財産を保有することを前提としていますが、日本企業が知的財産のライセンス供与を受ける場合にも源泉徴収義務者として当事者となり得ることから、同様の確認が必要となります。

© 2021 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.