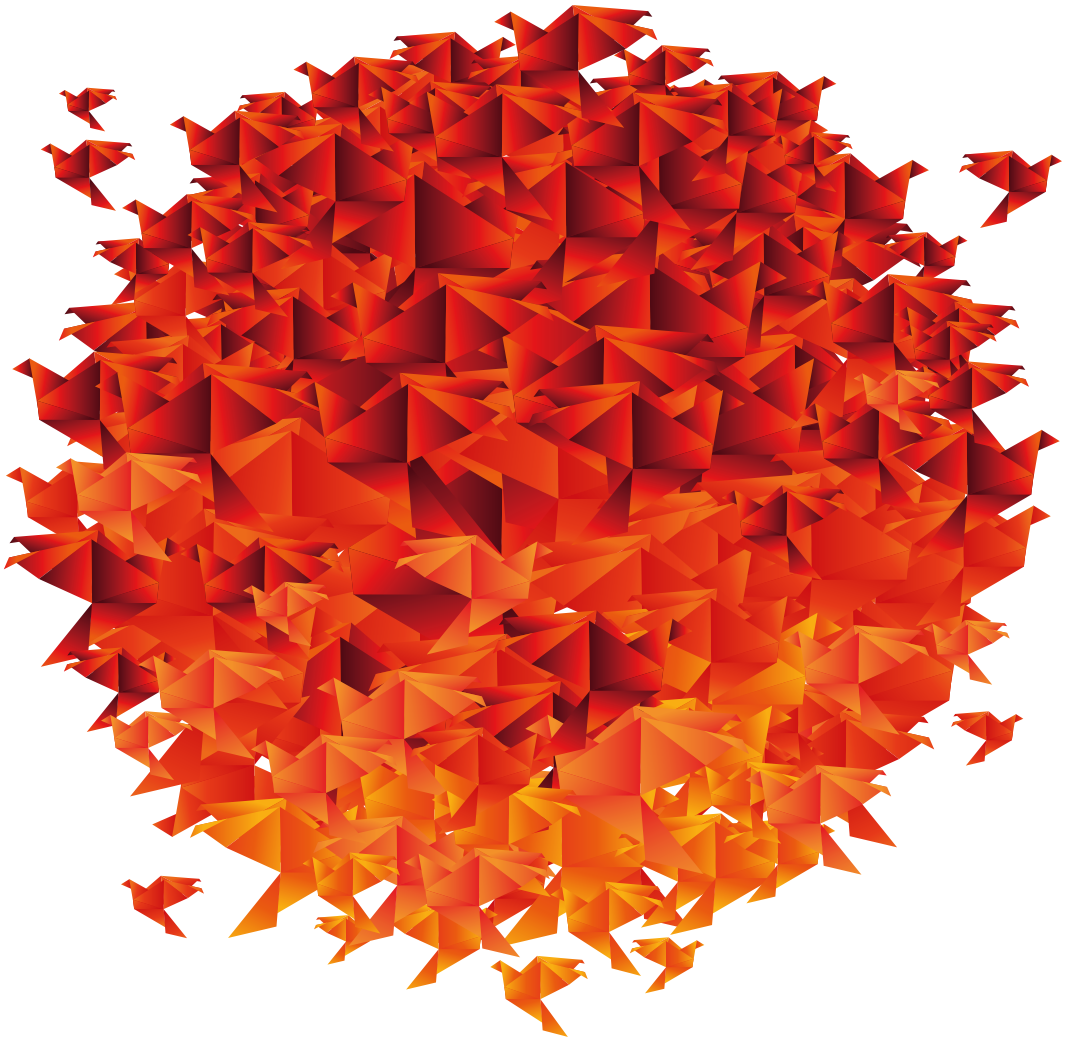
Deloitte.



ドイツ国外居住者の無形資産（IP）に関するドイツにおける課税：ETT/ORIP

解釈の変更に伴う、ドイツ非居住者のドイツNexus IPに関する課税

背景

おおよそ1世紀前に導入されているドイツ税法上の規定に関する、今回のドイツ税務当局の新しい解釈は、国外の納税者にとって非常に不都合な、ドイツでの課税を招く可能性があります。今回の新解釈において、ドイツNexus IPに関する所得は、ドイツ非居住者がその所得を得ている場合であっても、ドイツでの課税対象となります。驚くべきと言って然るべき本規定ですが、納税者は現在有効な本規定に従う必要があります。

MAKING AN IMPACT THAT MATTERS since 1845

ETT/ORIPとは？

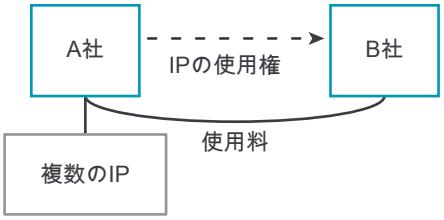
ETT/ORIPは、ドイツNexus IPの非居住者の課税という背景において使われる略称であり、それぞれExtraterritorial Transfer TaxおよびOffshore Receipts in respect of Intangible Propertyの略称です。

ETTはIPの譲渡におけるキャピタルゲイン課税を指します。関連するIPの経済的所有権が譲渡されたかどうかを判断するには、ケースバイケースの分析が必要となります。

ETT課税の対象となる可能性のある取引

ORIPはIPの利用に対して支払われた使用料（ロイヤルティやライセンス・フィーなど）に対し、15.825%の源泉課税が生じます。

ORIP課税の対象となる可能性のある取引



譲渡（ETT）とみなすか、使用料の支払（ORIP）とみなすかについても、ケースバイケースの分析が必要となります。

ドイツNexus IPとは？

ETT/ORIPは、全ての無形資産に適用されるわけではなく、その「権利」がドイツ国内レジスターに「登録されている (registered)」、もしくはその「権利」がドイツ国内に所在する施設にて「利用されている (exploited)」場合に生じます。これらの権利がドイツNexus IPと呼ばれます。

「権利」とは、知的財産としての（法律上もしくは契約上の）法的保護を享受している、主に、特許、商標、企業秘密(ノウハウを含む)および著作権を含みます。権利は、公的レジスターにおいて「Registry2」に登録された場合に、「登録されている」とされます (registered IP)。
ドイツ特許商標庁（DPMA/ Deutsche Patent und Markenamt）にリストされている全ての権利が国内に登録されているとは限らず、例えばヨーロッパの商標は国内に登録されているとはみなされません。商標および特許の登録に関しては、ドイツ特許商標庁、欧州連合知的財産庁（EUIPO/ EU Intellectual Property Office）、世界知的所有権機関（WIPO/ World Intellectual
Property Organization）の規定に基づく、複数のステップがあります。ETT/ORIP課税に関係するIPかどうかについては、ケースバイケースの判断が必要となります。

権利がドイツ国内に所在する施設で「利用されている」かについては、事実関係に基づく確認が必要となります (exploited IP)。

ドイツにおける、ETT/ORIPの対象となるIPは、多くの場合、その他の権利を含む権利の束の一部です。ドイツ課税の対象となる金額を算出するための手法はいくつかありますが、いずれの手法においても、詳細な経済分析が必要となります。

課税対象所得とは？

ETTの場合、譲渡時のドイツNexus IPのキャピタルゲインが課税対象となり、ORIPの場合、ドイツNexus IPに該当する受取使用料が課税対象となります。
多くの場合、キャピタルゲインもしくは、受取使用料は、ドイツNexus IP以外の、ほかの国に登録されている権利や著作権などを含んでいます。ドイツNexus IPに該当する所得の配分については、例えば、下記の手法が考えられます：

コスト・アプローチ（CA）
CAにおいては、登録による価値の（増加した）値を使用します。従って、CAにおいて、登録費用およびマークアップが、該当するドイツNexus IPの価値だとみなされます。

ボトムアップ・アプローチ（BUA）
BUAにおいては、ドイツNexus IPの独立第三者間取引価格を使用します。多くの場合、同様の第三者間取引の価格検証が、データベース・スタディによって行われます。

トップダウン・アプローチ（TDA）
TDAにおいては、キャピタルゲインもしくは受取使用料の総額をベースに、経済分析に基き、ドイツNexus IPにその割合に基づいた金額の分配が行われます。

適切な手法およびその適用に関する選択は、ケースバイケースで行われます。包括的な経済分析において、通常、業界、ビジネスモデル、バリューチェーンの分析が含まれます。その際、どのドイツNexus IPが実際に使用されているか、追加の法的保護（例えばEU商標）が存在するか、また、ドイツNexus IPによる特定の価値貢献についてなどの理解が必要となってきます。

必要情報とは？

ドイツNexus IPの存在およびそれによる影響を分析するために、以下の情報が重要となってきます：

- 使用料契約
- コスト・シェアリング契約
- IP譲渡契約
- グループの資本関係図
- 支払いの受益者および支払者に関する情報（所在地、代表者）
- 受益者および支払者の居住者証明書および受益者法人の設立に関する書面
- 四半期ごとの使用料支払いに関する情報
- IP譲渡における取引額
- 資産・株譲渡における取引額のうちIP該当分
- ドイツNexus IPに関係するセグメント化した売上額
- ドイツNexus IPの登録および訴訟に関する費用、およびグループのWACC（加重平均資本コスト）
- IP譲渡における評価レポート
- 使用料の支払者および受益者の居住国におけるその税務上の扱い

推奨されるアクション

2020年11月19日にドイツ財務省 (MOF) より、ドイツ公的レジストリーに登録されているIP (registered IP) に関しては、ETT/ORIP課税が生じないという旨の法律改正案が発表されました。ドイツ国内施設において利用されているIP (exploited IP) については、この改正案においても引き続き課税対象となっていました。
しかし、その後発表された政府から承認された草案においては、この緩和策 (登録されているIPについては課税なし) は含まれていませんでした。
この法律草案発表前および後に、MOFは通達を発行しています。11月6日に公表された通達は、現行ルール (つまり、登録されているIPについても課税あり) の適用を肯定し、納税者に対してコンプライアンス義務を促す内容となっています。また、2021年2月11日に発表された通達において、登録されているIP (registered IP) で、かつ、租税条約が適用されドイツが課税権を持たないケースに関しては、納税者のコンプライアンス義務が軽減されています (ドイツの国内施設で利用されているIPについては、これに該当せずコンプライアンス義務は軽減されません。) 。

以上を考慮すると、実状に応じて次のアクションが必要となってきます。

1.ETT/ORIP課税リスクの検討
検討において、下記について考慮する必要があります。

- 考えうるIP譲渡取引の特定
- 四半期ごとの使用料支払いの特定
- ドイツNexus IPの特定 (ドイツでの利用もしくは登録)
- 租税条約適用について判断
- 租税条約の適用がない、もしくは不確定の場合 : ドイツNexus IP該当額の査定

原則的には、課税リスクの検討は、納税者が当該ルールに関する認識がなかったという前提において、過去7年に渡って行う必要がありますが、2013年1月1日まで遡って検証を行うことが推奨されます。

2.　税務署に対する開示および申告書の提出
ETT課税リスクが特定され、かつ、租税条約の適用がない場合、課税所得となるキャピタルゲイン額の算出をしたうえで、税務署に対して情報の開示および申告書の提出の必要があります。ETTかつ、租税条約の適用のある (ドイツが課税権を持たない) 場合にも、適切な開示及び申告書の提出 (この場合にはゼロ申告) が必要となります。

ORIP課税リスクが特定された場合、四半期ごとの源泉税申告を提出し、源泉税を納付する必要があります。源泉税申告期日は、暦年四半期末の翌月10日です。原則的には、免税証明書がない限り、租税条約の適用に関わりなく源泉税申告および納付を行う必要があり、支払われた源泉税は、租税条約が適用される場合には還付手続きをすることとなります。
なお、登録されているIP (registered IP) に係る使用料については、納税者が租税条約の適用を明確に示すことができる限りにおいて、2021年2月11日に発行した通達に規定された簡易ルールの適用が可能です。その場合、2021年9月30日までに支払われた使用料に関して、2021年12月31日までに免税証明書を申請し、適切な開示 (契約書コピー、それに関する説明およびドイツ語訳を含む) を行います。この簡易ルール適用によって、課税対象所得の算出、源泉税申告・納付、および還付手続きは不要となります。ただし、依然として詳細な事実関係の確認およびその開示は必要となります。

特に、租税条約の適用がない又は適用が不明な場合、もしくは、ドイツでIPが利用されている (exploited IP) 場合には、申告書 (ETTの場合) 又は源泉税申告 (ORIPの場合) の提出が必要となりますが、これには、すべての関係する事実関係を開示し、税務当局による課税所得の算出を可能にする必要があります。通達によると、税務当局はTDA、つまり収益をベースとした配分のみを許容していますが、事実関係に基づいて、適切な算出の手法を決定すべきであると考えられます。

ETT/ORIPに関する規定および個々の事実関係を包括的に考慮したうえで、今後のステップを特定することが推奨されます。

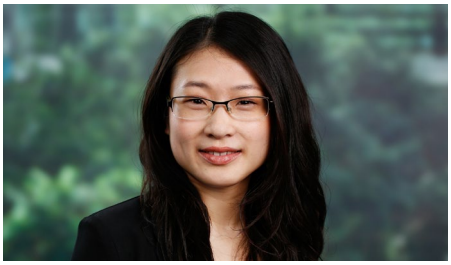
連絡先

ご質問はございますか？
貴社のニーズやご希望に合わせて、より詳細なお話をさせていただくために、お電話やメールでのご連絡をお待ちしております。

Japanese Business Tax Team Germany

Thomas Welz
Partner
Tel: +49 (0)211 8772 3522
twelz@deloitte.de

Iris Sabine Mönnich
Director
Tel: +49 (0)211 8772 3572
imoennich@deloitte.de



Asagi Kawashima
Manager
Tel: +49(0)69 45695 7048
askawashima@deloitte.de

Shinichi Ishida
Japanese Coordinator
Tel: + 49 (0)211 8772 2099
sishida@deloitte.de

Deloitte.

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the “Deloitte organization”). DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/de/UeberUns to learn more.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services; legal advisory services in Germany are provided by Deloitte Legal. Our global network of member firms and related entities in more than 150 countries and territories (collectively, the “Deloitte organization”) serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte’s approximately 330,000 people make an impact that matters at www.deloitte.com/de.

This communication and any attachment to it is for internal distribution among personnel of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms and their related entities (collectively, the “Deloitte organization”). It may contain confidential information and is intended solely for the use of the individual or entity to whom it is addressed. If you are not the intended recipient, please notify us immediately and then please delete this communication and all copies of it on your system. Please do not use this communication in any way.

None of DTTL, its member firms, related entities, employees or agents shall be responsible for any loss or damage whatsoever arising directly or indirectly in connection with any person relying on this communication. DTTL and each of its member firms, and their related entities, are legally separate and independent entities.

Issue 05/2021