

RSM Japan Tax Co.

インド ニュースフラッシュ:

インド最高裁判決:ソフトウェア支払いについて、租税条約上のロイヤリティに該当しないとの判断

2021年3月6日

## インド ニュースフラッシュ: ロイヤリティに関する最高裁判決

### 1.0 判決の背景

2021年3月、インド最高裁判所は20年に及ぶソフトウェアの支払いに関する税制上の論争に判決を下した。ソフトウェアのエンドユーザーであるインド居住者からソフトウェア製造者又は販売者であるインド非居住者に対する当該ソフトウェアの再販又は使用の対価としての支払いについては、当該ソフトウェアの著作権使用に当たるロイヤリティには該当しないとの判断を公表した。このため、インド国内に恒久的施設を有さない非居住者であるソフトウェア製造者又は販売者がインドにおいて国内源泉所得を発生させることはなく、源泉徴収の対象とはならない。

租税条約によれば、ロイヤリティの範囲は1961年所得税法よりも狭義に定義されており、租税条約ではロイヤリティとは、文学上、美術上、若しくは学術上の著作物(映画フィルム及びラジオ放送用又はテレビジョン放送用のフィルム又はテープを含む。)の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程の使用若しくは使用の権利の対価と一般に限定的に定義されているのに対し、インド所得税法では、あらゆる著作権等に関する権利の移転(ライセンス付与を含む。)を含む比較的広義なものになっている。

ロイヤリティの定義は、2012年財政法より所得税法第9条(1)(vi)に解釈指針(Explanation) 4を公表することで1976年より遡及的に広く規定されていた。

解釈指針4 :疑問を払拭するために明記するが、いかなる権利の使用若しくはコンピューターライセンスを使用する権利の移転(ライセンス付与を含む。)は、そのメディアの形態に関わらず、常に権利、財産及び情報に関する権利の移転に含まれる。

## インド ニュースフラッシュ: ロイヤリティに関する最高裁判決

### 2.0 考慮事項

#### 2.1 分類

最高裁への控訴以前にソフトウェアに関する支払いについては様々な提訴がなされており、その事実関係及び背景の同一性より訴訟内容は以下の4種類に分類することができる。

- a) ソフトウェア購入関連(エンドユーザー)
- b) パッケージソフトウェア関連(再販業者及び販売業者)
- c) 海外販売業者関連
- d) 組込型ソフトウェア(ハードウェアに搭載されたソフトウェア)関連

#### 2.2 具体的な訴訟事例

- 1) あるインド居住者がアメリカよりパッケージ型ソフトウェアを購入した。
- 2) その際、購入者はロイヤリティがインド国内では源泉対象ではないとし、代金支払時に源泉徴収を行わなかった。
- 3) 当該取引の使用許諾契約書を検討した結果、何がソフトウェアとして販売されたかについては、そこに著作権が含まれており、ロイヤリティの支払いであると認識され、そのため所得税法第9条(1)(vi)の対象となる所得であるとみなされた。
- 4) インド税務当局により、当該ソフトウェア輸入に対する支払いはロイヤリティと判断され、当該ソフトウェアを購入したインド居住者に源泉徴収義務があると判断された。

### 2.3 最高裁以前の議論

こうした好まざる結果より、使用許諾契約書よりソフトウェアの再販又は使用の対価として、非居住者たるソフトウェア製造者又は販売者への支払いは、ロイヤリティに該当するかとの議論がなされてきた。

### 3.0 納税者側の主張

- 3.1 インド居住者とインド非居住者の間で締結した使用許諾契約書では、そのソフトウェアを購入したインド居住者に対し、インド非居住者よりその所有する著作権、及びその他の知的財産権の権利、所有権又は持分の移転はなかった。
- 3.2 ロイヤリティの定義に関連して、著作権より派生する商品、例えば書籍や音楽CD等があるが、これらはロイヤリティの対象になっていない。この場合、当該著作権の派生商品の移転に対しては課税上のロイヤリティには該当せず、よって支払側に源泉徴収の義務もない。
- 3.3 著作権は排他的権利であるが、当該使用受託契約書では独占的権利の付与はなく、購入者には一部の限定的ライセンスのみが供与されており、購入者側のサブリース、貸与、複製等は許可されていない。
- 3.4 1957年著作権法によれば、元になる著作権 (copyright) とその著作物 (copyrighted article) があり、それは著作権法第14条(b)において元のコンピュータープログラムとその複製プログラムに識別されている。コンピュータープログラムを使用するライセンスの供与は、こうしたソフトウェアを使用することと同義であり、必要なことである。

## インド ニュースフラッシュ: ロイヤリティに関する最高裁判決

- 3.5 今回のケースでは、インド居住者たる再販業者や販売業者に供給されたものは著作権ではなく単なる著作物であり、何ら権利移転を伴わないエンドユーザーに対する著作物の移転に過ぎない。
- 3.6 使用許諾契約書上の用語として、ライセンスという言葉はその性格を決定するものではない。
- 3.7 当該販売業者等に提供されたものは独占的権利や所有権移転権利のないコンピューターソフトウェアの再販ライセンスであり、その販売業者やエンドユーザーに対するコンピュータープログラムの著作権移転がない旨は契約上明記されている。
- 3.8 租税条約の適用に際しては、インド非居住者へ恩典が与えられる場合にのみその適用がある。
- 3.9 ファーストセール・ドクトリンは著作権者がその著作物を売却すると購入者側はその後制約なく権利処分できる原則であるが、外国販売者の権利は当初の販売を超えてその他の者にその複製物の販売を許容するものではない。すなわち、著作物に関する販売権が与えられるのみで著作権の移転は行われない。
- 3.10 所得税法第195条の源泉徴収は、租税条約によってロイヤリティに関する有利な規定が適用された後にのみ適用されたとする判例がある。

### 4.0 税務当局の主張

- 4.1 所得税法第9条(1)(vi)の解釈指針2(v)によれば、著作権は広く規定されており、派生商品は含まれているものの著作権自体の移転については明記されていない。

## インド ニュースフラッシュ: ロイヤリティに関する最高裁判決

- 4.2 実際のソフトウェアの使用に際し、特定のコンピューターへのソフトウェアの導入や使用であっても、著作権は原著作者とは切り離されて存在する。
- 4.3 合法に取得した個人的使用目的のコンピュータープログラムを複製をした場合、著作権法上の侵害には当たらないが、逆にそれを商業目的のために複製した場合は著作権法侵害に当たる。
- 4.4 著作権法14条(b)(ii)にはファーストセール・ドクトリンについて規定されておらず、販売業者に対してはこの適用はないと言うべきである。販売業者がソフトウェア・ライセンスをエンドユーザーにライセンスするか販売した場合、そこで初めて著作権や持分の分離があり14条(b)(ii)が適用される。
- 4.5 税務当局としては、自らの主張を確認するために、カルナタカ高等裁判所における外国ソフトウェア会社との判例を根拠として支持する。
- 4.6 租税条約は非居住者である納税者にのみ適用され、所得税法第195条の源泉徴収とは関係ない。
- 4.7 著作権法第9条(1)(vi)解釈指針4にあるように、所得税法第195条より源泉義務のある者は1976年より適用されたこの法令通り源泉徴収を行うべきである。税務当局としては、所得税法第194条Eについて解釈したある最高裁判決より、インド非居住者か否かに関わらず、源泉徴収義務があると判断された例を根拠とする。

## 5.0 最高裁の見解

- 5.1 ロイヤリティはOECDモデル租税条約第12条に同様に定義されており、OECDモデル租税条約コメントリーを参考にした判例もいくつか存在しており、これは本件にも当てはまる。
- 5.2 最近、インドとモロッコ、スイスといった国々と締結された租税条約や議定書は、このOECDモデル租税条約のロイヤリティの定義と大差なく規定されている。
- 5.3 著作物の使用のみに限定された排他的かつ移転不可のライセンスは、その使用に対し補助的かつ限定された条件を有するもので、著作権法第14条に列挙されたあらゆる権利のためのライセンスと解釈することはできず、又同法第30条に言う権利の持分を作り出すものでもない。
- 5.4 使用許諾契約書により付与されるライセンスは著作権法第30条にあるライセンスというよりは、コンピューターソフトウェアの使用に制限や条件を与えるためのものである。つまり、使用許諾契約書は何らかの権利や持分、少なくともコンピューターソフトウェアを適応させる権利や持分を付与するものではない。ライセンスは、組み込まれたコンピュータープログラムを含む物理的な物の販売に過ぎず、それゆえ商品の販売と考えられる。
- 5.5 コンピュータープログラム自体の保管は著作権法の侵害には当たらない。
- 5.6 コンピュータープログラムを適応させたり、販売、移転、ライセンス供与等によって適応させる権利は、著作権の独占的使用権の本質と考えられる。

## インド ニュースフラッシュ: ロイヤリティに関する最高裁判決

- 5.7 購入したコンピュータープログラムをその使用目的で複製したり、適応することや、紛失、故障又は破損に備えて、一時的にバックアップを作成することは著作権法の侵害には当たらない。
- 5.8 著作権法第14条(b)(ii)の制定やそれ以降の改定より、最高裁はファーストセール・ドクトリン、権利消尽の原則が本件の事実関係において適用されるとの見解である。さらに、使用許諾契約書等では著作権法第30条によるライセンスの付与は行っていないものの、コンピューターソフトウェアの複製が組み込まれた物が移転されているとの見解を採る。
- 5.9 最高裁は納税者有利に終わったある2つの判例を明示し、そこで検討された法令を確認した。
- 5.10 最高裁は2012年以前の判例について認知しているが、2012年に制定された著作権法第9条(1)(vi)解釈指針4は2012年以前の事例には遡及して適用できない。
- 5.11 租税条約第12条において定義されているロイヤリティによれば、本件に関連して検討した使用許諾契約書等は著作権の使用や使用权に関して販売業者やエンドユーザーに対しいかなる権利や持分を創出するものではなく、所得税法第195条に明記されている源泉徴収の義務は発生しない。
- 5.12 上記 3.10において検討した判例では、所得税法第195条の検討の結果、まず非居住者に対し納税義務がある場合にのみ源泉徴収義務が発生するとされた。対して、同法第194条Eでは課税義務については触れず源泉徴収について規定されたものである。そのため、上記 4.7の判決においては完全に別の状況と判断され、本件への適用はない。

## 6.0 最高裁の判決

使用許諾契約書及び販売契約書におけるソフトウェアの販売に対する対価について、当該ソフトウェアの購入者であるインド居住者から非居住者であるソフトウェア製造者又は販売業者に対する支払いは、所得税法第195条の源泉対象には当たらない。租税条約第12条において定義されているロイヤリティによれば、使用許諾契約書等は著作権の使用や使用権に関して販売業者やエンドユーザーに対しいかなる権利や持分を創出するものではなく、不利益を与えるようなロイヤリティに関する条項の適用はない。これは上記 2.1の4分類すべてに当てはまる。

## 7.0 その他の重要項目

### 7.1 租税条約のロイヤリティの定義の位置付け

上記 4.7の裁判において、最高裁は租税条約の定義がある場合には租税条約を参照すべきであるが、インド所得税法に該当する定義がない場合に限り租税条約の定義を適用することができる旨明言した。したがって、インド・米国租税条約に対して広義に定義されているインド所得税法上のロイヤリティが検討された。

各国との租税条約上のロイヤリティはほぼ同様であるが、完全に同一ではないので注意が必要である。

## 8.0 RSMのコメント

インドでは、長い間ソフトウェアの支払いに対する課税について議論されてきた歴史がある。インド税務当局は、常にソフトウェア購入の支払いは課税対象であるとの立場を取ってきた。対して、納税者側はこうした支払いはソフトウェアの再販や頒布の権利を得るためのものであり、著作権自体を移転させるためのものではないと主張してきた。ここにきて、この源泉に関する継続した議論も沈静化するとみられる。

2020年財政法 (Finance Act)では平衡税 (Equalization Levy)が新たに導入され、非居住者による(ソフトウェアの販売を含む)オンライン取引が平衡税の課税対象となった。この新制度により、ソフトウェアに対する支払いはロイヤリティの対象とはならないものの、2%の平衡税の対象となり納税者に検討を課することとなった。

現在、ロイヤリティに関しては多数の係争があり、インド政府はソフトウェアの支払いにつきロイヤリティとして相当の税金を徴収してきた。今回の最高裁判決より、納税者からは過去に納税した税金の還付(及び、それに対する利息)が求める可能性があるため、当該判決に対する今後の政府の動向に注目したい。



税理士法人 東京クロスボーダーズ  
(RSM Japan Tax Co.)

東京都新宿区西新宿6-5-1 新宿アイランドタワー43階

Tel: (03) 6911-4852

Fax: (03) 6911-4853

<http://www.rsmjapan.com>

# THE POWER OF BEING UNDERSTOOD

AUDIT | TAX | CONSULTING