

2023年6月22日

## ロイヤリティ及び技術役務への対価の税率の引き上げ

弁護士 琴浦 諒 / 大河内 亮

### Contents

- I. インドにおけるロイヤリティ及び技術役務への対価の税率の引き上げ
- II. 日印租税条約上の税率の適用を受けるための条件
- III. 日本企業の対応方針
- IV. 終わりに

## I. インドにおけるロイヤリティ及び技術役務への対価の税率の引き上げ

インドでは、各年度の予算成立の度に、予算のための法律(Finance Act)を成立させていますが、2023年度の予算のための法律である Finance Act, 2023 において、ロイヤリティ(royalty)及び技術役務(fee for technical services)の税率の引き上げと、それに伴う源泉徴収額の引き上げが盛り込まれました。同法は、年度開始日である2023年4月1日に施行されています。

具体的には、ロイヤリティ及び技術役務に適用される税率は2022年度までは10%(税金自体に課される surcharge(付加税)5%と、surcharge 付加後の合計税率 10.5%に課せられる cess(健康教育目的税)4%により、実効税率は 10.92%)であったのに対し、2023年度は20%(同様の計算により実効税率は 21.84%)に引き上げられています。また、インドでは、ロイヤリティ及び技術役務に適用される税金は、全額源泉徴収課税となるため、上記税率自体の引き上げに伴い、源泉税率も10.92%から21.84%に引き上げられています。

「ロイヤリティ」とは、技術や商標等のライセンス契約や技術援助契約に基づいて受け取る対価を意味します。インドに進出している日本企業(特に製造業)の多くは、インドの子会社や合併会社に対し、技術や商標等のライセンス契約や技術援助契約に基づいて技術援助を行い、その対価としてロイヤリティを受け取っていることから、本改正の影響を受けることになると考えられます。

また、「技術役務」には、技術的なサービスだけではなく、インドに対して提供されるアドバイザー業務等の対価も含まれるため、たとえばインドの子会社や合併会社に対して経営サポート等のコンサルティング業務を行い、

その対価を受領している日本企業も、本改正の影響を受けることになると考えられます。

## II. 日印租税条約上の税率の適用を受けるための条件

### 1. 日印租税条約上のロイヤリティ及び技術役務に適用される税率

上記 I で述べた 2022 年度及び 2023 年度の税率は、あくまでインドの国内法で定められた税率であり、日本とインドの間でロイヤリティや技術役務の支払いがなされる場合の税率については、本来、二国間の租税条約である日印租税条約が適用されるはずですが(ただし、下記 2 で述べる通り、インドは、国内法で日印租税条約の適用範囲を事実上限定しているため、実際にインドから日本への支払いに際して日印租税条約上の税率の適用を受けることは容易ではありません。)

そして、日印租税条約上のロイヤリティや技術役務の支払いに対する税率は 10%と定められており、またこの全額が支払いを行う側の国において源泉徴収されることとされています。

そのため、本来であれば、日本とインドの間でロイヤリティや技術役務の支払いがなされる場合には、日印租税条約に基づいて 10%の源泉徴収を、支払いを行う側の国において行えば良いはずですが。実際に、日本からインドに対してロイヤリティや技術役務の支払い(コンサルタントや会計士、弁護士等への報酬の支払いも含まれます。)が行われる場合、(日印租税条約上の届出を行うことを前提として)特に条件なく、この 10%という税率が適用されています。

### 2. 従来 of 経緯と税率上昇の影響

一方、インドは、従来、その国内法において、外国居住者がインドにおいて二国間租税条約上の税率の適用を受けたい場合、当該外国居住者に対し、インド国内で税務番号(permanent account number (PAN))を取得することや、インドで税務申告を行うこと等の条件を課してきました。

これは、本来、双方国の居住者に対して公平、平等に適用されるべき二国間租税条約を、インド側が国内法により一方的に外国居住者に対する適用条件を設定することで、当該条件を満たせない外国居住者に対して実質的に二国間租税条約の適用を阻害するものとして、これまでも諸外国から批判されてきたところです。外国側では、インド居住者に対する二国間租税条約の適用条件を設定していない国も多く、実際に、たとえば日本においては、日本からインドにロイヤリティや技術役務の支払いを行うにあたり、インド居住者側が「10%」という日印租税条約上の税率の適用を享受するための条件(例:インド居住者において日本のマイナンバーや法人番号を取得すること、日本で税務申告すること等)は特に設定されていません。

しかしながら、2022 年度までは、少なくとも日本企業においては、この問題が先鋭化することはあまりありませんでした。上記 I で述べた通り、2022 年度までは、インドにおけるロイヤリティや技術役務の支払いに対する税率は 10%とされており、surcharge や cess を含めてもなお、実効税率は 10.92%であったことから、日印租税条約上のロイヤリティや技術役務の支払いに対する税率である 10%とあまり差がありませんでした。

そのため、日本企業は、インドのライセンス企業や子会社等からロイヤリティや技術役務の支払いを受けるに際し、日印租税条約上の税率である 10%から 0.92%だけ高いだけのインド国内法上の 10.92%という税率を甘受することで、インドで PAN を取得したり、インドで税務申告したりする手間を避けることができました。

しかしながら、上述の通り、2023 年度の予算により、2023 年度はインド国内法上のロイヤリティや技術役務の支払いに適用される税率は 20%(実効税率は 21.84%)に引き上げられています。これは、日印租税条約上の税率である 10%の 2 倍以上の税率であり、日印租税条約上の税率の適用を受けない日本企業にとっては、従来 of 倍以上の税負担が生じることになってしまいます。しかも、日本法上、二国間租税条約が定められている場合、当該租税条約において定められている税率以上の外国税額控除を受けることはできないため、

11.84%分についてはそのまま日本企業側のコストとなってしまいます。

すなわち、2023 年度以降は、日印租税条約の適用を受けない限り、日本企業がインドのライセンス企業や子会社等から受領するロイヤリティや技術役務の支払いについては、実質的に 10%以上減額されるのと同じということになります。

### 3. 日印租税条約上の税率の適用を受けるためのインド側の条件

日本企業が、上述のようなロイヤリティや技術役務の支払いの実質的減額を避けたい場合、日印租税条約上の税率の適用を受けるしかありませんが、インド側は、その国内法により、インド居住者からロイヤリティや技術役務の支払いを受け取る外国居住者が二国間租税条約の適用を受けるためには、当該外国居住者において、以下の条件を全て満たす必要があるとしています。

- ① tax residency certificate の提出
- ② インド国内に PE がないことの誓約書(declaration of no permanent establishment)の提出
- ③ Form 10F と呼ばれる書式の提出(※2023 年 10 月 1 日以降はオンライン提出のみ受付け)
- ④ (二国間租税条約上の税率が、インド国内法上の税率を下回る場合)インド国内での税務申告

一般に、①と②はそれほど大変ではありませんが、③と④は、外国居住者側に相当の負担を生じさせるものであり、実質的に外国居住者が二国間租税条約の適用を受けるハードルになってしまっています。

日本についていえば、①は日本の税務署から比較的容易に取得でき、また②は書式にのっつて記載すれば良いことから、こちらも比較的容易に提出できます。

一方で、③については、2023 年 10 月 1 日以降にオンラインでインドの税務当局に Form 10F を提出する場合、当該外国居住者において税務番号(permanent account number (PAN))と、デジタル署名証明書(digital signature certificate (DSC))を取得する必要があることから、この条件を満たすためには PAN と DSC とを取得する必要があり、相当の手間がかかります。

さらに、④について、日本企業が日印租税条約上の税率の適用を受けたい場合、インドでの毎年の税務申告が必要となります。インド居住者からのロイヤリティや技術役務の支払い以外に、インド国内で何らかの収入がある日本企業にとっては、インド国内での税務申告はいずれにせよやらなければならないことであるため、この条件はそれほどのハードルにはならないと思われませんが、そうでない日本企業にとっては、毎年、手間と時間と費用をかけて、インドで税務申告を実施しなければならないということになってしまいます。

### 4. PAN 取得、税務申告を行う場合のリスク

非居住者がインドにおいて PAN を取得し、また税務申告を行う場合、単に事務的に手間、コストがかかる、ということとどまらず、「インドの税務当局に存在を認識され、将来的に、インドの税務当局から何らかの課税処分的主張を受けるリスク」が高まってしまうことになります。

インドの税務当局は、我が国における実務と比して、積極的に(ともすれば、強引、不合理とも思われるロジックで)課税処分を実施してくることが少なくなく、実際に多くの日系企業がそのような課税処分を受けています。インドの税務当局による課税処分の多くは、不服申立ての上訴審たる Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) や Customs, Excise and Service Tax Appellate Tribunal (CESTAT)で取り消されており(統計上、不服が申立てられた事案のうち、7 割以上もの事案が課税処分取消の対象となっているようです。)、予期しない課税処分がなされたとしても、最終的には勝訴し、取り消しを受けることができる可能性が相当にあると言えます。

しかしながら、最終的に勝訴し、課税処分取消の判断を得られるまでには、上訴審と併せて5~10 年程度の時間がかかることも珍しくなく、日本円で合計数千万円を超える弁護士費用がかかることも少なくありません。

そのため、インドの税務当局から予期しない課税処分的主張を受けた場合、結果として課税処分が取り消されたとしても、手間、時間、費用の面において、日本企業側は大きなダメージを受けてしまうことになります。

そのため、日本企業がインドにおいて PAN を取得し、また税務申告を行うことは、単に事務的な手間、コストの問題だけではなく、上記リスクへのエクスポージャーを高めることを意味することになります。

### III. 日本企業の対応方針

まず、現時点において、既にインドで PAN を取得しており、かつ税務申告を行っている日本企業については、インドのライセンス企業や子会社等からのロイヤリティや技術役務の支払いを受けるに際し、日印租税条約の適用を受けるべく、必要書類を提出した方が良いと思われます。これらの日本企業については、ロイヤリティや技術役務の支払いについて、日印租税条約上の 10% の税率の適用を受けるための条件を満たしたとしても、大きな手間はかからず、また新たなリスクへのエクスポージャーを高めるとも言えないためです。

一方で、現時点において、インドで PAN を取得しておらず、(あるいは取得していても)インドで税務申告を行っていない日本企業については、インドのライセンス企業や子会社等からのロイヤリティや技術役務の支払いを受けるに際し、日印租税条約の適用を受けるかどうかは慎重に判断した方が良いと思われます。これらの日本企業については、PAN や DSC を取得したり、インドで毎年の税務申告を行うことについて、手間、時間、費用がかかる上、「インドの税務当局に存在を認識され、将来的に、インドの税務当局から何らかの追徴課税の主張を受けるリスク」へのエクスポージャーを高めることになるためです。そのため、これらの日本企業においては、現時点で受領しているインドのライセンス企業や子会社等からのロイヤリティや技術役務の金額や、今後のインドへの関与の度合いの予定等を踏まえ、10% の税率の適用を受けることのメリットと、上に述べたようなデメリットを比較衡量した上で、日印租税条約上の税率の適用を受けるかどうかを判断すべきと考えられます。

### IV. 終わりに

2023 年度予算におけるロイヤリティ及び技術役務に適用される税率の引き上げは、インド政府が提出した当初予算案には含まれておらず、国会審議における検討の最終段階において追加されたものです。そのため、多くの人にとって、やや唐突感のある改正でした。

現状、日印租税条約上の税率については、日本からインドに支払いを行う場合には、無条件で適用されるのに対し、インドから日本に支払いを行う場合には、上記 II の 3 で述べたような様々な条件が課されることから、結果的に、日本の居住者にとって不平等、不公平となってしまうようにも思われます。この点については、二国間租税条約の平等性、公平性の維持の観点から、今後、日本政府からインド政府への是正に向けた働き掛けも待たれるところです。

- 
- 本ニュースレターの内容は、一般的な情報提供であり、具体的な法的アドバイスではありません。お問い合わせ等ございましたら、下記弁護士までご遠慮なくご連絡下さいますよう、お願いいたします。
  - 本ニュースレターの執筆者は、以下のとおりです。  
弁護士 琴浦 諒([ryo.kotoura@amt-law.com](mailto:ryo.kotoura@amt-law.com))  
弁護士 大河内 亮([ryo.okochi@amt-law.com](mailto:ryo.okochi@amt-law.com))
  - ニュースレターの配信停止をご希望の場合には、お手数ですが、[お問い合わせ](#)にてお手続き下さいますようお願いいたします。
  - ニュースレターのバックナンバーは、[こちら](#)にてご覧いただけます。

---

アンダーソン・毛利・友常 法律事務所

[www.amt-law.com](http://www.amt-law.com)