

輸入貨物に係る関税評価上の取扱い等に関する照会

輸入者が支払うロイヤルティの関税評価上の扱いについて

照会		
照会内容等	① 輸入貨物の品名	液晶テレビ(税表分類:第85類)
	② 照会の趣旨	輸入貨物に係るロイヤルティについて、関税評価上の取扱いを照会するもの。
	③ 取引の概要及び関税評価に関する照会者との見解とその理由	別紙1のとおり。
	④ 関係する法令条項等	関税定率法第4条第1項第3号ニ及び第4号
	⑤ 添付書類	照会の趣旨及びその理由等の照会事項に関する参考資料

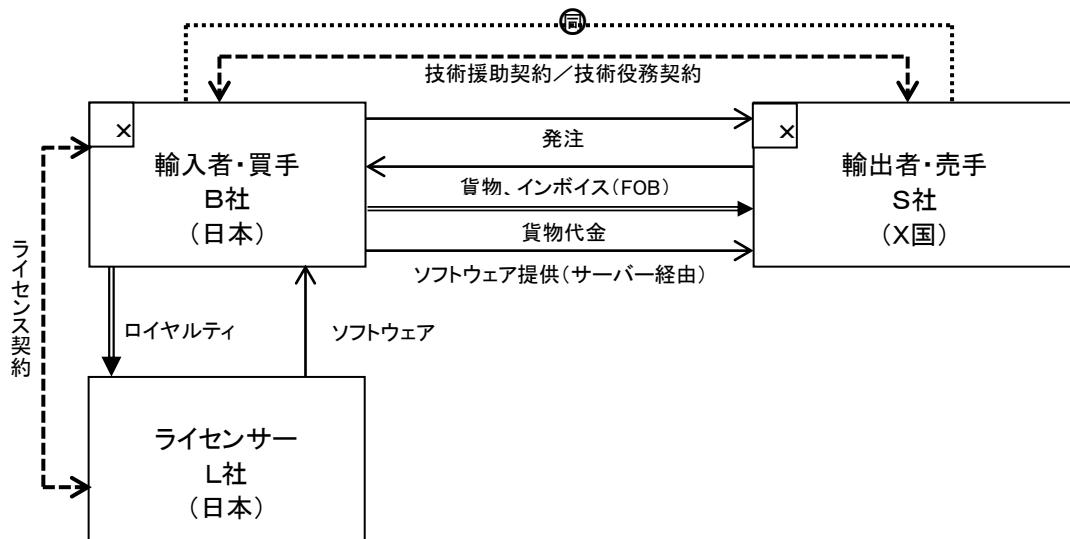
回答			
回答年月日	令和2年3月24日	回答者	大阪税関業務部首席関税評価官
回答内容	<p>別紙2のとおり。 ただし、次のことを申し添えます。</p> <p>(1) 回答内容は、あくまで照会に係る事実関係を前提としたものであり、具体的な事例において異なる事実がある場合や新たな事実が生じた場合には、回答内容と異なる課税関係が生ずることがあります。</p> <p>(2) 回答内容は、税関としての見解であり、事前照会者の申告内容等を拘束するものではありませんのでご留意ください。</p>		

目次

別紙1(照会)	3
1. 取引形態図	3
2. 取引の概要	3
3. 関税評価に対する照会者の見解	4
別紙2(回答)	5
【回答内容】.....	5
【理由】.....	5
1. 関係法令等	5
2. 輸入取引の認定	6
3. L社ソフトウェアに係る費用の検討.....	6
【付記事項】.....	9

別紙1 (照会)

1. 取引形態図



2. 取引の概要

(1) 買手であり輸入者であるB社（以下「輸入者」という。）は、X国所在の自己と特殊関係があり、売手であり輸出者であるS社（以下「輸出者」という。）より、輸入者の発注に基づいて「輸入貨物」を継続的に輸入します。

輸出者は、輸入者との間で「技術援助契約」及び「技術役務契約」を締結しており、両契約に基づき入手した技術ノウハウ等（輸入貨物見合いは無償）により輸入貨物を含む液晶テレビの設計、生産活動を行っています。

なお、輸入者と輸出者は特殊関係にありますが、取引価格への影響はありません。

(2) 輸入者はライセンサーであるL社（以下「ライセンサー」という。）と音声合成ソフトウェア（以下「L社ソフトウェア」という。）に関するライセンス契約を締結しています。

輸入者は、ライセンス契約に基づき所定のロイヤルティを支払うことにより、ライセンサーからL社ソフトウェア使用の許諾を受けています。L社ソフトウェア及びそのマニュアルは、ライセンス契約を締結することにより、入手することができるものです。

また、輸入貨物に当該L社ソフトウェアを組み込むことにより、輸入貨物に組み込まれている電子番組表の番組タイトル、あらすじ等及びチャンネルの選局、入力切替等を行った際のスクリーンメッセージ等の一部の文字を音声に変換すると共に、より人間の声に近い自然で柔らかな合成音声にすることが可能になります。なお、当該技術に関してライセンサーによる特許登録が行われているかは不明です。

(3) L社ソフトウェアは、まず、ライセンサーが本邦で開発し、輸入者用にカスタマイズして、輸入者へ提供されます。なお当該カスタマイズに関しては、上記(2)に記載するロイヤルティ以外の対価は支払っておりません。輸入者は、当該L社ソフトウェアを輸入者独自のソフトウェアと共にテレビに組み込むためのソフトウェア（以下「テレビ組み込み用ソフトウェア」という。）へ本邦において仕上げます。

テレビ組み込み用ソフトウェアは、テレビの基本動作を制御するオペレーティングシステムとアプリケーションソフトウェアから構成されます。

当該オペレーティングシステムは、オープンソースのものを自社でカスタマイズしたものです。L社ソフトウェアは、テレビ組み込み用ソフトウェアの機能の一部である電子番組表の文字を音声変換する部分に関して、アプリケーションソフトウェアの一つとして組み込まれます。L社ソフトウェアが持つ機能により音声に変換する元となる文字情報を表示する電子番組表は、L社ソ

ソフトウェア以外のソフトウェアによる機能です。さらに、電子番組表は他のソフトウェアからなる他の機能と連動して、テレビ組み込み用ソフトウェアとしての機能が発揮されています。このように、L社ソフトウェアの機能を残しつつも全体として機能するようなテレビ組み込み用ソフトウェアに仕上げます。

そして、技術役務契約に基づき、L社ソフトウェアを組み込んだ状態のテレビ組み込み用ソフトウェアを輸出者へ提供します（輸入者が自らのサーバー内に保存し、輸出者に対して当該サーバーに保存したテレビ組み込み用ソフトウェアへのアクセスを許諾することで提供しています。）。テレビ組み込み用ソフトウェアは、輸出者によって輸入貨物に組み込まれ、輸入貨物が、本邦へ輸入されます。

(4) ロイヤルティは、ライセンス契約に基づき、輸入者によりライセンサーに毎年一括して支払われます。

(5) 輸出者は、輸入者から指定された仕様に基づき、テレビ組み込み用ソフトウェアを組み込んだ輸入貨物の設計、製造、必要な試験の実施、包装、ラベル付け等を行い、輸入者に販売します。

輸入者は輸入貨物の品質、価格、数量等について輸出者と協議のうえ、受発注システムにて輸出者に発注することにより個別の契約を申し込みます。輸出者がこれに受諾することにより個別の売買契約が成立し、輸入貨物が輸入されることになります。

これらの受発注行為に対して、ロイヤルティの支払に関する取決め、記述はありません。

(6) ライセンス契約の中で、輸入者が輸出者にL社ソフトウェアを組み込ませることができることが記載されており、輸出者と輸入者の間でサブライセンス契約は締結されていません。

なお、以前は輸入者がライセンサーに支払うロイヤルティ相当額を請求していましたが、現在は請求しておりません。

(7) 輸入者は、L社ソフトウェアを輸入貨物以外にも自ら若しくは第三者に委託して使用することができ、またこれにより支払うロイヤルティの金額が変わることはありません。

(8) 輸入者がロイヤルティを支払わない場合、ライセンス契約が解除されますが、ライセンス契約には輸入を差止める条項が存在していないことから、ライセンサーは、当該ライセンス契約に基づいて、輸入者の発注に基づく輸入貨物を差止めたり、輸入者を介さずに輸出者を直接コントロールし、輸入貨物の輸出を制限することはできません。

3. 関税評価に対する照会者の見解

輸入者がライセンサーに対して、ロイヤルティを支払うことは、輸入者とライセンサーとの間のライセンス契約に基づくものであって、輸出者との間の輸入取引とロイヤルティの支払について関連性はないと考えます。

また、輸出者は輸入者がロイヤルティを支払っていることを閲知していますが、輸入者と輸出者との間の輸入取引に関して売買契約書は存在せず、輸入者からの注文に基づき輸入取引がなされており、当該注文にはロイヤルティの支払に関する記述はありませんので、輸入者による輸入貨物の購入と関連がある支払ではないと認識をしています。

したがって、輸入者がライセンサーに対して支払うロイヤルティは、関税定率法第4条第1項第4号及び関税定率法基本通達4-13(2)、(3)、(4)の「輸入貨物に係る取引の状況その他の事情からみて当該輸入貨物の輸入取引をするために買手により直接又は間接に支払われるもの」には該当せず、輸入貨物の課税価格に算入する必要のないものと考えます。

また、輸入者はライセンサーより提供を受けたL社ソフトウェアを本邦で設計するテレビ組み込み用ソフトウェアに組み込んでおり、上記2.(3)のプロセスから、輸出者へ提供する役務（テレビ組み込み用ソフトウェア）は本邦で開発されたものと考えられ、当該無償提供は、関税定率法第4条第1項第3号ニ、及び関税定率法施行令第1条の5第3項で規定される、本邦以外において開発されたものには当たらないため、課税価格への算入は不要と考えます。

別紙2（回答）

【回答内容】

本事案において、輸入者が輸入貨物の生産に関連して輸出者に無償で提供したテレビ組み込み用ソフトウェアに組み込まれるL社ソフトウェアは、関税定率法施行令第1条の5第3項に規定する「本邦以外において開発されたもの」に該当せず、関税定率法第4条第1項第3号ニに規定する役務に該当しません。

また、輸入者はL社ソフトウェアの使用の対価としてロイヤルティを支払っていますが、当該ロイヤルティの支払いは、輸入貨物に係る取引の状況その他の事情からみて当該輸入貨物の輸入取引をするために買手により直接又は間接に支払われるものではないことから、関税定率法第4条第1項第4号に規定する特許権等の使用の対価に該当せず、輸入貨物の課税価格に算入されません。

【理由】

1. 関係法令等

(1) 関税定率法（以下「法」という。）第4条第1項本文において、輸入貨物の課税価格は、当該輸入貨物に係る輸入取引がされた場合において、当該輸入取引に関し買手により売手に対し又は売手のために、当該輸入貨物につき現実に支払われた又は支払われるべき価格に、その含まれていない限度において運賃等の額を加えた価格とすると規定されています。

また、同項第3号ニにおいて、輸入貨物の生産及び輸入取引に関連して、買手により無償で又は値引きをして直接又は間接に提供された「技術、設計その他当該輸入貨物の生産に関する役務で政令で定めるもの」に要する費用が、上記の運賃等の一つとして掲げられています。

(2) 法施行令（以下「令」という。）第1条の5第3項において、法第4条第1項第3号ニに規定する政令で定める輸入貨物の生産に関する役務は、当該輸入貨物の生産のために必要とされた技術、設計、考案、工芸及び意匠であって本邦以外において開発されたものとすると規定されています。

(3) 令第1条の5第4項において、法第4条第1項第3号ニに掲げる役務に要する同号の費用は、買手が自ら開発した役務又は当該買手と特殊関係にある者が開発した役務であって当該買手が当該者から直接に提供を受けたもの以外のものである場合には、当該買手が当該役務の提供を受けるために通常要する費用に当該役務を輸入貨物の生産に関連して提供するために要した運賃、保険料その他の費用であって買手により負担されるものを加算した費用とすると規定されています。

なお、千九百九十四年の関税及び貿易に関する一般協定第七条の実施に関する協定附属書I解釈のための注釈第8条の規定に関する注釈第8条1(b)(iv)の規定に関し第7項（以下「協定第8条の注釈第7項」という。）において、技術等の開発が複数の国に関係し、かつ、一定の期間を要するものである場合には、第8条の規定による調整は、輸入国以外の国において当該技術等に現実に付加された価額のみについて行われるべきであるとされています。

(4) 法第4条第1項第4号において、「当該輸入貨物に係る特許権、意匠権、商標権その他これらに類するもの（当該輸入貨物を本邦において複製する権利を除く。）で政令で定めるものの使用に伴う対価で、当該輸入貨物に係る取引の状況その他の事情からみて当該輸入貨物の輸入取引をするために買手により直接又は間接に支払われるもの」が規定されています。

令第1条の5第5項において、法第4条第1項第4号に規定する政令で定めるものとは、「実用新案権、著作権及び著作隣接権並びに特別の技術による生産方式その他のロイヤルティ又はライセンス料の支払の対象となるもの」とされています。

法基本通達（以下「通達」という。）4-13(1)において、「特許権、意匠権、商標権その他これらに類するもので政令で定めるもの」（以下「特許権等」という。）とは、特許権、実用新案権、意匠権、商標権、著作権及び著作隣接権並びに特別の技術による生産方式その他のロイヤルティ又はライセンス料の支払の対象となるものをいうとされています。

そして、同通達において「特別の技術による生産方式その他のロイヤルティ又はライセンス料の支払の対象となるもの」とは、「特許権その他の工業所有権にはいたらないが、生産その他の事業等に関して繰り返して使用される程度に確立された技術上の創作、独自の考案、秘かつその他経済的価値を有するもの（例えば、ノウハウ、登録されていない意匠等）をいう。」とされています。

(5) 通達4-13(3)において、「輸入貨物に係る」特許権等の使用に伴う対価とは、輸入貨物に関連のあるものをいい、例えば、次のような場合における特許権等の対価をいうとされています。

イ 特許権（実用新案権についても同じ。）については、輸入貨物が特許発明である物品（特許発明である物品の生産に専ら使用される部品、材料等を含む。）である場合、特許製法による生産物である場合、方法特許を実施するための物品である場合

ロ 意匠権については、輸入貨物が意匠（模様、形状等）を有している場合

ハ 商標権については、輸入貨物が商標を付したものである場合又は加工後に商標が付されるものである場合

ニ 著作権（著作隣接権についても同じ。）については、輸入貨物が著作権の対象を含んでいるものである場合

なお、特許権等のうち、上記に掲げるもの以外のものについては、上記に準じて取り扱うものとする。

(6) 通達4-13(4)において、「輸入貨物に係る取引の状況その他の事情からみて当該輸入貨物の輸入取引をするために買手により支払われるもの」とは、当該輸入貨物に係る特許権等の使用に伴う対価であって、買手が当該対価を特許権者等に支払わなければ、実質的に当該輸入貨物に係る輸入取引を行うことができないこととなる又は行われないこととなるものをいうとされています。

2. 輸入取引の認定

輸入者は、自己と特殊関係にあるX国所在の輸出者に、輸入貨物の品質、価格、数量等について輸出者と協議の上、受発注システムにより輸出者に発注することにより個別の契約を申し込むことです。

輸出者は、輸入者から指定された仕様に基づき、輸入貨物を製造後、X国から本邦へ向けて当該輸入貨物を輸出しており、輸入者は、当該輸入貨物を輸出者が作成したインボイスに基づき輸入し、支払条件に従って貨物代金を輸出者へ支払っています。

以上のことから、輸入者と輸出者の間の売買が法第4条第1項に規定する「輸入取引」に該当し、輸入者が買手、輸出者が売手となります。なお、輸入者と輸出者は特殊関係にありますが、輸入者の説明によれば取引価格への影響はないとのことから、本件輸入貨物の課税価格は法第4条第1項に基づき計算されます。

3. L社ソフトウェアに係る費用の検討

(1) 法第4条第1項第3号ニの検討

輸入者は、輸出者との技術役務契約等に基づき輸入貨物の製造に必要な役務を提供していますが、その一環として音声変換に関する技術である「L社ソフトウェア」を「テレビ組み込み用ソフトウェア」へ仕上げ、輸出者へ無償提供しており、輸出者は当該「テレビ組み込み用ソフトウェア」を輸入貨物へインストールしていることから、「テレビ組み込み用ソフトウェア」の提供に関連して発生するL社ソフトウェアに係る費用が法第4条第1項第3号ニに規定する無償提供役務の費用に該当するかについて検討します。

①「テレビ組み込み用ソフトウェア」について

輸入者は、本邦において、ライセンサーから使用の許諾を得たL社ソフトウェアを他のアプリケーションソフトウェアと共にテレビへインストールさせるため、本邦において作業を行い、「テレビ組み込み用ソフトウェア」を完成させています。輸入者は、「テレビ組み込み用ソフトウェア」について、以下の通り説明しています。

- イ) 「テレビ組み込み用ソフトウェア」は、テレビの基本動作を制御するオペレーティングシステムと「L社ソフトウェア」を含む複数のソフトウェアから構成されている。
 - ロ) オペレーティングシステムは、各ソフトウェアがそれぞれの機能を持ったまま、テレビ機能の一部として動作するように、オープンソースのもの（※）をカスタマイズする形で輸入者が開発したものである。
 - ハ) 「L社ソフトウェア」は、ライセンス契約によりライセンサーから使用の許諾を受けた、文字を音声変換する機能に関するソフトウェアであり、複数あるアプリケーションソフトウェアの1つとしてテレビ組み込み用ソフトウェアに組み込まれる。
- ※ オープンソースのオペレーティングシステムとは、一般的にソースコード（コンピュータプログラムである文字列）が一般に公開されているものをいう。

②無償提供された役務は何か

輸入者は、「L社ソフトウェア」を含む複数のアプリケーションソフトウェアを本邦で「テレビ組み込み用ソフトウェア」へと仕上げ、輸出者へ提供しているとのことです、実態として複数のソフトウェアがそれぞれ個別に提供されているのか、「テレビ組み込み用ソフトウェア」が提供されているのかについて、検討します。

「テレビ組み込み用ソフトウェア」には、「L社ソフトウェア」の他複数のアプリケーションソフトウェアが組み込まれており、それらを輸入者が開発したオペレーティングシステムが制御することにより、それぞれの機能を動作させています。

具体例を挙げると、「L社ソフトウェア」は、電子番組表を音声によって伝達するというテレビ組み込み用ソフトウェアの機能を単体で動作させているわけではなく、音声に変換する元となっているのは文字情報を表示する電子番組表で、それは「L社ソフトウェア」以外のアプリケーションソフトウェアによる機能のことです。

さらに、当該電子番組表は他のアプリケーションソフトウェアの機能とも連動しており、そこに「L社ソフトウェア」の音声変換機能が関わることで、人間の声に近い自然で柔らかな音声が、「テレビ組み込み用ソフトウェア」の一機能として発揮されていることです。

つまり、個々のアプリケーションソフトウェアの機能なくしては、「テレビ組み込み用ソフトウェア」は機能せず、また、「L社ソフトウェア」を含む複数のアプリケーションソフトウェアは、単純に組み合わされておらずそれぞれの持つ機能が輸入貨物である液晶テレビにおいて適切に動作するよう、輸入者独自の技術を用いて「テレビ組み込み用ソフトウェア」として機能するよう開発されています。

したがって、輸出者へ提供された役務は、「テレビ組み込み用ソフトウェア」であり、「L社ソフトウェア」等複数のアプリケーションソフトウェアがそれぞれ単独で提供されているとは考えられません。

以上のことから、輸入者から輸出者に無償提供された役務は、「テレビ組み込み用ソフトウェア」という一つのソフトウェアとなります。

③無償提供されたソフトウェアは本邦で開発されたものか

令第1条の5第3項において、法第4条第1項第3号ニの役務とは、本邦以外において開発されたものである旨が規定されています。

また、当該開発が本邦を含む複数国に及ぶ場合について、協定第8条の注釈第7項によると、当該無償提供役務に係る開発が複数の国に関係し、かつ、一定期間を要するものである場合には、本邦以外の国において当該技術等に現実に付加された価額を課税価格に含めることとなる旨が規定されています。

そこで、無償提供された役務である「テレビ組み込み用ソフトウェア」の開発に着目すると、オープンソースのものをカスタマイズしオペレーティングシステムを完成させる作業、及びオペレーティングシステムと共に「L社ソフトウェア」を含む個々のアプリケーションソフトウェアを組み込み、輸入者独自の技術を用いて「テレビ組み込み用ソフトウェア」を開発する作業は、本邦以外においては行われていないと輸入者は説明しています。

なお、本件「テレビ組み込み用ソフトウェア」には、「L社ソフトウェア」を含む複数のアプリケーションソフトウェアが組み込まれています。

仮に組み込まれる個々のアプリケーションソフトウェアの全部又は一部が「テレビ組み込み用ソフトウェア」を作製するために本邦以外で開発されたものである場合には、「テレビ組み込み用ソフトウェア」に係る開発が複数の国に関係し、かつ、一定期間を要するものと認められる可能性はあります、本事例においてそのような事実は確認できていません。

以上のことから、現時点において把握できる事実に基づくと「テレビ組み込み用ソフトウェア」は令第1条の5第3項の規定により、法第4条第1項第3号ニに規定する役務には該当しません。

また、「L社ソフトウェア」に係る費用も同様に、法第4条第1項第3号ニに規定する役務には該当しません。

(2) 法第4条第1項第4号の検討

輸入者は、ライセンス契約に基づき、当該輸入貨物の一部として組み込まれる「L社ソフトウェア」の使用の対価として、L社に対しロイヤルティを支払っていることから、当該ロイヤルティが法第4条第1項第4号に規定する「特許権等の使用に伴う対価」に該当するか否かを検討します。

①「輸入貨物に係るもの」かどうか。

当該輸入貨物に組み込まれるL社ソフトウェアは、経済的価値を有するものであり、令1条の5第5項でいう「特別の技術による生産方式その他のロイヤルティ又はライセンス料の支払いの対象となるもの」であると解されます。

そして、輸入貨物には、当該ソフトウェアを用いたプログラムがインストールされていることから通達4-13(3)に規定する「輸入貨物に係る」ものと認められます。

②「輸入貨物に係る取引の状況その他の事情からみて当該輸入貨物の輸入取引をするために買手により支払われるもの」であるか。

イ) 本件ロイヤルティは、ライセンス契約に基づき、輸入者がライセンサーの商品であるソフトウェアを、自社製品に組込み、販売し、使用させること等の対価として支払うこととされているところ、通達4-13(4)に規定する「当該輸入貨物の輸入取引をするために支払われるもの」であるかについて、当該輸入貨物に係る取引に関する契約の内容及び実態、取引に関与する者が当該取引に関して果たす役割、当該取引に関与する者の間の関係その他の当該取引に関する事情を考慮して行うこととなります。

ロ) 輸入者とライセンサーとの間のライセンス契約においては、本件ロイヤルティの支払を本件輸入貨物の輸入取引をするための条件とするような直接的な記述や、本件ロイヤルティの支払いが行われなかつた場合にライセンサーが輸入者を介さずに輸出者を直接コントロールし輸出のための販売を中止させるような条項はなく、本件ロイヤルティが「輸入貨物の輸入取引をするために支払われるもの」であることを直接的に示す規定は同契約書には存在しません。

ハ) また、輸出入者間においては、契約関係書類等にロイヤルティの支払いについての記載はなく、輸入貨物の発注プロセスにおいても、ロイヤルティの支払いに關係なく売買取引は成立しています。過去に、輸入者が輸出者にロイヤルティ相当額を請求し輸出者が支払っていたことにより、輸出者はロイヤルティの支払いについて承知しているようですが、当該売買取引においてロイヤルティに係る取決めはなく、輸入者がロイヤルティを支払わなかつたとしても、輸出者が直ちに輸入取引を中止するとは言えません。

ニ) よって、当該ロイヤルティは「売買（輸入取引）の条件」として支払われているものではありません。

以上のことから、当該輸入貨物に係る買手と売手との間の輸入取引において、当該ロイヤルティは、通達4-13(4)に規定する「買手が当該対価を特許権者等に支払わなければ、実質的に当該輸入貨物に係る輸入取引を行うことができないこととなる又は行われないこととなるもの」とは認められず、当該ロイヤルティは、法第4条第1項第4号に掲げる特許権等の使用に伴う対価に該当

せず、輸入貨物の課税価格に算入されません。

【付記事項】

提供された役務である「テレビ組み込み用ソフトウェア」に組み込まれるアプリケーションソフトウェアが海外で開発されたものであったとしても、それらが「テレビ組み込み用ソフトウェア」を作製するために開発されたものではなく、既に開発された汎用性のあるアプリケーションソフトウェアである場合には、「テレビ組み込み用ソフトウェア」の開発が複数の国に関係し、かつ、一定の期間を要するものとは言えないので、協定第8条の注釈第7項の規定には該当しません。

本事案の評価結論は、買手からの説明及び買手から提出された資料により、あくまで現時点で判明している事実を前提としたものであり、別の事実が判明した場合には、異なる結論となる可能性があります。