

インド税制

日系企業の税務上の留意事項

(マーケティング・サポート・サービス)

2022年5月

1. はじめに

GDP 世界第三位の経済大国である日本と経済成長著しいインドの関係が深まる中、日系企業はインド市場に高い関心を抱いている。インドで事業を行う多くの日系企業は、インド市場を理解するためにマーケティング調査を行い、又、自社製品・サービスの認知を高めるためにインドにてセミナーやイベントを開催し、顧客の特定・開拓に努めている。

しかしながら、上記マーケティング・サポート・サービスを行う日系企業は重要な税務上の課題に直面している。以下で、インドの物品・サービス税（以下、「**GST**」という）、恒久的施設（以下、「**PE**」という）、移転価格（**TP**）の3つの観点から解説する。

2. マーケティング・サポート・サービスにおける税務上の留意点

A. GST

GST 法における「仲介」サービスに解釈の余地があり、インド法人から日本本社へのマーケティング・サポート・サービスが仲介サービスに分類されることにより、**GST** の課税対象となる可能性がある。

「仲介業者」という概念は、かつてのサービス税法から引き継がれている。**GST** 法における「仲介業者」とは、ブローカー、エージェント、又はその他名称を問わず、2者以上の間で物品又はサービス、もしくはその両方、あるいは有価証券の提供を手配もしくは促進する者をいう。ただし、物品又はサービス、もしくはその両方、あるいは有価証券を自分で提供するものは含まれない。

インド税務当局の仲介サービスに関する判断に一貫性がなく、矛盾する事前裁定がなされてきたため、仲介サービスの解釈は**GST** の重要な論点となっている。例えば、インドの仲介業者が日本本社にサービスを提供する場合に、そのサービスが仲介サービスと認定されると、**GST** の課税義務が生じる。

2017年**IGST** 法によれば、サービス輸出と認定され、**GST** の免除を受けるために以下の条件を満たさなければならない。

- 1) サービス提供者がインドに居住している。
- 2) サービス受領者がインド国外に居住している。
- 3) サービスの提供場所（**place of supply**）がインド国外である。
- 4) サービスの提供者は外国通貨で支払いを受領している。
- 5) **IGST** 法第8条説明1に規定されるサービス提供者と受領者は区別された者（**a distinct person**）の施設と異なっている。

上記のうち、最も重要なのがサービスの提供場所であり、仲介サービスの場合の提供場所は「サービスの提供者の場所 (location of the supplier of services)」である。故に、インド法人による日本本社への仲介サービスはサービス輸出に該当しないこととなり、GST が課される (つまり、サービスの輸出取引において、一定の要件を満たせば受けられる GST 免除規定を受けられない)。GST 法における仲介サービスの場合のサービス提供地に関する規定は、消費税における仕向地主義の基本原則に明らかに反していると、産業界は強く主張している。又、インド法人による非居住者への仲介サービスに GST を課すことにより二重課税を招き、最終的にインド国内のサービス提供者の競争力が、国外のサービス提供者よりも劣る可能性がある。

従来の係争を踏まえ、2021 年 9 月間接税関税中央局 (以下、「CBIC」という) は仲介業者の概念を明確にするために通達を発行した。本通達では、仲介サービスは少なくとも 3 者の関与があること、主たる活動 (Main supply) と付随的な活動 (Ancillary supply) を区別すること、仲介業者が代理人・ブローカー・その他の類似した者の特徴を有すること、と説明している。又、本通達では、仲介サービスから本人対本人の取引 (principal-to-principal transaction)、アウトソーシング取引、下請取引 (sub-contracting) 等を除外することを明確にしている。今後、上記の内容が契約書に明確に記載されている場合、仲介サービスに該当するか否かの係争の生じるリスクは減少する。しかしながら、本通達は、一般的な例示を提供し、かつ、単に規定を組み合わせただけのように思われる。そのため、あるサービスが仲介サービスに該当するか否かは、特定の事案における事実関係を慎重に考慮すべきである。

又、通達の発行後、カルナタカ州の事前裁定審判所は、M/s Airbus Group India Private Limited のケースにおいて、通達で示された例示は、あくまで指標であり、網羅的ではなく、特定の活動が仲介サービスに該当するかどうかの決定は、事実関係及び契約内容によると述べている。

上記の背景を踏まえると、マーケティング・サポート・サービスを提供する日系企業は、事案毎に仲介サービスの適用可能性を判断すべきである。なぜなら、契約の内容により、インド法人が日本本社に仲介サービスを提供することとなった場合、その取引には 18% の GST が課され、日本本社に追加コストが発生する可能性があるためだ。従って、過剰な負担、予期せぬ係争を軽減するために、日本とインド、両国に所在する企業が契約を締結する際に、業務範囲に留意し、当該契約における条項が、サービスの正確な内容を適切に表しているか否かを確認することを推奨する。

B. PE 課税

インドに所在する企業がインド国外のグループ企業にサービスを提供する場合に、国際税務において最も注意すべき論点の 1 つは、租税条約に規定されている恒久的施設 (PE) である。租税条約に規定する要件を満たした場合、外国企業が PE として認定され、その結果、源泉地国は外国企業の事業所得に対して課税する権利を有する。

2017 年 6 月 7 日にインドと日本が共に「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」に署名したことにより、日印租税条約における PE の定義が変更された。インドと日本双方による租税条約の改正は、所得を生み出す経済活動が行われ、価値が創出される国で、所得が課税されるべきであるとする目的に合致している。

租税条約の変更により、インドに事業拠点を持つ日系企業が見直すべき重要な変更点として、以下が挙げられる。

- 従来の租税条約における代理人 PE の定義には、外国企業のために契約締結活動を反復して行う場合と規定されていた。しかし、BEPS 防止措置実施条約 (MLI) では、外国企業によって重要な修正が行われることなく日常的な契約締結のために反復して主要な役割を果たす場合も含まれるようになった。
- 経済的にも、法的にも独立した代理人は PE を形成しないという原則は、BEPS 防止措置実施条約 (MLI) により変更された。インド法人が専ら又は主として一又は二以上の自己と密接に関連する企業

に代わって行動する場合には、独立の代理人とはみなされない。密接に関連する者とは、持分が直接又は間接に 50%を超える関係にある者等をいう。

- 従来の租税条約では、物品等の保管、展示又はそのために施設を使用すること、物品等の購入又は情報収集のために事業を行う一定の場所を保有することなどが PE から除外されていた。しかし、BEPS 防止措置実施条約 (MLI) により、PE の除外規定は準備的又は補助的な性格な活動のみに限定された。なお、企業全体の目的と同じ目的の活動を一定の場所で行ってれば、それは準備的・補助的活動を行っているとは言えず、PE の除外規定は適用されない。

これらの変更のほとんどは、BEPS 行動計画において、OECD により詳細に説明された論理に基づいている。

以上のことから、上記変更の影響を評価する際には、根底にある理論的根拠と両締結国における租税条約改正の目的に留意する必要がある。インドの場合、上記の改正は 2020 年 4 月 1 日から適用されている。従って、日系企業は、グループ会社がインドで行っている活動や、これらの活動が全体の価値創造に果たす役割を再評価することが重要である。

C. 移転価格 (TP)

インドで事業を行う日系企業は、インドの移転価格の観点から税務リスクを軽減するために、自社のビジネスモデルや価格モデルを慎重に評価すべきである。日本企業がインドで物品又はサービスを販売する場合、インドに法人 (又は支店) を設立し、マーケティング・販売活動を行うことが一般的だ。その場合、インド法人 (又は支店) は、機能の種類や負担するリスクに応じて、マーケティング・サポート・サービスの提供者、又は販売代理店として活動する。

関連者の機能・資産・リスク (FAR) を詳細に分析することは、関連者の特徴を正しく把握し、適切な取引価格を算定するために不可欠である。インド法人 (又は支店) のマーケティング・販売機能への関与の度合いに応じて、日本本社はコスト・プラス法あるいはコミッションによりインド法人に対価を支払う。

移転価格ポリシーは PE に関連する分析においても重要な役割を果たす。インド税務当局から PE 認定がなされた場合、インドにおける PE の帰属所得を算出しなければならない。その場合、包括的な FAR 分析に基づく移転価格ポリシーは、インドの帰属所得を決定するのに役立つ。このような帰属所得の計算では、特定の事案における事実・状況の詳細な分析が必要となる。

3. おわりに

上記より、インドにてマーケティング・販売活動を行う日系企業は、既存又は検討中のビジネスモデルを慎重に分析すべきである。インドの GST・PE・移転価格の観点から、ビジネスモデルを包括的に分析することにより、マーケティング・販売活動を行う日系企業は、その活動が、仲介業者の規定又は PE 要件を満たすか否かを理解し、インドにおいてグループ企業に対して何らかの税務的な影響や追加的な税コストが発生するかどうかを判断することができる。一方、GST・PE・移転価格の税務リスクを個別に分析すると、想定していない税務リスクが生じるため、複数の税制を包括的に分析することを推奨する。又、包括的な分析により、税務リスクが適切に評価・軽減され、かつ、事業目的を達成するためのビジネスモデルを構築することができる。

執筆

荒木 基晃（あらかき もとあき）

MBA、USCPA

日本のグラントソントン加盟事務所である太陽グラントソントンから 2018 年 11 月にインドに赴任し、当法人の日系クライアント業務に従事。また、インド会計・税務・アドバイザリーサービスに関する記事の寄稿実績、セミナー講師実績多数。

連絡先：Motoaki.araki@in.gt.com

高野 祐（たかの ゆう）

JICPA

日本のグラントソントン加盟事務所である税理士法人山田&パートナーズにて企業及び個人に対する会計・税務・アドバイザリー業務に 11 年間従事。その後、2022 年 4 月からインドに赴任し、当法人の日系クライアント業務に従事。

連絡先：Yu.Takano@in.gt.com

About Grant Thornton in India

グラントソントン・インターナショナル加盟事務所。監査・保証業務、税務業務、アドバイザリー業務の包括的な専門サービスを提供。また、公共プロジェクト（農業・スマートシティ）、撤退支援、デジタルトランスフォーメーションに特化したチームも有する。インド国内 13 都市 15 事務所に拠点をもち、5,600 名超の専門家が従事。

<https://www.grantthornton.in/>

[Click here to view Grant Thornton's privacy policy](#)



Follow us @GrantThorntonIN

Disclaimer

本文書の情報や見解は、信頼性ある情報源をもとに構成されていますが、適切性、完全性、正確性についていかなる保証も与えるものではありません。本文書は情報提供のみを目的として作成されています。本文書で提供している情報は、利用者の判断・責任においてご使用ください。本文書は専門的、技術的、法律的なアドバイスを提供するものではありません。本文書で提供した内容に関連して、利用者が不利益等を被る事態が生じたとしても、グラントソントン及びグラントソントン加盟事務所は一切の責任を負いかねますので、ご了承下さい。