

Global Tax Update

インド

デロイト トーマツ 税理士法人

2024年5月号

※本ニュースレターは、英文ニュースレターの翻訳版です。
日本語訳と原文（英語）に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

インド税務アップデート：駐在員事務所に関する PE 判決、他

1. 駐在員事務所の役割は、準備的／補助的業務に限定されず、インドにおける PE を構成するとされた判決

納税者はドイツで設立されたインド税務上の非居住者であり、ドイツ税務上の居住者である。納税者は科学、技術、医学に関する書籍及び雑誌の出版事業を行っており、インドで行った事業活動は以下のとおりである。

- 雑誌の購読
- インドへの書籍の直輸入
- インドの輸出加工区（Export Processing Zone：以下「EPZ」）で印刷された書籍の販売

デリー所得税裁判所（Income Tax Appellate Tribunal：ITAT）は、本件の事実に基づき、インドで行われる駐在員事務所（Liaison Office：以下「LO」）の活動は、インド・ドイツ租税条約の観点から、インドにおける納税者の恒久的施設（Permanent Establishment：以下「PE」）に該当すると判断した。

同裁判所は、LO は注文を受けるだけでなく、EPZ で再版される書籍のコスト構成要素やマージンを計算し、本社（Head Office：以下「HO」）の承認を得るために当該情報を送付していると指摘した。LO は、インドで再版されるタイトルだけでなく、その価格に関しても大きな発言力を持つ。納税者は、LO はいかなる商業活動も行っていないため、インドで課税されることはないと主張したが、裁判所は、LO が行っている活動は、インドの顧客と HO の間のコミュニケーション・チャネルの単なる準備的／補助的な性格のものではないと判断した。

本判決は、非居住者のインドにおける駐在員／事務所が行う活動が、その性質上、単なる「準備的／補助的」なものであるか否かを評価する目的においては、非居住者の事業全体に対する当該活動の重要性が決め手となるという原則を再確認するものである。本判決で議論されている技術的な側面に加え、税務当局が行う詳細な調査の性質にも注意する必要がある。電子メールでのやり取りや、調査手続中に記録された駐在員の供述書などは、一般的にこのようなケースにおける重要な情報源となる。したがって、グループ内の契約上の取決めに加え、社内外の電子メールでのやり取りや、インドの現場の代表者がインド国外のグループ会社の事業運営をどのように理解しているかなど、周囲の事実を全て確認し、一貫した立場をとるようになる必要がある。

過去に、LO が許可された活動の範囲を超えた場合、裁判所はそのような LO がインドにおける外国企業の PE を構成する可能性があるかと判断している。したがって、インドにおける LO がインド準備銀行（Reserve Bank of India：RBI）の定める業務の範囲内で運営されていることを常に確認することが重要である。

さらに、特定の活動に基づく PE の免除に関する多国間条約（Multilateral Instrument：MLI）の規定が適用される租税条約に関しては、PE の免除条項に記載された活動（広告、保管、配送など）が、真に「準備的／補助的」なものであることを証明することが重要になる。いわゆるデジタル経済と言われるような、顧客の居住国での物理的なプレゼンスに依存しない複雑で革新的なビジネスモデルに移行するにつれ、外国企業は、それぞれの租税条約に基づく PE の免除条項を利用するために、インドでのプレゼンスが依然として単に中核事業を補助していると言えるかどうか、事実に基づいて評価しなければならないといえる。

詳細はこちらをご覧ください。

2. インドにおける電気自動車製造促進スキームの導入

インドの重工業省 (The Ministry of Heavy Industries : MHI) は、2024 年 3 月 15 日付の通達により、「インドを電気自動車 (Electric Vehicles : 以下「EV」) の製造地として促進し、世界の EV メーカーからの投資を誘致するためのスキーム」を導入した。このスキームは、雇用創出を促進し、「Make in India」の目標を達成することも目的としている。

制度の主な内容

- 制度の適用を受ける企業の適格条件 – 申請時のグローバルでの自動車製造からの世界売上高が最低 1,000 億インドルピー、及び申請時の固定資産への世界投資額が最低 300 億インドルピー
- 最低投資額 - 415 億インドルピー (5 億米ドル)
- 製造施設の設立期限 - 3 年
- 最低国内付加価値 - 3 年目までに 25%、5 年目までに 50%
- 関税優遇 - CIF 価格が 35,000 米ドル以上の車両は、5 年間で、関税が 15% に軽減 (5 年間で、毎年最大 8,000 台の EV を低関税で輸入可能)

このスキームは、「Make in India」イニシアチブを後押しする一歩であり、主要な EV プレイヤーからの投資を誘致することで EV エコシステム全体を強化し、インドを EV 製造の世界地図に位置づけるものである。

詳細はこちらをご覧ください。

3. 仕入税額控除 (ITC) の分配には、Input Service Distributor (ISD) の仕組みが必須に

ISD とクロスチャージの概念

物品サービス税 (Goods and Services Tax : 以下「GST」) 法では、企業のある拠点から別の拠点に提供されるサービスは「供給」の範囲に含まれ、それに応じて GST の課税対象となる。同規定に基づき、企業の本社 (HO) が異なる州にある支店のために調達したサービスは、本社から支店へのインボイス発行によりクロスチャージすることができる。

この点に関して、GST の規定では、企業が社内で活用する共通サービス (例 : 広告費用、法律顧問費用、専門家費用、監査費用など) に関する仕入税額控除 (Input Tax Credit : 以下「ITC」) を異なる拠点間で分配する特定のメカニズム Input Service Distributor : 以下「ISD」) を規定している。前述のクロスチャージと ISD は異なる概念であるが、両者は異なる支店間での共通サービスの ITC 配分のために互換的に使用されている。また、ISD メカニズムに伴うコンプライアンスを考慮すると、一般的にはクロスチャージのルートが好まれる。

このような背景から、中央間接税関税委員会 (Central Board of Indirect Taxes and Customs : 以下「CBIC」) は、2023 年 7 月 17 日付の通達により、HO が調達する一般的な第三者サービス (Third-party services) には ISD は義務ではないことを明確化した。また、社内生成サービス (Internally generated services) の評価も含めたクロスチャージの仕組みを規定した。

しかし、2024-25 年度の間接税中間予算において、同一の納税者番号 (PAN : Permanent Account Number) で複数のオフィスを持つ企業に対して ISD メカニズムを義務化する改正が提案された。また、ISD の定義は、リバースチャージメカニズム (Reverse Charge Mechanism : RCM) による ITC の分配を含むと明確に定義された。

デロイトのコメント

今回の改正案を踏まえ、複数の州に拠点を持つ日系企業は、以下の点を考慮し、その影響を分析することが重要となる。

- **登録** : 企業は事業ストラクチャーを分析し、共通のサービスを受けている拠点を特定する必要がある。納税者は ITC を他の拠点に分配するために ISD として登録する必要がある。
- **サービスの特定** : ISD の規定を確実に遵守するために、今後 ISD による分配が必須となる第三者から調達する共通のサービスで複数の拠点で利用されるものを分析し、特定する必要がある。さらに、社内生成し提供されるサービス (管理、IT など) については、引き続きクロスチャージ方式を継続し、請求書を発行する必要がある。

- **リバースチャージによる第三者サービスの特定**：リバースチャージ課税の対象となる第三者から調達する共通のサービスに対する ITC も、ISD 登録し、各拠点に分配することが提案されている。したがって、リバースチャージ課税の対象となる第三者サービスを特定し、関連する拠点に ITC を分配することが重要となる。
- **ITC の分配メカニズム**：GST の規定は、ITC を所定の比率で分配する仕組みを規定している。企業は、GST 当局からの訴訟を回避するために、規定を適切に遵守する必要がある。
- **コンプライアンス**：ITC の分配のため、企業は、適切なコンプライアンスの一環として、指定されたコンプライアンス（毎月の GST 申告書の提出など）や文書化要件（ISD インボイスの発行など）に従う必要がある。このため、ISD が適用される企業には追加のコンプライアンスが発生する可能性がある。

4. 関連者間における企業保証の課税性に関する紛争

背景

企業保証とは、ある企業が他の企業（受益者）の債務を履行しない場合に、その債務を履行することを誓約する契約や取決めのことである。

GST の規定では、関連者間の物品/サービスの供給は、無対価であっても供給（Supply）として認められる。評価に関しては、GST 規則に従い、関連者間の供給に関する取引価格はオープン市場価格（Open Market Value：以下「OMV」）とみなされる。ただし、サービスの受領者が ITC を全額利用できる場合は、インボイス価格が OMV とみなされる。

上記の観点から、関連企業間で提供される保証は、無対価であっても GST 上の供給とみなされる。しかし、関連者間の企業保証の課税の可否（当該行為が供給に該当するか否か）とその評価については、納税者と当局との間で紛争が続いている。

GST 規定の改正

政府は、通達（2023 年 10 月 26 日付）により、関連者間の企業保証取引の場合、役務の対価は以下のいずれか高い方とすることを定めた特定のルールを導入した。

- 保証が提供された金額の 1%、又は
- 実際の対価

また、このような企業保証はサービスの供給として扱われ、GST を徴収することを明確にした通達も発行された。

この問題に関する最近の高等裁判所（High Court：以下「HC」）判決

1. 最近、Punjab and Haryana HC は、A 社のケースにおいて、関連者間の企業保証に関する同様の問題を取り扱った。判決のハイライトは以下のとおりである。

- 申立会社は、この通達が供給であると誤って明確化しており、このような明確化は当局の裁定権を奪うことにつながると異議を唱えた。
- 高等裁判所は、上記の議論に留意し、企業保証の提供によるサービスが GST における供給であることを明確化した範囲において、通達の運用の停止を認めた。

したがって、高裁は**当局に対し、発行された通達に影響されることなく案件を決定するよう指示した**。

2. デリー HC は、B 社のケースにおいて、持株会社が子会社のために提供した企業保証に対する GST 課税の有効性を争った判決を下した。申立会社は、以下の理由で課税に異議を唱えた。

- 持株会社が子会社に代わって銀行／金融機関に保証を提供する行為は、自社の投資を保護するためのものである。そのため、CGST 法（Central Goods and Service Tax）の課税対象となる「供給（Supply）」又は「サービスの供給（Supply of Services）」ではない。
- 保証額の 1% で供給を評価することは、保証を提供する会社にとって財産を没収するような措置である。

デリー高等裁判所は上記の議論を考慮し、歳入庁に通告を行い、申立会社に対し**強制的な措置を取らないよう命じた**。この問題は、2024 年 7 月 8 日に審理が行われる。

デロイトのコメント

評価に関する GST 法の具体的な改正を踏まえると、日系企業にとっては、コンプライアンスを確保し、GST 当局からの訴訟を回避するために、企業保証の取決めに再検討し、その適用可能性を分析することが重要となる。

さらに、様々な高等裁判所から複数の判決が出されていることから、この問題に関する動向や最新情報を追跡することが適切である。この問題における評価が重要な役割を果たす可能性を考慮すると、企業は GST の負担額を定量化し、また、過年度の企業保証における同規定の適用可能性を分析するために、熟考する必要がある。

5. 非公開会社等による株券の電子化

企業省は 2023 年 10 月 27 日、非公開会社による株券の電子化、及び全ての公開会社による新株予約権の電子化に関する規則を通達した。非公開会社（小規模会社以外の会社）は、2023 年 3 月 31 日以降に終了する事業年度の決算から 18 カ月以内（2024 年 9 月 30 日まで）に既存の株券を電子化し、電子化された形態でのみ新株を発行することが義務付けられている。

新ルールに従い、上記のように株券の電子化が義務付けられている非公開会社は、次のオファーを行う前に、その発起人、取締役、主要管理職の保有する株券の全てが電子化されていることを確認しなければならない。

- 新株発行／募集（Fresh issue／offer of any securities）
- 自己株買取り（Buyback of securities）
- 株式報酬（Bonus shares）
- 新株予約権無償割当（Rights offer）

非公開会社に対する電子化の規定が適用された日から 18 カ月後以降（2024 年 10 月 1 日以降）、非公開会社の株券保有者は以下のことを保証しなければならない。

- 株式譲渡は電子化形態でのみ行われること
- 未公開会社の株式を引き受ける前に、当該会社の株券は全て電子化形態で保有されること

非公開会社による株券の電子化に関する上記の規定は、小規模会社及び政府系会社には適用されない。小規模会社とは、公開会社以外の会社で、払込済み株式資本が 4,000 万ルピー以下であり、最終会計年度の売上高が 4 億ルピー以下の会社を指す。ただし、以下は小規模会社とはみなされない。

- 持株会社又は子会社
- 会社法セクション 8 の会社（慈善事業目的等、政府の承認を得た一定の会社）
- 特別法の適用を受ける会社／団体

詳細はこちらをご覧ください。

[Tax alert: Dematerialisation of Securities by Private Companies, etc.](#)（Deloitte India ウェブサイト（英語、PDF））

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。www.deloitte.com/jp/tax/nl/ao

問い合わせ

デロイト トーマツ税理士法人 International Tax and M&A

パートナー 平山 真澄 masumi.hirayama@tohmatu.co.jp
マネージングディレクター Pawankumar Kulkarni pawankumar4.kulkarni@tohmatu.co.jp

Deloitte India

ディレクター 井上 ゆかり yinoue@deloitte.com
シニアマネジャー Deepali Grover deepgrover@deloitte.com
シニアマネジャー 山崎 靖彦 yyamazaki.ext@deloitte.com

ニュースレター発行元

デロイト トーマツ税理士法人

東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3 丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800 (代)

email tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ リスクアドバイザリー合同会社、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツ グループ合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市に約 2 万人の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト、www.deloitte.com/jp をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイト ネットワーク”）のひとつまたは複数指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における 100 を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ベンガルール、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、ムンバイ、ニューデリー、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザリー、税務・法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500®の約 9 割の企業や多数のプライベート（非公開）企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。“Making an impact that matters”をパーパス（存在理由）として標榜するデロイトの 45 万人超の人材の活動の詳細については、www.deloitte.com をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2024. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.

