

# インド移転価格税制の概要

(2018年3月)

日本貿易振興機構(ジェトロ)

チェンナイ事務所

ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課

#### 報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）チェンナイ事務所が現地会計事務所 Grant Thornton India LLP に作成委託し、2018年2月に入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本報告書はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本報告書にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよび Grant Thornton India LLP は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよび Grant Thornton India LLP が係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

日本貿易振興機構（ジェトロ）  
ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課  
E-mail：BDA@jetro.go.jp

ジェトロ・チェンナイ事務所  
E-mail：INC@jetro.go.jp

**JETRO**

## 目次

I. 制度概要.....	1
II. 移転価格文書.....	3
III. 移転価格の論点.....	5

# インド移転価格税制の概要

## I. 制度概要

### インドの移転価格税制

インドの移転価格税制は 2001 年度から導入されており、国際取引 (International transaction) により発生した所得は、独立企業間価格 (Arm's length price) に基づいて計算されなければならないと規定されている。

国際取引とは、一方もしくは両方がインド非居住者である 2 以上の関連者の間でなされる取引をいい、販売、購買、有形・無形の資産のリース、サービス提供、金融など、利益・所得・損失・資産を生じさせる取引や費用負担契約を含むとされる。また、みなし国際取引 (Deemed International Transaction) も規定されており、例えば非関連者と関連者との間で従前の契約がある場合や、取引条件が関連者と非関連者で実質的に決められている場合の取引は、国際取引とみなされる。

特定国内取引 (Specified Domestic Transactions) についても移転価格税制が適用されることになっている。現在は特定国内取引が年間 2 億インド・ルピー超の場合に適用となる。特定国内取引とは、所得税法に規定される直接関係や免税者と緊密な関係にある者とのインド国内取引をいい、特定国内取引に関連する所得、税務上損金とされた経費、利息、コストの配賦などは、独立企業間価格に基づいて計算されなければならないとされる。なお、以下、本報告書では国際取引に係る移転価格税制に着目して解説する。

### 関連者

インド所得税法の関連者 (Associated Enterprise) の定義は OECD の定義とほぼ同様であり、直接的、間接的に、または 1 以上の中間企業を通じて、ほかの企業の経営・コントロール・資本を有している企業、兄弟会社、その他所得税法 92A 条に定める関係の企業と定義されている。なお、所得税法 92A 条には、以下のような場合が定められている。

- 一方の企業が他の企業の株式の 26%以上を保有する場合
- 一方の企業が他の企業の取締役の過半数を占める場合
- 一方の企業が他の企業へその総資産の 51%以上の額を貸付している場合
- 一方の企業が他の企業から 91%以上の原材料の供給を受けており、その価格・条件に影響を受ける場合
- 一方の企業が他の企業の保有するノウハウ・特許・商標・フランチャイズ・ライセンス等に完全に依存している場合など

## 独立企業間価格

独立企業間価格とは、支配関係のない独立第三者間の取引において適用される価格である。取引の性質や規模、関連者の種類、取引の機能の類似性や情報の入手可能性等の比較可能性を考慮して、以下のうち最も適切な方法を用いて決定する。

1. 独立価格比準法
2. 再販売基準価格法
3. 原価基準法
4. 利益分割法
5. 取引単位営業利益率法
6. その他の方法(上記、五つの方法が適用できない場合)

上記1、2、3、5の方法を採用して、最低六つの比較データセットを用いて独立企業間価格を算定する場合は、レンジコンセプトが認められている。実際の取引価格が比較データセットの35～65パーセントのレンジ内であれば、独立企業間価格とみなされる。また、上記2、3、5の方法を採用する場合には、一定の条件の下に複数年データを用いることも認められる。

## セーフハーバー・ルール

セーフハーバーとは申告された移転価格を所得税当局が認める範囲をいい、セーフハーバー・ルールはインドでは2012-13年度から適用開始され、3年間有効である。現在では、ソフトウェア開発サービス、ITアウトソーシングサービス、保証、自動車部品の製造・輸出、低付加価値のグループ内サービス等についてルールが定められている。

## 移転価格調査

移転価格調査は専門の移転価格調査官(Transfer Pricing Officer : TPO)によって行われる。通常所得税調査においても、調査官は移転価格や独立企業間価格についてTPOに照会することができる。

## 事前確認制度 (APA)

2012年より事前確認(Advanced Pricing Agreement : APA)制度が導入されている。国際取引に係る独立企業間価格やその算定方法について、事前に当局と合意することができ、合意は将来5年間とロールバック4年間の最長9年間で認められる。ユニラテラル(対インド当局)、バイラテラル(2国間)、マルチラテラル(複数国間)のAPAが規定されている。移転価格リスクを低減するための手段として有効である。

## 相互協議

二重課税を回避するための二国間の税務当局による協議であり、国際税務係争事案の解決のための手段の一つである。相互協議では、二重課税や課税上の不整合を回避するため、租税条約の相互協議条項に基づいて、条約締結国の税務当局の合意で係争を解決する。

## II. 移転価格文書

インドにおいては移転価格コンプライアンスとして、移転価格文書の作成と会計士証明 (Form3CEB)の入手が規定されていた。2016-17年度より、OECDのBEPS行動13に基づく三つの移転価格文書(マスターファイル、国別報告書、ローカルファイル)の整備が求められている。

### マスターファイル

マスターファイルでは、国際グループ全体の概要・基本情報を記載する。国際グループの構成企業で、①その親企業の直前会計年度における国際グループの連結収入が50億インド・ルピー超であり、かつ、②その会計年度でのインドの構成企業との国際取引が5億インド・ルピー超、もしくは無形資産取引(無形資産の購入、売却、使用など)が1億インド・ルピー超である場合には、マスターファイルについて規定するRule 10DAが適用される。この適用基準金額はBEPS行動13で規定される連結収入基準額(7億5,000万ユーロ)や、これを基にした日本の1,000億円と比べてかなり低いといえ、例えば、日本の親会社はマスターファイルの作成義務がなくてもインド子会社では作成・申告義務があるという可能性もある。

なお、インド・ルピーではない外国通貨からインド・ルピーへの換算レートは、国際グループの親企業の会計年度末日におけるState Bank of Indiaの電信買相場(TTB)を利用する。また、親企業の会計年度はその親企業の居住国・地域で適用される会計基準等に基づいて連結財務諸表を作成する際の会計年度となる。

マスターファイル関連では、申告フォームが二つ用意されている。

- **Form3CEAA**
  - Part A：構成企業の名称・住所・PAN番号、グループの名称と住所
  - Part B：グループの概況(組織構造、事業説明、無形資産、金融活動、財政状況・納税状況)
- **Form3CEAB**

インド国内に複数のグループ構成企業がある場合に、マスターファイルを申告する構成企業の情報を届け出る。

Form3CEAA の Part A はすべての国際グループのインド構成企業に申告が求められているが、Part B は上記の金額基準に該当する場合に申告が必要となる。Part B の内容は基本的には BEPS 行動 13 と同様といえるが、一部異なる部分もみられる。申告期限は 11 月 30 日で、電子申告形式であり、所得税申告書への署名資格を有する者の電子署名認証 (Digital Signature Certificate : DSC) を添付する。Form3CEAB の申告期限は 11 月 1 日である。

## 国別報告書

国別報告書では、国際グループの所得・納税の配分と事業概況、国別子会社の概況を記載する。親企業または代理企業であるインド居住者で、国際グループの直前会計年度の連結グループ収入が 550 億インド・ルピー超である場合には、国別報告書を規定する Rule10DB が適用となる。

国別報告書関連では、申告フォームが三つ用意されている。

- **Form3CEAC**  
インドの構成企業とグループの名称・住所等と、インドの構成企業が代理企業に該当するかどうかを届け出る。
- **Form3CEAD**  
Part A に所得・納税の配分状況と事業の状況、Part B に国際グループに含まれる構成企業のリストとその情報を記載する。BEPS 行動 13 の国別報告書に規定される内容と同じ。
- **Form3CEAE**  
国際グループの親企業の居住国が、インドと国別報告書の自動情報交換合意を結んでいない場合や国別報告書の制度がない場合に、インドで国別報告書を申告するインドの構成企業の情報を届け出る (なお、日本とインドはともに自動情報交換に関する多国間合意に参加し合意を発効させている)。

Form3CEAC は、所属する国際グループの連結グループ収入が上記の基準に該当する場合、インド構成企業は必ず提出しなければならない。Form3CEAD はインド国外の親企業がその居住地国で国別報告書を提出する場合には、インドでの申告は不要である。

Form3CEAD の申告期限は会計年度末後 12 カ月以内であり (2018 年財政法で改正)、Form3CEAC はその 2 カ月前が申告期限である。こちらも、マスターファイル同様、電子申告で DSC の添付が必要である。

## ローカルファイル

従来インドで導入されていた移転価格文書はローカルファイルとしての位置づけとなる。関連者との国際取引が年間 1,000 万インド・ルピー超である場合には、国際取引が独立企業間価格に基づくことのベンチマーキングとその文書化が義務付けられており、経済分析を含む詳細な文書化が必要となる。ローカルファイルは特に申告が求められていないが、税務当局からの求めに応じて提出しなければならない。

## **会計士証明 Form3CEB**

納税者が移転価格に関して適切な情報に基づき適切に文書を保持していることについて、勅許会計士 (Chartered Accountant) が Form3CEB というレポートを発行して証明する。Form3CEB の入手・申告義務に金額基準はなく、1 インド・ルピーでも関連者間国際取引があれば、納税者は勅許会計士から Form3CEB を入手しなければならない。従って、上記の文書化の規定にかかわらず、納税者は勅許会計士から Form3CEB による証明を入手するに足る一定の文書を整備しておかなければならないことに留意すべきである。この場合の文書は Form3CEB の Part B で開示される取引情報の根拠資料として整備し、一般に上記のローカルファイルに比べて限定的な内容となる。

Form3CEB は所得税申告に必要なものであるため、所得税申告期限 (移転価格税制が適用される場合は 11 月 30 日) までに勅許会計士から入手し、所得税申告に先駆けて電子申告サイトにアップロードする。

## **III. 移転価格の論点**

### **日本親会社への支払ーロイヤルティ、マネジメント料など**

インド子会社が日本親会社に特許権、商標権やノウハウ等の使用許諾に係るロイヤルティを支払う場合には、その金額が独立企業間価格に基づくかということとともに、インド子会社の事業として日本親会社のブランドやノウハウを利用する必要性や、日本親会社のブランドやノウハウを使うことによるインド子会社のベネフィットも合わせて検証し文書化することが求められる。

また、マネジメント料や本社費といった名目のインド子会社から日本親会社への支払いについても、日本親会社が管理やマネジメントサポートを提供する必要性や、実際に管理等の実態があるかどうか、インド子会社側でどのようなベネフィットを享受しているのか、といった点を検証し文書化する必要がある。日本親会社から本社費を請求する際に日本親会社の発生コストをベースとする場合には、日本側で集計しているコストが適切か、またコスト配賦は適切かどうかについても、インドで議論となる場合がある。

### **日本親会社への請求ーサービス対価**

インドのマーケットリサーチ等のサービス対価をインド子会社から日本親会社に請求する際に、コストプラスモデルを採用することが多いと思われる。市場環境に合わせたマークアップ率の適宜の見直しや、集計するコストの範囲や配賦が適切かどうかについても、検証することが必要である。

## インド子会社の広告宣伝・マーケティング活動

インド子会社がインド国外親会社のブランド等を用いて行う広告宣伝やマーケティング活動が、インドにおける親会社のマーケティング無形資産の形成に寄与しているのかが議論となる場合がある。例えば、インド子会社がインド国外親会社のブランドや商標を用いてインドで製品販売する場合に、インド子会社が比較対象他社に比べて多額の広告宣伝・マーケティング費用を支出していることをもって、その過大な支出は親会社のマーケティング無形資産の形成のための支出であり、親会社からその対価を受け取るべきであるとの指摘がなされたケースがある。こうしたインド子会社の広告宣伝・マーケティング活動がインド国外親会社との国際取引の一環として考えられるのかどうかなどをめぐり、いくつかの類似の事案が現在係争中である。

## 商社活動

商社活動の性格を商品の売買(トレーダーとしての活動)として捉えるか、物品の売買を仲介・代理するサービス提供(サービス提供者としての活動)として捉えるかが問題となることがある。例えば、日本の親会社商社がインド子会社商社を介して商品をインドの顧客に販売する場合、契約上は一旦商品の所有権がインド子会社商社に移っていても、実際の商流はそのインド子会社商社を経由せず顧客に直送されているようなケースがある。このような場合に、インド子会社商社は商品の売買をしているのか、もしくはサービスを提供しているのかがインドで争われたケースがあり、在庫リスクの有無、契約当事者が誰か、売り上げと仕入れの記帳が行われているのか、といった点が問われた。トレードビジネスとサービスビジネスとでは利幅が大きく異なるため、どちらのビジネスを前提として独立企業間価格のベンチマーク分析を行うかにより、算定される独立企業間価格は大きく異なる。