

インドにおける出向者給与の GST 課税
— 最高裁判所判決の概要と
日系企業への影響 —

(2024 年 3 月)

日本貿易振興機構 (ジェトロ)

ニューデリー事務所

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）ニューデリー事務所が現地会計事務所 Deloitte Haskins & Sells LLP に作成委託し、2024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 Deloitte Haskins & Sells 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 Deloitte Haskins & Sells 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）
海外ビジネスサポートセンター／ビジネス展開課
E-mail：SCC@jetro.go.jp

ジェトロ・ニューデリー事務所
E-mail：IND-info@jetro.go.jp

JETRO

目次

Sr. No.	概要	ページ数
I	はじめに	1
II	最高裁判決に基づく出向者にかかる GST 課税の判決概要	2～3
III	本判決に基づくその他影響および適用性の考察	4～6
IV	GST 当局による調査時の対応と今後の対策	7～9

1. はじめに

本レポートでは、2022年5月20日にインド最高裁判所が下した判決「C.C.C.E. & S.T.- Bangalore vs M/s Northern Operating Systems Pvt Ltd. (以下「NOS」)」[\[2022-VIL-31-SC-ST\]](#)に注目し、その内容と日系企業のインドにおける出向中の従業員に関連する給与や経費の払い戻しに対する GST (Goods and Services Tax) 課税への影響を中心に分析する。この判決は、人の出向や派遣に関する取引にサービス税 (GST の前身) が適用されたケースであり、これまでのインド税法やサービス税 (GST) 法の解釈において課税対象外とされてきた取引に対する過去の法理を覆す内容であった。このような判決は、国際的な人材の流動性が増す中、企業がグローバルな戦略を実行する上で直面する複雑な税法の課題に新たな問いを投げかけている。

出向は、企業がグローバル化を進める中で、知識の移転や技術の共有、グローバルネットワークの強化を目指す上で重要な戦略的手段といえる。特に、外国企業がインドの子会社や関連会社に従業員を一時的に派遣する出向は、組織の成長と発展に大きく寄与している。2017年7月1日に GST が導入される以前は、インドではサービス税と VAT (付加価値税) が主な間接税であった。GST の導入により、これらの既存の税制が統合され、商品やサービスに対する税制が一元化された。この税制の変更は、特に出向に関連する給与や経費の払い戻しを含む、多くの取引に影響を及ぼす。

本レポートは、出向の概念とその背景から始まり、GST の基本的な枠組みを概説し、続いて NOS 案件の詳細分析を行う。最高裁判決が GST 法における出向の扱いに与える影響を深掘りし、この判決が企業実務に及ぼす影響と GST 税務当局による調査への対処法について検討する。また、将来の出向契約を検討する際の留意点についても提言する。

2. 最高裁判決に基づく出向者にかかる GST 課税の判決概要

2-1. 駐在員給与に対する GST 課税の概要とポイント

- 従業員の出向は、外国企業が従業員を一時的に他国に派遣する慣行である。
- 外国企業の従業員は、インド企業の人材プールの一部としてサービスを提供するために出向させることができる。出向期間終了後、従業員は本国に戻る。
- 2022年5月の最高裁判決「CCE & ST- Bangalore vs. M/s Northern Operating Systems Pvt Ltd. (NOS)」(2022-VIL-31-SC-ST)において、NOS の雇用実態を吟味すると、NOS (インド企業) に出向していた外国企業の従業員の給与費用やその他の経費の払い戻しは、人材派遣として扱われ、リバースチャージによりサービス税が課される、とされた。

2-2. NOS 案件の背景

- 1) NOS は海外グループ会社と出向契約を締結し、海外グループ会社からの従業員の出向を一時的に受け入れた。インド法人に出向した従業員は、海外グループ会社から給与、賞与、社会手当、経費、その他の費用を受け取っていた。
- 2) 海外グループ会社は NOS に対し、前述の費用を回収するためにデビットノートを発行し、NOS はマークアップなしでこれを払い戻した。
- 3) 税務当局は、海外グループ会社が NOS に出向させた従業員について、人材募集または供給代行サービスのカテゴリーでサービス税の課税が妥当だとし、また、NOS は脱税するため意図的にサービス税を支払っていなかったとみられるとして、不正行為があった場合に適用される調査対象期間の追加遡及を主張した。

2-3. 税務当局側の主張

- 1) NOS と海外グループ会社との間の取り決めは役務提供契約であり、海外グループ会社は従業員を通じて NOS に人材 (マンパワー) サービスを提供した。
- 2) 出向者の職務遂行の方法をインド企業が一時的に管理していたという点は、出向者の実質的な雇用主が海外グループ会社であるという事実を覆すものでも、薄めるものでもない。また、出向期間が完了すると、出向者は海外グループ会社に帰任した。NOS によるコントロールは期間が限定的であった。
- 3) 当事者間の契約は、当該海外グループ会社が NOS にサービスを提供するために不可欠なものであった。従って、これは課税対象サービスであり、サービス税法で除外されるものでない。

2-4. 納税者側（NOS）の主張

- 1) NOS は、サービス税法上、人材募集と人材供給という 2 種類の活動が人材募集・供給代行サービスの対象であると述べた。従って、人材派遣会社または人材供給会社によって提供された場合のみ、サービスは課税対象となる。
- 2) 海外グループ会社は、個人金融サービスと法人向けサービスの提供に従事しており、人材供給事業には従事していない。従って、人材供給会社とはみなされない。
- 3) さらに、雇用の過程で従業員が雇用主に提供するサービスは、サービス税の課税対象外であると主張した。従業員はインド法人の指揮監督下で働いていた。
- 4) NOS は所得税法に基づく関連書類を発行しており、出向社員も所得税申告書を提出し、従業員積立基金（PF）に拠出していた。従って、従業員と雇用関係があった。
- 5) また、NOS は、出向者は自社の従業員であり、人材供給サービスの範囲には含まれないと確信していた。

2-5. 最高裁の見解と判決

- 1) NOS は出向従業員に対して業務上または機能上の管理をしており、従業員は海外の雇用主との関係ではなく、NOS の活動に関する業務を行っていた、と最高裁で判断された。
- 2) 最高裁は、海外グループ会社は人材供給サービスを提供し、NOS は人材採用・供給(マンパワー)サービスの受領者であったといえるとした。従って、出向者とインド企業との間には従業員と雇用主との関係が存在し、「人材派遣・供給代理店」とはいえない旨の判決が出された CESTAT (間接税租税審判所)の命令は破棄された。

3. 本判決に基づくその他影響および適用性の考察

3-1. GST 法における最高裁判決の適用可能性

- サービス税(2017年6月30日まで)と GST (2017年7月1日以降) の両制度において雇用者と NOS の関係に与えられる扱いが類似していることから、NOS 案件における最高裁の上記判決は、サービス税の文脈で下されたものではあるが、GST 法の下でも十分に適用可能であると一般的に解釈できる。

3-2. GST 法における課税性：リバースチャージ方式 (RCM)

- 2017年 CGST 法第7条によれば、「供給(Supply)」という表現には、特に以下の取引が含まれる。
 - i. 事業の過程であるか否かを問わず、対価を得てインド国外から輸入されたサービス
 - ii. 2017年 CGST 法別表 I に規定される一定の取引/行為 (たとえ無報酬であっても、事業遂行の過程において、関係者またはインド国外の事業所から行われるサービスの輸入など)。
- 2017年 IGST 法第5条と 2017年6月28日付の通達 [No.10/2017-Integrated Tax \(Rate\)](#) によると、「サービスの輸入 (Import of services)」は、サービスの受領者がリバースチャージ方式 (以下「RCM」) で納税すべきサービスの一つとして位置づけられている。

3-3. GST 法における仕入税額控除 (ITC : Input tax credit) の適格性

- 1) 2017年 CGST 法第16条に基づき、当該供給が事業の過程または推進に使用され、かつ一定の所定の条件 (インボイスの入手可能性、物品/サービスの受領、RCM に基づく税金の支払い等) を満たすことを条件として、対内供給についてリバースチャージ (RCM) に基づき支払われた GST の仕入税額控除 (ITC) を利用することができる。
- 2) CGST 法第16条第4項では、登録者は、商品またはサービスの供給に関する請求書またはデビットノートについて、当該請求書またはデビットノートが関連する会計年度末の翌年11月30日以降、または関連する年次申告書の提出のいずれか早い日以降、ITC を取得する権利を有しないと規定している。
- 3) 上記の CGST 法第16条(4)に規定されるその他の条件に従い、サービスの受領者としてリバースチャージにより支払うべき GST の控除は、GST を政府に納付することで可能となる。
- 4) このような GST の控除は、所定の申請期限内に受領したサービスに対して発行されたセルフ・インボイスに基づいて行われる。
- 5) 当局は、仕入税額控除が CGST 法第16条(4)に規定された期限前の期間に係るものであるとして、仕入税額控除の適格性を争ってきた。業界では一般的に、2017年度 (FY2017-18) の GST 納付

時に発行されるセルフ・インボイスに基づいて控除を受けている。この点については、今後明確化される可能性があるため、注意が必要である。

3-4. 法的規定 GST 法における支払利息の影響

- 2017 年 CGST 法第 50 条は、当該納税義務の所定期間内に納税しなかった場合の利息の徴収について規定している。関連する条項の抜粋は以下のとおりである。

第 50 条

(1) 本法または本法に基づく規則の規定に従って納税義務があるにもかかわらず、規定された期間内に政府に税またはその一部を納付しない者は、税またはその一部が未納である期間、審議会の勧告に基づき政府が通知する 18% を超えない利率による利息を自ら納付しなければならない。

...

(2) 第(1)項に基づく利息は、当該税金を納付すべきであった日の翌日から、所定の方法により計算されるものとする。

- GST 法に基づく納税義務は、サービスが供給された時点で発生する。従って、外国企業が人材サービスを供給する場合、その時期は、2017 年 CGST 法第 13 条に従って決定される。
- 第 13 条第 3 項により、関連企業間の役務提供の時期は、提供先の帳簿に記載された日または支払日のいずれか早い日となる。関連する規定の抜粋を以下に示す。

ただし、サービスの供給者がインド国外に所在する関連企業による供給の場合は、供給の受領者の帳簿に記載された日または支払日のいずれか早い日を供給時とする。

- この際、[Star India Pvt. Ltd. v. CCE 2005 \(3\) TMI 10 - SC](#)において、遡及的改正の場合には利息の支払いは発生しないとする判決が下されている。以下、その抜粋を示す。

利息を支払う義務は債務不履行の場合にのみ発生し、実質的には準ペナルティの性質を持つ。このような責任は遡及的に発生するものの、遡及的効力のある利息の支払いというペナルティを伴うことはない。

- 上記の判決は、サービス税法の遡及的な改正に関連しており、本改正により以前の期間に対してサービス税が支払われることになった。従って、サービス税の納税義務は、サービス税法の遡及的な改正の日付から発生する一方で、今回のケースでは、GST 法に遡及的な改正はない。従って、従業員の出向の場合、納税義務が発生した最高裁判決の日からではなく、GST 法の適用規定に従って、役務の提供時点から利息の支払い義務が発生することになる。
- NOS の判決後、外国企業から出向者を受け入れるインド法人の中には、2017 年度 (FY2017-18) 以降にかかる GST の支払いを行い、利息の支払いを保留する方法を取るケースもみられる。もし納税義務が認められる場合、現行法上では、利息はサービス提供時から自動的に発生することとなる。

3-5. NOS 案件の最高裁判決を根拠に、人材派遣(マンパワーサービス)とみなすのが妥当とする指摘

- 最高裁判所(SC)は、2022年5月20日、C.C.C.E. & S.T.- Bangalore vs M/s Northern Operating Systems Pvt. Ltd. [2022-VIL-31-SC-ST]は、NOS 案件において、人の出向/派遣に関する取引にサービス税が適用されると判断した。本判決は、このような取引は財務法やサービス税法の課税対象外であるとする過去の法理を覆すものである。
- NOS の判決で最高裁判所が示した判例は以下のとおりである。
 - 業務の実施方法や管理のテストは、実質的な雇用主を見分ける上で必ずしも決定的なものではないとした。つまり、出向者がどのように働いているかだけを見ても、実際に出向者がどんなサービスを提供しているのかの全体像は把握できないということである。
 - 以下の点から、海外グループ会社（外国企業）による NOS（インド企業）への人材供給があったと判断される。
 - 1) 外国企業が出向者（従業員）の給与支払者であったこと。
 - 2) 出向は、海外の雇用主が出向者のサービスを一時的に貸与するグローバルポリシーの一環であり、NOS への出向者の在職期間は出向であった。
 - 3) 出向期間が終了すると、従業員は海外の雇用主のグローバルな本国送還方針に従って本国に送還され、元の職場に戻って派遣を待つか、出向の延長を待つことになる。
 - 4) 給与パッケージ、手当などはすべて外貨で表示されていた。従業員に支払われる手当は相当額で、海外の雇用主の標準的な方針に従わなければ支払うことができなかった。

4. GST 当局による調査時の対応と今後の対策

4-1. 税務調査に向けた対応策

- 1) 最高裁の判決に従い、多くの外資系企業はすでに海外駐在員の出向に関する影響を再検討し、それに応じた措置を取っている。
- 2) 駐在員の出向に関して GST 当局の調査を受ける場合、NOS のケースとの類似点・非類似点を分析することが重要である。
- 3) 一方で、GST 当局による調査の前に、NOS 案件の適用可能性を確認するため、出向契約と事実関係を再検証し、それに従って行動することが重要である。
- 4) 実態を検証し、自社が NOS と同様のケースに該当すると判断される場合には、インド法人は、Show Cause Notice が税務当局から発行される前に、GST と利息を自主的に支払うことも検討対象に入り得る。

※インドの Show Cause Notice とは、不適切な行動や規則違反などに対し、個人や組織に説明を求める法的通知である。発行者（税務当局）は、問題の詳細と、違反の具体的な規則や条項を指摘し、受取人に一定の期間内に書面で反論または正当化を提出するよう要求する。期間内に適切な応答がない場合、懲戒措置が取られる可能性がある。

4-2. 今後の新規出向契約における留意点

- NOS 判決において、最高裁判所は、外国企業によるインド企業への人材供給があったかどうかの判断において、考慮すべき点として以下を列挙している。
 - 1) 従業員が外国企業の給与支払者であったこと。
 - 2) 出向は、海外の雇用主が出向者を一時的に出向させるグローバルポリシーの一環であり、NOS への出向者の在籍期間は出向期間であった。従って、出向期間が終了すると、出向者は海外グループ会社に戻るか、ほかの出向先で勤務することになっていた。
 - 3) NOS と出向者の間の契約書には、出向期間終了後も NOS での雇用が継続されることを明記されていない。
 - 4) 出向期間が終了すると、従業員は海外の雇用主のグローバルな本国送還方針に従って本国に送還され、元の職場に戻って派遣を待つか、出向の延長を待つことになる。
 - 5) 給与パッケージ、手当などはすべて外貨で表示されていた。従業員に支払われる手当は相当な額であり、海外の雇用主の標準的な方針に従わなければ支払うことができなかった。
- 従って、今後新たな出向契約を結ぶ際には、以下の点に留意する必要がある。
 - 1) 出向者が外国企業の給与支払名簿に載っていないこと、すなわち外国企業との雇用が終了していること。

- 2) 雇用が一時的なものであり、出向期間が終了した場合、出向者は海外事業体に本国へ送還されることを考慮した契約であってはならない。
 - 3) 出向契約が「労働契約 (contract of service)」であるべきであり、「請負契約 (contract for service)」ではないという点が重要となる。労働契約とは雇用主と従業員間の取り決めであり、関係する各当事者にセキュリティと保護を提供するが、一方、請負契約とは雇用主と従業員の関係ではなく、クライアントと請負業者（または供給業者）間の関係を指し、クライアントが請負業者に特定のタスクの実行を依頼する契約を意味する。従って、出向契約の性質は労働契約(contract of service)となるよう、留意する必要があるといえる。
- 日本企業からインド企業への出向が「外国企業によるインド企業への人材供給」とみなされないためには、以下の対応が推奨される。
 - 1) 外国企業とインド企業間での出向契約書の作成、締結。
 - 2) インド企業と外国人駐在員の間での現地（インド企業）からの雇用契約書を締結。
 - 3) 出向の目的は、海外グループ会社とインド企業の間で締結されたサービス契約のために働くことではないことを文書にて明文化。
 - 4) 雇用の条件はインド企業のポリシーに準拠。
 - 5) 給与はインド企業のポリシーに従って決定される。
 - 6) 給与はインド企業から外国人駐在員に支払われる。
 - 7) 外国人駐在員の雇用期間はインド企業の裁量と決定によるものとする。
 - 8) インド企業は当該個人（出向者）を正式に雇用しており、給与の未払いなどがあれば個人がインド企業を訴えることを可能とする。
 - 9) 従業員の生計、スキル、継続的な雇用に関する経済的な管理はインド企業にあるとする。インド企業は外国人駐在員の業務に対する管理と監督を行うことを可能とする。
 - 10) 雇用の終了または退職はインド企業の就業規則とガイドラインに従うものとする。
 - 11) インド企業との雇用終了後の送還/帰任は個人の裁量によるものとする。
 - 12) 外国人駐在員は海外グループ会社に雇用されていない、つまり出向社員は海外グループ会社の給与体系には含まれていないため、海外グループ会社との雇用は終了されるかたちが好ましい。
 - 13) サービス契約は雇用主と従業員の間での取り決めであり、関係する各当事者に安全性と保護を提供することが重要である。しかし、サービスのための契約は、雇用主と従業員の間ではなく、クライアントと請負業者の関係であり、クライアントが請負業者/サプライヤーに特定のタスクを実行させる契約を指す。従って、契約の性質は、「請負契約 (contract for service)」ではなく、労働契約 (contract of service) であるべきとなる。
 - さらに、GST 当局は外国人駐在員を持つ多くの会社に通知を発行しているため、会社の事実と本最高裁判決の事実との類似点・相違点を分析し、適切な行動をとることが重要である。つまり、仮に出向の取り決めの事実が NOS の最高裁判決の事実と類似している場合は、通知の発行前に税金を支払うことが推奨される。FY2017-18から自主的に GSTを支払っている会社も多くある。出向の取り決めの事実が NOS の事実と異なる場合は、比較分析を行い、GST 当局に連絡があった際に差異を示すための関連文書を全て保持することが推奨される。NOS 判決後に高等裁判所が

下したいくつかの判決では、アセスメント手続きに関する差し止め命令が出されている点もハイライトしたい。

- 税務当局はまた、海外の企業からインドの企業への従業員の出向の性質とその税務上の影響に関する問題について、2023年12月13日付の指示通達 [No. 05/2023-GST](#) による明確化も発行している。これにより、NOS の判決における最高裁の決定をすべてのケースに機械的に適用すべきではないと裁判所が明確に指示している。各ケースの調査には、海外会社とインド会社の企業間の契約条件を含む、その独自の事実上の状況を慎重に考慮する必要があり、GST 下での課税の可否やその範囲、およびNOSケースの最高裁判決によって確立された原則の適用を決定する必要がある。
- 従って、NOS のケースにおける最高裁の判決の適用は、ケースバイケースで検討されるべきであり、すべての出向の取り決めに一律に適用されるものではないため、各社事実関係を踏まえて検証することを推奨したい。