

インドにおける PE 課税と日系企業の典型的論点

(2017 年 3 月)

日本貿易振興機構（ジェトロ）

ニューデリー事務所

ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課

本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 KPMG に作成委託し、2017 年 3 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、本稿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。本稿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 KPMG 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 KPMG 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：

独立行政法人日本貿易振興機構（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・ニューデリー事務所

E-mail：IND@jetro.go.jp

The logo for JETRO (Japan External Trade Organization) is displayed in a large, bold, serif font.

目次

1. PE とは何か.....	1
2. 租税条約上の PE と PE が獲得する所得の規定	1
3. 日印租税条約における PE の規定	1
4. 日系企業における注意事項—①駐在員派遣	2
5. 日系企業における注意事項—②マーケティングサポートサービス	3
6. 日系企業における注意事項—③親子会社間での費用支払い.....	4

インドにおける PE 課税と日系企業の典型的論点

1. PE とは何か

PE とは英語で Permanent Establishment の略称であり、日本語では恒久的施設と呼ばれる。国際取引がある場合、その所得に対して、法人の居住国が課税するか、ビジネスが行われた国が課税するかどうかの問題となるが、その時に大原則となるのが、「PE（恒久的施設）なければ課税なし」という考え方である。すなわち、非居住者および外国法人が非居住国で事業を行っていても、当該非居住国内に PE を有していない場合には、その非居住者および外国法人の事業所得は、居住国で課税されるのが原則である。

2. 租税条約上の PE と PE が獲得する所得の規定

日印租税条約第 5 条 1 項では、PE、すなわち恒久的施設とは「事業を行う一定の場所であって、企業がその事業の全部または一部を行っている場所」と定義されている。

インドに外国法人の PE があると認定された場合には、収入から費用を差し引いた利益額へのネット課税となり、外国法人に対する税率（40%の標準税率＋サーチャージ・教育目的税）が PE の所得に課税される。ただし、PE の所得の範囲については、インドにおいては税務調査官が独自に決定することがあり、最悪の場合には本社が想定している以上の追徴税額が課せられる可能性もあり、その場合は税務裁判で戦うことになる。

インドにおける外国法人の活動が PE にあたることが確定的である場合には、外国法人が自ら PE として申告、納税することも当然可能である。その場合、外国法人であっても法人税法の確定申告義務が生じ、税率は前述の通りである。

3. 日印租税条約における PE の規定

日印租税条約第 5 条 2 項では、「恒久的施設」について以下のように列挙している。

- (a) 事業の管理の場所
- (b) 支店
- (c) 事務所
- (d) 工場
- (e) 作業場
- (f) 鉱山、石油または天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所
- (g) 保管のための施設を他者に提供する者にかかわる倉庫
- (h) 農業、林業、栽培またはこれらに関連した活動を行う農場、栽培場その他の場所
- (i) 店舗その他の販売所
- (j) 天然資源の探査のために使用する設備または構築物（6 ヶ月を超える期間使用する場合に限る。）

同条 3 項および 4 項では、建築工事現場または建設、据付もしくは組立工事は、6 ヶ月を超える期間存続する場合、および 6 ヶ月を超える期間、当該一方の締約国内において監督活動を行う場合、「恒久的施設」を有すると規定している。

第 6 項では「恒久的施設」から除外されるものについて列挙している。

- (a) 企業に属する物品、または商品の保管、または展示のためにのみ施設を使用すること。
- (b) 企業に属する物品、または商品の在庫を保管または展示のためにのみ保有すること。
- (c) 企業に属する物品または商品の在庫を、他の企業による加工のためにのみ保有すること。
- (d) 企業のために物品もしくは商品を購入し、または情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
- (e) 企業のためにその他の準備的または補助的な性格の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。

これらの除外規定は明文化はされているが、インドにおけるビジネスでは後述するマーケティングサポートサービスと密接に関連し、PE と認定されるか否か判断に迷うケースもあるため、書類上および実務上では入念な注意が必要である。

4. 日系企業における注意事項—①駐在員派遣

駐在員の派遣先での活動が、「出向元である本社の PE である」とインドの税務当局が認定する可能性がある。出向契約には、出向元である本社からインド企業へのサービス提供が含まれているとし、それをもってインドにおいて本社が PE を構成しているというのが論拠である。駐在員の派遣先は、子会社、支店、駐在員事務所、あるいは資本関係等が一切ない提携先企業やプロジェクトなど、さまざまなパターンが想定されるが、いずれの場合も論点としては共通である。

駐在員派遣の PE 認定については、駐在員にとって誰が真の雇用者であるかという点が重要な判断指針となる。すなわち、インド企業が真の雇用者とみなされれば、駐在員は出向元と切り離されるため PE 認定を避けることにつながるが、外国企業が真の雇用者であるとみなされれば、PE 認定を受ける可能性が高くなる。

インド企業が雇用者であるとみなされる場合の観点

- 駐在員を指示・指導・監督しているのはインド企業である
- 駐在員の業務に対してはインド企業が責任を負っている
- 駐在員にかかるすべてのコストをインド企業が負担している

外国企業が雇用者でみなされる場合の観点

- 外国企業と駐在員との雇用契約が駐在期間中も継続している
- 駐在員の業務が外国企業のビジネスを増進している
- 外国企業が駐在員の業務に対してコントロール、影響を与えたり、外国企業が主となって行うビジネスと駐在員の関係が続いている

いずれの観点も、過去の判例に基づいたものである。モルガンスタンレー社の判例やセントリカ社の判例が参考になるが、過去の判例でも結論に揺らぎがあるため、絶対の対策というのはいまだ確立していないというのが実情である。

5. 日系企業における注意事項—②マーケティングサポートサービス

日系企業の子会社、駐在員事務所などは、親会社にマーケティングサポートサービスという名目で各種の活動を行っていることが多い。

マーケティングサポートサービスとは、一般的に、インドにおいて行われたサービスで、結果として外国企業の売り上げをサポートしたり、結果として売り上げにつながるものを指す。このようなサービスが、本社（外国企業）の代理人 PE として認定される可能性がある。税務調査官が PE 認定をするトリガーとなる行為は、主に以下の通りである。

- インド法人が独自の権限で外国企業の契約を締結できる
- インド法人が習慣的に外国企業の受注業務を請け負う
- インド法人が外国企業の在庫を管理し、外国企業の発注業務を行う

また、以下の行為も外国企業が本社の代理人であると誤認させることがあるため、PE 認定のトリガーとなりやすい。

- インド法人が外国企業の契約交渉の場に同席、関与する
- 本社の契約締結にあたり、本社の関与が少なく、インド法人が中心的な役割を果たしている

一般的な用語としてのマーケティングサポートサービスには、市場調査などの準備活動、資料翻訳業務などの補助活動も含まれ、これらが PE を構成することはないとされている。また、日印租税条約第 6 条で「恒久的施設」から除外されるものも参考になる。しかし、準備活動・補助活動と、外国法人売り上げに直接繋がるマーケティングサポートサービスは、日常業務においては区切りが曖昧になりやすい。PE 認定リスクを下げるためには、以下のような点に注意すべきである。

- インド法人が本社に代わって顧客からの注文を受けたり、契約を締結したりしない
- 顧客に対して、インド法人が海外本社の権限を持って契約締結できるように誤認させたり、インド法人従業員が本社の代理として契約をしたりしない
- インド現地法人も商品の仕入販売を行っている場合、本社がインドで直接販売を行う予定の商品と一緒に保管・管理しない

- 本社のみが受注するかしないかの判断をすべきであり、常に本社と顧客のみで最終契約を締結する。最終契約の場合においてインド企業の従業員は極力関与すべきでない。

6. 日系企業における注意事項—③親子会社間での費用支払い

日系企業の駐在員の日本円払給与、グローバルで一括契約しているシステムの使用料、本社から提供されたサービスに対する技術使用料やロイヤリティなどは、インド子会社等から日本本社に支払う費用の代表例である。これらの費用の中には、本社側から見てインド源泉収入として取り扱われるものがある。会社によって名目は異なるが、租税条約上の「使用料 (Royalties)」「技術上の役務に対する料金の支払い (Fees for technical services)」に該当する場合には、租税条約に基づいてインドで課税される。

親子会社間での費用支払いがある場合の注意点は以下の通りである。

- 支払いの性質が何であることを明確にする。本社にとって、使用料あるいは技術上の役務に対する料金の支払いにあたる場合で、本社がインドに PE を有していない場合には、インド側で 10% の源泉徴収が必要となる。すなわち、本社は 90% 相当額を受け取ることとなる。
- 使用料あるいは技術上の役務に対する料金の支払いにあたる場合は、関係会社間の移転価格取引対象となるため、独立企業間価格とするためのマークアップ率の決定から、確定申告まで対応する必要がある。よって、本社のコンプライアンス義務が増える。
- 使用料あるいは技術上の役務に対する料金の支払いにあたらない場合であったとしても、純粋な費用の付替（立替払いとその払い戻し）であることが明らかとなるような契約形態とし、支払いの都度、証憑を整える。
- インド法人で損金否認とされるケースがあるため、証憑に基づいて便益や取引性質を検討する必要がある。

以上