



インドへの従業員出向の際の実務について

2024年9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法律事務所AsiaWise Professionals（AsiaWise法律事務所・Wadhwa Law Offices）に作成委託し、2024年8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AsiaWise Professionals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AsiaWise Professionals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

目次

1. はじめに.....	3
2. 日本国内の出向実務について.....	4
3. インドへの出向に関するPEリスクについて.....	6
4. インドへの出向に関するGST課税リスクについて.....	9
5. 出向制度整備のために必要な法的書面および実務対応	14
6. まとめ.....	17

1 | はじめに

グローバルに展開している日系企業においては、国内外を問わず、グループ会社に従業員を出向させることは一般的に行われていますが、国内のグループ会社への出向の場合と、インドを含む海外の子会社や関連会社に対し、出向元や他拠点の従業員を出向させる場合とでは考慮すべき要素やリスクが全く異なってきます。

日系企業の中には、海外への出向についても、国内の出向と同様の制度を構築しようとする企業がありますが、インドのように税制が複雑かつ税務当局が積極的な課税措置をとっている国では、そのリスクを踏まえて、書面をしっかりと整える必要があります。インドにおいては、後述するとおり、2022年5月のインド最高裁判所判決をきっかけとして、インド税務当局から、インド拠点への出向従業員の給与支払いに関して追徴課税や是正勧告を受けるケースが急増しており、日系企業は、出向制度の見直しを迫られています。

本報告書では、海外拠点への出向に関するリスクをご説明した上で、出向制度の構築および書面の整備のために重要なポイントについて解説します。

2 | 日本国内の出向実務について

日本国内の在籍出向と転籍

インドへの出向の法的性質および税務上の取り扱いを検討する前提として、日本国内での出向に関して、在籍出向と転籍の区別を理解することが必要です。

a) 在籍出向

- 従業員が、**出向元との雇用契約が継続したまま、出向先の企業の指揮命令に服して労働**するものです。この際、出向期間終了後は、出向元企業に戻ることが前提となっており、勤務条件等については、出向によって従業員が不利益を被らないよう配慮した制度設計となっているのが一般的です。
- **出向先と出向元の契約関係**については、出向に関する支払い負担や身分保障を規定することを目的とした合意書等を作成しておくことが多く、出向元が解雇や復帰命令を行うことができる場合があります。
- 国内での出向においては、出向者本人は出向期間中も出向元から給与の支給がなされ、合わせて出向元が出向先に**出向者人件費相当額を出向負担金として付け替える**ことが一般的です。
- なお、出向元がいわゆる派遣事業者として「労働者供給事業」（職業安定法第44条）を行っているものとみなされないようにするための注意は必要です。

b) 転籍

- 転籍元との雇用契約は解消され、転籍先との雇用契約に基づいて、転籍先の指揮命令に服することになります。転籍元に戻ることは予定されておらず、転籍先に完全に移籍することとなり、勤務条件等は転籍先の規定が適用されます。転籍時に、転籍元、転籍先、従業員の三者の契約関係を整理できれば、会計、税務上の問題もほとんど考えられません。実質的には、別の企業への就職（転職）と同様といえます。

2 | 日本国内の出向実務について

日本国内の在籍出向と転籍

在籍出向の目的は、グループ内の労働力の効率的な活用や従業員の能力開発、人事交流等にあり、出向元から出向先への役務提供を第一次的な目的とするものではありません。このような在籍出向は、日本国内では一般的に行われてきましたが、ビジネス商慣習や税制・法規制が異なる海外では、当然のように理解される制度ではなく、客観的な資料に基づく説明が必要となる可能性があることに留意する必要があります。

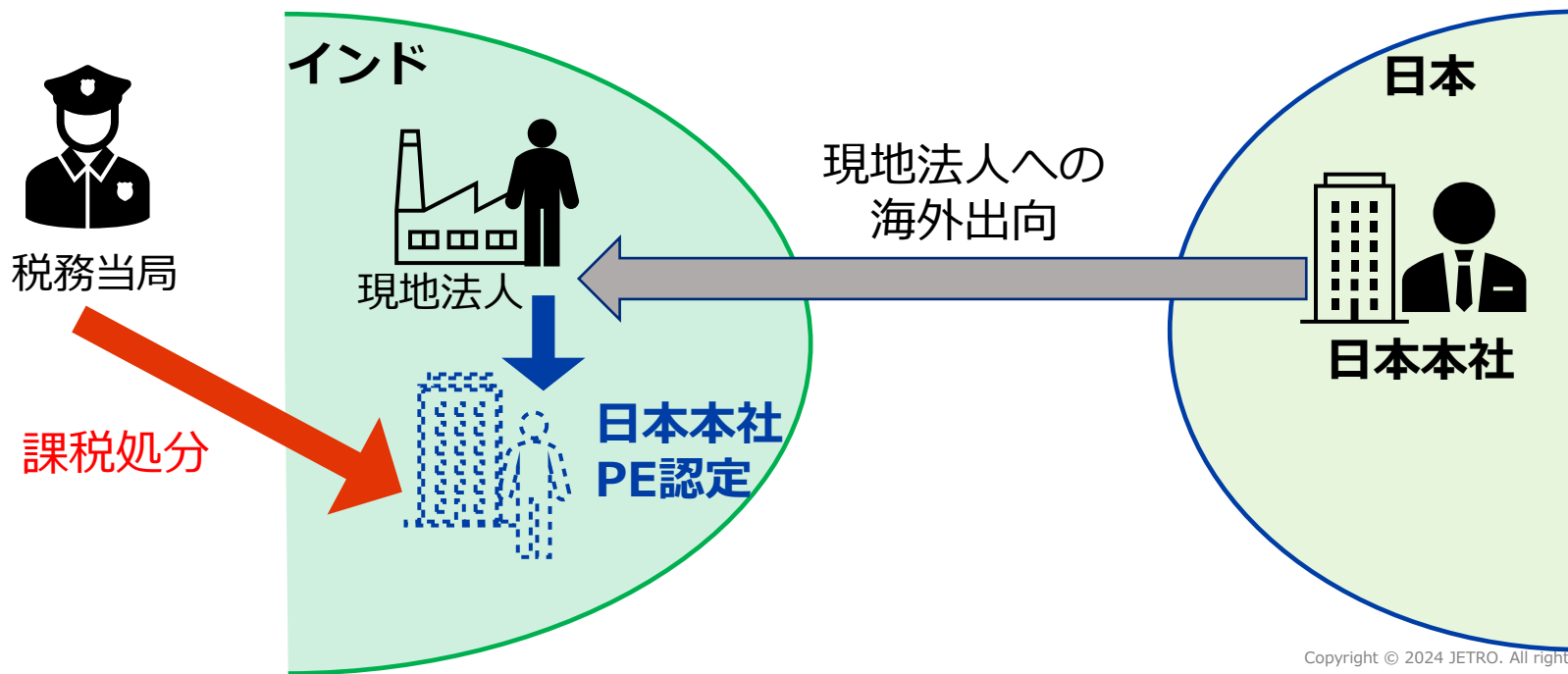
日系企業では、インドを含む海外拠点への出向について、国内の在籍出向と同様の目的で、国内の在籍出向と同様の取り扱いで実施している例がみられますが、この場合、**税務上、出向先の従業員ではなく、出向元である日本本社等の従業員とみなされる恐れ**が生じます。その結果、後述するような税務上の課題が生じ、ひいては追徴課税等のリスクが生じます。このようなリスクを管理するため、**自社の出向制度を説明するために、適切な法的書面を整えて運用していくことが求められます。**

3 | インドへの出向に関するPEリスクについて

1. PE（Permanent Establishment 恒久的施設）課税とは

日本その他の拠点から、従業員を出向させる場合には、日系企業は、当該従業員について、インド拠点の従業員としてインドで勤務させることを想定しているのが通常です。しかしながら、税務上、当該従業員が、インド拠点の従業員とみなされず、出向元の従業員としてインドで勤務していると認定される恐れがあります。このような認定を受けた場合、当該従業員の活動が出向元法人の活動とみなされ、出向元がインドにおいて**恒久的施設（Permanent Establishment 以下「PE」といいます。）**を有すると認定される恐れがあります。インドにおいてPE認定されると、当該PEに帰属する所得（当該従業員の活動から生じる利益等）に対してインド法人所得税が課税されることになります。

そのため、例えば、出向元からインド現地拠点へ従業員を出向させる際は、出向者がインド現地拠点の従業員として勤務していることを積極的に主張できるようにしておくことが肝要となります。



3 | インドへの出向に関するPEリスクについて

2.1 PE認定リスク検討の際の要素

インド拠点への出向によって、出向元がインドにおいてPE認定されることを避けるために、以下のような要素に留意することが重要となります。

a) 出向者の給与、各種手当や費用の負担者、その支払方法

日本国内でのグループ会社間の出向では、出向者が出向先と雇用契約を締結するとは限らず、単に出向元と出向先の法人間で出向契約を締結し出向者に関するコスト精算を行うことを合意しつつ、出向者本人は継続して出向元から給与の支給を受けるという取り扱いが一般的です。

これに対し、**インド拠点など国外へ**の出向では、雇用ビザ取得の際に、出向先との雇用契約書の提出が必要となることが多く、ほとんどの企業ではこれを作成しています。しかしながら、日系企業のインド拠点への出向事例では、この雇用契約書について、ビザ取得要件を満たす最低給与額を上回ることを示す目的のみで作成し、出向元から当人に支給される給与や手当等について、合意書面や規則等にて定めていないケースがあります。日本とインドの給与水準が異なるため、出向元が給与の一部を負担せざるを得ないこともあるところ、出向元が当該従業員に対し、書面等の根拠なく金員を支給している場合、**出向元が出向者に対し、継続的に給与の全部もしくは一部を直接的・間接的に支給および負担していると指摘されるリスク**が生じます。このような指摘を受けた場合、出向者が出向元の従業員としての地位でインド国内において業務に従事しているとみなされ、**PE認定リスクの上昇**につながってしまいます。

出向元が負担する支払いについて、**給与較差の補填や出向期間中の特別の手当や保険等の支払いであることを明確**にして、そのことをもって出向元の従業員としての地位で、インドにおいて執務を行っていないことを説明できるようにしておく必要があります。

3 | インドへの出向に関するPEリスクについて

2. 2 PE認定リスク検討の際の要素

b) 出向者が従うべき勤務条件、規則・ポリシー

出向者が出向先の従業員として活動する以上、出向先の勤務条件等に従うことがその形式に整合します。その上で、出向者が、**出向先から**、現地従業員等とは異なる手当やサポートを受ける場合、当該インド拠点との雇用契約書や就業規則において、**出向者を対象とした**手当やサポートについて規定する必要があります。他方、**出向元から**特定の手当などを受け取る場合には、出向元との覚書や出向元のルールにおいて、その内容を明確にし、根拠を明文化することが重要です。

c) 出向者への指揮命令系統（レポートライン）および評価者

出向者は、出向先のために勤務することになるため出向元ではなく、**出向先の指揮命令に服する**必要があります。税務当局がPE認定を行う際は、書面等の形式面と運用実態を確認するため、出向者の出向先内での指揮命令に関する取り決めを明確にし、実際にもそのように運用することがリスク低減に繋がります。

d) 出向者による出向元法人への役務提供

出向者は、出向期間中も出向元からの依頼に基づき出向元の便益になる業務を行うことがあります。このような業務の位置づけを整理しておかないと、出向者が出向元の指揮命令系統に服し、出向元の従業員としてインドで業務に従事しているとの認定に繋がりがかねません。そのため、出向元からの依頼に基づく業務についても、出向先の従業員として対応していることを示すことが必要となります。

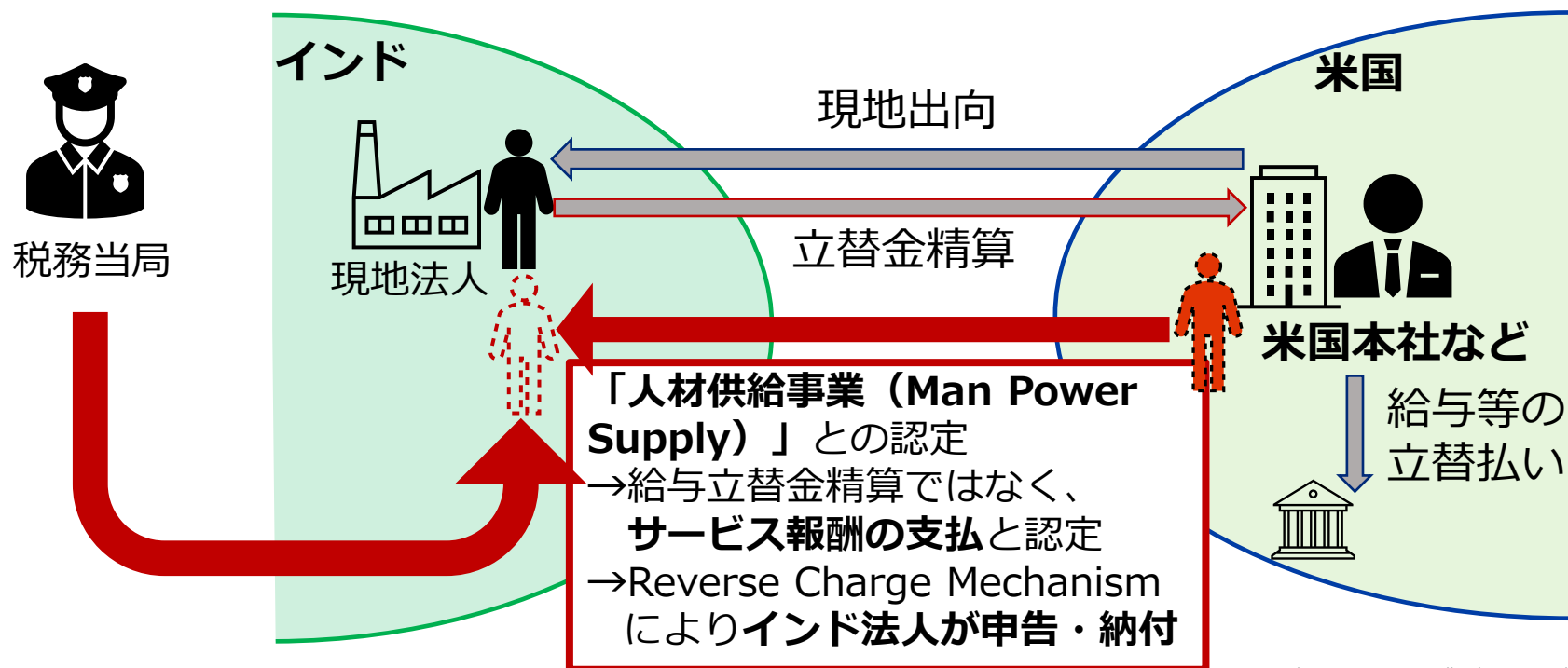
例えば、**出向元と出向先との間で役務提供等の業務委託契約**を締結し、出向者の業務はあくまでも出向先（インド拠点）の受託業務の一部として実施しているものであり、出向元はサービス委託者として、受託者側に依頼や指示を行っている整理することも考えられます。なお、この場合、適切な契約書を締結しておくことに加えて、実態としても、具体的なサービス提供および適正対価が設定されていることを説明できるようにしておくことが求められます。

4 | インドへの出向に関するGST課税リスクについて

1. 問題の背景（2022年5月インド最高裁判決）について

2022年5月、インド最高裁判所は、米国系の外資企業であるNorthern Operating Systems社の出向に関し、インド法人による出向者給与等の精算金の支払いについて、納税者が主張する「出向者給与等の精算」には該当せず、「人材供給サービスの対価」にあたりと認定し、サービスタックス（後にGoods and Services Tax（GST）吸収）の課税対象となる旨の判決を行いました（以下「本判決」といいます）。

本判決は、出向者の真の雇用主は出向元の国外関連会社であり、当該会社がインド法人に人材供給事業を提供していると認定し、インド法人から国外関連会社への支払いは人材供給事業の対価であると認定しました。サービス提供者が外国法人であるため、当該報酬にかかるサービスタックスの申告・納付はリバースチャージメカニズムに基づき、支払側のインド法人が負うことになりました。



4 | インドへの出向に関するGST課税リスクについて

2. 日系企業への影響について

インド税務当局は、本判決の解釈を大きくGSTに広げ、外資企業の出向制度一般に適用すべきという姿勢をとり、日系企業のインド子会社に対しても、税務調査および課税処分がなされています。

- しかし、インド進出中の日系企業においては、前述2章のような、日本における出向制度の考え方もあり、出向元から出向先に対し、派遣事業のような人材サービスを提供しているものと整理している日系企業はほとんどありません。そのため、自社が、本判決と同様のケースにあたるとして、GST課税処分を受けることは、承服できないとする意見が圧倒的多数を占めています。
- さらに、インド税務当局は、GST導入時の2017年7月まで遡求して課税する姿勢を明らかにしていたため、**多額の延滞利息およびペナルティ**の賦課リスクが懸念されていました。インドにおける、未納のGST債務に対する延滞利息は年18%と非常に高率に設定されており、日本の延滞税のような除斥期間も設けられていないため、全未納付期間が延滞利息の算定対象となってしまう、会計上重大な影響が生じることが懸念されます。
- また、GST本税について、法的救済手続きを通じて争う場合には、その決定が出るまでの間の延滞利息の累積が停止されないため、当該手続きにおいてGST本税の支払義務が認められてしまうと、金利がさらに膨張することに繋がります。
- **他方で、GST課税は日本の消費税などと同様「付加価値税」であるため、その納税により追加のコスト負担が生じるものではありません。すなわち、売上時に受け取ったGSTから、仕入時に支払ったGSTを差し引いて（「仕入税額控除」）納税することになりますので、本件のようなかたちでGSTが賦課されたとしても、追加的な費用または損失が発生することにはなりません。**加えて、リバースチャージメカニズムを利用した申告・納税が求められるところ、出向元の日本や外国拠点の会社が申告、納税を行う必要はなく**すべての手続きがインド国内のインド法人により完結することになります。**
- GST課税の実務的な特徴を考慮した上で、企業の実態を考慮した戦略がとられています（次ページ参照）。

4 | インドへの出向に関するGST課税リスクについて

3. 日系企業の対応状況について

結果として、本報告書執筆時点（2024年8月31日）における日系企業の対応は、概要、以下のとおり分類されます。

対応方針	合理性
① GST課税そのものを拒絶し、法的救済手続きにおいて全面的に争う	自社が採用している出向制度において、出向者とインド法人との関係は雇用関係であり、GST課税の対象とはならないことを主張します。この立場は、日系企業の採用している出向制度の実態に沿ったものであり合理的と考えられます。
② GST本税は納付するが、延滞利息およびペナルティについては争う	GST本税を納付することにより、今後の延滞利息の膨張を回避しつつ、過去の延滞利息等の負担を回避する対応です。仕入税額控除が適用できることを前提として、本税の課税を不詳ながらも受け入れつつ、過年度の延滞金利、ペナルティを負担しないことで、追加費用・損失の計上を回避する実質を重視した対応といえます。
③ GST本税のみならず、延滞利息およびペナルティ含めて納付する	GST課税の金額がそれほど大きくないことや、インド税務当局との紛争を避ける観点から、課税処分にそのまま従うという対応をする企業もみられます。一般論として、インドにおける法的紛争手続きは、長い時間と労力を費やすことになるケースが多く、その負担は小さくありません。進出時期が最近の企業であれば、延滞利息の金額もそれほど大きくはないことから、当局と争わずに本件にかかる対応を完了させることに一定の合理性を見出した対応といえます。
④ インド税務当局から特に調査や通知を受けておらず、何も対応しない	インド税務当局による通知や調査に関しては、現状、特に規則性がみられておらず、まだ通知等がなされていない企業も相当程度存在しています。このような企業では、将来的な税務調査に備え、過年度分の対応方針、今後の対応を検討するとともに、出向関連の契約書面の整備などを進めています。

4 | インドへの出向に関するGST課税リスクについて

4. GST課税に関する近時の動き

4.1 GST課税に関する係争状況

本件課税については、日系企業を含む複数の多国籍企業が、救済を求めて法的救済手続きに進んでいます。税務調査結果等にかかる法的救済手続きの申請は、原則として、税務当局へ異議申し立てを行うこととされておりますが、特別な問題があるケースにおいては、高等裁判所への請願（writ petition）が認められています。本GST課税に関しては、複数のケースにおいて税務当局への異議申し立てを経ずに、直接管轄の高等裁判所に請願が実施されており、デリー、ムンバイ、カルナタカなど主要な高等裁判所では税務執行の差し止めの仮処分がなされています。

加えて、カルナタカ高等裁判所は、GST本税ではなく、延滞利息の賦課の可否について争われているケースについて、執行の差し止めを認めています。通常、課税処分が生じた場合、未納税額および未納期間に応じ延滞利息が自動的に賦課されますが、本件課税においては、この原則に疑問が持たれています。前述のとおり、GST課税は付加価値税であり、リバースチャージを通じた納付では、結果的に未納税額がゼロとなることが想定されるところ、未納税額が存在しないにもかかわらず、延滞利息が賦課されることに合理性は認められないことなどが主張の根拠となっています。

法的救済手続きの今後の進展状況には十分に配慮しておく必要があります。

4 | インドへの出向に関するGST課税リスクについて

4. GST課税に関する近時の動き

4.2 税制改正、通達の発行など

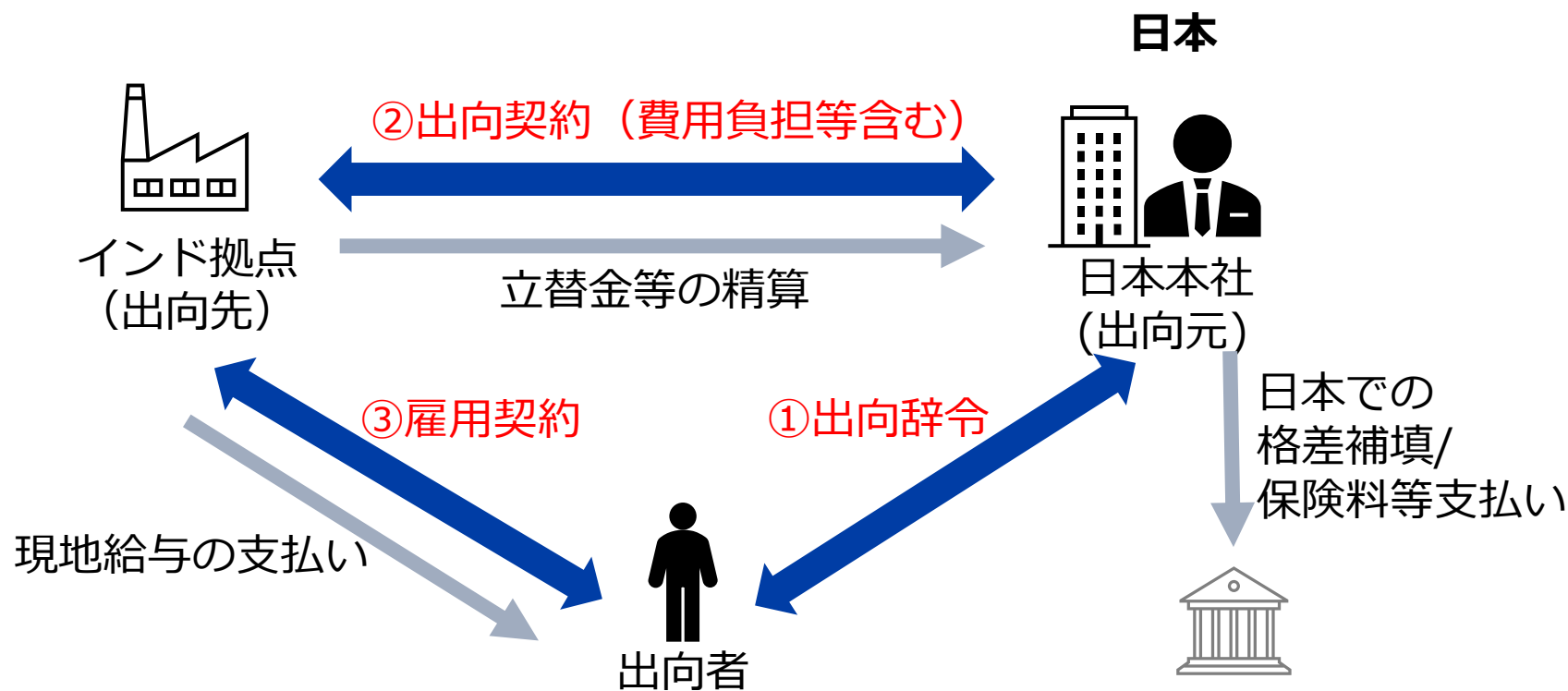
税務当局としても、外資企業による反発を受けてか、慎重な対応を見せ始めています。まず、インド間接税関税中央局(Central Board of Indirect Taxes and Customs)は、2023年12月13日、新たな通達(Instruction No.05/2023-GST)を発行し、各地の税務当局に対し、本判決を根拠として、出向者給与負担金について一律にGST課税を行うのではなく、個別具体的に本判決の射程が及ぶか検討することを求めています。

また、2024年7月に公表された2024年度予算案(Union Budget 2024-25)では、GSTに関連する特赦制度(Amnesty scheme)が発表され、GST導入後3事業年度(2017年7月1日~2020年3月31日まで)の期間について、納付すべきGST税額全額を指定された期日までに納付した場合、利息および罰金が免除される制度が提案されています。一定期日までのGST本税の納付が条件となるため、GST本税を含めてGST課税そのものを争っている会社が同制度を利用することは難しいかもしれませんが、GST本税を納付し延滞利息を争っている会社や、未対応の会社にとっては、一部の延滞利息の負担を免れることができる可能性があります。当該制度の正式な導入が期待されています。

5 | 出向制度整備のために必要な法的書面および実務対応

1. 必要な法的書面

以上のようなリスクを踏まえ、日本企業においては、出向制度を整備し、これを裏付ける書面を準備しておくことが重要です。具体的には、以下の①～③の三つの書面を作成することを推奨します。



5 | 出向制度整備のために必要な法的書面および実務対応

2. 出向制度のために準備すべき法的書面について

これら三つの書面を適切に作成し、管理、運営することにより、日本企業が意図している出向の内容を適切に説明できる根拠を形成することが可能となります。

a) 出向辞令（アサインメント・レター）

出向元と当該従業員との出向期間の関係性について規律するための、出向辞令（アサインメント・レター）です。その中で、出向期間中は出向者がインド現地拠点の従業員として雇用されること、同法人の規程および管理に服することを明確に記載しておくことが必要です。また、現地拠点との雇用契約に基づく給与以外の、格差補填や手当などの支給を行う場合は、具体的な金額、内容をこちらに記載しておくことが有効です。

b) 出向契約書

出向元と出向先（インド現地拠点）間の出向契約書です。これは、出向元と出向先の権限および役割、法人間のコスト負担および精算の取り決め等について規律する契約です。この契約は、一般的には、出向者ごとに締結するものではなく、出向者一般の取り扱いについて定められます。

c) 雇用契約書

出向先（インド現地拠点）と出向者との間の雇用契約書です。出向者の雇用条件、職務内容、責任、報酬の詳細等について、インドの労働関連法令を順守するかたちで規定します。例えば、インドでは休日や有給休暇に関して特有の法令等が規定されていますので、これに適合する内容とする必要があります。ただし、契約条件は、現地従業員と同じにする必要はなく、職位や立場の違い等を踏まえて、現地従業員と差をつけることも可能です。

5 | 出向制度整備のために必要な法的書面および実務対応

3. 出向制度運用の実務上のポイント（給与等の支払方法）

実際の制度運用の際に悩みとなるのが、給与・手当等の最終的な負担者および支払方法です。この点は、前述の出向者給与へのGST課税リスクにも影響します。会社ごとに異なりますが、よくみられる三つの方法について以下のとおりまとめました。支払方法に一義的な正解はなく、実施可能なスキームを検討した上で、それに応じた法的書面を整備し、インドおよび出向元国の税務当局等への説明を準備することが重要です。

支払方法	メリット	デメリット
a) インド現地拠点が全額を負担し、インド国内で全額支払う。	・インド現地拠点と出向元との間で出向に関する金銭の動きがなく、現地従業員と同様の支払方法であるため、税務当局等からの調査に対し説明がしやすい。	・日本払いを希望する多くの出向者の意向に沿わない。 ・現地側が全額を負担するので、現地の費用負担は大きくなる。 ・現地従業員の経理担当者に、出向者の給与総額が伝わる。
b) インド現地拠点が全額を負担するが、一部をインドで支払い、一部を日本で、出向元を通じて支払う。	・出向者の日本払いの希望に沿う。 ・税務当局の調査に対し、c)よりは説明しやすい。	・インド現地拠点から出向元への送金が必要となるので、税務当局の調査の際の説明と根拠資料の準備が重要となる。 ・現地側が全額を負担するので、現地の費用負担は大きくなる。 ・現地従業員の経理担当者に、出向者の給与総額が伝わる。
c) インド現地拠点はインド払い分のみ負担して現地で支払い、出向元は格差補填のルール等に基づいて出向元国払い分を同国で支払う。	・出向者の日本払いの希望に沿う。 ・現地側の給与負担は小さくなる。 ・現地従業員に出向者の給与総額が伝わりにくい。 ・インド現地拠点による送金の負担と手数料がかからない。	・出向元が負担する格差補填について、税務当局からの調査に対して、しっかりと説明と根拠資料の準備が重要となる。 ・人材供給契約の指摘を受ける要素となりうる。

6 | まとめ

日系企業のインド事業推進に伴い、今後、ますます出向者が増えることが予想されます。

GST課税問題のようなインドにおける税務当局等との見解の相違は珍しいものではありませんが、その際には、客観的な資料に基づく合理的な説明が必要になります。

他方で、出向に関する契約書や雇用契約書、現地拠点の規則等の策定といった、法的書面等への落とし込みが不十分な事例も多くあるところです。また、出向制度と合わせて、グループ法人間の役務提供契約の検討も必要になる場合もあります。

これらは法務と税務が密接に関連する分野であり、出向元とインド現地拠点、法務と税務の担当者等、関係者間で有機的な議論・すり合わせを行うことが肝要です。