

移転価格UPDATE

～世界の税制をキャッチアップ～ インド

別所 徹弥
EY税理士法人 パートナー

磯部 亮
EY税理士法人 マネージャー

Contents

1. はじめに
2. 最近のインド移転価格税制の動向
3. インド移転価格税制の概要
4. 税務調査
5. 税務訴訟プロセス
6. 相互協議の状況
7. APAの状況
8. おわりに

1. はじめに

インドは、1991年の経済自由化以降、著しい経済成長を続けてきた。インドからの輸出比率の高い欧州の景気低迷の影響などによって、直近のインド経済は停滞気味ではあるものの、都市化の進展や耐久消費財の普及に伴い、中期的には再び高成長率に戻ることが見込まれている。また、日印間では、包括的経済連携協定が2011年2月16日に署名されたことにより、大半の関税が10年間で撤廃されるなど、両国間の経済関係が強まることが期待されている。

このような状況の中、インド政府は海外からの投資を促進すべく、移転価格税制に係る関連規定や制度について整備を進めている。本稿では、インドにおける移転価格税制について、最近の動向も含め解説する。なお、本稿の執筆にあたって、現地法令についての有益な助言を与えてくれたRaghav Hari氏(インド・デリー事務所)に感謝の意を表すものである。

2. 最近のインド移転価格税制の動向

2012年5月28日に施行された2012年財政法(Finance Act, 2012)によって、事前確認(Advance Pricing Agreement、以下、「APA」という)制度がインドに導入され、2012年7月1日から発効となった。それに伴い、2012年8月31日に直接税中央委員会(Central Board of Direct Taxes、以下、「CBDT」という)からAPA制度に関するガイドラインが公表されており、バイラテラル及びマルチラテラルAPAも対象として含まれている。

3. インド移転価格税制の概要

1) 根拠法令

インド移転価格税制は、1961年所得税法 (Income-tax Act, 1961) 92条から92条Fまでにおいて規定されている。また、271条、271条AA、271条BA及び271条Gでは移転価格税制を順守しなかった場合のペナルティが規定されている。そのほか、1961年所得税法の解釈規定である1962年所得税規則 (Income-tax Rules, 1962) 10条Aから10条Eまでに規定されている。なお、当該規定は、課税所得を減少させる、又は損失を増加させる場合には適用されない。

2) 関係会社の定義

インドの移転価格税制の対象者は、日本の移転価格税制の対象となる国外関連者の定義よりも広い。1961年所得税法92条Aにおいて、「直接若しくは間接的に又は単独若しくは複数の仲介者を通して、他の事業体の経営、支配又は資本に関与している事業体」、又は「直接若しくは間接的に又は単独若しくは複数の仲介者を通して、他の事業体の経営、支配又は資本に関与している同一の者によって経営、支配又は資本の関与を受けている事業体」を関係会社として定義しており、具体的には次の関係にある事業体^(注1)が関係会社とみなされる。

- ▶ 議決権の保有割合が26%以上
- ▶ 貸付金が債務者の総資産の帳簿価額の51%以上
- ▶ 債務保証が債務者の借入総額の10%以上
- ▶ 取締役会の過半数の選任
- ▶ 他者所有の知的財産権に完全依存
- ▶ 原材料の90%以上を特定の者から調達し、その価格等の条件について当該供給者が影響力を持つ場合
- ▶ 製品を特定の者に販売し、その価格等の条件について当該調達者が影響力を持つ場合
- ▶ 相互利益の関係にある場合

3) 移転価格税制の対象取引

インド移転価格税制の対象となる国際取引^(注2)は、1961年所得税法92条Bにおいて、非居住者を含む2以上の関係会社間の次の取引と定義している。

- ▶ 建物、車両、機械、装置、工具、工場、備品、日用品その他の物品、製品又は物体を含む、有形資産の購入、販売、移転、貸付又は使用
- ▶ 土地利用権、著作権、特許、商標権、免許、フランチャイズ、顧客リスト、マーケティングチャンネル、ブランド、企業秘密、ノウハウ、工業所有権、外装設計、実用設計、新設計その他の事業上又は商業上の権利に関する所有権譲渡又は使用許諾を含む、無形資産の購入、販売、移転、貸付又は使用

- ▶ 市場調査、市場開発、マーケティング管理、統括、技術サービス、修理、設計、コンサルティング、仲介、科学研究、法務又は会計サービスを含む、役務の提供
- ▶ 短期又は長期の貸付金、借入金又は債務保証、市場性のある有価証券の売買、前払金、支出、未払金、未収金その他の事業上の負債を含む、金銭の貸付若しくは借入又は資本調達
- ▶ 事業再編取引
- ▶ 関係会社の利益、損失又は資産に関係するその他の取引
- ▶ 便益等を受けるために発生する原価又は費用を2以上の関係会社で分担する取決め

4) 移転価格算定方法

インドにおける移転価格算定方法は、OECDガイドライン^(注3)に準拠している。具体的には、1961年所得税法92条C並びに1962年所得税規則10条B及び10条AB^(注4)において、次の移転価格算定方法が定められている。

- ▶ 独立価格比準法 (CUP)
- ▶ 再販売価格基準法 (RP)
- ▶ 原価基準法 (CP)
- ▶ 利益分割法 (PS)
- ▶ 取引単位営業利益法 (TNMM)
- ▶ その他の方法^(注5)

これら移転価格算定方法の適用については、優先順位はない。取引の事実関係等を考慮した上で、算出される独立企業間価格が最も信頼できるものを選定する必要がある。このとき具体的に考慮すべき事項が、1962年所得税規則10条Cにおいて以下のとおり列挙されている。

- ▶ 取引の性質及び種類
- ▶ 取引に関与する関係会社並びに当該関係会社の機能、資産及びリスクの種類
- ▶ 必要とされるデータの入手可能性、範囲及び信頼性
- ▶ 関連者間取引と独立企業間取引との比較可能性の程度及び当該取引に関与する事業体の比較可能性の程度
- ▶ 比較される取引及び当該取引に関与する事業体に対する差異調整の信頼性及び正確性の程度
- ▶ 前提条件の性質、程度及び信頼性

5) 独立企業間価格の検証

最も適切な移転価格算定方法に従った結果、複数の価格が算定された場合、インドの移転価格税制ではそれらの算術平均値が独立企業間価格として扱われる。OECDガイドラインや日本の移転価格税制のような独立企業間価格の幅の概念はない。

一方で、独立企業間価格は1点で示されるものの、国際取引における移転価格と独立企業間価格の差異が中央政府(Central Government)の通知するパーセンテージ^(注6)の範囲内であれば、独立企業間価格として取り扱われる。実際には、納税者の移転価格を基準とした±3%の範囲内に独立企業間価格が収まるかの検証を行うことになる。

6) 比較可能性の検討要素

国際取引と独立企業間取引を比較する場合、これらの取引に係る価格、原価又は利益に重要な影響を及ぼす可能性のある差異がないこと、又は差異があっても合理的かつ正確な調整によってそのような差異から生じる重要な影響を除外できることが要件とされている。国際取引と独立企業間取引との比較可能性を検討する上で考慮すべき事項については、1962年所得税規則10条B2項において次のとおり定められている。

- ▶ 譲渡される財産又は提供される役務の特徴
- ▶ 各関係者の機能、資産及びリスク
- ▶ 各関係者の責任、リスク及び便益を定める契約条件
- ▶ 市場の所在地及び大きさ、施行されている各種法令、市場における人件費及び資本コスト、経済発展、競争環境といった市場環境並びに卸売市場又は小売市場といった違い

インドの移転価格税制では、比較可能性の分析で使用されるデータは国際取引が行われた事業年度のものを使用することとされているが、過年度のデータが比較される取引の移転価格の決定に影響を及ぼしている事実関係を明らかにするのであれば、過去2事業年度のデータまで考慮される可能性がある。なお、これはあくまでも比較対象についてであり、納税者の実績値については単年度での検証しか認められていない。

7) 移転価格文書化

インドでは、国際取引を行うすべての者は、CBDTの定める情報及び書類を整備し、8年間保存することを義務づけられている。文書化が必要な情報及び書類については1962年所得税規則10条Dに具体的に定められているが、国際取引の年間合計金額が1,000万ルピー以下の場合にはこれらの文書化は免除される。ただし、その場合においても国際取引から生じる利益がインドの移転価格税制に沿って計算されていることを説明する義務は納税者にある。

なお、同時文書化が求められており、法人税の確定申告書の提出期限である11月30日までには移転価格文書を作成する必要があるものの、申告書との同時提出までは求められていない。納税者は、税務調査官から移転価格文書の提出依頼の通知を受けてから30日以内に移転価格文書を提出しなければならない。

1962年所得税規則10条Dに定める情報及び書類の概要は、次のとおりである。

- ▶ 資本関係図
- ▶ 多国籍グループのプロフィール
- ▶ 事業概要
- ▶ 国際取引の種類及び取引価格を含む契約条件
- ▶ 機能、リスク及び資産の説明
- ▶ 財務予測に関する情報
- ▶ 独立企業間取引に関する情報
- ▶ 比較可能性分析
- ▶ 選定した移転価格算定方法の説明
- ▶ 独立企業間価格を決定するまでに行われた実際の作業記録
- ▶ 前提条件、ポリシー及び価格交渉
- ▶ 差異の調整
- ▶ その他独立企業間価格の決定に関連する関係会社の情報など

移転価格文書以外にも、前事業年度に国際取引を行ったすべての者は、インド勅許会計士(Chartered Accountant)の作成した証明書(Form3CEB)を入手し、これを法人税の確定申告書に添付して提出しなければならない。Form3CEBでは、納税者の基本情報、国際取引を行っている関係会社のリスト並びに国際取引に関する取引先、内容、取引量、取引金額、独立企業間価格及び移転価格算定方法といった情報を開示する必要がある。

8) セーフ・ハーバー・ルール

インドの移転価格税制における重要な改正事項として、セーフ・ハーバー・ルール(事前に定めた一定の条件を満たす場合、税務当局がその移転価格を受け入れる制度)の導入が予定されている。2009年財政法(Finance (No.2) Act, 2009)において本ルールの概念が導入されたが、現時点では詳細内容は公表されていない。

本ルールの詳細内容はドラフト中であるが、最初に適用される業界としてはソフトウェア業界、対象取引としてはルーティンの役務提供取引と予想されている。本ルールの導入により、納税者側の法令順守に係る負担が軽減され、適用対象取引に係る移転価格上の不確実性も解消されることが期待される。

9) ペナルティ規定

国際取引の移転価格が独立企業間価格ではない、国際取引に関する情報や書類が規定に則って保存されていない、独立企業間価格の計算で使用された情報やデータが信用できない若しくは誤っている、又は依頼した情報の提供が行われなことが、税務調査中に入手した資料又は情報に基づいて税務調査官により判断された場合には、税務調査官が当該国際取引の独立企業間価格を決定する可能性がある。

なお、更正処分を受けた納税者は、増額した課税所得に対して1961年所得税法10条A、10条AA若しくは10条Bの免税規定若しくは優遇措置又は6章Aの所得控除の適用を受けることはできない。

インドの移転価格税制では、独立企業原則を順守させるため、以下に示すとおり厳格なペナルティ規定が設けられている。

なお、納税者が「誠実に」かつ「適切な注意を払って」取引価格を決定していることを明らかにする場合には、過少申告時のペナルティは課されない。また、納税者が法令を順守できなかったことについて「正当な理由」があることを証明する場合には、その他のペナルティについても適用されない。「誠実に」、「適切な注意を払って」及び「正当な理由」の定義については法令で定められていないものの、判例に基づくことはできる。

【図表1】ペナルティ規定

1961年所得税法	違反事項	ペナルティ
271条1項(c)	▶ 過少申告の更正を受けた	追徴税額の100~300%
271条AA	▶ 移転価格文書を保存していない ▶ 国際取引を報告していない ▶ 移転価格文書に虚偽の記載がある	取引金額の2%
271条BA	▶ Form3CEBを提出していない	IND100,000
271条G	▶ 当局の要請に応じず移転価格文書の提出がない	取引金額の2%

10) APA制度

2012年8月31日にインドにおけるAPA制度のガイドラインがCBDTより公布された。当該ガイドラインは、1962年所得税規則10条Fから10条Tまで及び44条GAに規定されている。APAの対象期間は最長で5年で、過去の年度に遡って適用する、ロールバックの規定はない。APAの手続の概要は、以下のとおりである。

(1) 事前相談

APA申請書を提出する前に事前相談が必要とされている。なお、匿名での事前相談も認められている。事前相談を行うには、所得税国際課税総局長(Director General of Income-tax, International Taxation)への申請書(Form3CEC)の提出が必要である。事前相談では、主に、申請するAPAの対象範囲、移転価格に関する論点及び対象取引の適合性が確認され、APAにおける諸条件について議論される。バイラテラル又はマルチラテラルAPAの場合、インドの権限ある当局(Competent Authority)又はその代理人が関与する。

(2) APA申請

事前相談後、APA申請書(Form3 CED)の提出が可能になる。提出先は、ユニラテラルAPAの場合、所得税国際課税総局長、バイラテラル又はマルチラテラルAPAの場合、インドの権限ある当局になる。申請には手数料^(注7)がかかる。なお、APAの申請書は、対象事業年度の開始日の前日までに、提出しなければならない。

(3) 審査・相互協議

APA申請書が受理されると、申請内容につき、APAチームによる審査が開始される。具体的には、申請者との打合せ、追加資料の提出依頼、事業所の視察、案件に応じた質問などが行われる。なお、バイラテラル又はマルチラテラルAPAの場合、相手国に所在する関係会社がAPAの手続を開始すると、相互協議に係る手続が開始される。

(4) APA締結

所得税国際課税総局長又はインドの権限ある当局と申請者との間で、合意書案が作成され、中央政府からの承認を得た後、CBDTと申請者との間でAPAが締結される。バイラテラル又はマルチラテラルAPAの場合、相手国と合意に至り、その合意内容につき、申請者が受け入れた場合に、相手国との間で正式に合意手続が取られる。

(5) 締結後

APA対象期間においては、納税者は、毎年、年次報告書(Annual Compliance Report、以下ACR)の提出が求められる。ACRの提出期限は、法人税申告書の提出期限後30日以内又はAPA締結後90日以内のいずれか遅い日までである。移転価格調査官(Transfer Pricing Officer)は、APAの合意内容が納税者によって順守されているかどうかの監査を行う。なお、APA対象期間中は、APAの対象取引に対しての通常の移転価格調査は行われない。

4. 税務調査

インドでは、年間1億5千万ルピーを超過する国際取引を行うインド法人に対して、移転価格に関する詳細な調査を必ず行うこととしている。ただ、年間1億5千万ルピー以下でも年間5千万ルピーを超える場合には移転価格調査が行われることがある。税務調査は単年ベースで行われ、一度、移転価格の調査が行われると、その後、毎年税務調査が行われる可能性が高い。

筆者らの経験では、税務当局は統一的な調査方法を展開しているわけではなく、事実関係の類似するケースでも場所により税務当局のポジションは異なる。通常、税務調査では相当量の書類が要求される。なお、移転価格の調査となった場合、納税者の選択する移転価格算定方法に対して異議を唱える可能性が高い。

税務当局が特に重視している業界としては、IT、ビジネス・プロセス・アウトソーシング（BPO）、銀行及び製菓が挙げられる。また、グループ内役務提供（IGS）やロイヤルティ取引¹¹に対して詳細調査を受けるケースが増えてきており、IGSやIPの内容及び納税者がそれらから受けた便益についての説明が求められている。また、最近ではマーケティング上の無形資産が注目されている。業界水準と比較して過度のブランド・プロモーション費用をインド法人が負担している場合には、否認されるケースが多い。

同時文書化の際には納税者が得られなかったデータであっても、税務当局は最新のデータを使用して分析を更新する傾向にある。また、移転価格文書において納税者が取引別の検証ではなく統合アプローチによる検証を適用していたとしても、税務調査では取引別の検証が主張される。最近の税務調査では、納税者の適用した比較対象の選定方法に重点が置かれている。なお、移転価格の調査件数や更正金額は、年々増加の一途をたどっている。

5. 税務訴訟プロセス

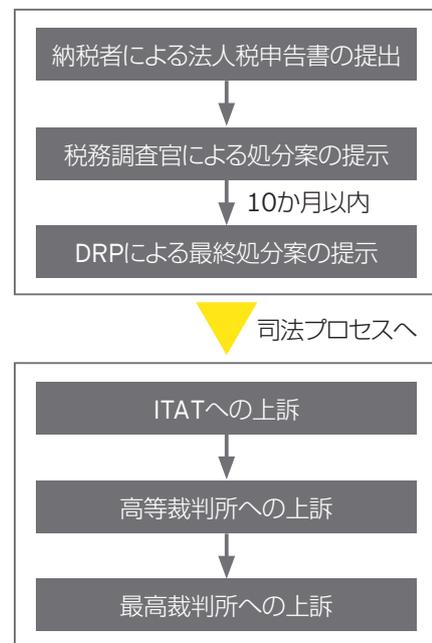
インドの税務関連の訴訟処理としては、まず税務当局内での解決プロセスがあり、その後、所得税裁判所（Income Tax Appellate Tribunal、以下、「ITAT」という）、高等裁判所（High Court）及び最高裁判所（Supreme Court）の三審制による司法プロセスがある。インドにおける税務訴訟は長期化が問題となっていたことから、2009年10月1日より代替的紛争処理手続（Alternate Dispute Resolution、以下、「ADR」という）が導入され、税務当局内のプロセスの短縮化が図られた。

ADRとは、紛争処理パネル（Dispute Resolution Panel、以下、「DRP」という）。3名の税務コミッショナー（Commissioner of

Income-tax）によって構成される）、税務調査官及び納税者の3者によって紛争処理を行う制度である。納税者のうち外国人及び移転価格の調査対象となったインド法人は、税務調査官の処分案に不服がある場合、ADRによる解決を選択することができる。税務調査官が納税者に処分案を提示してから10か月以内に、DRPによる最終処分案が提示される。

なお、以前は、DRPの判断は、税務調査官を拘束することとなるため、その最終処分案に不服のある場合、納税者のみがITATに上訴することができる、とされていたが、2012年財政法によって税務調査官による上訴も可能となった。

【図表2】ADRによる税務訴訟のプロセス図



6. 相互協議の状況

インドの租税条約には、相互協議（Mutual Agreement Procedure、以下、「MAP」という）に関する条項が基本的に含まれており、インド政府と相手国のそれぞれの代理人である、権限ある当局が国際的な二重課税を解決するための交渉を行う。なお、MAPの申立ては、更正通知を受けてから3年以内に行う必要があり、国内訴訟と同時にMAPを進めることも可能である。

インドのMAPの歴史は浅く、協議の相手国は主に日本及び米国である。移転価格税制の導入が比較的最近であることから、移転価格に係るMAPの経験はそれほどない。米国との協議が合意に至ったことが2010年に報道¹²されている。

7. APAの状況

今回のAPA制度の導入により、2013年4月1日から開始する事業年度以降のAPA申請が可能となるが、新たな制度であることから慎重に検討しつつも、移転価格リスクを低減し、不確実性を取り除くための効果的な手法として期待している納税者は多い。また、インド当局も納税者の疑念を取り除き、APA制度がうまく機能するためのあらゆる努力を行っている模様である。現在までで、約30件の事前相談が行われており、バイラテラルAPAを含めたAPA申請を行っている納税者は、日系企業も含めてすでに出てきている。

8. おわりに

直近のインド経済はやや停滞気味であるものの、中期的な高成長率が見込まれていることから日本企業によるインド事業は引き続き拡大していくものと思われる。インドの移転価格調査は非常にアグレッシブなものとして知られているが、APA制度など、インド移転価格税制の動向に注視しつつ、移転価格リスクを最小化すべく取組みを続けることが肝要である。

- (注1) 個人及び法人のほか、恒久的施設(PE)も含まれる。
- (注2) 国際取引のほか、1961年所得税法92条BAで定めている特定国内取引についてもインド移転価格税制の対象となる。
- (注3) OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations
- (注4) 2012年5月23日付のCBDT Notification No.18/2012によって1962年所得税規則10条ABが追加された。
- (注5) 直接税中央委員会(Central Board of Direct Taxes)がその他の方法を規定する権限を有している。
- (注6) 以前は5%とされていたが、2012年4月1日以降は上述した取扱いとなった。なお、本稿の執筆時点では中央政府からパーセンテージについての通知はないが、通知するパーセンテージが3%を超えてはならない旨、1961年所得税法92条C第2項に明記されている。
- (注7) APAの対象となる国際取引の総額に応じて手数料は、次のとおり定められている。
 - ▶ 取引総額10億ルピー以下:100万ルピー
 - ▶ 取引総額10億ルピー超20億ルピー以下:150万ルピー
 - ▶ 取引総額20億ルピー超:200万ルピー
- (注8) The Economic Times (<http://economictimes.indiatimes.com/>)「India, US end row over taxing captive units」、2010年5月18日掲載

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。

2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。

* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。



@EY_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等ございましたら、下記までお問い合わせください。

EY税理士法人

ブランド、マーケティング アンド コミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2015 Ernst & Young Tax Co.

All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE CC20151126

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスをを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp