

# インド移転価格税制 アップデート — 日印間 で初めてBAPA合意へ

別所 徹弥  
EY税理士法人 パートナー

## Contents

1. はじめに
2. 商社ビジネス
3. 総合商社が行う取引
4. インドにおける移転価格課税と争点
5. おわりに

## 1. はじめに

2014年12月19日、CBDTは、インド政府が初のBAPAを締結したと発表した。当該BAPAは、日本の総合商社に係るものだが、今後も多くのBAPAが締結されていくことが想定され、企業にとって予測可能性や法的安定性が得られるため、大いなる朗報である。

特に、インドで4年間のロールバック(遡及適用)が認められることになったことは、課税の解決のために国内争訟手続に10~20年もの歳月を費やしてきた企業にとって、BAPAを取得していく多大なメリットといえる。

2014年12月19日、インドのCBDT(直接税中央委員会、Central Board of Direct Taxes)<sup>(注1)</sup>は、インド政府が初のBAPA(二国間事前確認、Bilateral Advance Pricing Agreement)<sup>(注2)</sup>を締結したと発表した<sup>(注3)</sup>。当該BAPAは、日本の総合商社に係るもので、見解の相違により多額の追徴課税を受けるリスクを避けることができ、今後も日本企業の申請や承認が相次ぎ、インド投資に弾みがつきそうだと新聞報道されており<sup>(注4)</sup>、総合商社に引き続き専門商社やメーカーの子会社の事前確認申請についても、この後、承認されていくことが期待される。

本稿では、まずユニークな総合商社のビジネスモデルを概観する。次いで、ビジネスモデルがユニークなゆえに課税当局と納税者との間で見解の相違が生まれ、総合商社のインド子会社が課税されてきた事例を紹介する。さらに、インドで移転価格課税を回避するためのツールとして今後利用が進むであろう事前確認制度につき記述する。

## 2. 商社ビジネス

### 1) 商社ビジネスの特徴

「商社」は、日本特有の事業形態であり、同様のビジネスモデルは、海外には基本的に存在しない。その特徴は規模の経済を活かし、多岐にわたる商品を低マージン、大ボリュームで売買することである。また、商品を仕入れてから販売先を開拓する販売会社とは異なり、商社は販売先を事前に特定しているケースがほとんどである。

また、従来型の商社ビジネスには、次のような特徴がある。

#### (1) 低い参入障壁

商社は、サプライチェーン・マネジメントと人的リソースに関して投資を行っているが、商社業界への参入障壁が低いため、業界に参入する企業が多くなるとともに、これらへの投資効果が薄れつつある。

#### (2) 低い利益率

商社の利益率は低く、再投資への資金が少ないため、成長を妨げる要因となっている傾向にある。商社は、一次産品など競争の熾烈な市場で事業を展開しているほか、典型的な商社ビジネスでは商品へ付加価値をほとんど付さないこと等から、売上利益率が低くなっている。加えて、製造業界の利益率と価格が圧迫されることによって、商社の利益率が低下する傾向にある。

#### (3) 熾烈な競争

商社は、同様のビジネスプランを追求する他商社と競合することが多く、熾烈な競争にさらされ、市場シェアを奪い合っている。

#### (4) 高い輸出依存度

商社は、従来は輸出依存度が高かったが、製造業者が直接輸出を行うようになったことにより、輸出の仲介役としての商社の役割は縮小傾向にある。

#### (5) 電子マーケット

インターネットを中心とする新規市場の発展は、商社にとっても大きな課題となっている。また、ビジネス関連のインターネット取引が進化し、商社の仲介役としての役割に脅威を与える可能性がある。

### 2) インドの総合商社子会社

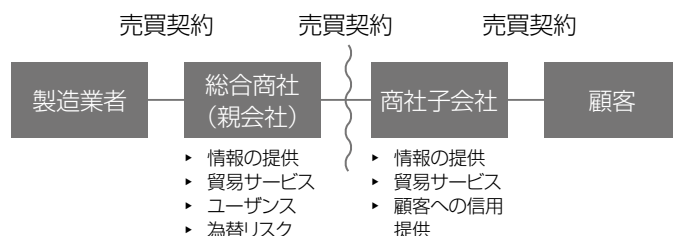
総合商社のインド子会社は、親会社のインドにおける窓口としての機能を果たしており、日本の総合商社のブランド名や高い信用力、世界市場へのアクセス権を武器にして事業活動を行っている。

## 3. 総合商社が行う取引

### 1) 本人(principal)の立場で行う取引(プリンシパル取引)

自ら貿易活動を行う製造業者が増加している中、商社は、海外顧客に対する信用供与や金融リスクの引受けといったサービスの需要があることから、今でも引き続き契約上の本人(principal)となっている。ここでは、化学製品の輸出について、商社の機能をみてみることにする。

【図表1】プリンシパル取引



#### (1) 情報収集と伝達

商社は、新製品の開発に関する情報を系列関係等にある製造業者から収集し、製造業者と協議し、ターゲット顧客を絞り込む。商社の子会社は、親会社からの情報を基に、潜在的な顧客を抽出し、新製品を紹介する。多くの国において、化学製品の輸入や使用には許認可が必要となるが、商社はそのスムーズな取得を取り計らったりもしている。

#### (2) 貿易実務

製造業者が貿易に関する知識を有していない、又は少ししか有していない場合には、商社は通関手続や船積み等全面的なサポートを行うこととなる。一方、製造業者が貿易に関する知識を豊富に有している場合には、商社はより限定的なサービスを提供することとなる。プリンシパル取引においては、製品の販売益により、これらのコストが賄われることになる。

#### (3) 金融と為替リスク

顧客が輸出ユーザンスの提供を依頼してきた場合は、商社は商品の販売価格に利子を付して、金融機能を果たすことになる。外国通貨の場合には、商社子会社が提供することもある。外国通貨の場合、商社は基本的に為替リスクを引き受けるが、リスクを製造業者に移転したり、為替予約を行ったりすることにより、リスクを最小化している。また、商社は、同一通貨の逆方向の取引を行う、すなわち、為替のマリー(exchange marry)により、リスクの軽減を図っている。

#### (4) 信用供与

商社の海外子会社は、契約上の本人として、現地顧客に対し、信用を供与し、リスクを引き受ける。契約条件によって、通関手続を行い、配送も行う。ただし、在庫を持つことはめったにない。

商社の従来型の貿易事業は、商取引の世界において特殊性を有しており、商社は、コモディティからプラントに至る幅広い商品についてそのサプライヤーと顧客とを繋ぐ上で重要な役割を果たしている。しかしながら、総合商社は、取引の仲介者としての機能を果たしているに過ぎないことから、商品に関する事業上の重要なリスクは負担していない。

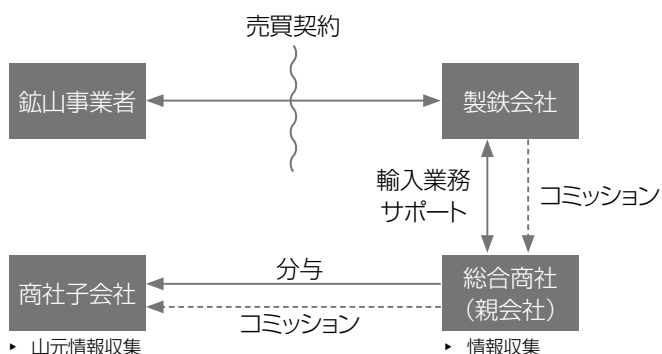
このような商取引は、ビジネス上の要請と利便性によって行われてきた経緯がある。ビジネス上の要請としては、サプライヤーと顧客が両者間で取引を直接行うことを希望せず、国際的信用力を持つ総合商社との間でのみ取引を行うことを希望する場合がある。商品のフラッシュタイトルしか持たない取引が行われる背景には、このようなビジネス上の要請があるのである。こうした取引は、商社において一時的/短期的に在庫を保有するか又は単に会計上パススルーコストとして認識するだけのHigh-sea Salesと呼ばれるものである。場合によっては、比較的長期間、在庫を倉庫で保有する可能性もあるが、そのような在庫は顧客からの確定発注に基づくものであり、顧客の工場に輸送するまでの間保有しているに過ぎない。

このようなバックトゥバック取引は、会計上、売買損益として認識されているが、リスクは極めて限定的であり、当該売買損益（つまり、商品売買に係る売上総利益）は、以下に述べるインデント取引に係るコミッションと同等であると考えられる。

#### 2) 代理人(agent)の立場で行う取引(インデント取引)

次いで、インデント取引の例として、製鉄原料(鉄鉱石)輸入取引を取り上げる。

【図表2】インデント取引



#### (1) 資源の開発投資

商社は、特定の製鉄会社の需要に応えるため海外鉱山に関する情報収集と分析を行い、開発投資を行うことにより、一定量の鉄鉱石(持分)を確保する。

#### (2) 情報収集と伝達

製鉄会社は、安定供給を確保するために、鉱山事業者と長期契約を結ぶ。商社は、鉱山事業者の選択を、製鉄会社と密接に連絡を取りながら行う。これは、商社の管理の下、海外商社子会社が山元の情報収集を行い、日本の商社が製鉄会社に伝達するものである。その後、商社は、契約交渉のアレンジ、契約成立後の鉱山と製鉄会社との受発注業務のサポートを行う。

#### (3) 代理人としての活動

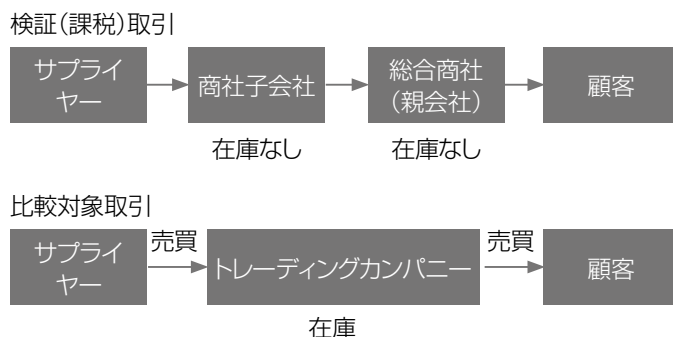
商社は、製鉄会社の輸入手続や決済の代理人となることが多いのであるが、その対価としてコミッションを受け取る。鉱山会社に対しては、船積み後米ドル建てで即払いを行う一方、製鉄会社との決済は数か月後に円建てで行われる。この間の金利の負担と為替レートの変動リスクは製鉄会社によって負担される。

## 4. インドにおける移転価格課税と争点

### 1) インドにおける移転価格課税事例

インドにおいて多くみられる総合商社への移転価格課税は、次の2パターンがある。注目すべきは厳しい財政状況の影響から、税収を確保するべく強引な課税処分が行われたり<sup>(注5)</sup>、各調査担当者によって整合性のない課税が行われたりしている点である。

【図表3】課税事例1



### (1) インデント取引やバックトゥバック取引についても、プリンシパル取引の移転価格算定手法と利益水準指標により課税

取引当事者が在庫リスク等のリスクを負わず、果たす機能も大きなものでないインデント取引やバックトゥバック取引については、本来、子会社から親会社に対する役務提供取引とみべきであるところ、売買としての証憑の存在等により、親子会社間の棚卸売買取引ととらえられて、売上高営業利益率を利益水準指標とする取引単位営業利益法(TNMM)により課税を受けてしまうケースである。本来は、営業費用にマークアップをして対価(ベリ一比)を算定するところを、(想定)売上高に一定の利益率を乗ずるため、増差所得金額は多額にのぼるケースが多い。

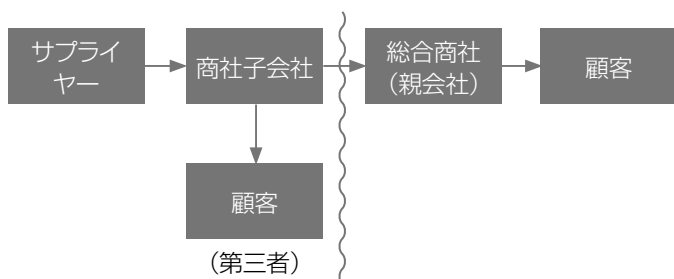
### (2) 子会社が行う第三者との取引を比準取引として、親子会社間取引を課税

子会社が行う第三者との取引と親子会社間取引では、販売市場や取引段階につき価格や利益率に影響のある重大な差異があるにもかかわらず、差異の調整を行うことなく課税処分が行われる。

## 2) インドでの移転価格課税の争点

インドにおける移転価格課税の争点としては、上述の課税事例で理解できるように、①比較対象取引(企業)と課税を受けたインド子会社との間で、機能とリスクが異なっているかどうか、②比較対象取引と国外関連取引の間に価格や利益率に重大な影響を及ぼす差異があるかどうか、がある。

### 【図表4】課税事例2



また、これらに関連する実務的な争点としては、いかにセグメント損益を算出するか、というものがある。すなわち、検証対象法人であるインド子会社が、プリンシパル取引とインデント取引及び関連者間取引と非関連者間取引を行っていることは十分考えられるところであるが、プリンシパル取引損益とインデント取引損益及び関連者間取引損益と非関連者間取引損益を切り出す際に、売上総利益を用いると、すべて同じベリ一比となることから、何らかの工夫が必要となるのである。検証対象損益に占めるプリンシパル取引又は非関連者間取引に係る損益の比重が大きいときには、内部損益についてデータ管理を精緻に行う等の対策が必要となる。

## 3) 課税を受けないためのツールとしてのBAPA

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当初は存在しなかったが、2014年10月1日より、過去4年間の遡及適用が認められることとなり、その利便性は飛躍的に高まっている。

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(Form3CED)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<sup>(注6)</sup>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<sup>(注7)</sup>。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。

## 5. おわりに

今回BAPAが締結され、今後も多くの案件が引き続き締結されていくことが想定されることは、企業にとって予測可能性や法的安定性が得られるため、大いなる朗報である。特に、4年間のロールバックが認められることになったことは、課税年度ごとに課税を受け、その解決のために国内争訟手続に10~20年もの歳月を費やしてきた企業にとって、BAPAを取得していく多大なメリットといえる。

一方で、インドの移転価格税制には、その適用範囲を広げて、税収確保を図りたいとの課税当局の意図から、関連者の定義<sup>(注8)</sup>が広く、一部の国内取引<sup>(注9)</sup>についても対象とされているほか、独立企業間価格幅の考え方も独特であり、留意が必要である。

また、G20のBEPS(税源浸食と利益移転、Base Erosion and Profit Shifting)プロジェクトによりCBCR(国別報告書、Country by Country Report)が導入され、日本との自動的情報交換により、各国の関連者の損益状況、従業員数、有形資産の有り高等の情報につき、CBDTが入手可能になるため、企業としてインド子会社における利益状況が各国の子会社とバランスがとれたものとなっているかどうか、事前にチェックしておくことが望ましい。

さらに、実務的な課題としては、MAP(相互協議手続:Mutural Agreement Procedure)と国内争訟手続の関係が挙げられる。すなわち、現状では、国内争訟手続とは別にMAPを申し立てることはできるものの、国内争訟手続が一定の進捗をみるとMAPの取下げが懇請されている。そこで、わが国と同様に、国内争訟手続を中断した上で、優先してMAPでの解決を図っていくような枠組みが設定されることが望ましい。

(注1) 1963年財政法に基づき直接税の賦課徴収に関し法的な機能を有する組織。

(注2) 外国当局との租税条約に基づく相互協議の合意に基づいて行う事前確認。

(注3) 2014年12月19日付 CBDT報道発表。また、2014年3月31日までに、約400件のAPA申請があり、5件につきCBDTと納税者で合意(すなわち、ユニラテラルAPAが締結)されている。

(注4) 2014年12月19日付 日本経済新聞(朝刊)

(注5) 2015年1月5日付 日本経済新聞(朝刊)

(注6) 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7) 手続の迅速化のため、APA Commissionerを増員する等の人員の強化が図られている。

(注8) 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

(注9) 関連者への支払、タックスホリデーの適用を受けている事業体と他の事業体との取引で、取引合計金額が当該課税年度で5,000万ルピーを超える場合。

## 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あります。



@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・ご意見等がございましたら、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](http://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](http://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](http://www.eytax.jp)