

インド税務当局が国別報告書 とマスターファイルに関する 最終ルールを公表

EY税理士法人アラートライブラリー

EY税理士法人が発行したすべてアラートは、下記サイトからご覧になれます。

<https://www.eytax.jp/tax-library/newsletters/index.html>

エグゼクティブ・サマリー

インド政府は2016年財政法を通じてインド所得税法を改正し、経済協力開発機構(OECD)による税源浸食・利益移転(BEPS)行動計画13に盛り込まれた勧告を実践するために追加する移転価格文書と国別(CbC)報告書に関する規定を導入しました。これらの規定に続いて実践のための詳細なルールが公表される見通しです。これに伴いインド税務当局は2017年10月6日、CbC報告書とマスターファイル提出に関するルールの草案(草案ルール)を公開し、パブリックコメントを求めました¹。インド税務当局は産業界の様々な利害関係者から提出されたパブリックコメントを受けて、2017年10月31日にCbC報告書の最終ルールとマスターファイル提出に関する最終的なルール(最終ルール)を公表しました。最終ルールには事務手続きに関する変更と解説が盛り込まれています。最終ルールの主なハイライトは以下の通りです。

- ▶ マスターファイルとCbC報告書の内容は行動計画13に記載された勧告と概ね一致していますが、マスターファイルに関しては新たな要件がいくつか追加されています
- ▶ マスターファイルの維持に関しては連結売上高と国際取引額の累積状況に基づく財務基準が規定されている一方、CbC報告書に関する基準はOECD勧告と一致しています
- ▶ マスターファイルとCbC報告書の提出(最終親会社の報告を含む)は、管轄当局が規定する仕様に従って電子的に行われます。この当局は、適切なセキュリティと保管・検索に関するポリシーの改善と実施も担当します

- ▶ 初年度(2016-17年度)のマスターファイルとCbC報告書の提出の期限は2018年3月31日に延長されました。次年度以降のマスターファイルとCbC報告書は所得税申告書の提出期限より前に提出する必要があります。
- ▶ 親会社又は代理親会社(CbC報告書を提出する)に関する詳細の通知は、(親会社がインドに居住しない場合は)インドに居住するすべての構成会社ごとに所得税申告書の提出期限より少なくとも2カ月前に提出する必要があります。2016-17年度については、その期限は2018年1月31日となります。

本アラートでは、最終ルールの概要を、マスターファイルとCbC報告書に関する所得税法の規定の要約を含めて解説します。

詳細

概要

行動計画13に関するOECD BEPS最終報告書は、現在の多国籍企業及び税務管理を対象としたOECD移転価格ガイドライン第5章の現在の内容を置き換えるものとして、改訂されたガイドランスを提供しています。行動計画13に関する報告書は移転価格文書に対して、「マスターファイル」、特定の国に所在する特定の構成会社にかかる「ローカルファイル」、「CbC」報告書の3つのテンプレートで構成される3段階の標準化されたアプローチを規定しており、これら3つの文書は総合的に、納税者に対して移転価格への一貫した取り組み状況の記載を求め、同時に、税務管理に対して移転価格リスクを評価するための有用な情報を提供することになります。これらの文書は税務当局に対し、調査リソースをどこに配置すれば最も効率化できるのかを判断するための情報も提供し、調査が必要となった場合は調査質問を開始し絞り込むため情報を提供します。CbC報告書はBEPS対抗手段を実行するための最低基準の1つとすることが合意されていますので、OECDはこれらの目標を達成するため、各国が移転価格文書に対する標準化されたアプローチを国内税法の中で取るよう推奨しています。

所得税法のセクション92から92Fには移転価格税制に関する規定が盛り込まれています。所得税法セクション92Dは移転価格に関する所定の情報と文書を維持するよう求めています。また、インド移転価格ルールのルール10Dには、納税者が維持すると期待される文書を網羅したリストが記載されています。インド政府はOECDのBEPSプロジェクトの勧告に対応し、2016年財政法を通じてインド所得税法を改正し、行動計画13に盛り込まれた勧告を実践するための追加的な移転価格文書とCbC報告書に関する規定を導入しました。これらの規定に続き、実践のための詳細なルールが公表される見通しです。そのためインド税務当局は2017年10月6日、CbC報告書とマスターファイ

ル報告に関するルールの草案(草案ルール)を公表し、2017年10月16日を提出期限とするパブリックコメントを求めました。インド税務当局はパブリックコメントを検討した後、2017年10月31日にCbC報告書とマスターファイル報告に関する最終的なルール(最終ルール)を公表しました。ルールは2016年4月1日から始まる会計年度に適用されます。

マスターファイル

マスターファイルは、多国籍企業グループの移転価格慣行をグループにおける経済・法律・財務・税務の世界的枠組みの中に位置づけることを目的としており、行動計画13に従って、グループの事業概要、移転価格に関する全体的なポリシー、所得と経済活動の世界的配分を記載することになります。マスターファイルに記載される情報は、必ずしも特定の国に所在する特定の構成会社が行う取引に制限されておらず、その意味では現在の通常の文書基準よりも包括的です。

インドでマスターファイル順守の対象となる納税者

2016年財政法を通じて修正された所得税法の下では、国際企業グループを構成する企業は、同法で規定された情報と文書(すなわちマスターファイル)に加え、構成会社が行う国際取引に関連する、各国の同時文書に記載された情報を維持することが求められます。最終ルールは、以下の2つの条件の両方が満たされる場合、マスターファイル要件は国際グループの構成会社であるいかなる納税者にも適用されると規定しています。

1. 納税者が、構成企業会社で、属する国際グループの(国際グループの当該会計年度の連結財務諸表²に反映されている)連結売上高が50億インドルピー(約7,690万米ドル)を超えている場合。なお、最終ルールには、国際グループの連結売上高が外貨建てで報告されている場合のインドルピー建ての価額を計算するには、係る外貨の会計年度の末日における(インドステイト銀行が算出する)対顧客電信買相場を適用する旨が明記されています。
2. 当該会計年度において次の2つの取引基準のいずれかが満たされた場合³。
 1. 納税者が維持する帳簿に基づく国際取引の総額が5億インドルピー(約770万米ドル)を超える場合
 2. 納税者が維持する帳簿に基づく無形資産(IP)の購入、売却、移転、リース、又は使用の額が1億インドルピー(約150万米ドル)を超える場合

所得税法の下では、インドに居住する最終親会社、或いは代理報告会社の会計年度は4月1日から翌年3月31日までです。その他のすべてのケースでは、報告対象の会計年度は当該期間中に効力を持つ法律又は係る会社が居住する国又は地域で適

用される会計基準に従って当該会計年度の財務諸表を作成する国際グループの親会社の毎年の会計期間となります。

それぞれの納税者(インドに居住する国際グループ構成会社)は、上記の基準を満たす場合、毎年の法令順守を目的としたマスターファイルの一部として所定の情報と文書を維持することが求められます。

維持することが規定されている情報と文書の詳細

マスターファイルは納税者に対し、行動計画13に準じて、事業を行っている会社、サプライチェーン、無形資産に関する全体的な戦略、グループの資金調達状況の説明、資金調達に関する全般的な移転価格ポリシー、ルーリング(税務当局が個別企業に与える税務上の取り決め)と事前確認制度(APA)の詳細、及びグローバルでの移転価格ポリシーに関する情報を記載することを求めています。

インド税務当局は上記のガイダンスと最終ルールが行動計画13の下で規定された内容と概ね整合していると考えています。とはいえ最終ルールは以下の重要な追加情報の提供を要求しています。

- ▶ すべての国際グループ構成会社⁴の一覧と住所の維持(この情報は行動計画13に含まれていません)
- ▶ 国際グループの構成会社(グループの売上高、資産、又は利益の10%以上に寄与している会社)が果たす機能、使用されている資産、負っているリスク⁵。行動計画13は、グループ内の個々の会社による価値創出への主な寄与を説明する機能分析について簡潔に記載するよう求めています。
- ▶ 無形資産の開発と管理に関与するすべての国際グループ構成会社の一覧と住所。行動計画13は主要な研究開発(R&D)施設の場所及びR&D管理の場所に関する一般的な説明を要求しています。
- ▶ 国際グループの資金調達に関する詳細な説明。これには非関連の貸し手上位10社の名称と住所が含まれます。行動計画13は、非関連者の貸し手を含むグループの資金調達活動について全般的な説明を要求しています。
- ▶ 最終ルールは、特に研究開発、無形資産、資金調達など多くの事例で、行動計画13で言及されている「一般的な説明」ではなく「詳細な説明」を要求しています。

マスターファイルの情報と文書の維持に関するフォーマット

最終ルールはフォーム3CEAA⁶と呼ばれる独自の法定フォームを規定しており、それぞれの構成会社は所定の情報と文書をこのフォームで提出することになります。フォーム3CEAAは次の2つの部分に分かれます。

- ▶ パートAは、インドに居住する構成会社の名称、住所、税識別番号(納税者番号(PAN)と呼ばれています)、国際グループの名称と住所、提出される報告書が対象とする会計年度、インドで事業を行う国際グループ構成会社の数。
- ▶ パートBは行動計画13で規定された内容で構成され、前述のいくつかの情報が追加されています。

最終ルールは、所得税法の下で構成企業の所得税申告書を証明する資格を有する担当者がフォーム3CEAAを正しいことを確認して署名することを規定しています。

提出手続きと提出期限

最終ルールによると、インドに居住するあらゆる構成会社はフォーム3CEAAパートAに従って情報を記載し、所得税国際課税総局長(リスク評価)に所得税申告書の提出期限までに提出することになります。この要件は、インドに居住する当該構成会社がマスターファイルの要件を順守する必要がない場合でも、義務付けられています。

また、インドに居住する構成会社の連結売上高と取引額が前述の基準を満たしている場合は、マスターファイル遵守義務基準を満たすため、フォーム3CEAAのパートBに従って情報を記載し、提出することが求められます。このフォームは、所得税国際課税総局長(リスク評価)に所得税申告書の提出期限までに提出されることとなります。ただし2016-17年度に関しては、最終ルールはフォーム3CEAAでのマスターファイルの提出期限を2018年3月31日と規定しています。

さらに最終ルールは、インドに居住する国際グループ構成会社が1社以上存在する場合は⁷、代表提供者として指定された構成会社がフォーム3CEAAのパートA⁸とパートBの両方を提出するシングル・ファイリングを認めるとしています。これに関する通知は、フォーム3CEABで所得税国際課税総局長(リスク評価)にフォーム3CEAAでのマスターファイル提出期限の30日前までに提出される必要があります。

フォーム3CEAAでのマスターファイルの提出と、代表提供者として指定された国際グループ構成会社によるフォーム3CEABでの通知は電子的に行われ、管轄当局がオンライン申請手続きを規定することになります。

マスターファイルの維持の不履行と提出の不履行に対する罰金

所得税法の下では、構成会社がフォーム3CEAAでのマスターファイルの維持と期限までの提出を怠った場合、納税者がそうした不履行について「妥当な理由」を示すことができない限り、罰金が科せられます。規定された罰金の額は50万インドルピー(約7,700米ドル)です。

CbC報告書

行動計画13はCbC報告書をマスターファイル及びローカルファイルと分ける形で提出するよう規定しています。CbC報告書は移転価格のハイレベルなリスク評価に役立てるものであり、行動計画13は、CbC報告書の情報を包括的な機能分析及び比較分析に基づく詳細な移転価格分析の代わりに使用すべきではないと強調しているため、CbC報告書の情報は移転価格が適切かそうでないかを示す決定的な証拠とはなりません。

CbC報告書要件の対象となる多国籍企業

最終ルールによると、前の会計年度の財務諸表に反映されている国際企業のグループ全体の連結売上高が550億インドルピー(約8億4,610万米ドル)を超える場合、当該年度はその国際企業にCbC報告書要件が適用されることとなります。マスターファイルの維持に関する最終ルールと同様、CbC報告書に関する最終ルールは、グループ全体の連結売上高が外貨建てで報告されている場合にインドルピー建て価額を計算するため、会計年度最終日における当該外貨の(インドステート銀行が算出する)対顧客電信買相場を適用すると規定しています。規定されている価額はOECD勧告の7億5,000万ユーロと一致しています。

CbC報告書の一部として提出される情報と文書の詳細

行動計画13では、CbC報告書テンプレートは多国籍企業に対し、事業を行う各課税管轄における売上高、利益、発生・支払いベースの所得税、従業員数、資本金、内部留保金、有形固定資産を毎年報告するよう求めています。また、多国籍企業は特定の課税管轄内で事業を行う構成会社をそれぞれ特定し、各構成企業が実施する事業活動について報告することが求められています。CbC報告書テンプレートは次のような3つのテーブルに分かれています。

- ▶ テーブルI: 課税管轄別の所得、税金、事業活動
- ▶ テーブルII: それぞれの課税管轄ごとに、すべての構成会社を統合して、その主な事業活動の内容
- ▶ テーブルIII: 追加情報

最終ルールは、上記のガイダンスと国際グループの財務情報の提出に関する概ね同様な規定です。最終ルールでは、テーブルIIの主な事業活動の1つとして、草案ルールでは省略されていた「事務処理、管理、又はサポートサービス」も盛り込まれています。最終ルールに規定された定義は行動計画13と一致しています。

インドでCbC報告書要件の対象となる納税者

所得税法の下では、CbC報告書の提出要件の対象となるのは以下の条件を満たす会社です。

- ▶ 国際グループの親会社(異なる国又は地域の居住者(恒久的施設(PE)を含む)を2つ以上保有する会社と定義されています)がインドの居住者である場合
- ▶ 国際グループに属する構成企業がインドに存在し、グループの親会社が以下のいずれかの国に居住する場合
 - ▶ インドがCbC報告書の交換に関する協定⁹を締結していない国

又は

- ▶ インドとの協定があるにもかかわらず情報交換を行っていない国で、その事実がインド税務当局によって構成企業に伝達されている場合

所得税法は、インドに居住していない親会社を持つ国際グループが代理報告会社(その居住する税務管轄で報告書の提出を行う会社)を指定しており、インド税務当局がCbC報告書の交換協定の下で報告書を取得できる場合、当該グループのインドに居住する構成会社は報告書を提出する必要はない、とも規定しています。

CbC報告書通知要件と提出期限

CbC報告書は、最終親会社の税務上の居住国の税務管轄で提出される必要があり、多国間税務行政執行共助条約、二国間条約、又は租税情報交換協定の下での政府間メカニズムに従って、CbC報告書情報の自動交換を通じて共有されることとなります。

草案ルールによると、インドに居住するあらゆる構成企業は、親会社がインドに居住しない場合、以下の事項のいずれが該当するかを通知する必要があります。

- ▶ インドの構成会社が国際グループの代理報告会社である

又は

- ▶ 親会社又は代理報告会社及びこれらの会社が居住する国又は地域に関する詳細な情報を提供する

上記の通知は、所得税申告書の提出期限の少なくとも2カ月前までに¹⁰、所得税国際課税総局長(リスク評価)に対してフォーム3CEACで行う必要があります。

2016-17年度がインドでCbC報告書を提出する初年度となり、CbC報告書に関する最終ルールの方策にやや時間がかかったことから、インド税務当局は2017年10月25日付の通達を通じ、2016-17年度のCbC報告書の提出期限を2018年3月31日に延期しました。それにより、2016-17年度の通知期限は2018年1月31日とされています。

フォーム3CEACでの通知の提出は電子的に行われ、管轄当局がオンライン通知手続きを規定することになります。このフォームは、所得税法の下で構成企業の所得税申告書を証明する資格を有する担当者が証明して署名する必要があります。

CbC報告書の提出要件と提出期限

最終ルールによると、CbC報告書あるいは情報の交換ができない場合、インドに居住するあらゆる親会社、代理報告会社、又は構成会社はあらゆる会計年度のCbC報告書を所得税国際課税総局長(リスク評価)に提出する必要があります。こうした提出は、所得税申告の期限までにフォーム3CEADで行う必要があります。インド税務当局が発行した2017年10月25日付の通達により、2016-17年度に関しては期限が2018年3月31日となることにご留意ください。

インドに居住する国際グループ構成会社が複数存在する場合、その構成会社は、国際グループから当該報告書を所得税国際課税総局長(リスク評価)にフォーム3CEADで提出し、代理提供者である旨を記載した別個の通知をフォーム3CEAEを提出することになります。

CbC報告書のフォーム3CEADでの提出とフォーム3CEAEでの通知は電子的に行われ、管轄当局がそのオンライン手続きを規定することになります。これらのフォームは、所得税法の下で構成企業の所得税申告書を証明する資格を有する担当者が内容が正しいことを確認の上、署名する必要があります。

不履行に対する罰金

所得税法の下では、報告会社が期限内の提出を怠ったり不正確なCbC報告書を提出したりした場合、納税者がそうした不履行について「妥当な理由」を示すことができない限り、罰金が科せられます。規定された罰金の額は以下の通りです。

事象	罰金
インドに居住する親会社又は代理報告会社がCbC報告書の提出を怠った場合	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 期限が経過してから1カ月間は1日当たり5,000インドルピー(約77米ドル) ▶ 期限が経過して1カ月を超えた場合は1日当たり1万5,000インドルピー(約230米ドル) ▶ 通知送達後の不履行が継続した場合は1日当たり5万インドルピー(約780米ドル)

インド税務当局が求めた情報の提出が与えられた期限内に提出されなかった場合	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 罰金命令の執行日まで1日当たり5,000インドルピー(約77米ドル) ▶ 罰金命令の執行日が経過した後は1日当たり5万インドルピー(約780米ドル)
不正確な詳細が提出され、又は修正された報告書が15日以内に提出されない場合	▶ 50万インドルピー(約7,700米ドル)

マスターファイルとCbC報告書で提出された情報のデータセキュリティ

最終ルールは、管轄当局が、適切なセキュリティと、ルールの下で提出された情報に関する保管・検索ポリシーの方策と実行に当たると規定しています。

影響

インド税務当局が公表したインドにおけるマスターファイルとCbC報告書に関する最終ルールは、行動計画13に記載されたOECDのガイダンスと概ね整合しています。最終ルールは、インドに居住する構成会社がマスターファイルでいくつかの追加的な詳細を提出することを求めています。これはBEPS行動計画13の勧告から乖離している点ですが、インド税務当局はそうした要求がインドの立ち位置から見たリスク評価目的にとって重要だと考えているようです。しかしながら最終ルールは、親会社が所在する管轄でCbC報告書の導入が遅れているか、CbC報告書交換に関する権限ある当局による協定がインドの納税申告期限までに締結できない場合に発生する一時的な問題については、まだ明確に規定していません。

国際グループは新しい報告書要件を精査し、必要とされるデータが入手可能かどうか、データを採取して効果的・効率的かつ明確な形で提示できるようにするために何をしなければならぬか、といった観点で準備状況を評価し、さらに税務当局がそうした情報をどのような方法で評価する可能性が高いかを分析する必要があります。納税者は、マスターファイルとローカルファイル、及びCbC報告書を準備し、調査におけるより詳細な情報又は文書の要求に備えるため、首尾一貫した調和されたアプローチを採用する必要に迫られると考えられます。

巻末注

1. 2017年10月10日付EYグローバル・タックス・アラート、「[Indian Tax Administration releases draft rules on Country-by-Country reporting and Master File implementation for public comment](#)」をご参照ください。
2. 草案ルールでは、当該会計年度の前年度によって財務基準を決定する、と規定されていました。
3. 報告年度は会計年度に置き換えられました。
4. 草案ルールでは、「事業を行っている」すべての会社のリストを維持することが要求されていました。
5. 草案ルールでは、基準が累積的なもの(グループの売上高、資産、利益の10%)であることが示唆されていました。
6. 草案ルールでは、これはフォーム3CEBAとなっていました。それにより、その他の(草案ルールで通知されている)フォーム番号は最終ルールで変更されています。
7. 草案ルールでは、マスターファイル情報のシングル・ファイリングを行う構成会社を指定できるのは外国に本社を持つ国際グループに限られる、とされていました。
8. 草案ルールでは、管轄単一の構成会社によるパートAの提出については規定されていませんでした。
9. 多国間税務行政執行共助条約、二国間条約、又は租税情報交換協定など既存の国際協定に基づく、CbC報告書交換に関する権限ある当局による協定。
10. 草案ルールによると、期限はCbC報告書の提出期限の60日前までとなっています。

本アラートに関するお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。

EY税理士法人

須藤 一郎	パートナー	+81 3 3506 2637	ichiro.suto@jp.ey.com
佐藤 佳子	エグゼクティブ ディレクター	+81 3 3506 2703	yoshiko.sato@jp.ey.com

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。

本ニュースレターに関するご質問・ご意見等ございましたら、弊社の担当者又は下記宛先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、より良い社会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、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、[www.eytax.jp](#) をご覧ください。

© 2017 Ernst & Young Tax Co.
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20171124

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](#)