

# Japan tax alert

EY税理士法人

## インド税務当局、恒久的施設への利益帰属に関する規則の改正案についてパブリックコメントを募集

### EYグローバル・タックス・アラート・ライブラリー

EYグローバル・タックス・アラートは、オンライン/pdfで以下のサイトから入手可能です。

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Tax-alert-library%23date>

### エグゼクティブサマリー

恒久的施設(PE)への利益帰属に係る問題の重要性、並びに明確性の向上と予測可能性を確保する必要性を認識して、インド税務当局、すなわち直接税中央委員会(Central Board of Direct Taxes、以下「CBDT」)は、PEへの利益帰属の既存のスキームを検討し、インド所得税法が定める現行の規則の改正を提言するための委員会を設立しました。委員会の報告書は2019年4月18日、パブリックコンサルテーション向けに公表されました。

委員会は、さまざまな選択肢を検討した後、販売が行われる管轄地と供給が行われる管轄地との間で利益を配分するバランスのとれたミックスアプローチを提言しました。このアプローチには、一方で過度の帰属を防ぎ、もう一方でインドの収益の持分を守るために必要なセーフガードが含まれています。したがって、インド国内で生じた利益の配分に基づく「部分的配分」の選択肢は、租税条約並びにインド所得税法の下で容認されると報告書は結論付けています。

委員会は、売上(需要を表す)、労働力、資産(マーケティング活動を含む供給を表す)の均等加重に基づく3要素法に顕著な利点を見出しました。

さらに、委員会は、利益が「重要な経済的実体(significant economic presence)」に帰属する場合、ユーザーの貢献が資産または従業員の代わりになり得ることを提言し、共通連結法人税課税標準(Common Consolidated Corporate Tax Base、以下「CCCTB」)に関するEUのアプローチに従う選択肢を検討しました。

全体として、委員会の提言は、資本輸入国としてのインドの二重課税を考慮し、「市場である管轄地」内で生じた利益に課税する源泉主義の新たな形態を開発しようとしているように見えます。しかし、提言の成果が、PEの帰属に関する経済協力開発機構(OECD)のガイダンス並びに多国籍企業および税務当局に対するOECD移転価格ガイドライン(OECD TPG)を拠り所とする国際税制により合致したものとなるためには、一定の改善と修正を検討する必要があります。

また、CBDTは、納税者の居住国が当該アプローチを租税条約と整合していると見なさない場合の二重課税リスクの可能性、並びに納税者のコンプライアンスの負担も考慮する必要があります。インドで事業を展開している多国籍企業は、自社のビジネスモデルに対する提言の影響をレビューするとともに、二重課税のリスクがあるか検討する必要があります。

## 詳細解説

### 背景

インド非居住者に対する課税は、インド所得税法および関連する租税条約の規定に準拠しています。非居住者の事業所得は、インド所得税法および該当する租税条約に規定されている必要条件の閾値を満たす場合、インドで課税対象となる可能性があります。当該閾値は、インド所得税法の下での「事業上の関連性(business connection)」および租税条約の下でのPEの概念を適用することにより算定されます。いずれの場合も、インドで課税され得る利益は、インド所得税法の下で事業上の関連性が存在する場合にはインドでの事業に合理的に帰属する利益、または場合によってはPEに帰属する利益に限定されます。

租税条約の第7条に通常記載されている利益帰属の原則では、PEが別の独立した事業体であるかのごとく、利益をPEに帰属させることが求められます。インド所得税法では、事業上の関連性に対する利益の帰属に関する規則は、1962年所得税規則の規則10に規定されています。同規則は一般に、定式的配分方法の利用を含め、利益の帰属を決定する広い権限を税務当局に与えています。インド所得税法では明示的に規定されていませんが、税務当局は一般に、特定の状況においては租税条約の下でPEに帰属する利益を決定するために規則10の規定も適用できると考えています。

PEへの利益帰属に係る問題の重要性、並びに明確性の向上と予測可能性を確保する必要性を認識して、CBDTは、PEへの利益帰属の既存のスキームを検討し、規則10の改正を提言するための委員会を設立しました。

2019年4月18日、CBDTは、委員会の報告書をパブリックコンサルテーション向けに公表し、結論および根底にある目的および政策根拠が考慮されている提言に関するコメントを特に募集しています。

### 利益帰属へのアプローチに関する委員会の主な所見

#### FAR(Function(機能)、Asset(資産)、Risk(リスク))分析の利用

委員会は、現在租税条約およびOECDモデル租税条約の第7条に3つの標準バージョンが存在することを確認しています。すなわち、2010年前および2010年後のOECDモデル租税条約に存在した2つのバージョンと、現在でも国連モデル租税条約の一部であるバージョンです。利益帰属についてFAR分析に依拠することを必要とし、配分の選択肢を除外するという、OECDモデル租税条約の第7条に導入された修正およびOECDによるOECD承認アプローチ(Authorized OECD Approach、以下「AOA」)の採用の主な影響の1つは、事業利益が勘定に基づいて容易に算定できない場合、機能、資産およびリスクを考慮することにより事業利益を算定する必要があるということです。しかし、このアプローチでは、源泉地である課税管轄地で生じた売上が完全に無視されます。

#### 経済における需要要素と供給要素の影響

委員会は、商品の需要と供給の両方が事業利益に貢献することを確認しています。したがって、管轄地は、(A)経済および居住者の支払能力の促進、または(B)販売を可能にする市場の維持によって、需要に貢献しています。

さらに、商品の生産または供給に貢献している管轄地は、企業の事業利益にも貢献しています。このことは、経済の貢献により生じた利益に対し管轄地が課税する正当な根拠となります。租税条約の両締結国の経済が事業利益に貢献している場合、二重課税を回避する方法により締結国間で利益を配分することに十分な経済的根拠が存在することになります。

## AOAに関するインドの立場の目的および政策根拠

AOAは、需要の促進により事業利益に貢献する管轄地の課税権を制限し、そのために世界経済のすべての利害関係者に利益をもたらす課税の好循環を断ち切る可能性があるとして委員会が考えています。代わりに、すべての利害関係者に損失をもたらすことになる悪循環を生む可能性があるとしています。したがって、AOAは資本および技術の純輸出国である特定の国の利益にとっては有利であるかもしれませんが、他のすべての利害関係者、特に主として資本および技術の輸入国であるインドのような発展途上国には非常に重大な悪影響を及ぼす可能性があります。

さらにインドは、事業利益は売上収益とコストによって決定し、売上収益は需要と供給の両方によって決まるため、FARのみに基づいて排他的に利益を帰属させるのは適切ではないという見解を一貫して伝え、共有してきました。OECDモデル租税条約の修正第7条もインドのいずれの租税条約に取り入れられていないため、AOAに関してOECDが発行した追加ガイダンスはインドの租税条約には適用できません。したがって、委員会が示した提言は、経済の需要と供給の両方の要素が事業利益に影響し貢献するという根拠に基づいています。

## 配分によるPEへの利益帰属の可能な選択肢

委員会は、規則10に基づく配分による利益帰属はインドの立場と見解に一致するべきであると述べています。したがって、委員会は、PEに利益を帰属させる選択肢として、定式的配分方法および部分的配分方法を広く検討しました。

定式的配分方法では、異なる管轄地内で生じた企業の連結利益の配分が必要であり、他の管轄地における事業に関連する詳細を得ることは実現不可能である可能性があるため、委員会は、定式的配分方法は実現可能で実用的ではないと考えました。一方、部分的配分の選択肢はインドの租税条約および規則10に沿っていると委員会は考えています。また、主としてインドの事業に関連する情報に基づいているため、実現可能で実用的であると見ています。そのため、委員会は、売上(需要を表す)、労働力、資産(マーケティング活動を含む供給を表す)の均等加重に基づく3要素法を定めています。

## 重要な経済的実体への利益帰属

デジタルエコノミー事業の場合の利益帰属の問題について、委員会は、ユーザーの貢献が資産または従業員の代わりになることができ、企業の利益に貢献するという役割を補うことができるという全会一致の見解に達しました。委員会は、EUのCCCTBアプローチに従い、他の3つの要素と同じウェイトをユーザーに割り当てるという選択肢を検討しました。ただし、委員会は、ユーザー集約度のレベルに応じて、異なるウェイトがデジタル事業の異なるカテゴリーに割り当てられるべきであると述べています。

## インド事業から生じた利益の二重課税を回避する必要性

インド事業から生じる利益がPEにおいて二重課税されるのは、主に統合事業の一部を担い、インドにおいて利益が個別に課税されるインド子会社が存在することにより生じている可能性があります。委員会は、そうした二重課税を回避する必要性を認識し、子会社においてすでにインドで課税対象となっているインド事業から生じた利益を、配分された利益から控除することは正当化できると判断しました。委員会は、インドで売上が発生しておらず、供給活動に配分され得る利益がすでにインド子会社において課税されている場合、企業が支払うべき税負担はそれ以上ない可能性があることを確認しました。

## 利益帰属アプローチに関する委員会の提言

委員会は、さまざまな検討事項を考慮して提言をまとめました。提言の概要は下表のとおりです。

| シナリオ  | 帰属利益の算定  |         |      |     |                                     |   |   |
|---|--|---------|------|-----|-------------------------------------|---|---|
| <p>インド内での売上収益を得ているインド事業に関連性を有する非居住者/企業</p>                        | <p><b>ステップ1:</b> インド内で生じた利益、すなわち以下の金額のうち高い方を決定します。</p> <p>a) インド内で生じた収益×全世界営業利益率<br/>b) インド内で生じた収益の2%</p> <p><b>ステップ2:</b> 売上、従業員(労働力および賃金)、資産の3つの均等に加重された要素に基づき、インド内で生じた利益を配分します。</p> <p>a) インドでの事業に帰属する利益 = インド内で生じた利益 x <math>[S_I/3 \times S_T + (N_I/6 \times N_T) + (W_I/6 \times W_T) + (A_I/3 \times A_T)]</math></p> <p>定義</p> <p><math>S_I</math> = インド事業がインド国内での売上から得た売上収益<br/> <math>S_T</math> = インド事業がインド国内およびインド国外での売上から得た総売上収益<br/> <math>N_I</math> = インド事業に関して雇用され、インド国内に所在する従業員数<br/> <math>N_T</math> = インド事業に関して雇用され、インド国内およびインド国外に所在する従業員の総数<br/> <math>W_I</math> = インド事業に関して雇用され、インド国内に所在する従業員に支払われた賃金<br/> <math>W_T</math> = インド事業に関して雇用され、インド国内およびインド国外に所在する従業員に支払われた総賃金<br/> <math>A_I</math> = インド事業のために使用され、インド国内に所在する資産<br/> <math>A_T</math> = インド事業のために使用され、インド国内およびインド国外に所在する総資産</p> <p><b>ステップ3:</b> 事業上の関連性が居住関連企業(associated enterprise: AE)の活動によるものであり、そのAEが居住者から販売又はサービスについて何らかの支払い(下記のとおり)を受け取り、そのAEの活動がその非居住企業によって独立企業間価格で完全に報酬を受けてきた場合。</p> <p>a) 1,000,000インドルピー(約14,000米ドル)以下の支払い - インドでの事業に帰属すべき追加の利益はありません。<br/> b) 1,000,000インドルピーを超える支払い - インドでの事業に帰属する利益は配分によって得られ、AEにおいてすでに課税されている利益は控除されます。</p> |         |      |     |                                     |   |   |
| シナリオ  | 帰属利益の算定  |         |      |     |                                     |   |   |
| <p>主にインドにおいて規定された閾値を超えたユーザーの存在によって構成されているインド事業に関連性を有する非居住者/企業</p> | <p>アプローチは上記のとおりです。ただし、ステップ2の代わりに、売上、従業員(労働力および賃金)、資産、およびユーザーから成る次の4要素アプローチが使用されます。ここでは、次のウェイトが割り当てられます。</p> <table border="1" data-bbox="293 1352 1449 1505"> <thead> <tr> <th data-bbox="293 1352 512 1406">ユーザー集約度</th> <th data-bbox="512 1352 1449 1406">ウェイト</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="293 1406 512 1460">低・中</td> <td data-bbox="512 1406 1449 1460">ユーザーに対して10%のウェイト、および他の3つの要素に対して各30%</td> </tr> <tr> <td data-bbox="293 1460 512 1505">高</td> <td data-bbox="512 1460 1449 1505">ユーザーに対して20%、資産および従業員に対して各25%、売上に対して30%のウェイト</td> </tr> </tbody> </table> <p><b>低・中集約度の計算式</b><br/> インド内で生じた利益 x <math>[0.3 \times S_I/S_T + (0.15 \times N_I/N_T) + (0.15 \times W_I/W_T) + (0.3 \times A_I/3 \times A_T)] + 0.1]</math></p> <p><b>高集約度の計算式</b><br/> インド内で生じた利益 x <math>[0.3 \times S_I/S_T + (0.125 \times N_I/N_T) + (0.125 \times W_I/W_T) + (0.25 \times A_I/3 \times A_T)] + 0.2]</math></p>   | ユーザー集約度 | ウェイト | 低・中 | ユーザーに対して10%のウェイト、および他の3つの要素に対して各30% | 高 | ユーザーに対して20%、資産および従業員に対して各25%、売上に対して30%のウェイト |
| ユーザー集約度   | ウェイト   |         |      |     |                                     |   |   |
| 低・中   | ユーザーに対して10%のウェイト、および他の3つの要素に対して各30%  |         |      |     |                                     |   |   |
| 高   | ユーザーに対して20%、資産および従業員に対して各25%、売上に対して30%のウェイト  |         |      |     |                                     |   |   |

## 今後の影響

PEへの利益帰属は、国際税務の中で最も複雑な問題の1つです。その複雑性は、ビジネスモデルの多様性、利益帰属の最も適切な方法に関する各国間の合意の欠如、および当該論点に関する限定的な司法および行政上のガイダンスに起因する不確実性によって、さらに増大しています。また、利益帰属に関するOECDのガイダンスも、AOAがPEへの利益帰属に対する唯一の適切なアプローチであると解釈するべきではないことを認識しています。多くの租税条約には、AOAの使用を求めない第7条のバージョンが含まれています。そうした租税条約に準拠する場合、当該条約の第7条上、PEに利益を帰属させる方法は、租税条約とPEが所在する管轄地の法律との関係に左右される可能性があります。したがって、ケースごとの分析が必要です。さらに、インドについては、PEに利益を帰属させる適切なアプローチについて多くの論争が生じています。そのため、この問題についてガイダンスを提供するというCBDTの意図は、前向きな展開であり、確実性を提供することが期待できます。

全体として、PEへの利益帰属に関する提言は、資本輸入国としてのインドのニーズを考慮し、「市場である管轄地」内で生じた利益に課税する源泉主義の新たな形態を開発しようとしているように見えます。しかし、提言の成果が、PEの帰属に関するOECDガイダンスおよびOECD移転価格ガイドラインをよりどころとする国際税制により合致したものとなるためには、一定の改善と修正を検討する必要があります。

CBDTは、当該規則について最終決定を下す前に、二重課税リスクの可能性および納税者のコンプライアンスの負担を考慮する必要があります。インドで事業を展開している多国籍企業は、自社のビジネスモデルに対する提言の影響をレビューするとともに、二重課税のリスクがあるか検討する必要があります。企業にとっては、この分野の動向を注視し続け、政策当局と積極的に関わり合うことを検討することが重要です。

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

|                  |        |                                 |
|------------------|--------|---------------------------------|
| ジョナサン・スチュワート・スミス | パートナー  | jonathan.stuart-smith@jp.ey.com |
| ニラドリ・ナグ          | パートナー  | niladri.nag@jp.ey.com           |
| モーヒット・アガルワル      | マネージャー | mohit.agarwal@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あります。



@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・ご意見等がございましたら、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リ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。EYによる個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、[ey.com/privacy](http://ey.com/privacy) をご確認ください。EYについて詳しくは、[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、より良い社会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。

© 2019 Ernst & Young Tax Co.  
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20190523

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](http://www.eytax.jp)