

# インド税務

## GSTに関する税務調査の論点

2022年8月

### 1. はじめに

2017年7月、旧間接税（販売税、物品税、サービス税等）に代わり、GSTが導入された。GSTの導入から5年が経ち、事前裁定<sup>1</sup>による事案や税務調査件数が増加している。税務調査の論点としては、本支店間取引、外国法人のブランド・ロゴの利用、従業員への福利厚生<sup>2</sup>の提供と費用の回収、雇用主から従業員への贈与、取締役への報酬、仕入税額控除の利用制限等である。

本ニュースレターでは、これらのうち関連者間取引に該当する本支店間取引、外国法人のブランド・ロゴの利用、従業員への福利厚生<sup>2</sup>の提供と費用の回収及び雇用主から従業員への贈与を取り上げて、税務調査においてポイントとなる論点について解説する。

### 2. 2017年CGST法上のSupply（供給）とRelated persons（関連者）

まず、GSTの適用可能性を判断する上で重要な概念であるSupply（供給）及びRelated persons（関連者）について説明する。

#### 1) Supply（供給）の定義

2017年CGST法第7条より、GSTの課税対象となるSupplyには以下の取引が含まれる。

- 事業の過程において、他者からの報酬を伴う、全ての形態の物品の提供又は役務提供又はその両方（販売・譲渡・物々交換・交換・ライセンス・賃貸・リース・処分など）
- 対価を伴わない、2017年CGST法スケジュールIに規定された活動（資産譲渡・関連者間取引・本人と代理人間の取引・サービスの輸入）
- 2017年CGST法スケジュールIIに規定された物品・役務の提供（物品の所有権の譲渡、土地・建物の賃貸、事業資産の譲渡、不動産の賃貸、複合施設・建物の建設、複合的な供給（Composite Supply）など）

2017年CGST法スケジュールIの2によると、「関連者」間又は「区別された者」（distinct persons）<sup>2</sup>の間で事業の過程で提供される物品又は役務提供又はその両方は、対価を伴わない場合でもsupply（供給）と見なされる。そのため、関連者の概念を理解することが重要である。

#### 2) Related persons（関連者）の定義

2017年CGST法第15条解説(a)によると、以下に該当する場合には「関連者」と見なされる。

- 一方が他方の事業の役員（officers）又は取締役（directors）である場合
- 互いに事業における法的なパートナー（partners）である場合
- 雇用主と従業員の関係を持つ場合

<sup>1</sup> GSTの課税性や料率に関して、事前に税務当局に相談する制度を事前裁定制度、その実施機関を事前裁定当局（AAR）と呼ぶ。AARの判決に不服がある場合、中央と州のGSTのコミッショナーで構成された事前裁定審判所（AAAR）に提訴できる。

<sup>2</sup> 同州内ないしは複数州において1つ以上のGST登録をしている、又は登録が求められている者で、そのそれぞれの登録について区別された者

- 一方が他方の 25%以上の議決権・株式を直接・間接的に所有、支配、保有する場合
- 一方が他方を直接・間接的に支配する場合
- 互いに、共通の第三者に直接・間接的に支配される場合
- 共同で直接・間接的に第三者を支配する場合
- 同じ家族の一員の場合

事業の過程で実施される上記の関連者との取引は、対価を伴わない場合でも supply（供給）の定義に該当し、GST が課される。

### 3. 本社から支店への役務提供

本社から支店への役務提供における GST の論点について取り上げる。

本社と支店がインドの別の州に所在する場合、別々の GST 番号を取得し、各 GST は法律上区別されている。また、本社から支店に物品・サービスを提供する場合、本社と支店の関係は区別された者に見なされ、GST の課税対象となる。また、先述した Supply の定義に基づき、区別された者同士の取引は、たとえ対価を伴わない場合でも GST の対象となる。

本社から支店に提供するサービスには、例えば戦略立案、社内・社外とのコミュニケーション、会計・記帳代行サポート、マーケティング・販売促進活動、人事・総務業務、IT・保守サービス、税務・法務業務が含まれる。

物品・サービスの対価の評価は、同一製品の市場価格、類似製品・サービスの市場価格、原価の 110%の順で実施される。また、共通コストを配賦する場合、売上、勤務時間などの基準により配賦される。

参考までに本支店間取引における事前裁定の判例を以下に紹介する。

- Columbia Asia Hospitals に関する AAAR の判決では、本社から他の州に所在する支店に提供した活動（会計、事務、IT 保守業務）は、Supply（供給）に含まれると判断された。
- M/s. Cummins India に関する AAAR では、当該 Supply（供給）の評価の基準として「公開市場価格（Open market value）」を使用することが可能との見解を示している。

### 4. 外国法人のブランド・ロゴの利用

次に、外国法人のブランド・ロゴの利用における GST の適用可能性について説明する。

ブランド・ロゴは、市場において他社と区別し、信用を維持するための知的財産（無形資産）である。また、一般的に知的財産権は、「人間の創造的活動により生み出されたものを不当な競争から保護する権利」と理解される。

2017 年 CGST 法スケジュール II によると、知的財産権の利用に関する一時的な譲渡又は使用許諾はサービスの提供と見なされる。さらに、子会社と親会社の関係は、関連者に区分される。そのため、インド法人による外国法人のブランド・ロゴの使用は、Supply（供給）と見なされ、対価を支払っていない場合、ブランド・ロゴの使用料を公開市場価格（Open Market Value）等の評価指標を用いて評価し、GST を納付しなければならない。

### 5. 従業員への福利厚生への提供と費用の回収

雇用主から従業員への福利厚生への提供における GST 法上の論点について説明する。

企業は、社内食堂・バス送迎・健康保険などを従業員に提供する場合があるが、こうした雇用主から従業員への福利厚生に関する事前裁定の判断は分かれており、類似した事案でも管轄する当局によって異なる判決が出されているため、税務紛争の争点になりやすい。

以下では、雇用主から従業員への福利厚生への提供に関する事前裁定の例をいくつか紹介する。

- M/s. Caltech Polymers の AAAR では、雇用主が社員食堂を運営し、従業員から飲食代を徴収する場合、Supply に該当し、GST が課されると判断された。他方で、社員食堂における飲食代の回収に関して、雇用契約書に記載され、かつ、飲食代金が通常価格よりも割安になって

いる場合には GST は課税されないとの判決も存在する。このため、個別の事案を詳細に分析する必要がある。

- M/s. Integrated Decisions And Systems India の AAR では、バス送迎の費用の一部を従業員から回収する行為は Supply に該当しないと判断された。これは、当社の主たる事業がソフトウェア関連事業であり、旅客輸送事業には関与しておらず、従業員のバス送迎も第三者が実施していること、といった事情を踏まえた判断であった。さらに、当社が第三者からの請求総額に対して GST を支払っていたことも本判決の判断理由として挙げられた。
- M/s POSCO India のケースでは、従業員に対して健康保険を提供していた。具体的には、会社が GST と共に保険料を保険会社に支払い、かかる保険料の 50% を従業員から徴収していた。この件では、全ての保険料を保険会社に支払っていること、保険サービスが保険会社から従業員に対して提供されていること、会社の主たる事業がスチールコイルの販売であり、保険業務を行っていないこと、といった事情から、保険料を従業員から回収する行為は Supply には該当せず、GST は課税されないと判断された。

以上を踏まえると、以下のような場合には GST を課税されない傾向にあると考えられる。GST の適用の有無を判断する際には、こうした観点を踏まえて取引内容を精査する必要がある。

- 福利厚生として提供される内容が雇用主の主たる事業に付随的・補助的なものではないこと。
- 雇用契約書に福利厚生が明記され、雇用主から従業員に対して行われていること。

### 6. 雇用主から従業員への贈与

雇用主から従業員への贈与に関して取り上げる。

GST 法では贈与の定義は定められていないが、2017 年 CGST 法スケジュール II では、CTC (cost-to-company) における雇用主から従業員への全ての提供及び財務年度 (Financial Year) における 50,000 ルピー以下の雇用主から従業員への贈与は、GST における Supply に含まれないとされている。そのため、従業員に対する贈与が 50,000 ルピー以下の場合には、その贈与は GST の課税対象とはならない。なお、この場合には GST 法に基づく ITC (仕入税額控除) の利用は認められない。これに対して、贈与の価値が 50,000 ルピー超の場合、その贈与は GST 法上の Supply とみなされ、GST が課税される。そして、GST の課税対象となるような贈与の場合には、物品・サービスの購入に関する ITC を利用できる。また、贈与が GST 法上の Supply に該当する場合、雇用主は請求書を発行しなければならない。

仮に贈与又は無償サンプルの目的で提供された物品が紛失・盗難・破壊・処分された場合、対象となる物品に関する ITC の利用は制限される。

### 7. CBDT と CBIC との情報交換

中央政府の法定機関である直接税中央委員会 (CBDT) 及び間接税中央委員会 (CBIC) は双方の連携を強め、双方の税務申告データを共有している。このため、納税者は、Form 3CEB に記載される関連者間取引を分析し、GST の課税性を理解する必要がある。Form 3CEB とは、関連者間の国際取引及び特定国内取引に関して所得税法により要求される会計士の証明書である。その証明書には、関連者間の販売・購買、無形資産取引、資金調達、役務提供などが記載される。

GST の通達に基づき、次の場合、リバース・チャージ・メカニズムの下で GST が課税される。

- サービス提供者が非課税地域 (例えば、日本) に居住している。
- サービス受領者が課税地域 (インド) に居住している。
- 役務提供地 (Place of supply) がインドである。

従って、外国の関連者がインド法人からロイヤルティや技術支援料を受け取る場合、リバース・チャージ・メカニズムにより GST が課税される。このため、外国関連者と取引があり、Form 3CEB を作成している企業は、開示した取引に関するリバース・チャージ・メカニズムでの GST の適用可能性について検討する必要がある。

## 8. 終わりに

本ニュースレターでは、関連者間取引の類型をいくつか取り上げて、税務調査における主要な論点に関して解説した。上で言及したとおり、区別された者や関連者の間の取引では、対価を伴わない場合でも、GST の課税対象となる点に留意する必要がある。また、CBDT と CBIC との間の連携が強化され、情報共有が進んでいるため、これまでサービスの輸入に関する GST の適用可能性について未検討の企業は、今後の税務調査でこの点について指摘を受ける可能性が高い。GST 導入後 5 年が経ち、税務調査の件数が増加しているため、金額的重要性の高い取引や旧間接税の時から論点となっている取引に関しては、事前に訴訟専門の弁護士や税務コンサルタントに相談し、税務調査を受けた際に迅速かつ適切な対応が出来るように予め準備をしておくことを強く推奨する。

執筆

荒木 基晃 (あらき もとあき)

MBA、USCPA

2018 年、太陽有限責任監査法人よりグラントソントン・インディアに出向、ジャパンデスクを担当。

愛知県田原市出身。

Motoaki.araki@in.gt.com

グラントソントン・インディア

グラントソントン・インターナショナル加盟事務所。監査・保証業務、税務業務、アドバイザー業務のフルライン専門サービスを提供。金融・自動車・メディア・ヘルスケア・不動産・消費財に強みを持つ。インド国内 13 都市 15 事務所、約 5,600 名の専門家を有する。

URL : <https://www.granthornton.in/ja/services/growth/global-expansion/india-japan/>

◆◇ 発行情報 ◇◆

インド愛知デスク

### ■発行元

2022 年度インド愛知デスク運営業務受託者：松田綜合法律事務所（担当：弁護士久保達弘）

〒100-0004 東京都千代田区大手町二丁目 1 番 1 号 大手町野村ビル 10 階

TEL: 03-3272-0101（代表） FAX: 03-3272-0102

URL: [www.jmatsuda-law.com](http://www.jmatsuda-law.com)

■配信停止またはご送付先アドレスの変更・お名前の変更は下記アドレスにご連絡下さい。

[aichidesk@jmatsuda-law.com](mailto:aichidesk@jmatsuda-law.com)