

日系企業が直面する 国際的な人材活用とその実践的課題

中国

インド

第5回 インド出向者GST課税問題アップデート

AsiaWise会計事務所 公認会計士・税理士 高野 一弘

1. 出向者GST課税問題

2022年5月の多国籍企業向けの最高裁判所判決を契機として、インドにおける出向者給与に関するGST課税が問題となっています。

同最高裁判所判決においては、インド法人が負担する出向者給与を出向負担金のような「給与」と認めず、国外関連者への「サービス対価」と認定し、サービスタックス（後に「GST」に統合される旧間接税の一種）の課税対象であると結論づけました。

その後、インド税務当局が本最高裁判所判決を根拠として、他の多国籍企業が実施している出向契約にも同様の課税を実施したため、大きな問題となっています。以下、この問題について、概要とその問題点、納税者の対応方針について検討します。

2. 懸案の最高裁判所判例の概要 （A社のケース）

インド最高裁は、A社（国外親会社）からインド子会社への従業員の出向が「サービス提供」に該当すると判断しました。そのため、出向者給与がサービスタックスの課税対象になるとされました。出向者給与がサービス提供の対価に該当すると判断された根拠は、インド法人と出向者の間に雇用関係が成立しておらず、さ

らにはインド法人が出向者からサービス提供を受けていると考えられる状況にあったためとされています。

（ア）「実質重視」原則の適用

判決は、「実質重視（substance over form）」の原則に基づき、契約の形式ではなく内容を重視して解釈が行われました。契約上、出向者がインド法人の指揮下で働いていたとしても、雇用関係は国外親会社だけにのみ存在し、給与の支払いも海外親会社によって行われていました。また、社会保障や退職金などの福利厚生も親会社によって継続されていたことが、出向者が法的には親会社に従属していることを示すと判断されました。

（イ）サービス契約の存在

A社はインド法人との間で、間接業務やIT関連業務に係る役務提供契約を締結していました。この点、出向契約に基づく出向負担金の支払は単なる立替給与の精算ではないと判断されました。

（ウ）国際的な出向ポリシーの一環

出向は親会社のグローバルなポリシーに基づいて行われ、出向期間が終了すれば親会社の指示に従って帰任が行われます。出向契約の内容も親会社のグローバルポリシーに従い、出向期

解 説

間、業務内容、報酬体系などが標準化されています。これにより、インド法人は出向者と直接雇用契約を結んでいないと判断されました。

3. 他社（B社）のケース

他の多国籍企業（B社）での出向者給与負担金が旧サービスタックスの課税対象となるかが最高裁判所において争われているケースが存在しています。当該判決については、現在係争中（2024年11月4日現在）であり、その結論を確認するには、もう少し時間を要すると考えられます。以下、B社係争にかかる下級審の判断（CESTAT（中央間接税控訴裁判所））を概観し、A社判例との比較検討を行います。

B社ケースでは、インド子会社が、親会社から技術者の出向を受け入れる契約を結んでいました。このケースにおいて、CESTATは、出向契約に基づく支払いがサービス提供には該当しないと判断しています。B社のケースでは、納税者は「出向者は親会社とのみ雇用契約を締結しているため、親会社から請求される負担金は単なる‘人件費の分担金’に過ぎず、インド法人に対して独立したサービス提供を行っているわけではない」と主張していました。CESTATはこの主張を受け入れ、出向者がインド法人の指揮下で業務を行っているものの、法的な雇用関係は親会社にのみ存在していると判断しました。つまり、インド法人が出向者の業務を管理・指揮しているという事実があっても、出向者が親会社に雇用されている状態に変わりはなく、給与や福利厚生も親会社から支払われています。CESTATは、出向契約は親会社からの一時的な人材派遣にかかる「人件費の分担」に過ぎないと見なしました。これは、インド法人と親会社の間に役務提供にかかる契約関係が存在しておらず、インド法人が独立したサービスを受けているわけではないため、「人材供給サービス」としての課税対象には該当しないと結論づけたのです。

B社のケースについては、今後の司法の判断を待つ必要はありますが、インド法人の管理下での勤務実態がある場合は、「給与」としての性格が認められたと考えられます。

4. 出向者給与に対するGST課税とその係争・納税状況

A社への最高裁判例を根拠として、インド税務当局はインド法人が海外からの出向者に対して支払う給与について、サービス提供と見なし、GST課税を積極的に進めており、多くの多国籍企業はその対応に迫られています。

多くの多国籍企業では、出向制度において出向者とインド法人の間には適切な「雇用関係」が形成されていると考えており、本課税方針には同意できないと考えている企業が大部分を占めています。

一方、GSTは付加価値税であるため、課税対象とされた場合でも、仕入税額控除（ITC: Input Tax Credit）を通じて最終的な損益への影響は生じません。したがって、キャッシュフロー管理上の問題を除けば、本税の納付を行ったとしても大きな影響はないとの判断も可能といえます。一方、インドの課税制度の特徴として、延滞利息の金利が非常に高額であり、金利賦課の排斥期間がない点が挙げられます。これは、仮に企業がGST課税に対する異議を唱えた場合、審査や訴訟が長引くと、延滞利息が膨大に増加するリスクがあることを意味します。このような背景から、実質的なリスクの膨張を回避するために、本税を支払い、延滞利息の負担を低減しようとする企業も少なくありません。

現時点における各企業の対応方針については、以下の区分に大別できると考えています。

（ア）課税方針に従わない

本件課税には合理性がないとして、課税処分を受け入れず係争を行うという方針です。この

ような方針を取られる企業では、通常の税務当局に対する救済手続きではなく、高等裁判所への嘆願（Writ Petition）を申請している事例も多く存在しています。高等裁判所への嘆願は、すべてのケースで認められるわけではなく、例外的な救済措置として利用される手続きであり、インド憲法のもとでの特定の基本的な権利が侵害されている場合や、著しく不公平な処分が行われた場合に限り、認められる制度です。にもかかわらず、デリー、ムンバイ、バンガロールなど複数の高等裁判所において、複数のケースで嘆願が受理され、本件課税執行の差し止めの仮処分も出されています。

（イ）本税納付を行うが、金利・ペナルティの支払いは拒否する

将来的な金利負担の増大を回避するため、GST本税は納付を行うが、金利ペナルティについては、その支払いを拒絶する方針です。仕入税額控除を適用することで損益影響を排除できる本税を納付することで将来的な延滞金利の膨張を回避しつつ、損益に重大な影響を与えない金利、ペナルティについては納付を拒絶の上、法的係争手続きを進める実務的な方針と

評価できます。

特に、延滞金利に関しては、そもそも課税庁に未納金が生じた場合に賦課できる性格のものであると考えた場合、GSTは仕入税額控除が適用されることを前提とすると課税庁には未納金が存在しないと考えられます。このようなケースにおいて金利を賦課すること事態に問題があるという主張も展開されているところです。

（ウ）金利・ペナルティを含めて全額納付する

将来的な税務調査対応などを回避するため、本税に合わせて、金利・ペナルティも含めて納付するという方針です。金額的影響が小さいと判断できる場合、税務調査対応に要する時間、コンサルタントコストなどを考慮して合理的と考えられる場合などは有効な選択と考えられます。

（エ）積極的な対応を行わない

税務調査が開始されていない企業は、当局からの通知があるまで対応を控えるケースも見られます。このアプローチは、当局からの積極的な調査がない場合に有効ですが、長期的な視点からはリスクを伴います。

対応方針

取りうる対応策	メリット	デメリット
（ア）課税方針に従わない	- 一時的な税負担に係るキャッシュフローの悪化を回避し、金利等による損失も発生しない - 出向に関する会社のポジションを積極的に主張可能	救済手続きにおいて納税者不利の決定がなされる可能性を否定できない
（イ）本税は支払うが、金利・ペナルティの支払いは拒否する	- 金利等による損失が生じない - 将来に向けた金利の膨張を回避可能	- インド当局が、金利・ペナルティの支払いを求める処分を行う可能性が高い - 将来リスクの回避のためとはいえ不合理な課税を受け入れることにつながる - 本税納付による一時的な資金負担が発生する*
（ウ）金利・ペナルティを含めて全額納付する	将来の税務調査、課税リスクから解放される	- 金利・ペナルティが業績に大きな影響を与える可能性がある - 原則として、不合理な課税を受け入れることにつながる - 本税納付による一時的な資金負担が発生する*
（エ）積極的な対応を行わない	進行期において資金、損益の影響が生じない	将来の税務リスクが放置される

*仕入税額控除を取ることが可能であることを前提としております。

5. 課税庁の対応

(ア) 内部通達の発信

2023年12月13日、インド税務当局（中央間接税関税委員会、CBIC）は、出向者に対するGST（物品・サービス税）課税についての新たな指針となる通達No. 05/2023-GSTを発出しました。

この通達では、出向契約に対するA社判決の適用にあたっては、出向契約の具体的な内容や契約条件を考慮し、個別の事案ごとに課税判断するよう求めています。つまり、契約内容や条件に応じて、出向者への給与がGSTの課税対象かどうか慎重に検討する必要があるとしています。

また、通達では、故意の虚偽申告や事実の隠蔽が明確に証明されている場合にのみ時効期限が長くなる延長除斥期間を適用するよう指導が行われています。単に税金が未納であることを理由として延長除斥期間は適用できないことが明確化されています。

(イ) 救済処置（Amnesty）の導入

インド政府は、GST（物品・サービス税）に関する過去の未納付や申告漏れに対する救済措置として、GST Amnesty制度を導入しています。この制度は、納税者に対して過去の未払いに関する延滞利息や罰金の減免を提供し、適正な税務申告を促進することを目的としています。納税者からの強い要望を背景に実施されており、一定の条件を満たすことで過去の申告不備を是正する機会が与えられています。GST Amnesty制度の特徴は以下の通りです。

① 対象期間

対象となるのは、2017年度から2019年度までの特定期間内の非詐欺事例に限られています。これは、故意による虚偽申告や事実の隠蔽がないケースを対象とし、適用範囲を厳密に限定しています。

② 申請期限

この制度の適用には、政府が通知する指定期限までに申請を完了する必要があります。期限内に申請を行わなければ、延滞税や罰金の免除措置を受けられないため、早急な対応が求められます。

③ 納付期限

申請が受理された後、過去の未納付税額については、同じく指定された納付期限までに支払う必要があります。この納付期限を守ることによって、延滞利息や罰金の減免が適用され、未納付分の問題が解消されます。

④ 延滞利息と罰金の免除

納税者が指定された期限内に過去の未申告分を申告し、未納付税額を支払った場合、通常かかる延滞利息と罰金が免除されます。

⑤ 訴訟の取り下げ要件

対象者が係争中の場合、申請条件として係争を取り下げることが求められます。申請者は、係争や訴訟がある場合にそれを取り下げ、納付を完了することで課税問題が完全に解決される仕組みです。

⑥ 既納付利息・罰金の取り戻し不可

すでに支払った延滞利息や罰金については、返金対象外とされており、今回の制度を通じて新たに還付を受けることはできません。

救済措置は、出向者GST課税問題の解決を意図した制度ではありませんが、要件を充足した場合、出向者GST課税問題も対象となります。

6. 出向者給与GST課税問題に対する対応

上述の通り、出向者給与GST課税問題は未だ最終的な結論が出たとはいえない状況です。

このような不確実な実務環境の中で、いかに税務リスクを管理するかが問題となっています。

特に、インド課税庁としては、本件の結論をどのように考えているかは必ずしも明確ではありません。当然、裁判所の判断を待っていると言うことは可能です。他方で、A社のケースが完全に特殊なケースであり、その裁判例を適用できるケースが皆無であるとは考えていないと筆者は考えています。すなわち、出向者給与にGSTを課税すべきケースは存在していると認識していると考えます。これは、当局の発出している通達、Amnestyスキームの設計などからも明らかだと考えています。

このような状況においては、納税者としては、適切に課税リスクの低減策を講じておくことが必要と考えます。

現時点で実施できることとしては、出向関連契約の見直しを行うこと、グループポリシーと、インド法人内規との関係性を整理することなど制度面で必要な検討を進め、出向者とインド法人との関係が、雇用関係となっていることを強く主張できるように検討を行っておくことだと認識しています。

7. 最後に

今回は、インドの出向者GSTに焦点を当てた記事とさせていただきました。本件の課税問題については、まだまだ課税方針が明確でないところであるところ、各社の悩みも尽きない項目だと認識しております。本記事が読者の事業において少しでもお役に立てば幸甚に存じます。