

経済・社会のデジタル化とインドの税制

—国際課税問題への対応を中心に—*1

上田 衛門*2

要 約

インドはIT関連サービス分野において、世界のアウトソーシング市場の半分超を占める一大拠点である。一方、情報の流通が対外的にオープンなインドの国内市場には、グーグル等の外国系のITビジネスが深く入り込んでいる。インドは国際課税において、源泉地国課税を重視する立場を代表する国であるが、このことはIT関連分野においても当面強く維持されていくものと見込まれる。具体的には、外国企業による物理的拠点を通じないデジタル事業に関して、いち早く平衡税を導入し、さらには新たな課税根拠として「重要な経済的存在」という概念を法律に取り入れ、帰属所得算定ルールの変更を模索している。現下のデジタル課税を巡る国際的議論において、開発途上国側の立場を代表するインドの考え方を理解することは、日本が議論のリード役を果たしていく上で重要であり、本稿はそれに貢献することを主な目的としている。本稿はさらに経済のデジタル化へのインドの消費課税面、税務行政面の対応にも焦点を当て、日本へのインプリケーションを探ることとしている。

キーワード：デジタル事業、恒久的施設、重要な経済的存在、平衡税、リバース・チャージ、国民識別番号（アドハー）

JEL Classification：H25, H83, K34

I. はじめに

インドは国内に多くの貧困人口を抱えた開発途上国であるにもかかわらず、デジタル経済及び国際課税の分野においては世界の中で大きな存在感を有する国である。まずデジタル経済においては、インドのIT企業は米国IT企業の下流工程のアウトソーシング先として発展し始

め、今や欧米IT企業の研究開発拠点となり、自前のIT企業も目覚ましい成長を遂げつつある。インドのIT関連産業分野¹⁾における強みは、優秀で豊富な人材にあり、人材供給の面においても、世界のIT関連産業の発展に大きく貢献している。米国大手IT企業のトップがイ

*1 本稿の執筆にあたり、Aman Garg氏（インド財務省歳入局ジョイント・コミッショナー）より資料提供等を通じて多大な支援を得た。また、古賀昌晴氏（PwCインド日系企業部ディレクター）より貴重な助言と資料を得た。記して感謝申し上げます。

*2 慶應義塾大学大学院商学研究科教授

ンド人である例は、グーグルやマイクロソフトをはじめ少なくない。インド人は理数系に強いと言われているうえに、英語の使い手が多いということも、インドのIT産業の発展にとって重要な要因だろう。

中国と比較をすれば、国内のIT関連産業の発展ぶりに関しては中国の方がインドを質量共に上回っているかもしれない。しかし、中国が情報やデータの流通面で世界から閉じた国内市場を基盤にIT関連産業を発展させてきているのに対して、インドは異なる発展形態を採ってきている。インドでは海外のIT企業からの注文を受けたアウトソーシング事業をIT関連産業の発展の基盤としている一方で、国内の膨大な数の人々がグーグルを使って検索をし、フェイスブックやツイッターを通じてコミュニケーションを行っているなど、米国系IT企業による事業が国内に深く浸透しているところに大きな特徴がある。かくしてインドは、デジタル経済の発展に従来の国際課税ルールが追いついていないという問題に、大きく直面している国の一つとなっている。

インドは、国際課税ルール作りにおいて、もともと源泉地国課税を重視する資本輸入国、すなわち開発途上国陣営の旗手のような存在である。インドは従来、外国企業に対して移転価格課税や恒久的施設（PE）課税を積極的に行い、その税制や税務行政手法はややもするとOECDのルールから逸脱するところがある。今、デジタル経済の急発展により、従来の国際課税ルールの大きな見直しが議論されている局面を迎えている中で、一方で伝統的に源泉地国課税を重視する立場を持ち、他方で今後は海外へ打って出ようというIT企業を抱えているインドが、デジタル税制の議論にどのようなスタンスで臨んでいくのか、国際的なルール作りにおいて新興国の立場から大きな発言力を有する国であるだけに、注目される場所である。

さらにインド国内では、IT技術の利用がその膨大な人口の中に急速に浸透しつつある。その基盤となるものが、アドハー（Aadhaar）という生体認証技術を取り入れた国民識別番号である。これにより13億もの国民のIDが、カードなどによる証明なしにネット上で認識されることとなる。このことは、行政サービスをはじめ様々なサービスが一気に効率化する機会を提供する。もともとインフラ整備が遅れていたところを、大跳躍するLeapfrog現象が起きていると評しうる動きである。税務行政はすでにある程度IT化が進められているが、その方向がさらに深化していくと考えられ、その面も注目すべきである。

本稿は、国内に優れたIT関連産業を持ちながらも、外国のIT企業によるデジタル事業の影響を強く受けつつあるインドが、経済のデジタル化に応じた国際課税ルールの見直しという現下の重要課題にどのように対応しつつあるのか、考察を試みるものである。併せて、インド国内において社会のデジタル化のLeapfrog現象が起きつつあるのではないかとの問題意識を背景に、税務行政におけるデジタル技術の活用についても述べてみたい。

1) ここでIT関連産業とは、情報技術サービス事業および情報技術を用いて業務プロセス管理をサポートするサービス事業を行う産業（いわゆるIT-BPM産業）のことを指す。

II. インドの IT 関連産業と経済社会のデジタル化の状況

II-1. インド経済と IT 関連産業

インドは、巨大な人口（13.3 億、2018 年）を擁する GDP ベースで世界 7 位（2018 年）の経済大国であり、さらなる経済発展の高い潜在性を有していることから、同じ G20 の新興国メンバーとしてしばしば中国やブラジル、南アフリカなどと並び称される。その一方で、インドは依然として多くの貧困人口を国内に抱えた開発途上国であり、一人当たり GDP の数値（2,038 米ドル、2018 年）を見れば、中国やブラジルの 4 分の 1 に満たず、南アフリカと比べてもその 3 分の 1 に過ぎない。OECD の DAC リスト（援助受取国・地域リスト）では低中所得国に位置付けられ、中国やブラジルとは異なり、依然として緩和された条件による政府開発援助の対象国となっている。

そのようなインドも、近年は目覚ましい経済成長を遂げていることから世界中から注目を集めている。2011 年から 2013 年にかけて 5~6% と一時落ち込んだ成長率は、モディ政権下の 2014 年から 2018 年にかけて、政権の政治的安定性を背景に 7~8% を記録した。この間、政権のリーダーシップによりビジネス環境が大きく改善し、経済発展へのモメンタムが高まった。しかし、2019 年第 3 四半期に成長率が 4.5% に落ち込むなどここにきて成長速度が急落し、本稿を執筆している現時点では、経済の勢いに陰りが見られている。これに対してインド政府は、2019 年 10 月より法人税率を 25-30% から 22% に大幅に引き下げ（実効税率ベースでは約

25% への引下げ。なお、新規製造企業には実効税率ベースで約 17% への引下げ²⁾、さらに 2020 年 2 月 1 日に発表された 2020-21 年度予算案において個人所得税の減税を図るなどの対応策を講じているが、その景気浮揚効果は未だ明らかではない³⁾。インドは、引き続き高成長を遂げる潜在力を有する国であり、それを顕在化するためには労働、土地取用、金融等、従来十分に手を付けてこなかった分野の困難な改革に本格的に取り組まないとならない局面に至っていると考えられる（Rajan (2019)）。

こうしたインド経済の近年の発展の大きな牽引役となっているのが、ソフトウェア・サービスや業務プロセス管理のサポートなどの IT 関連産業である。インドの経済発展は、これまで先進国や中国等が辿ってきたものとは異なっていると指摘されている。農業人口の工業へのシフトによる農業生産性の向上が見られず、製造業による牽引力が弱く、その代わりサービス産業の GDP に占める割合が高まっている。そのサービス産業の発展の中でひととき高い存在感を示しているのが、IT 関連産業である。

インドの IT 関連産業は、欧米特に米国企業のアウトソーシング先として発展を始めた。その地理的拠点として、南部のカルナタカ州の州都であるベンガルール（バンガロール）が有名である。ベンガルールは、1990 年代初めごろから税制や通信設備等の優遇を政府から受けて発展し、インド IT 大手企業のみならず欧米等の IT 企業もこぞって開発拠点を置いてきた、

2) ただし、外国法人の支店など恒久的施設の法人税率（40%）は引き下げられておらず、内国法人との間で実質的な税負担に格差が生じているという問題がある。

3) インドは、新型コロナウイルスの感染拡大防止の観点から、2020 年 3 月下旬から全土にわたりいわゆるロックダウン措置を実施しており、経済への甚大な影響が懸念されている。しかし、本稿執筆時点でその先行きを見通すことは困難であることから、本稿において新型コロナウイルス問題のインド経済への影響に関しては述べていない。

いわばインドのシリコン・バレーである（武鑑（2018））。

インドのIT関連産業の急発展ぶりには目を見張らされるものがある。インド国内企業と外資系企業を合わせたIT関連産業の売上額は、2000年にはまだ80億米ドルにとどまっていたものの、10年後の2010年には950億米ドルに急増し、さらに2019年には約1,800億米ドルに達する見込みとの予測もある（NASSCOM（2019））。そして、そのうちの75%以上は海外からの売上、すなわち輸出によるものであり、インドにとっての貴重な外貨獲得産業となっている。これにより、インドは世界のアウトソーシング市場の実に55%を占め、世界のITサービスの一大拠点となっている。また、インドのIT関連産業の国内雇用面の貢献も大きく、4百万もの雇用を生み出している。

II-2. インドのIT関連政策

ここで、2014年から続いているモディ政権

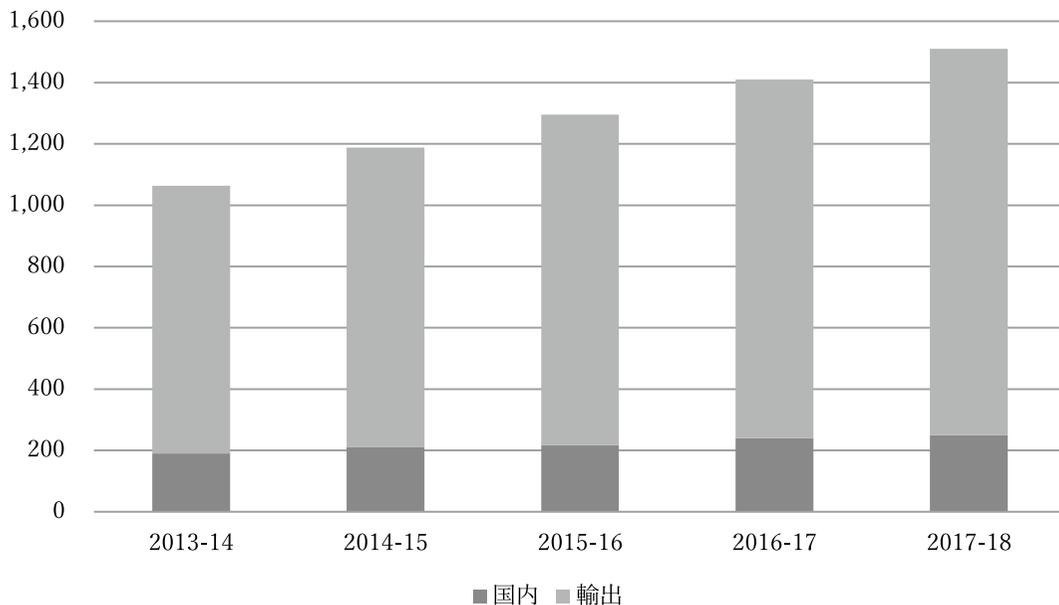
の下でのIT促進に関連する政策について述べてみる。

II-2-1. Make in India

Make in Indiaはインド国内における製造・生産を奨励するプロジェクトで、2014年にモディ政権により起ち上げられた。このプロジェクトはIT関連産業と比較して立ち遅れていた製造業の競争力を強化することを主目的とするものであるが、その範囲はIT関連のサービス産業も含み、IT関連産業は引き続き政府による投資促進の対象分野として位置づけられている。本プロジェクトの下では、ごく一部のセクターを除き100%外資による投資も認められている。

このMake in Indiaプロジェクトは、ビジネス環境の改善、対内直接投資の優遇、関税による保護を柱としている。インドのビジネス環境の改善については、世界銀行のDoing Business Reportにおいて2014年の世界100位から

図1 インドのIT関連産業の売上額の推移



(注) 単位：億ドル

(出所) Ministry of Electronics and Information Technology (2020)

2019年には77位に順位を大幅に上げるなど、実際に成果を生み出している。

しかし、Make in India プロジェクトは、インドの産業全般にわたり競争力を高めるという成果には未だ至っていない。例えばスマートフォンなどのモバイル通信機器に関しては、安価な中国製品に引き続き押されつつあるのが現状である。外国投資の呼び込みには関税保護とセットとなっている面があり、インド産業の競争力が依然として高まっていないという事情が、2019年11月のRCEP（東アジア地域包括的経済連携）交渉の土壇場においてインドが合意から離脱したことの背景となっていると考えられる。その一方、IT関連産業については、もともと国際的な競争力を備えていることから、関税による保護がない分野でありながらも外国投資の需要は引き続き強いものとみられる。

II-2-2. Digital India

地方の隅々まで高速インターネット網を整備し、モバイル通信の普及やデジタル・リテラシーの向上等を通じて、中央・地方を含めた全政府の手続きを電子化しようという Digital India プロジェクトが進められている。それまで中央政府の各省庁や各州政府でバラバラだった電子政府の取組みを統合・強化するために、モディ政権により2015年から始められた。このプロジェクトの推進力となっているのはアドハー（Aadhaar：12桁の文字・数字及び生体認証に基づく国民識別番号）の普及であり、これにより国民への補助金・給付金の給付が効率化し、金融包摂（銀行口座利用の普及）が深まりつつある（アドハーについては、IV-2-2において詳述する）。

政府は、Inida Stack という公共のウェブサイトを通じて、アドハーを用いた本人認証の仕組みや、国民各人が公文書を電子的に保存できるデジタル・ロッカーなど、デジタル技術を用いた各種のデジタル機能を公共財として提供し、民間機関はそれを活用して新たなサービスの開発を進めている。このように、政府挙げて

の公共サービスのデジタル化の推進が、インド国内におけるIT関連産業のさらなる発展を誘導し、経済活動の効率化や国民生活の向上を促しているところである。

II-3. IT 国家インドの特徴

さて、ここでインドのIT関連産業の発展を支え促進する要因と、インドのIT経済・社会の特徴について述べてみる。

II-3-1. インドのIT関連産業の発展要因

インドは、優秀かつ安価な人材を国内に豊富に抱えている。インドには、インド工科大学をはじめ国際的にも評価の高い理工系の大学がいくつもあり、毎年多数の優秀な人材を世に送り出している。これらの人材は英語を使えることも、大きな強みである。IT産業には外資系の企業が多く、インド系のIT企業も外資系企業と人材獲得競争を繰り広げていることによって、ますます優秀な人材が集まる。この発展ぶりが人的コストを高めているものと考えられるが、それでも例えば米国における人的コストとは依然として大きな差があるため、インドの投資先・アウトソーシング先としての魅力は決して失われていない。さらに、インドの人材の中には、米国や英国に留学し、そのまま米国のIT企業に就職してインドに戻ってくるというケースも多くある。

インドはもともと数学やプログラミングに強い人材が多いと言われ、IT関連産業が発展する素地があったと言えよう。なお、インドの根強い社会習慣であるカーストによる職業分化は、ITのような新しい産業においてはその仕事に就くことを妨げる壁とはならないことも、インドのIT関連産業への優秀な人材流入の理由の一つに挙げられることがあるが、これについてはそもそもカーストが仕事を選択する際の壁には今やかつてほどにはなっていないとの反論も聞かれる。いずれにしても、このような豊富な人材に支えられ、前述したようにベンガルールなどのIT関連産業の集積地が出来上

がっていることが、さらなる投資の重要な誘因となっている。そこでは、当初は米国系企業からのアウトソーシング事業を請け負う下流工程を手掛けることから発展し始め、今や開発の主要部門となる上流工程のための研究開発拠点に進化しつつある。そして、IT サービス自体を手掛ける産業だけでなく、IT を活用するさまざまな産業、例えば小売業や自動車産業などの拠点も集まりつつある（武鍵（2018））。

さらに、Digital Indiaのプロジェクトを通じてインド全国でデジタル化が展開・深化していくにつれ、インドのIT 関連産業は、国際的な事業に加えて、中国と同規模の人口を擁する巨大な国内市場をベースとする事業の展開を加速化させていくものと考えられる。

II-3-2. インドのIT 市場の開放性

インドの隣の大国である中国は、IT 関連産業の発展を国家戦略として積極的に後押ししている。中国の強みは、インドが得意とするソフト面だけでなく、インドの弱点ともいえるハードの面、すなわちIT 関連の製造業にも高い技術と競争力を有している点にある。いわゆるAI（人工知能）やIOT（モノのインターネット）は、ハード面とソフト面の相互作用と融合によって発展していくものであり、この点で中国は優位なポジションにある。さらに、中国の膨大な人口と市場は、IT 関連産業のさらなる発展に欠かせないデータという貴重な資源を提供している。その一方で、中国はその政治体制上の要請から情報の国外からの流入を規制しており、さらにデータの国外への持出しも規制していることから、米国系IT 企業が自由に事業を展開できる環境にない。このことにより、中国の国内IT 企業は国外企業との競争から実質的に保護されるという恩恵を受けていると見ることができよう。

ひらがえってインドは、基本的に情報の流通

を規制しない民主主義国家であり、IT 関連事業に関しては、外国企業によるビジネスを大いに受け入れている。例えば、検索エンジンについては、グーグルがほとんど100%に近い圧倒的なシェアを有している⁴⁾。また、ソーシャル・ネットワーク・サービスについては、ワッツアップ（フェイスブック系）の利用者が4億人にのぼり、フェイスブック本体についても、利用者は2.6億人と一国の利用者数は世界最大となっている⁵⁾。映像のオン・デマンド配信についても、Netflixとアマゾン・プライムが上位を占めている⁶⁾。このことはとりもなおさず、インドは中国と異なり、後述するように現下の国際課税上の問題を大きく抱えているということである。

では、インドはデータ・情報に関して対外的にオープンな姿勢を今後とも貫いていくであろうか。民主主義国家であるインドは、今後とも国内外の情報流通を遮断しようとすることは基本的にはないであろう。しかし、外国企業によるデータの国外持ち出しについては、インド政府は規制を掛けようとする動きを示しており、この問題について米国政府との間で軋轢が生じている模様である。

II-3-3. インドのIT 産業の今後の展望

ここでは、国際課税上の問題意識を念頭に、インドのIT 関連企業が今後積極的に海外展開を図っていかうとするかについて考えてみたい。IT サービス貿易については、インドは大幅な輸出超過であり、前述したとおりインドのIT 関連産業は外貨の稼ぎ頭とも言える役割を果たしている。その一方で、直接投資に関しては、インド政府はIT 関連分野においても引き続き外国投資を誘致することに主眼を置いている。国内への投資呼び込みが優先課題のインド政府にとって、インドのIT 関連企業が拠点を海外に移す動きをむしろ抑えていきたいという

4) Statcounter (2020)

5) Statista および各種新聞報道による。

6) “Livemint” (2019)

ところであると考えられる。

インドには、タタ財閥のIT部門を統括する企業であるTata Consultancy Service、インド企業で初めて米国ナスダック市場に上場したInfosys、ニューヨーク市場に上場しているWiproなどのIT関連の大企業があり、外貨稼ぎの主翼を担っている。また、インドにはスタートアップ企業も多く出てきており、その中には、電子商取引をインド国内でリードするFlipkart、モバイル広告事業を国際的に展開しているInMobi、日本のPayPayに技術を提供したPaytm、ライドシェアとしてウーバーの競争相手となっているOla、日本のヤフーとも提携したホテルへの技術サービスを手掛けるOyoなど、既に国際的な事業展開を行って存在感を高めている若い企業も数多い。また、有力なスタートアップ企業が米国系IT企業に買収されたという例も少なくない。

しかし、インドのIT関連産業では、全体的には欧米からの注文の引受けに引き続き重点が置かれている（ただし、コア業務の研究開発そのものを担い、AIによるデータ分析を行う等、インド拠点の業務の内容自体が高度化しつつある）。この状況の下で、インドのIT企業がそ

の技術力をもって海外に打って出るという機運は、全体的にはまだそれほど高まっていないのではないかと考えられる。インド企業としてはコスト競争力がある限りはインド国内の集積地からベースを移す理由はない。また、Digital Indiaプロジェクトの推進、スマートフォンのさらなる普及によるモバイル化の進展等、インド国内にはIT化の余地と潜在性が依然として大きく残されている。さらに、アドハーを通じたデジタル面のインフラの深化により、国内のIT関連のビジネスがさらに拡大していく余地はきわめて大きい。このようなことから、一部の企業を除き、インドのIT関連産業全体としては、海外拠点を設け拡大していくよりも、まずは国内市場の開拓を優先すべきところであり、海外への事業展開を本格化する段階には未だないと言えよう。

ただし、インドのIT企業の中には、インドで事業を起こしたにもかかわらず、シンガポール等に本社を移している例も散見される⁷⁾。これは、国際的な事業展開を行うことが主目的であると思われるが、税負担の低減を併せて狙うものであるとすれば、インド政府のデジタル事業にかかる国際課税上の立場に強い影響を及ぼす動きであると考えられる。

Ⅲ. デジタル経済への国際課税面の対応

Ⅲ-1. インドの国際課税上の基本的立場

インドは開発途上国であるものの、国際会議などではしばしば大国の振舞いをする国である。インドを代表する者の多くは会議の場において雄弁で、自国の利益を滔滔と論じることにけっして躊躇しない。OECDや国連など多国間で国際課税問題を議論する場においては、インドは多くの開発途上国、すなわち資本輸入国

の代表たる立場に立つ。すなわち、居住地国課税と源泉地国課税の間の綱引きにおいて、インドは後者の立場を強力に主張する。そのようなインドの立場は二国間の租税条約交渉においても顕著に表れ、日印租税条約においても、日本が基本的に拠って立つOECDモデル租税条約に比して源泉地国課税の方へ傾斜した条項がいくつも見られる。インドは、実際に自らの国際

7) 例えばモバイル広告大手企業のInMobiはもともとインド企業でありながら、本社をシンガポールに置いている。

課税上の立場を OECD モデルよりも国連モデルに近いものと位置付けており、現に、OECD モデル租税条約コメンタリーにおいて、多数の留保や反対意見を付している。

このようなインドの国際課税上の立場は、急速な発展を遂げつつある IT 関連産業との関連においても、基本的に変わることはないと考えられる。すなわち、国内におけるソーシャル・ネットワークング・サービスや検索サービス等のデジタル関連事業では外国系企業がユーザーの獲得において優占している一方で、インドの IT 企業は全体としては未だ本格的に海外において事業展開をしていく段階にはないことから、IT 関連の分野においても当面は源泉地国課税を重視することがインドの国益にかなう。したがって、OECD/G20 で議論されている現下のデジタル課税の問題についても、インドは物理的拠点のない外国企業によるデジタル事業への暫定的な税制を早期に導入し、それをさらに拡大する機会を伺いつつ、国際的な議論においては源泉地国（消費市場国）として課税権配分の最大化を目指す立場を基本的に維持していくものと見込まれる。インドは G24 という開発途上国グループの一員であり、本件課税問題に関する G24 のポジション・ペーパー⁸⁾を見るとインドの立場が色濃く反映されていて、開発途上国グループの意見をまとめるのにインドが主導的な役割を果たしていることが垣間見える。

本章では、インドの国際課税について、法人課税と消費課税に分けて、経済・取引のデジタル化に関する税制・税務執行面の対応を具体的に述べていく。

Ⅲ－２．法人税制

Ⅲ－２－１．所得区分における定義・解釈の拡張

インドは、所得税法（Income Tax Act, 1961：法人と個人に係る所得税を規定した法律）において、国内源泉所得に利子・配当等に加えて使用料及び技術サービス料（Fee for

technical services）を含めている。インド政府はこれに基づき、使用料及び技術サービス料を源泉所得として課税する権利につき OECD モデル租税条約コメンタリーに留保を付している。そして二国間租税条約において、使用料及び技術サービス料につき源泉地国課税を認める規定を含めることを条約ポリシーとしており、例えば日印租税条約にもそのような規定が入っているところである。技術サービス料の規定は、そもそも OECD モデル租税条約には含まれていない一方で、国連モデル租税条約には含まれていることから、この点においてインドは国連モデルに準拠していると言える。

この上でインドの所得税法は使用料及び技術サービス料を広めに定義しており、使用料についてインドは OECD モデル租税条約コメンタリーの関連パラグラフの多くに反対意見を付している。こうした所得税法上の使用料等の広めの定義や、さらには税務調査官の裁量による拡大解釈により、外国企業にとって事業所得と考えられていた支払いが使用料と認定され思わぬ課税に結びつく例は数多い。その結果、インド税務当局と外国企業との間で訴訟の場で争われることがしばしば起こる。しかし、訴訟において裁判所側はけっして常に税務当局の意見に肩入れするものではなく、税務当局による解釈を是認しないケースが見られることも少なくない（Nishith Desai Associates (2018)）。

この使用料及び技術サービス料に関する広めの定義づけや拡大解釈は、しばしばデジタル関連取引に適用される。物理的拠点のないデジタル企業へのインド国内企業からの支払いに基づく事業所得については現行ルール上課税できないことから、ある種のデジタル関連取引による支払いを使用料または技術サービス料として解釈することにより、源泉徴収課税の対象としようとするインド税務当局の意図が汲み取れる。

例えば、コンピュータ・ソフトウェア取引については、インドの所得税法においてその支払

8) G-24 Working Group on tax policy and international tax cooperation (2019)

いは使用料と見做されている。OECD モデル租税条約コメンタリーでは、コンピュータ・ソフトウェアの譲渡に伴いその基となる著作権の使用が部分的に許可される取引についてはその支払いは使用料となるが、そのような著作権の使用が制限された単なるソフトウェアの譲渡取引についてはその支払いは事業所得を構成するとされている。しかし、インドでの裁判例は、後者のケースで租税条約上の解釈が争われた場合でも、使用料とされ支払者に源泉徴収義務が課されるとするケースが多いようである（Nishith Desai Associates (2018)）。

その一方で、外国企業による物理的拠点の伴わないオンライン広告事業については、税務当局が使用料として課税して裁判で争われたケースがいくつかあるが、インドの判例は使用料とは認めておらず（Gupta (2019)）、このことが後述する平衡税（Equalisation Levy）の導入につながったものと考えられる。

Ⅲ－２－２．恒久的施設（PE）の定義・解釈の拡張

インドの所得税法は、インド国内の Business Connection を通じて発生した所得をインドにおける課税所得の一つとして規定している。この Business Connection という概念は租税条約においては Permanent Establishment（恒久的施設：PE）という概念に置き換えられているが、Business Connection は OECD モデル租税条約上の PE の概念よりも広い概念であり、そのためインドは OECD モデル租税条約コメンタリーの PE 関連条項とその解釈に多くの留保や反対意見を付している。

デジタル関連取引に関しては、OECD モデル租税条約コメンタリーでは、ウェブサイトを通じて事業を運営している場合にウェブサイト自体は PE を構成しないとされる一方で、ウェブサイトが保存されているサーバーは物理的な装置であることからそれが源泉地国内にあれば PE を構成しうるとされている。しかし、インドはこの解釈に反対意見を付しており、すなわ

ち、サーバーだけでなくウェブサイトもそれ自体で PE を構成しうる、また、そのサーバーを（ウェブサイトを使用する事業者ではなく）第三者が管理している場合でも PE になりうるという立場を取っている。この背景には、外国企業が自ら管理する物理的拠点なしにウェブサイトのみを通じて事業をする場合の事業所得に、現行法の下でも可能な限り課税できるようにしたいというインド政府の考え方があると見受けられる。

しかし、そのようなインド政府の思惑にかかわらず、裁判例では、税務当局がインド国内のサーバー上のウェブサイトとそのサーバーの管理権が与えられていない場合であっても PE となるとして課税したケースで、国内のサーバーでもその管理権がウェブサイトを利用している外国事業者にはない場合は PE に当たらないとして、税務当局側が敗訴している（Nishith Desai Associates (2018)）。

その一方で、裁判所は物理的な拠点のないバーチャルな PE を認めることもある。例えば、外国企業による航空券のオンライン予約サービス事業について、その事業がインド国内の物理的拠点を通じていない場合でも、国内の利用者が一定数存在する場合にはインドに Business connection があるとして、その事業所得への課税が認められた裁判例がある（Nishith Desai Associates (2018)）。

Ⅲ－２－３．課税根拠の拡張＝重要な経済的存在（Significant Economic Presence）

インドは 2018 年に所得税法を改正し、デジタル事業を念頭に置いた Business connection の新たな類型として、Significant Economic Presence（SEP）という概念を導入した。

SEP となるのは具体的には次の条件を満たした場合とされ、これにより物理的拠点や代理人の存在がなくても課税根拠（ネクサス）となる。

①一定の基準額以上の物品またはサービス（デジタル財・デジタルサービスを含む）の取引がなされた場合

②一定の数以上のユーザーに対してデジタル的な手段を用いて組織的かつ継続的に事業が行われた場合

この改正は2019年4月1日より施行されることとなっているが、そのSEPの概念に関する細則は本稿執筆時点で未だ定まっておらず、したがってSEPという新たな概念は実際には未だ実施されていない⁹⁾。また、国内法にSEPという概念が導入されても、それを反映するような租税条約改正がなされない限り、租税条約締結国との間ではSEPが直ちに適用されることにはならない。

この改正は、OECD・BEPS行動1最終報告書¹⁰⁾で提示された、オプションとして採りうる3つの措置のうちの同名のSignificant Economic Presenceに基づくものである。同報告書はSEPにつき、①売上額、②デジタル取引上のファクター（ローカル・ドメイン名の使用など）、③ユーザー数、またはそれらの組合せを基準とすることを示唆しているが、インドは売上額基準とユーザー数基準を採用したことになる。なお、同BEPS報告書は、SEPへの帰属所得の算出方法につき、部分的定式配分方式とみなし利益率方式を議論しつつも、いずれも独立企業原則に基づく現行ルールから大きく乖離することとなることから、結論を保留している。これに関してインド政府は、後述するように、SEPに限らず物理的なPEを含めたBusiness connectionにつき、部分的定式配分方式を国内法に取り入れることを提案しているところである。

このようなインドの国内法をめぐる動きにかんがみれば、現下のデジタル課税に関する国際的な議論において、インドとしては従来のPEに加えてSEPという新たな課税根拠（ネクサス）を国際的に導入すべきということを基本的立場としているものと考えられる。前述した

G24（開発途上国グループの合議体）のポジション・ペーパーは、SEPの概念を租税条約第5条（恒久的施設）に新たに加えるべきことを中心的な主張としているが、そういった主張はインドの意向に沿ったものと見ることができよう。

Ⅲ－２－４．恒久的施設（PE）への帰属所得の算定ルールに関する新たな提案

インド政府は、Business Connection（租税条約においては恒久的施設（PE）への帰属所得の算定ルールにつき、2019年4月にコンサルテーション・ペーパー¹¹⁾を公表して新たな提案をしている。この提案は、Business connectionの新たな概念であるSEPに帰属するとされる事業上の利益の算定方法に直接関連するものである。そして、この考え方は、PEを有さないデジタル事業にいかんにか課税を及ぼすかという現下の国際課税問題におけるインドの立場のベースを成すものと考えられる。

インドは、PEへの帰属所得の算定に関し、OECDモデル租税条約の2010年改正におけるAuthorised OECD Approach（AOA、いわゆる帰属主義）の導入に対して、OECDモデル租税条約コメントリーに強い反対意見を付している。インドがAOAの考え方に反対している理由は、本コンサルテーション・ペーパーによれば概ね次のとおりである。

AOAは、PEへの帰属所得を機能・資産・リスクの分析に基づいて算定する方法であり、移転価格算定の手法を用いることによりPEをあたかも子会社と同様に扱うというものである。しかし、インドの主張によれば、これは利益稼得における供給ファクターと需要ファクターのうち供給ファクターのみを勘案し、売上げ等の需要ファクターを全く勘案していない偏った方策である。このため、インドを含む資

9) 2020年2月1日に行われたシトラマン財務大臣の財政演説によれば、G20/OECDにおけるBEPSの議論にかんがみ、SEPの適用は2022年4月に延期される。

10) OECD (2015)

11) Central Board of Direct Taxes (2019)

本輸入国には不利に働き、OECD 諸国のような資本輸出国に有利となる算定方法となっている。

インドの立場は、OECD モデル租税条約 2010 年改正前の第 7 条、または国連モデル租税条約第 7 条に近いものである。すなわち、まず、PE 単体として計上された利益が信頼されるものであればその利益に依拠する。次に、その単体としての利益計上が不十分なものである場合、またはそのような利益の計算をすることが困難な場合には、定式配分方式が認められ、その方式の具体的な適用は、税務調査官が最適と考えるものに基づく、すなわち税務調査官の裁量に委ねられる、というものである。

しかし、この定式配分方式は、実際に適用されたケースでは個々バラバラで、判例により同方式が認められたケースを見てもその内容に一貫性を見出し難く、法的安定性または納税者の予見可能性を損ねているという懸念が生じうる状況にあると、本コンサルテーション・ペーパーにおいてインド政府自身が認めている。

このような状況の下、インド政府は、より簡素な方式により納税者の予見可能性を高めるという観点から、新たな定式配分方式により算定ルールを標準化することを本ペーパーを通じて提案している。その方式とは、全世界連結利益ではなくインドでの利益のみに着目した部分的定式配分で、その特徴は、配分キーとして労働・資産等の供給ファクターのみならず、売上という需要ファクターを組み合わせるところにある。これは、企業の事業上の利益は単に供給ファクターによってもたらされるのではなく、市場での売上げという需要ファクターの作用にもよるという考え方にに基づくものである。すなわち、

企業が事業上の利益を上げるためには、消費市場を整備し、経済成長を促すという市場国側の貢献も重要であり、そのことが市場国として課税する根拠となるという考え方である。

インド政府は、AOA の下で機能、リスク、資産という供給ファクターのみにより所得の帰属を決定する方式は国際的には例外的で、米国の州の間で法人所得の帰属を決める方式や、欧州で検討されている共通連結法人課税標準（CCCTB）の下での法人所得の帰属の決定方式に見られるとおり、供給ファクターと需要ファクターを組み合わせる方式がむしろ国際的に標準的であるとしており、インドもそれに従うという立場を取っている。

本算定方式は、具体的には以下のとおりである。

まず、全世界の連結利益を配分する方式は必ずしも実践的ではないことから、インドから生じた利益を配分する方式とする。

一般的な事業の場合の配分は、売上げ、労働、資産の 3 つの配分キーによる（ただし、労働は雇用者数と人件費に 2 等分）こととし、配分キーのウェイト付けは 3 等分とする。具体的には、表 1 のとおり。

デジタル事業においては、利益へのユーザーの関与がある、またはその関与度が高い場合には、ユーザーの存在を配分キーに加える。その割合は表 2 のとおりとする。

インドを源泉とする利益については、インドでの売上額に全世界連結ベースの営業利益率を乗じて算出する。ただし、売上額の 2% を最少額とする。

また、本件利益に関して既に税を負担している場合には、その税額を差し引くこととする。

表 1 配分キーとウェイト（一般的な事業の場合）

配分キー	ウェイト付け
売上額：インド国内／全世界	33%
インド事業に係る雇用者数：インド国内／全世界	16.6%
インド事業に係る人件費：インド国内／全世界	16.6%
インド事業に係る資産額：インド国内／全世界	33%

表2 配分キーとウェイト（デジタル事業の場合）

配分キー	ウェイト付け (ユーザーの関与度が 低中度の場合)	ウェイト付け (ユーザーの関与度が 高い場合)
インド国内の売上額／全世界の売上額	30%	30%
インド事業に係る雇用者数：インド国内／全世界	30%	25%
インド事業に係る人件費：インド国内／全世界	15%	12.5%
インド事業に係る資産額：インド国内／全世界	15%	12.5%
インドにおけるユーザーの存在	10%	20%

なお、本提案は、前述のとおり2019年4月にコンサルテーション・ペーパーを公表することによりなされたものであるが、本稿執筆時点では未だ成案には至っていない¹²⁾。

このような帰属所得の算定方式に係る新たな提案から、インドがデジタル課税に関する国際的な議論に臨む姿勢が伺われる。

まず、新たな課税根拠（ネクサス）に関するルールについては、BEPS行動計画1最終報告書のオプションに掲げられた、SEPを支持する。その内容は、売上およびユーザー数を基準とするものであり、ユーザー参加やマーケティング上の無形資産というネクサス案よりも広いものである。すなわち、売上げは利益の重要な需要ファクターであり、一定以上の売上げがあればネクサス、すなわち売上げが計上された国の課税の根拠を認めようというものである。

次に、利益配分ルールについては、可能であれば全世界連結ベースの利益をもとに、定式配分ルールとする。それが難しければ、市場のある国ごとの利益を配分するものとし、その利益の算定は市場国における売上げに全世界ベースの営業利益率を乗じて算出する。その上で、売上げ、雇用者数・人件費、資産を配分キーとし、デジタル事業にはユーザーの存在を配分キーとして加える。そして配分する利益については、

通常利益と残余利益を区分せず、すべてを配分対象とするというものである。

このようなインドの立場は、コンサルテーション・ペーパーにおいてインド政府自身が認めるように、資本輸出国、すなわちOECD諸国の立場と大きく違いうる。資本輸出国側が、市場国への利益の配分を限られたものとするという動きを示しているのに対して、インドの立場とのギャップは大きく、国際的な議論の今後の方向性によっては、インドは国際的合意を認めない、または合意に参加しても国内法において自らの立場を貫く可能性もあると思われる¹³⁾。

Ⅲ－2－5. 一方的課税措置＝Equalisation Levy（平衡税）の導入

(1) 平衡税導入の基本的考え方

これまで述べてきたように、インド政府・税務当局は、使用料、技術サービス料または恒久的施設（PE）の定義およびその解釈をできるだけ広いものとするにより、OECDモデル租税条約コメンタリー上の解釈では源泉地国として課税しえない外国企業へのデジタル取引に関する支払いを課税の網に入れ込むことに努めている。それと同時に、現下の国際デジタル課税問題に関して、インドの立場を可能な限り

12) 脚注15参照。

13) ただし、そもそもSEPは条約改正がなされて初めて実効性を有することから、国際合意がないと意味をなさない。その観点から、インドはいずれかの場面で自らの基本的立場から離れて国際合意に向けて妥協せざるをえなくなることも十分に考えられる。

反映すべく議論に積極的に参加している。

その一方でインド政府・税務当局は、使用料、技術サービス料および PE の概念を拡大することに、一定の限界があることを認めているように思える。これまで見てきたように、納税者との訴訟においては、当局側は必ずしも勝つことができず、その結果課税を図ったケースで課税をすることができないでいる。また、インド税務当局の積極的な課税姿勢は、外国企業にとっての法的安定性や予見可能性を害することにより、インド政府全体が推し進めている外国投資の誘致の促進に必ずしも資さないと認識している可能性がある。

こうしたことを背景に、インド政府は、外国企業がインド国内向けに PE を通じることなく行うデジタル関連事業に対して、一部のデジタル取引をターゲットとする税制を平衡税 (Equalisation Levy) という形で多くの国に先駆けて 2016 年 6 月より導入した。

この平衡税の導入はどのような観点から行われたものか、その導入を勧告した、直接税中央委員会 (Central Board of Direct Tax: 直接税に関する税務行政を所掌する財務省の部局) の諮問委員会である電子商取引税制委員会 (Committee on Taxation of E-Commerce) の報告書 (2016 年 2 月)¹⁴⁾を紐解いてみたい。

電子商取引税制委員会は、OECD/G20 による BEPS プロジェクトを受けて、現在のルールでは課税できない (すなわちインド国内に物理的拠点のない) 外国企業によるデジタル事業にいかに対処するかという問題を検討し、インド政府に法的措置を含めて勧告を行うために設けられた組織である。

当委員会はまず、インド企業と多国籍企業との間の税負担の非対称性は、インド国内市場における競争に歪曲的な影響を与えるとともに、インド企業が事業を国外に移転するかまたは外国企業に売却するというインセンティブを強く与えることを通じて、インドのデジタル産業の

発展を阻害するおそれがあるとの認識に立つところから議論を始めている。そして、こうした認識に基づき、OECD の BEPS 行動計画 1 の最終報告書をベースに検討を行っている。すなわち、同報告書が提示した、①重要な経済的存在 (Significant Economic Presence)、②源泉徴収税 (Withholding Tax)、③平衡税 (Equalisation Levy)、という各税制オプションについて、それぞれのインドにおける適用の是非やその可能性を検討した上で、その中から最適なものをお勧めする、という検討手法を採っている。

まず、一つ目のオプションである、重要な経済的存在 (Significant Economic Presence: SEP) を新たな課税の根拠 (ネクサス) とする案については、当委員会は「十分に正当化される」と評価しながらも、それに関連する利益配分ルールについてはさらなる分析を要する (ため、直ちに採りうるオプションではない) としている。二つ目のオプションである源泉徴収税 (Withholding Tax) については、使用料や技術サービス料等において既に採用されている課税手法であり、その観点からは実践的であるものの、デジタルサービスへの支払については租税条約上の手当てをして初めて実施できるものであることから、これについても直ちには採りえないとの評価を下している。その上で、三つ目のオプションである平衡税 (Equalisation Levy) については、グロスの支払に係る税とするなど法人税とは異なる税と位置付けることにより、租税条約上の制約下に置かれることなく、源泉徴収税に類似した仕組みを持って導入することができるとの結論に至っている。要するに、当委員会は、本来はネットの所得を課税ベースとすべきであり、その観点からは SEP (重要な経済的存在) を新たな課税根拠とする案は望ましく、また、源泉徴収税は特に BtoB 取引においては実効性が高いと、最初の二つのオプションに一定の評価を与えながらも、三つ目のオプションである平衡税が他の二つのオプシ

14) Committee on Taxation of E-Commerce (2016)

ンの代替として最も実現可能性が高いものとして勧告したのである。なお、SEPについては、当委員会の報告書の提出から約2年後の2018年4月に法制化したこと（ただし未実施）は、前述したとおりである。

（2）平衡税の内容

電子商取引税制委員会の勧告を受けて、インド政府は直ちに法制化を行い、平衡税は2016年6月より実施された。

まず、平衡税は、Income Tax Act（所得税法）ではなくFinance Act（財政法）の中で措置された。これは、平衡税をネットの所得に対する法人税とは別の税として位置づけることを明確化することにより、平衡税の実施に関して租税条約上の制約から逃れるためのものである。

平衡税の主な内容は、次のとおりである。

まず、課税対象については、「インド国内に恒久的施設を有さない非居住者に対する特定のサービスに係る支払い（consideration）」とされており、グロスの支払額に係る税となっている。この「特定のサービス」については別の条項で具体的な項目が挙げられており、そこには、「オンライン広告」「デジタル広告のスペースの提供」「その他オンライン広告を目的とする便宜（facility）またはサービス」という項目に加えて、「中央政府により公告されるサービス」という項目があり、今後対象範囲が中央政府の裁量により追加されうることを示唆している。

税率は6%とされている。これについて、電子商取引税制委員会は6－8%の税率を勧告していた。その考え方は、平衡税は法人税が課された場合と可能な限り同様の税負担を及ぼすものとすべきであること、現行の租税条約において使用料と技術サービス料の源泉徴収税率が10－15%となっていること、ただしオンライン広告に関する支払いは使用料とは異なり限界費用がゼロに近いものでは必ずしもないこと、平衡税について納税者の居住地国側で税額控除がなされないであろうこと、などを踏まえたものであるとしている。政府は結局、同委員会が

勧告した税率幅の下限の6%を採用したところである。

納税義務者は、特定のサービスへの支払いを行う者とされている。これには、インドの居住者（内国法人）に加えて、インドにおいて恒久的施設を有する非居住者（外国法人）が、その恒久的施設と関連する事業において支払いを行う場合が含まれる。

なお、特定サービスへの支払いを受ける外国企業の前年の受取額が10万ルピーを超えない場合は、適用除外となる。すなわち、年間の支払い受領額10万ルピーが本税の閾値となる。また、インド国内に恒久的施設を有する非居住者（外国企業）が行う本件特定サービスについては、それに対する支払いが恒久的施設に関連する事業上の支払である場合には、本税は適用されず、通常の法人税課税となる。

課税（納税）方式は、特定サービスに対して支払う者が支払額から本税を差し引いて納税するという、源泉徴収税と類似した仕組みとされている。納期限は、支払いのあった月の翌月の七日目となっている。

なお、平衡税の課税対象となった支払いについては、インドの所得税法上、その支払いの受領者の所得に含まれないこととされている。平衡税は、もともとPE（恒久的施設）がないためその事業上の所得に課税できない外国企業への支払いに課税することを目的とするものであり、その観点からは二重課税が発生する余地はないが、平衡税の課税対象である特定サービスへの支払いの中には、本来は使用料または技術サービス料として源泉徴収課税しうるものも含まれるというのが、インド当局の立場である。そのような場合に二重課税が生じないように、平衡税が課される場合はたとえその支払いが使用料または技術サービス料と認められるものであっても所得税としての源泉徴収税は課されないことを確認する趣旨と思われる。

また、平衡税の課税対象となる支払いは、その支払者であるインド居住者またはインドに恒久的施設を有する非居住者にとっては事業上の

経費であることから、インド国内の所得から損金として控除できるとされている。この場合に、平衡税の徴収・納税を確実なものとするために、平衡税を適正に支払いから差し引き納税を行った支払者についてのみ、その支払額の所得からの控除を認めるという趣旨の規定となっている。逆に言えば、支払者側が支払額をインド国内において損金算入することがなければ、平衡税の徴収・納税義務からも免れることとなる。

(3) 平衡税の問題点

インドは、外国企業による物理的拠点なしに行うデジタル事業に対する課税措置を、平衡税というかたちで他国に先駆けて2016年6月に導入した。BEPS行動計画に係る最終報告書がG20首脳によりエンドースされたのが2015年10月であったことから、BEPSの議論の後にまさに間髪を入れずに措置の導入に踏み切ったのである。インドは、外国から資本を輸入することで経済発展をしようとしている開発途上国でありながら、国内に有力なデジタル企業を抱え、デジタル産業を経済発展の柱の一つとしている。そのようなインドは、外国のデジタル企業とインド企業との間に税負担の不公平感があるとすれば、その問題の解消に強い切迫感を持っていることが、平衡税のような措置をいち早く導入したことの背景にあると考えられる。

インドの平衡税は、先述したように、BEPS行動計画1最終報告書に提示された3つの税制オプションを一つ一つ吟味した結果、現段階に

おいて最も現実的な措置として導入が図られたものである。ただし、インドは第一のオプションである重要な経済的存在（SEP）という新たな課税根拠の概念（ネクサス）についても未実施ながら既に2018年にIncome Tax Actの改正によって取り込んでおり、また、2016年から導入した平衡税は実質的に第二のオプションの源泉徴収税のような仕組みを持つことから、結局のところインドはBEPS行動計画1最終報告書を言わばフルに活用しているのである。

しかし、この平衡税については、その問題点や限界があると指摘しうる。以下において、平衡税の問題点等について論考してみたい。

この平衡税は、インドが租税条約を変更することなしに導入した、いわゆる一方的な措置である。その後、OECDは2018年3月に中間報告書¹⁵⁾を出し、各国による一方的措置について、条約や国際ルールとの整合性を確保することなどの条件を提示して牽制を行った。それを踏まえて、その後欧州委員会が本来の解決を目指す長期的措置とともに暫定的な一方的措置の案を公表した（結局、一部の加盟国の反対によりいずれも成案とならなかった）。それに次いで英国も、長期的解決について国際合意が得られない場合の暫定的な税として独自のデジタルサービス税の案を公表し、国際合意に基づいた措置が実施されることを解除条件に、2020年4月より導入することとした。さらにフランスも、同じく暫定的な税と言う位置づけで、独自のデジタルサービス税を2019年7月に導入（2019

表3 平衡税の主なポイント

課税対象	インド国内に恒久的施設を有さない非居住者に対する特定のサービス（現在のところ、オンライン公告関連サービスに限定）に係る支払い
税率	6%
納税義務者	特定のサービスへの支払いを行う居住者またはPEを有する非居住者
適用除外	特定のサービスへの支払いに係る非居住者による前年の受取額が10万ルピーを超えない場合
課税方式	源泉徴収税と類似した仕組み

15) OECD (2018)

年1月に遡及して実施）した¹⁶⁾。こうした動きに、イタリアなど他の国々も追随する姿勢を示している。

インドは、結果としてこうした各国の動きの先鞭をつけたこととなったわけである。しかしながら、インドが導入した平衡税と、欧州諸国が導入したまたは導入しようとしているデジタルサービス税は、必ずしも条約改正を必要としない言わば一方的措置として同様であるものの、その内容において異なる点が少なくない。まず、課税の対象範囲については、インドの平衡税は現時点ではオンライン広告関連事業に限定されているのに対して、英国やフランスのデジタルサービス税は広告関連事業にとどまらずデジタル・プラットフォーム開設事業なども課税対象に含めている。また、インドの平衡税の税率がグロスの支払額に対して6%と、英国・フランスのデジタルサービス税の税率（それぞれ2%、3%）よりも高い。また、徴収方法についてはインドの平衡税は源泉徴収に拠るものとしているが、英国・フランスのデジタルサービス税は納税代理人を通じた申告による納税を基本としている。

インドの平衡税が少なくとも現時点でオンライン広告関連事業に対象範囲を限定しているのは、その徴収方法に関連していると考えられる。すなわち、執行管轄権の及ばない外国企業に対して、当税の徴収を確実なものとするために、源泉徴収による納税を求める制度としたことから、平衡税は少なくとも当面はBtoB取引に限定せざるを得なかった。そして、広告関連事業であれば、それはBtoC取引となることはないことから、課税対象になじむと判断されたのであろう。この点について、先述した電子商取引税制委員会報告書は、銀行・クレジットカード会社、デジタルウォレットやPaypal等の支払仲介者（payment gateways）や外国為替取引業者に徴収・納税義務を課すメカニズムを検討

し、それが可能であればBtoC取引にも平衡税を及ぼすことができるとしたが、そのメカニズムの構築には検討すべき事項が多く、それらの業者に納税・徴収義務を課すために法律改正をするのは現段階では時期尚早と結論付けたところであり、その結果、平衡税の課税対象は当面BtoB事業に限定されることとなった。しかしながら、インドはおそらく、フランスや英国などの他国が次々とデジタルサービス税を導入しまたは導入を予定していることを睨みつつ、この平衡税の対象範囲をオンライン広告関連事業から拡大することを検討しているのではないかと。ただし、対象範囲を拡大するとした場合、徴収・納税方法を源泉徴収のみに依存し続けるとすれば、対象はBtoB事業の範囲内にとどまることとなろう。さらに対象範囲をBtoC事業にまで広げる場合には、平衡税の納税に関して納税代理人を通じた申告納税に依存するか、または先に述べたように支払仲介者等に徴収・納税義務を課すメカニズムを構築することが必要であり、いずれにしても政令レベルの改正にとどまらず、課税の仕組みを根本的に変更する制度改正が必要となってくるのではないかと考えられる。

さらに、インドの平衡税は、フランスや英国のデジタルサービス税とは異なり、国際社会により長期的な解決が合意されるまでの「暫定的な」措置とは必ずしもされておらず、前記委員会の報告書や財務大臣の予算演説等において、暫定措置という位置づけが明言または示唆されたことはない。国際社会は現在、長期的な問題解決につき2020年末までに合意することを目指して議論を進めているところであるが、仮にその合意の内容がインドにとって必ずしも十分な課税の公平性と税収をもたらすものではないとインド側が判断すれば、この平衡税が補完的な税として長期的に継続する可能性を必ずしも否定しえないのではないだろうか¹⁷⁾。

16) ただし、米国より貿易上の対抗措置の示唆を含めた強い反発を受け、当面は米国企業への税の徴収を猶予している模様である。

なお、インドの平衡税は、フランスや英国のデジタルサービス税と同様に、ネットの所得ではなくグロスの支払いに係る税であり、いわば間接税として考案されている。このことから、フランスや英国はデジタルサービス税がWTO（世界貿易機関）により定められた内外無差別等のルールに整合的であるような制度設計を行い、課税対象の納税者は居住者・非居住者を問わないこととしている。すなわち、フランスのデジタルサービス税は、フランスの国内事業者も一定の閾値を超える限りは納税義務が生じるのである（ただし、米国通商代表部（USTR）は、デジタルサービス税の閾値が高いため米国企業を狙い撃ちした不公正な税制であるとの見解を示している）。その一方、インドの平衡税は、その税の負担者はPE（恒久的施設）を持たない非居住者（外国企業）である。税法上の納税義務者は、そのような非居住者が提供する特定サービスに対して支払いを行うインド居住者（国内企業）またはインドにPEを持つ非居住者であるが、税負担は支払いから税額を差し引くことを通じて支払先の外国企業に転嫁することが予定されている。したがって、平衡税は外国企業を狙い撃ちしたものと見られ、仮に訴えられればWTOの内外無差別ルール違反とされうる恐れが高いと考えられる。インドにおける報道によれば¹⁷⁾、平衡税の主な税負担者はグーグル、フェイスブック、ツイッターであり、インド国内では平衡税は最大の税負担者の名をとって「グーグル税」という俗称で呼ばれているようである。これまでのところ、当のグーグルが米国政府に苦情を訴え、それを受けて米国政府が平衡税をWTO違反としてインド政府に抗議しているというような話は聞こえてこないが、仮にインドが平衡税の対象範囲を今後拡大していくとすれば、平衡税とWTOルールとの整合性について国際社会において批判的な声が上がることが可能性なしとしないと思われる。

（４）平衡税の拡大

インド政府は修正財政法改正法案を2020年3月27日に成立させ、その中で平衡税の対象の大幅な拡大を図り、4月1日から施行した。それは、平衡税の対象に非居住者によるオンラインの財・サービス取引を広く含め、その徴取に関しては源泉徴取の手法を取らずオンライン取引を行う非居住者（オンライン取引のファシリテーターまたはプラットフォームを所有、運営または管理する非居住者）を納税義務者とするという、いわば新たな平衡税を創設するに等しいものであり、これにより平衡税が財の電子商取引やBtoC取引に広く及ぶこととなる。具体的には、新たな対象取引は、①財・サービスのインド居住者またはインドIPアドレス使用者向けオンライン販売、②インド居住者またはインドIPアドレス使用者をターゲットとする広告サービスの非居住者向けオンライン販売、③インド居住者またはインドIPアドレス使用者から収集したデータの非居住者向けオンライン販売、とされている。税率はグロスの販売額に対して2%とされ、従来のオンライン広告を対象とする平衡税の場合の6%よりも低く設定されている。なお、この新たな平衡税の対象取引には従来の平衡税の対象取引は含まないとされ、また、インド国内にPE（恒久的施設）を有する非居住者や、対象取引の販売額が2,000万ルピー（約2,800万円）を超えない場合には、課税の対象外とされている。

この新たな平衡税は、2月に公表された2020年度予算案には含まれていなかったものであり、従来の平衡税が電子商取引税制委員会による綿密な検討を経て導入された経緯と比べると、いかにも拙速な導入・実施であった感は否めない。執行管轄権外の非居住者に直接的に納税義務を課すことの実効性の問題に加えて、制度の内容自体に不明確な点が少なくなく、所得税との調整にも齟齬があるなど、インド国内か

17) その場合はインドに対して国際社会（特に米国）から批判が上がり、場合により対抗措置が講じられる可能性があるものと思われる。

18) “Economic Times” (2018)

らも批判の声が上がっている模様である。本稿執筆時点では本税の帰趨について多くを述べることはできないが、内容や実施時期の変更が今後なされる可能性は決して低くないものと推察される。その一方、新型コロナウイルスの影響で財政赤字がますます拡大している中で、インド政府としては、本税を内外の企業間の公平確保という本来の目的に加えて、少しでも歳入を確保するための策として重視していくことも予想される。

Ⅲ-3. 消費税性

Ⅲ-3-1. クロスボーダーのデジタル取引への対応

次に、国際的なデジタル取引に対するインドの消費課税面の取組について概説しておきたい。

モディ政権が経済政策面でこれまで達成してきたいくつかの業績の中で特筆すべきものは、それまで国及び州ごとにバラバラだった消費関連諸税を物品サービス税（Goods and Services Tax：GST）に統合したことであろう。具体的には、国と29にのぼる州がそれぞれ課していた、異なる税率を持ち課税の累積効果（カスケード効果）を伴うおよそ14種¹⁹⁾の間接税を、2017年7月より一本の付加価値税に統合し施行したのである。ただし、多数の税率の設定等制度の複雑さが経済を停滞させている一因となっているとの批判も根強く、政府はその対策に追われている。

インドは、この付加価値税の統合をGSTと

して果たすと同時に、クロスボーダーのデジタル輸入取引にGSTを課税するスキームをOECDガイドラインに沿った形で導入した。クロスボーダーのデジタル輸入取引に付加価値税を課すスキームをOECDガイドラインに沿っていち早く導入したアジア諸国は、他に日本、韓国、台湾くらいであり、シンガポールとマレーシアは2020年1月より導入したところである。このことはインドの税制の先進性を示すものであると同時に、これまでも議論しているとおりインド国内は外国企業によるデジタル事業に席巻されている状況にあり、外国企業が提供するデジタル取引に国内の同種の取引に対するのと同様にGSTを課すことにより、国内産業との公平性を確保することが急務であったことが伺われる。

GST法は、特定の種類のサービスを「オンライン情報データアクセス・読み込みサービス」（Online Information Database Access and Retrieval services：OIDAR）として、次のように定義づけている。すなわちOIDARとは、「インターネットまたは電子的ネットワークなどの情報技術を通じて提供されるサービスであり、基本的に人力を要することなく自動的に提供され、情報技術なしには裏付けられないサービス」のことを指し、具体的には、①インターネット上の広告、②クラウドサービスの提供、③電子書籍、映像、音楽、ソフトウェアその他の無形資産の電気通信ネットワークまたはインターネットによる提供、④コンピュータネット

表4 国外取引仲介者がGST徴収・納税義務を免れるための条件

(1) 仲介者が発行するインボイスまたは請求書または領収書に当該サービス取引が特定され、かつOIDARサービス提供者が国外に居ること
(2) 仲介者は料金請求に関して承認も関与もしないこと。すなわち、仲介者は取引の料金を徴収することも支払いを処理することもせず、サービス受領者と提供者の間に支払いに何ら責任を負わないこと。
(3) 仲介者はサービスの提供を承認する立場にないこと
(4) サービスの提供に係る一般的な条件は、仲介者でなくサービスの提供者が定めること

19) Central Board of Indirect Taxes and Customs (2020)

ワークを通じた電子的形態による検索・読み込み可能なデータまたは情報の提供、⑤デジタル・コンテンツ（映画、テレビ番組、音楽等）のオンライン上の提供、⑥デジタル・データの保存、⑦オンライン・ゲーム、などを指す（26項目にわたる詳細な規定がある）。

このOIDARサービスについては、当サービスの提供者がインド国外に居て、当サービスの受領者がインド国内に居る場合には、サービスが提供された場所はインド国内とされ、当サービス提供取引はGSTの課税取引となる。

国外から提供されるOIDARサービスをインド国内で受領した者がGST登録事業者である場合（BtoB取引）には、当受領者にリバース・チャージが課され、当受領者はGSTを自ら納めなければならない。

国外から提供されるOIDARサービスをインド国内で受領した者が個人消費者等（政府や事業目的以外でサービスを受領する企業を含む）である場合（BtoC取引）には、やはりサービスの提供場所はインド国内とされるが、当サービスを受領した消費者にリバース・チャージが課されることはなく、国外のOIDARサービス提供者にGSTの徴収・納税義務が課される。すなわち、国外のOIDARサービス提供者が、インドのGSTをインド国内の消費者への販売価格に上乗せして徴収し、インド当局に納税することが求められる。この場合、OIDARサービス提供者はベンガルール西中央税務署長に登録をしなければならないが、これは国外事業者の便を図るために全インド単一の登録窓口となっているものである²⁰⁾。また、国外のOIDARサービス提供者は、インド国内に物理的拠点や代表者を有していない場合には、インド国内に居る者を納税代理人に指名しなければならない。

なお、個人消費者向けのOIDARサービス取

引に関して、国外に取引の仲介者（プラットフォーム事業者）が存在する場合には、その仲介者は、下表にある4つの条件をすべて満たさない限り、GSTの徴収・納税義務を負うこととされている。

なお、国外から提供されるOIDARサービス取引には、18%の税率が適用される。

また、BtoCに係るOIDARサービス取引に関する納税は、取引のあった翌月の20日が期限となっている。

OIDARサービス取引の輸出は、他のサービス取引の輸出と同様に免税とされ、為替送金受取証等の保存義務が課されつつ、その範囲で仕入れ税額控除が認められる。すなわちゼロ税率の取扱いとなっており、仕向地主義が貫徹されている。

なお、上記のケースとは別に、国内の仲介者（プラットフォーム事業者）が取引の代金支払いを仲介する場合には、取引の対象が物品かデジタル財かにかかわらず、その仲介者はGST1%分の部分的な徴収・納税義務を負うという仕組みが導入されている。その1%分については、実際の売上業者は自ら受け取る代金から差し引かれるものの、GSTを納税する際に控除することができる²¹⁾。

Ⅲ－3－2. 消費税制面の対応の評価

これまで述べてきたように、インド国外から提供されるOIDARサービス取引がオンライン上のプラットフォームを経由する場合に、国外のプラットフォーム事業者がOIDARサービス取引のために単にデジタル・スペースを提供しているだけの場合には、そのプラットフォーム事業者はGSTの徴収・納税義務を負うことはないが、国外のプラットフォーム事業者がOIDARサービス取引の提供や料金の支払いについて一定の関与をする場合には、そのプラッ

20) 2019年11月現在、OIDARサービス提供に係る国外の登録事業者数は129に上っている。

21) なお、2020年2月1日に議会に提出された予算関連法案（The Finance Bill, 2020）によれば、国内の電子商取引事業者は、上記1%分のGSTに加えて、さらに1%分を所得税として源泉徴収する義務が課されるとされている。

プラットフォーム事業者は個々のOIDAR取引についてGSTの徴収・納税義務を全面的に負うこととなる。このことにより、インドの税務当局はGSTのコンプライアンスの確保のためにプラットフォーム事業者を相手にするだけでなく、徴税側にとって非常に効率的で強力な制度設計となっている。プラットフォーム上の取引に係る付加価値税の徴収・納税に関してプラットフォーム事業者にいかに責任を負わすべきかという問題については、OECDにおいても議論され、これまで豪州が財・デジタルサービスに関わらず全面的な徴収・納税義務を導入し、EUも2021年から導入しようとしているところである。これに関してインドは、プラットフォーム事業者に対して、国外から提供されたOIDARサービス取引については既に全面的な

徴収・納税義務を課し、国内の財取引を含む電子商取引についてはGST1%分という部分的な徴収・納税義務を課しており、既に先進的な取り組みをしていると評することができよう²²⁾。

なお、インドは、国外から提供される財のBtoC取引、すなわち少額貨物の輸入取引について、それを取り扱う国外のプラットフォーム事業者に徴収・納税義務を課す制度の導入は、豪州や欧州とは異なり、検討の俎上に乗せていない模様である。インドは、そもそも少額輸入貨物の免税制度がないため、クロスボーダーの電子商取引を通じた国外からの少額貨物輸入の増加による潜在的な税収減の問題や、国内外における不公平といった問題が生じないことがその理由であろう。

IV. 税務行政におけるITの活用

IV-1. 概論

II-2-2で述べたように、国家プロジェクトであるDigital Indiaプロジェクトの下、インドはデジタル関連インフラの整備、インターネットによるネットワークの強化等を通じて、公的手続き全般にわたるデジタル化を推進している。その中核の基盤を成すものがアドハーと呼ばれる生体認証を組み合わせた国民識別番号であり、それを活用した認証・決済等の機能が公共ウェブサイトIndia Stackを通じて一般に提供されている。このような国家的なデジタル化推進プロジェクトの中で、税務行政面もデジタル技術を最大限に活用することとされてきている。

アドハーについては後で詳述を試みることにし、ここではまずインドの税務行政のデジタル化の状況について述べてみたい。

インドの税務行政手続きにおいては、情報通信技術を最大限に活用することとされている。具体的には、源泉徴収、税務申告、税務上の事業登録、税金還付、申告書審査、納税手続き、修正申告手続き、さらには移転価格関連書類の提出等、税務行政手続きのあらゆる段階においてデジタル化が進められているところである。法人税の申告の電子化はもちろんのこと、個人所得税に関しても、申告会場を設けてそこに納税者が申告のために長い行列を作るといった時代は既に過ぎ去り、今や電子申告が全面的に義務化されている。また、個々の納税者や個別の取引のリスク・プロファイリングを技術の活用により効率的効果的に行い、納税者へのフィードバックはピンポイントの質問・調査に集約すべきとされている。納税者情報のさらなる電子化は、個々の納税者情報についてマッチングによ

22) 2020年度予算案における新たな措置につき、脚注23参照。

る検証をより容易にさせる。

ここでは、主に個人所得税に焦点を当てて、税務のデジタル化の状況の概説を試みたい。

Ⅳ-2. 個人所得税

Ⅳ-2-1. 納税者番号 (PAN) の活用

インドでは、一定の閾値以上の所得があれば、事業所得者のみならず給与所得者も全員申告義務がある。すなわち、日本にあるような給与所得者に対する雇用者による年末調整の制度はなく、稼得した所得が給与所得のみの者であっても申告をしなければならない。そして、納税者は電子的に申告を行うことが義務付けられている。

インドにおいては、納税者全員に PAN (Permanent account number) と呼ばれる納税者番号が付与され、納税者それぞれに PAN 勘定 (PAN account) が割り振られている。給与所得者については、雇用者が被雇用者の給与・賃金から所得税の源泉徴収 (Tax Deducted at Source) を行う。また、銀行等は銀行の預金等の利子につき一定率により源泉徴収を行うこととされている。そして、これらの収入および源泉徴収された税額は、各納税者の PAN 勘定に計上される (したがって、給与支払いや預金は PAN と結び付けられている)。各納税者はそれぞれの全収入に基づいて税務申告を行わなければならないが、給与所得者の場合はまず、電子申告用のシステム上の申告フォームにおいて、給与に預金利子や不動産収入等を加えた全収入から基礎控除額 (50,000 ルピー) 等を差し引いて課税所得および税額を算出する。すると、PAN 勘定に計上されている源泉徴収税額は申告フォームにおいて全税額から自動的に控除されることから、残りの必要納税額が記された申告書の作成が完了する仕組みとなっている。

事業所得者についても、自ら事業収入から経費や基礎控除等を差し引いて課税所得を計算する必要があることの他は給与所得者の場合と違いはなく、預金利子その他の源泉徴収税額については既に PAN 勘定に計上されていて、事業所得者はそれに基づいて申告書を完成させるこ

ととなっている。

なお、PAN は広い範囲の取引において購入者・利用者により申告することが義務付けられている。例えば、自動車の売却または購入、銀行預金口座の開設、社債の購入、クレジット (デビット)・カードの発行、一定額を超えるホテルやレストランへの支払い、海外旅行のための外貨の購入等の取引である。これらの取引情報については、関与した納税者が PAN により特定されることにより、税務当局によって課税上の資料情報として活用されている。

さらに、インドにおいては、一定額以上の車・宝石類の購入等に際しては、売上業者は購入者の PAN を記録するとともに、売上代金の 1% に当たる金額を購入者の個人所得税の一部として徴収・納税することとされている。この制度は Tax Collected at Source (TCS) と呼ばれ、特に高額な消費を個人的に行う者の情報を税務当局が把握することで、高額納税者のコンプライアンスを確保することが狙いとされている。こうして徴収された税額は、他の源泉徴収税額と同様に、納税者は申告時に控除することができる。

このように、インドにおいては既に PAN という納税者番号が広く活用され、それをベースに税務手続きの電子化及び資料情報の強化がかなり進んでいる状況にある。また、納税は、基本的にネット・バンキングを通じて行われている。

その上で、現在、アドハーという国民全員に付与される識別番号が急速に普及しつつある。税務手続きにおいても、2019 年度予算において PAN とアドハーの選択制とされることとなり、国民全員の共通基盤であるアドハーが税務手続きに活用されうることとなった。ここで、アドハーとはどのようなものか、少し詳しく説明しておきたい。

Ⅳ-2-2. アドハーについて

アドハー (Aadhaar) は、国民全員に付与される、氏名・生年月日・住所といった基本情報に加えて顔・10 指の指紋・目の虹彩による生

体認証が登録された12桁の識別番号のことである。アドハーへの登録はあくまでも任意であるものの、2010年の登録開始から9年後の2019年末時点で全人口の92%超に相当する12.5億人が既に登録済みであるのは、その規模に照らして驚くべきことである。インド政府は、アドハーをベースに個人認証やデジタル決済など複数の機能を開発し、それらをデジタル・インフラとしてIndia Stackという公共ウェブサイトを通じて広く開放していることは、既に述べてきたとおりである。

アドハーが導入された背景には、インドには膨大な貧困人口があり、その中には身分を証明できない人も多数存在しているため、給付金や補助金の支給を効率的に行えないという事情があった。このアドハーを導入するために設立されたインド固有識別番号庁には、初代長官にインドを代表するソフトウェア企業のInfosysの共同創業者が招かれ、さらに民間からの優秀な人材が動員されて、いわば民間の知恵と技術を結集することによってアドハーが開発された。

このアドハーの特徴として、複数の生体情報を伴うきわめて信頼性の高い個人認証を可能とするものであり、また、その登録情報はオンライン上に保存されていて、物理的な認証カードなしにインターネットを通じていついかなる時でも利用可能であることが挙げられる。このアドハーを銀行口座に紐づけすることにより、これまで本人認証ができなかったことから銀行口座の保有が困難だった人々が保有できるようになり、金融包摂を促進することも可能となった。そして、アドハーをベースに、認証機能やオンライン上の決済機能、さらには電子情報・文書の保存のための電子ロッカー機能なども開発され、それらの機能は公的インフラとして民間に公開されている。これらの機能は、パソコンではなくスマートフォンを通じた利用を想定して開発され、安価なスマートフォンが急速に普及していることから、アドハーを基礎とする諸機能が広く活用される環境が整いつつあると言える。このアドハー導入の効果として、給付金や

補助金の不正受給が大きく減少し、貧困対策の効果の向上・行政の効率化に大いに貢献していると評価されている。また、上に述べたように金融包摂など社会的課題の解決にも明らかに役立っている。さらに、アドハーと医療データを結び付けて、医療データベースを構築するなどの取組みも進められている。

ただし、アドハーについてはその導入当初から、個人のプライバシー保護の観点による批判が少なくなかった。そのような批判を受け、インド最高裁判所は2018年9月、アドハーによる本人確認機能の民間利用を制限する判決を下した。これに対してモディ政権はただちに大統領令を公布し、次いで2019年7月にアドハー法を改正して、本人の同意を条件にアドハーによる本人確認機能の民間利用を再び可能とすることとした。

税務行政との関係については、前述したように既存の納税者番号（PAN）の代替として活用することが可能となった。さらに、アドハーが様々な場面で利用されていくにつれ、税務当局にとっては、これまで以上に多面的な資料情報のマッチングに活用されうるものと考えられる。

Ⅳ-2-3. オンラインによる申告審査

個人所得税に関するきわめて最近の取組みとして、納税者と税務当局担当者との間の対面によるコンタクトを必要としない、電子的な申告書審査が開始されている。

申告書の審査に基づく税務当局による納税者とのコンタクトは、2019年より非対面で行われることとなった。これにより、納税者と審査担当者との物理的接触はなくなり、納税者側はウェブ上の税務ポータルを通じてオンラインで審査担当者とコンタクトを取ることとなった。その際、当局側の申告書審査は、AIなどの機械学習機能を活用して、審査担当者の裁量を排除する標準化された審査が行われるようになった。

また、この審査の特徴として、審査担当者は必ずしも所轄の税務署に所属してはいないということが挙げられる。すなわち、申告審査上の

納税者と税務当局との間のコンタクトは、税務当局の中央部局が統括的に実施しようようになったのである。各審査担当者は、システムを通じてランダムに割り振られた案件を取り扱うこととなり、審査担当者の裁量や不正を極力排除する仕組みとなっている。

さらに、当局担当者の恣意性を排除する観点から、税務手続き上の公的文書に書類 ID ナンバーが付されるようになっている。

Ⅳ-3. 物品サービス税 (GST)

物品サービス税 (GST) においても、電子化は進められている。GST 納税義務者としての登録をはじめ、申告、納税、還付等の手続きは全てオンラインで電子的に行うことが義務付けられている。

さらにインド政府は今般、電子インボイス (e-invoice) 制度を導入し、大手登録事業者に

ついては 2020 年 4 月 1 日より電子インボイスを使用することを義務化することとしている。

この電子インボイス制度の柱は、電子的なインボイスを標準化することにある。それによって個々のインボイスをあらゆるソフトウェアによって読み込むことが可能となり、これまで必要とされていたデータ入力省力化される。税務当局にとって GST 申告審査が大幅に効率化するとともに、販売情報と仕入れ情報のマッチングを的確に行うことが可能となり、事業者による脱税行為への大きな牽制効果となることと考えられている。また、民間事業者の間においても相互に共有するデータに誤りや齟齬が生じる可能性が大きく低下することが見込まれ、それぞれの業務の効率化に資することとなり、このことが電子インボイス制度の普及の推進力となることが期待される。

V. 日本の税制・税務行政へのインプリケーション

これまで、インドにおけるデジタル化の進展とそれに関する税制について、国際課税面を中心に述べてきた。最後に、このようなインドの税制が有する日本にとってのインプリケーションについて考えてみたい。

V-1. 現下のデジタル課税問題について

V-1-1. 概論

インドは、米国企業向けアウトソーシング事業の発展から端を発して国内の IT 関連産業の隆盛を導き、IT 関連産業は今や外貨稼得の面で最も有力な産業の一つとなっている。しかし、インドの IT 企業は、全体的には未だ積極的に海外へ投資を進めていく段階にはない。むしろ、国内のデジタル・インフラの整備がさらに進んでいくにつれ、今後とも国内における投資機会が増えていくものと見込まれる。その一方、中

国と異なりインターネットを通じた情報の流通が基本的にオープンであることから、物理的拠点を要しないデジタル事業について、国内市場が外国企業に席卷されているという面も併せ持っている。国際課税の議論においては、インドは伝統的に資本輸入国側の利益を守る旗手であり、国連や OECD 等の国際会議の場において源泉地国課税を広く認める主張を強く繰り返し、国内での税務執行においても OECD モデルに慣れた欧米や日本企業との間の争訟も絶えないでいる。いわゆるデジタル課税の議論においても、インドの置かれた状況からすれば、当面は資本輸入国の立場を強く主張し続けるものと考えられる。

このようなインドの立場は、その国益をバックとするものであり、基本的に資本輸出国である日本の立場と相容れない面が少なくない。デ

デジタル課税の議論に端を発した国際的な課税権の再配分の議論において、日本の利害がインドのそれと一致する見込みはほとんどない。

インドは、外国企業による事業所得への課税の根拠（ネクサス）として、恒久的施設（PE）に加えて、PEがない場合のために「重要な経済的存在」（Significant Economic Presence：SEP）という概念を新たに国内法に取り込んだ。そしてPE及びSEPに係る帰属所得につき、部分的な定式配分方式を提唱している。その定式配分方式の配分キーのうち3分の1を売上とし、さらに、ユーザーから事業上有益な情報を得るビジネスモデルを持つデジタル事業についてはユーザーの存在を配分キーに加えることで、利益の4割から5割がインド側に配分される仕組みを検討している。また、外国企業がインドで稼得した利益の算定につき、そのグローバルの営業利益率をベースに算定すること、ただし営業利益率は2%以上とすること、としている。そしてその配分対象となる利益は、通常利益と残余利益を合わせた全利益とされている。このような考え方は、国際的なデジタル課税問題の議論におけるインドの立場となっている。

日本企業がインドにおいてSEPに基づいて課税される場合があるかどうかは定かでないが、PEへの帰属所得の算定方法につき定式配分方式を用いることで従来よりもインド側の課税が増えることとなれば、日本政府としても警戒しなければならない。SEPに基づく課税は日印租税条約を改定しない限り日本企業との関係では回避されるが、PEについては、日印租税条約第7条第4項前段が「（独立企業原則を定めた）2の規定は、恒久的施設に帰せられるべき利得を企業の利得の総額の当該企業の各構成部分への配分によって決定する慣行が一方の締約国にある場合には、租税を課されるべき利得をその慣行とされている配分の方法によって当該一方の締約国が決定することを妨げるものではない」と規定していることから、インド側

の定式配分方式の採用が否定されることは必ずしもならないことに留意する必要がある。

さらに、日本として自らの国益を守ることは重要であるが、他方、国際課税の議論において各国の利害を調整して国際的合意の形成に貢献することもまた重要である。そのために、日本としては、二国間の租税条約や税務執行の議論とは別に、インドとの政策対話を重ねて互いの立場に関する理解を深めていく努力を行っていくことも、大事なことではないだろうか。

V-1-2. 平衡税について

インドは、外国企業によるPEを要しないデジタル事業について、グロスの支払額をベースとする平衡税を他国に先駆けて導入した。そこには、インドの税源が浸食されているという切迫感とともに、インドで課税が免れる外国企業とインドで課税される国内企業との間の不公平感が背景としてあったものと考えられる。この点については、デジタルサービス税を導入し、または導入しようとしているフランスや英国等の欧州諸国も同様である。欧州委員会は、2017年のレポート²³⁾において、デジタル企業とそうでない企業の間の実質的な税負担の差について、具体的な数値を挙げて国民的な議論を喚起したところである。

ひるがえって日本では、インドや欧州のようにグロスの支払をベースとするデジタルサービス税を導入するという機運はほとんど感じられない。このような課税には米国が明示的に反対しており、国際ルールに照らして少しでも紛糾する可能性のある税制の導入に日本として距離を置くということは十分に理解できる。しかし、デジタルサービス税の機運の乏しさは、日本において国内的議論を喚起するような情報提供が政府からなされていないこともその要因となっているのではないだろうか。すなわち、日本において外国企業によるデジタル事業によって現在の課税ルールの下で逸しているとみられる税

23) European Commission (2017)

取の試算や、そのような外国企業の実質的な税負担率の試算が公になされていないため、国民として議論のしようがないということではないだろうか。もちろん、根本は個別企業の課税問題であるため関連情報を公にすることには限界があると思われるが、これだけ国際的に大きな議論の対象となっている事柄だけに、本件の日本にとっての重要性（またはさほど重要でないこと）を訴えるための資料を政府としてもっと国民に提供する努力をすべきと思われるがいかかであろうか。

V-2. 消費課税面について

インドは、かつて州ごとにバラバラだった消費課税を2017年7月より物品サービス税（GST）として国全体の付加価値税体系に統合した。その内容については、中央・州間の関係、これまでの歴史的経緯、社会・経済的状況等を反映して、税率や非課税取引の範囲をはじめきわめて複雑で分かりにくい税制となっている面があり、今はその修正過程にある。その一方で、ごく最近整備された付加価値税体系であることから、先進的な要素をいくつか取り入れていることは特筆される。その一例として、クロスボーダーのデジタル取引に対する課税制度をOECDガイドラインに沿っていち早く取り入れたことが挙げられる。

その中で、特に注目すべきと思われるのは、取引仲介者に対して一定の要件の下でGSTの全面的な徴収・納税義務を課していることだ。クロスボーダーのデジタルサービス取引の課税問題については、かつては一の供給者と一の受領者との関係を主に念頭に置いて議論されていたが、今やプラットフォーム事業者が直接または間接的に取引を仲介するケースが主流となりつつある。現在、OECDにおいて、クロスボーダーのデジタルサービス取引における付加価値税課税について、プラットフォーム事業者にいかなる役割を担わせるべきか（完全な徴収・納税義務、資料情報の提供義務等）議論がなされている。これに関して、インドのGST制度は、

国外から提供されるデジタルサービス取引において、プラットフォーム事業者のような取引仲介者が取引の実施や支払い手続きに関与している場合には、そのような取引仲介者に完全な徴収・納税義務を負わせるという仕組みとなっている。一方、日本の場合は、販売者ではない単なる仲介的役割しか担わない国内のプラットフォーム事業者に対して、限られた要件の下で資料情報の徴求を行う権限を税務当局に与えているにとどまっている。インドの制度は、取引仲介者（プラットフォーム事業者）が執行管轄権外の国外の事業者である場合のものであることから、制度の実効性について議論の余地があるかもしれないが、かなり強力な仕組みであると言ってよい。日本もOECDでの議論をにらみつつ、プラットフォーム事業者の役割の強化についてインドの制度を参考例の一つとすることがあってもよいのではないか。

なお、インド国内における電子商取引に関しては、既に述べてきたとおり、支払いを仲介するプラットフォーム事業者に1%のGST徴収・納税義務を課す制度がある。これも、税務当局がプラットフォーム事業者を通じて個々の取引情報を把握するには、非常に有効な制度と思われる。事業者側の負担を考えれば、日本において直ちに導入するには困難な面がありそうだが、電子商取引を当局が把握するための一つの制度例として参考にすべきだろう。

さらに、インドのGSTにおいては、仕向地主義が徹底していて、物品かサービス（OIDARを含む）かを問わず、輸出についてはゼロ税率を適用することが法律上明記されている。ひるがえって日本の消費税制度では、電気通信利用役務の提供について、それが国内から国外向けに行われる場合には国外取引となるものの、そのための仕入れに要した消費税額の控除が認められること、すなわち実質的にゼロ税率の取扱いとなることは、法律の解釈上紛れはなく、関連通達によって確認することもできる。ただし、日本のデジタル産業の発展を支援するという立場から、このような電気通信利用役務の「輸出」

について通常の輸出と同様に仕入れ税額控除が適用されることを、政府が発行する説明書やパンフレット等でより積極的に説明をしてはいかがかと考える。

V-3. 税務行政のデジタル化について

通信等のインフラの整備がもともと遅れていたインドにおいて、インターネット網とモバイル機器の急速な普及により、経済・社会のデジタル化が猛スピードで進められている。その基礎を成すのがアドハーという国民識別番号であり、インドのデジタル化はアドハーを用いたオンライン上の本人認証や決済制度が公共財として提供されていることに拠るところが大きい。インドは既にPANと呼ばれる納税者番号を基礎に税務手続きの電子化が進められ、個人所得税に関しても電子申告が基本的に義務付けられているが、今後アドハーがさらに広く利活用されることにより、納税者サービスの向上と資料情報のマッチングの両面において、一層のデジタル化による税務行政上の利便性の向上と効率化が図られるものと考えられる。

このようなインドの動きに比較すれば、日本の税務面のデジタル化が立ち遅れている感は否めない。特に、マイナンバーが未だ広く活用されていないことが、税務手続きと資料情報のデジタル化の進展にスピード感が欠ける状況となっている主因であると考えられる。インドのアドハーもプライバシー保護等の面でけっして課題がないわけではないが、日本としてはまずはマイナンバーについてプライバシー保護に十分に配慮しながらも、その利便性の一層の向上を図ることが重要であろう。その際、オンラインでの認証を確実なものとするため、インドのアドハーのように生体認証機能をマイナンバーに組み込むことを例えば選択により可能とすること、また、物理的なカードなしに全てオンラインで認証可能とすることなども、国民的な議論の俎上に載せても良いのではないかと考える。その上でマイナンバーの利用が広がっていけば、マイナポータルを通じた記入済み申告書の作成などの納税者利便の一層の向上や、資料情報の幅広いマッチングによる税務行政の一層の効率化に役立っていくものと考えられる。

参 考 文 献

- 岩崎薫里（2019）「India Stack：インドのデジタル化促進策に見る日本のマイナンバー制度への示唆」『環太平洋ビジネス情報 RIM 2019』Vol.19 No.75, pp. 38-66
- 岡田至康・横山義晃・古賀昌晴（2019）「インドのデジタル経済課税への取組状況」『国際税務』Vo.39 No.10, pp. 51-57
- 久野康成監修（2019）『インドの投資・M&A・会社法・会計税務・労務』TCG 出版
- 瀧島勇樹・小野澤恵一・守安あざみ（2019）「インドのデジタル公共財“India Stack”に見る、日本の未来の政府象」『行政&情報システム』2019年10月号, pp. 29-33
- 武鍵行雄（2018）『インド・シフト 世界のトップ企業はなぜ、「バンガロール」に拠点を置くのか?』PHP 研究所
- 森信茂樹（2019）『デジタル経済と税』日本経済新聞出版社
- Central Board of Direct Taxes（2019）, Proposal for Amendment of Rules for Profit Attribution to Permanent Establishment
- Central Board of Indirect Taxes & Customs, FAQ: E-Commerce
<<http://cbic.gov.in/resources//htdocs-cbec/gst/faq-e-commerce.pdf>>（2020年3月13日ダウンロード）
- Central Board of Indirect Taxes & Customs, Online Information Data Base Access and Retrieval, Goods and Services Tax (GST)
<<http://cbic.gov.in/resources//htdocs-cbec/>>

- [gst/OIDAR.pdf](#) (2020年3月13日ダウンロード)
- Central Board of Indirect Taxes & Customs, Understanding Goods and Services Tax
(<https://cbic-gst.gov.in/pdf/media-interaction-ppt.pdf>) (2020年3月13日ダウンロード)
- Committee on Taxation of E-Commerce (2016), Proposal for Equalization Levy on Specified Transactions (Report of the Committee on Taxation of E-Commerce)
“Economic Times” (27 April, 2018)
- Ernst & Young LLP (2017), Tax Technology and Transformation
- European Commission (2017), A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market
- European Commission (2018), Proposal for a Council Implementing Regulation amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011
- G-24 Working Group on tax policy and international tax cooperation (2019), Proposal for Addressing Tax Challenges Arising from Digitalisation
- Gupta, S. (2019) Equalisation levy – Genesis, Provisions and Interpretation Issues, Vaish Associates Advocates
- International Monetary Fund (2019), Corporate Taxation in the Global Economy, *IMF Policy Paper*
- Lahiri, A., G. Ray and D. P. Sengupta (2017) Equalization Levy, *Working Paper 02*, Brookings India
“Livemint” (June 6, 2019)
- Madhan, N. (2019), Proposed India profit attribution rules reject OECD approach, add “sales” and “users” as apportionment factors, *MNE Tax*
- Ministry of Electronics and Information Technology, Performance & Contribution towards Exports by IT-ITeS Industry
(<https://meity.gov.in/content/performance-contribution-towards-exports-it-ites-industry>) (2020年3月13日ダウンロード)
- Ministry of Finance (2015-2020), Budget Speech by the Minister of Finance 2015-2020
- NASSCOM (2019), Industry Performance: 2018-19 and what lies ahead
- Nilekani, N. (2013), Technology to Leapfrog Development: The Aadhaar Experience, Center for Global Development
- Nishith Desai Associates (2018), Digital Economy in India Direct and Indirect Taxation
- OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report
- OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018
- OECD (2017), Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST
- Rajan, R. (2019), How to Fix the Economy, *India Today*
- Statcounter
(<https://gs.statcounter.com/search-engine-market-share/all/india>) (2020年3月13日ダウンロード)
- Tax Administration Reform Committee (2014), Tax Administration Reform in India Spirit, Purpose and Empowerment (Second Report of TARC)