

インドのデジタル エコノミー 課税

Nov 2021



Contents

はじめに

1. これまでのデジタルエコノミー課税に関する立法

2. 平衡税

3. 日系企業に対する影響

質疑応答



はじめに

- 1) インド法人が、ニューデリーでインド映画のための映画館を運営
- 2) インド法人が、インドの映画をデジタル映像配信によりインドの視聴者に配信
- 3) インド国外に設立された法人が、国外からインドの映画をデジタル映像配信によりインドの視聴者に配信

という形でビジネスモデルが発展するとき、2)についても映像配信ビジネスのデジタル化ではあるものの、課税当局の目線からは、これを1)と区分する必要はない

課税当局の問題意識は、これが3)のような形態に移行した際に、インド国内で果たされる機能が消失し、それとともに税源が失われることである。

以下、このような状況に対して、インド政府がこれまでにどのような取り組みを行ってきたのかを概観する。

1

これまでの デジタルエコノミー 課税に関する立法



所得の性格付け-ロイヤリティとしての課税

日印租税条約におけるロイヤリティ

- 文学上、美術上若しくは学術上の著作物、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程
- 産業上、商業上若しくは学術上の設備
- 産業上、商業上若しくは学術上の経験 を使用する対価、またはその使用の権利の対価

インド国内法上のロイヤリティの定義

以下の対価（一時払いのものを含む）:

- 特許や発明等に関する権利の一部又は全部の譲渡
- 技術上、産業上、商業上若しくは学術上の知識、経験又は技術（スキル）に関する情報の供与
- 産業上・商業上・学術上の設備の使用・使用の権利
- 著作、文学、科学的な研究、芸術作品（映画、テレビ放送の録画、ラジオ番組の録音を含む）に関する権利の一部又は全部の譲渡（使用権の付与を含む）
- 上に掲げた活動に関係する役務の提供

2012年財政法による範囲の拡大

- 権利の全部・一部の移転には、コンピューターソフトウェアの使用の権利の譲渡（ライセンスの供与を含む）が含まれ、その権利の移転の手段や方法は問わない
- ロイヤリティとは、あらゆる種類の権利、資産、又は情報に関する対価が含まれており、以下は問わない—
 - 支払者がその権利、資産又は情報を保有・操作（Control）できるか否か
 - 支払い者によってその権利、資産又は情報が直接的に使用されるか否か
 - その権利、資産又は情報の所在地がインドであるか否か
- 「工程」には、人工衛星、ケーブル、光ファイバー及びこれに類似する技術を用いた送信が含まれており、その工程が秘密のものであるか否かを問わない

法律の修正により、デジタル取引の性質に関するこれまでの課税上の困難さに対処

【参考】 ソフトウェアの対価に対する源泉所得税課税（最高裁判例 2021年3月）

論点：非居住者に対して支払われるソフトウェアの対価はロイヤリティとしてインド国で源泉徴収の対象となるか

最高裁の判断

「コピーライト」と「コピーライトが含まれる物品」の区分

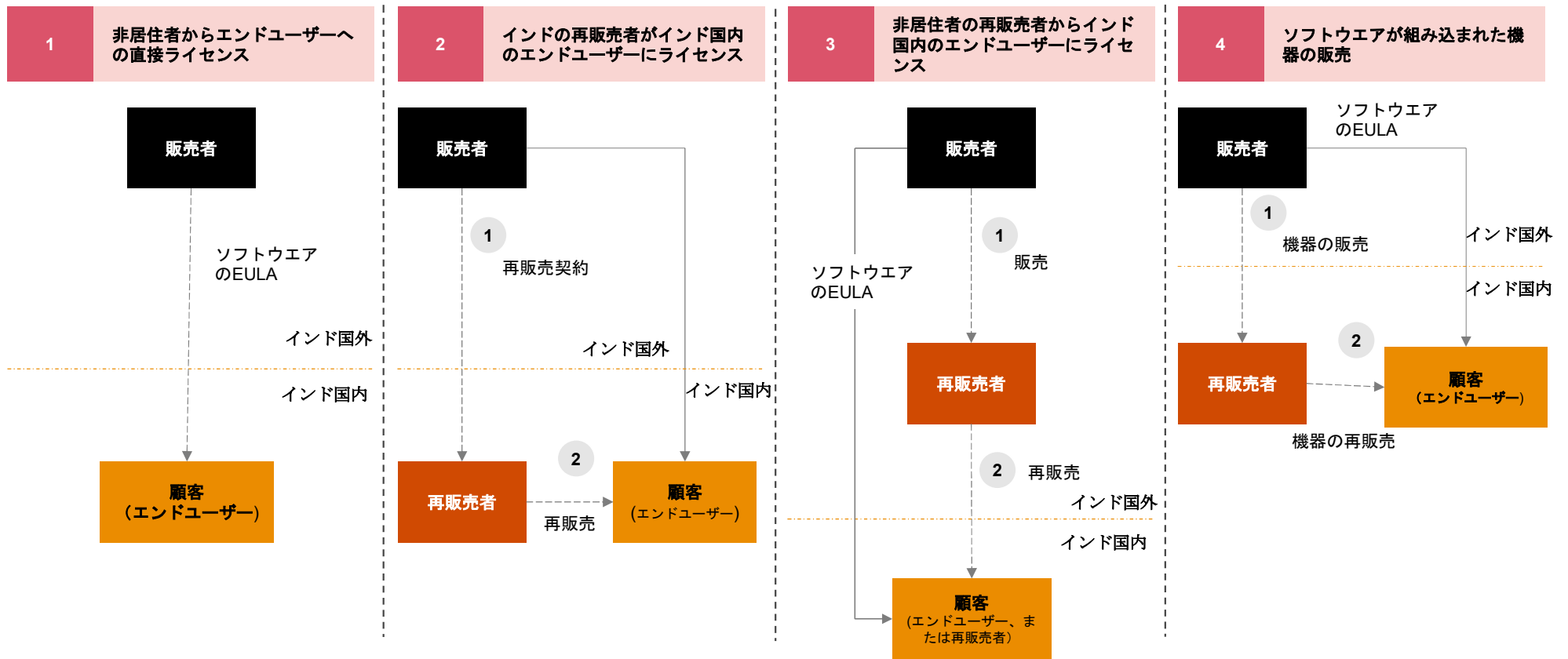
- ・ コピーライトとは、排他的な権利であって、他者が一定の行為を行うことを制約するものをいい、その所有者は商業的な利用（例：複製の作成、加工）のためにその権利の全部または一部を他者に譲渡することができる
- ・ コピーライトの所有者からのライセンスの供与であっても、商業的な利用の権利を伴わないものは、コピーライトの譲渡ではなく、コピーライトが含まれる物品の譲渡であって、この2つは区分されるべき
- ・ 契約に含まれる制限条項（非排他性、譲渡やサブライセンスの禁止）はコピーライトが含まれる物品の譲渡であることを示唆する
- ・ 一時的にバックアップのためのコピーがパソコン上に作成されとしても、それはコピーライトが使用されたとは言えない

エンドユーザーライセンスアグリーメント (EULA)

- ・ EULAは使用者に許諾が与えられた範囲でソフトウェアを利用することを認めるもので、権利の譲渡ではない
- ・ 特に、再販売の場合、販売者はソフトウェアに関する何の権利も有さず、ソフトウェアの使用をするものではない

租税条約と国内法の適用関係及び租税条約の解釈

- ・ 租税条約の規定が国内法よりは有利な場合（定義の違いを含む）には、納税者はその有利な規定を用いることができる
- ・ OECD のモデル条約コメンタリーは条約の解釈において重要な価値 (persuasive value)を有し、納税者はそれに依拠することができる



所得の性格付け- 事業所得としての課税

日印租税条約における規定

- PE とは、企業が直接的又は間接的にビジネスを行う**固定的な場所**をいい、以下のものが含まれる
- 下記のすべての要件を満たす場合には、PEが存在することとなる:
 - 事業を行う場所を有する(事業所テスト)
 - 事業を行う場所が固定的である(固定的場所/ディスポーザルテスト) および
 - 企業の事業がその固定的場所を通じて行われている(ビジネステスト)
- 直接または間接的にPEに帰属する利益について課税ができる

インド国内法上の規定

- 直接的なものか間接的なものかを問わず、インドとの**事業上の関連性**（ビジネスコネクション）、インドに所在する資産、インドに源泉がある収入、又はインドに所在する資本資産の譲渡から生じたすべての所得
- インドにおいて行われた活動に帰属するものと合理的に見なされる所得のみがインドでの課税の対象となる
- 法人所得税法に規定するビジネスコネクション – ビジネスコネクションはPEの概念より広い概念

インド当局は、デジタル経済に対して事業所得として課税を行うためのネクサスの存在の立証に苦慮

重要な経済的存在（SEP）の概念の導入

2018年
財政法

- デジタルエコノミーにおいては、非居住者がインド国内に物理的な存在を持たずにインド国内の顧客とビジネスを行うことから、源泉地国であるインドにて課税が行われない結果となる
- 既存のネクサス・ルールである、物理的な存在に基づく課税権の配分は、源泉地国における非居住者の事業所得の課税に有効ではない
- BEPSアクションプラン1での選択肢の一つであった「重要な経済的存在」を新たなネクサスルールとして導入

変更

2020年
財政法

- **SEP規定の施行のFY2021-22への延期**
- **インド帰属所得ルールの解釈の拡大** – インドにおける事業活動に帰属する利益には下記が含まれることとなった:
 - インドの顧客をターゲットとした広告活動、インド国内のIPアドレスを通じて行う広告活動
 - インドに居住する者から収集した、またはインド国内のIPアドレスを通じて収集したデータの販売
 - 上記のデータを用いて行った販売や役務提供

SEPの概要

非居住者がSEPを有する場合、「事業関連性（ business connection ）」を構成する

a)取引金額基準

- データまたはソフトウェアのダウンロードによる提供を含む、
- 取引が非居住者とインド居住者の間で行れる、
- 物品販売やサービス取引で、
- 取引金額が一定の値（2000万ルピー*）を超える場合

b)ユーザー数基準

- 組織的かつ継続的に営業活動を行うまたはコミュニケーションを
- 一定数（30万*）以上のユーザーに対してデジタル的な手段を通じて行う場合

SEPが認定された場合、
(a)および(b)の取引や活動に帰属する所得はインドで生じたものとみなされる

* 2021年5月に発出されたNotificationにより明確化された

取引や活動がSEPを構成するか否かの決定に、右は影響しない

インドで契約締結が行われたか

非居住者が事業を行う場所を有するか

役務提供はインドで行われたか

租税条約の規定が上記ルールを反映して変更されない限り、引き続き租税条約に基づきクロスボーダー取引の課税が行われる

PE帰属所得の算定に関するルールの改正提案

分数配賦方によるインド事業利益のPE帰属所得算定 – SEA (U) フォーマーミュラ

インドから生じた利益

x

配分要素

いずれか多い金額

インドにおいて生じた収益

x

全世界営業利益率

インドにおける売上高の2%

‘インドにおいて生じた収益’ – インドで生じたまたは生じたとみなされるすべての事業収益の金額

‘全世界営業利益率’ – 企業のEBIDTA利益率

販売

従業員

資産

ユーザー

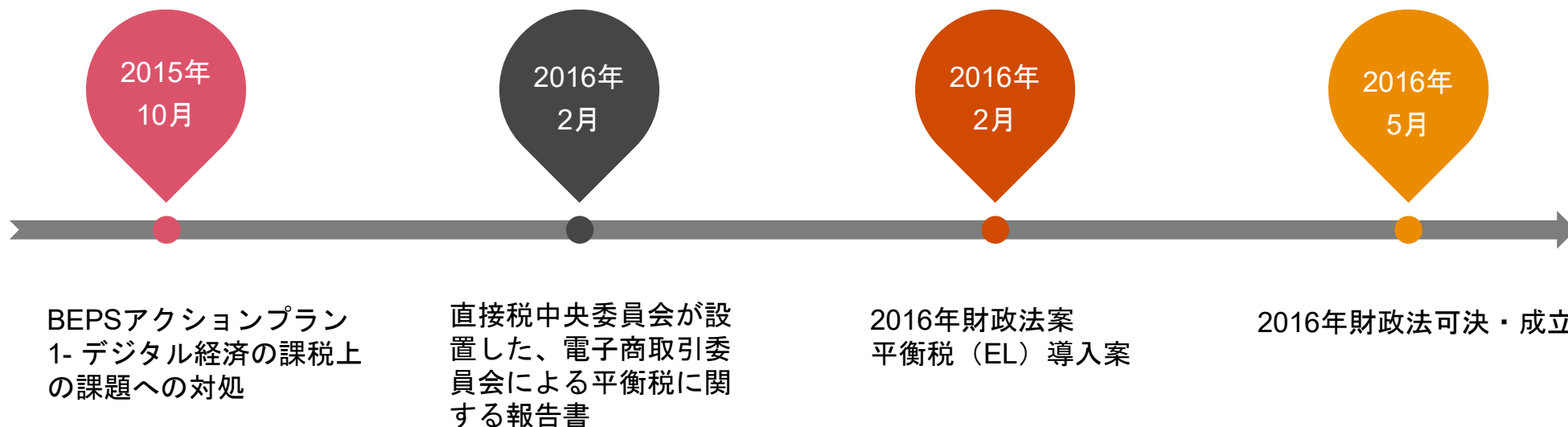
SEPが影響するビジネス
の場合に追加される要素

2

平衡税



平衡税の導入－平衡税1.0



平衡税1.0の範囲

平衡税の課税要件

支払者

- ・ インドに居住して事業を行う者
- ・ インドにPEを有する非居住者



受領者

- ・ インドにPEを有さない非居住者で特定のサービスを提供する者



課税

- ・ 支払者の特定のサービスに対する支払合計額が10万ルピーを超える場合、その支払に対して6%の平衡税を課税

特定のサービス

a.

オンライン広告

b.

オンライン広告を掲載する目的で広告掲載スペースやサービスを提供する行為

c.

中央政府より通知されたサービス

平衡税 2.0 – 2020年4月1日より施行

対象者	対象取引	取引の相手方	適用除外
i. デジタル又は電子的な取引の場（プラットフォーム）を通じて、 ii. オンラインでの物品の販売、役務提供が行われる場合の iii. そのプラットフォームを所有または運営する iv. 非居住者である電子商取引運営事業者(‘ECO’)	i. 非居住者ECOによるオンラインでの物品販売 ii. 非居住者ECOによるオンラインでの役務提供 iii. 非居住者ECOによるオンラインでの物品の販売、役務提供のサポート iv. 上記の組み合わせ	i. インド居住者またはインド国内のIPアドレスを通じて物品や役務提供を受ける者 ii. インド人顧客をターゲットとした広告の支払いをする者 iii. インド居住者から収集したデータ（またはインド国内のIPアドレスを通じて収集したデータ）を購入する者	i. インド国内にPEを有しており物品や役務の提供が当該PEに帰属する場合 ii. 対象取引がすでに既存の6%平衡税課税の対象となっている場合 iii. 取引額が1年度当たり2千万ルピー（約USD26万）以下の場合

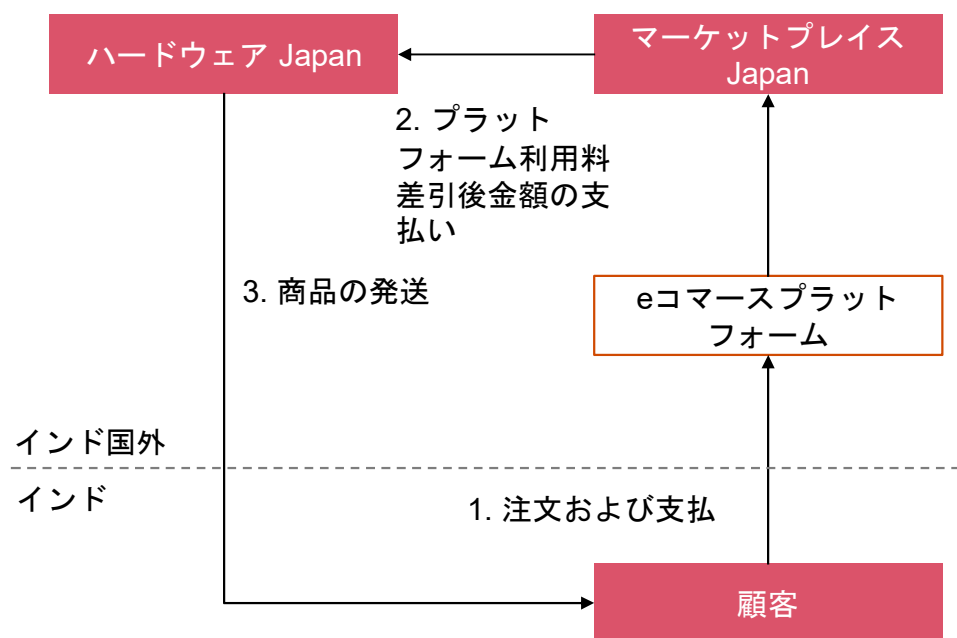
法律の規定上は、取引相手方である「インドの居住者」が消費者であるか事業者であるか、関連者か非関連者か、その居住者が受領した役務や物品がその者によって消費されているか、再販売されているか、製造等の事業に用いられているかといったことによる課税上の区別は設けられていない

非居住者ECOに対して取引金額の2%を課税

平衡税2.0－2021年税制改正による修正（2021年2月1日発表）

- 改正内容は2020年4月1日より遡及適用
- インド所得税法・租税条約上のロイヤリティ及び技術役務料(FTS)を平衡税の対象外とすることを明確化
- 「オンラインでの物品の販売および役務の提供(e-commerce supply and services)」について、下記のうちいずれか1以上を含むものと定義を明確化
 - － 販売の提案の受け入れ
 - － 注文
 - － 注文の受け入れ
 - － 対価の支払い
 - － 物品の販売または役務の提供の全部または一部
- 電子商取引運営事業者が所有しない物品の販売対価や電子商取引運営事業者以外の者が提供する役務の提供の対価も平衡税の対象となる取引に含まれることを明確化

平衡税2.0－ケーススタディ



一連の取引

- マーケットプレイスJapanは、eコマースプラットフォームを通じて顧客から商品の注文を受ける
- 顧客は代金をオンラインで支払う
- マーケットプレイスJapanは、代金からプラットフォーム利用料を差し引いた差額をハードウェアJapanへ支払う
- 商品はハードウェアJapanから顧客へ発送される

疑問点

- 平衡税は対象となるか？
- 対象金額－対価総額またはプラットフォーム利用料のみか？
- 顧客がマーケットプレイスJapanの関連者である場合も平衡税の対象となるか？
- 顧客が購入した商品を基に製造を行う場合や、その商品を再販売する場合も平衡税の対象となるか？

平衡税2.0 – コンプライアンス

四半期の終了日	納付期限
6月30日	7月7日
9月30日	10月7日
12月31日	1月7日
3月31日	3月31日

- 虚偽の報告に対するペナルティは、最大3年間の禁錮および罰金
- 平衡税の遅延納付には1%/月の延滞利息が科される
- 平衡税の未納には未納額と同額のペナルティーが科される



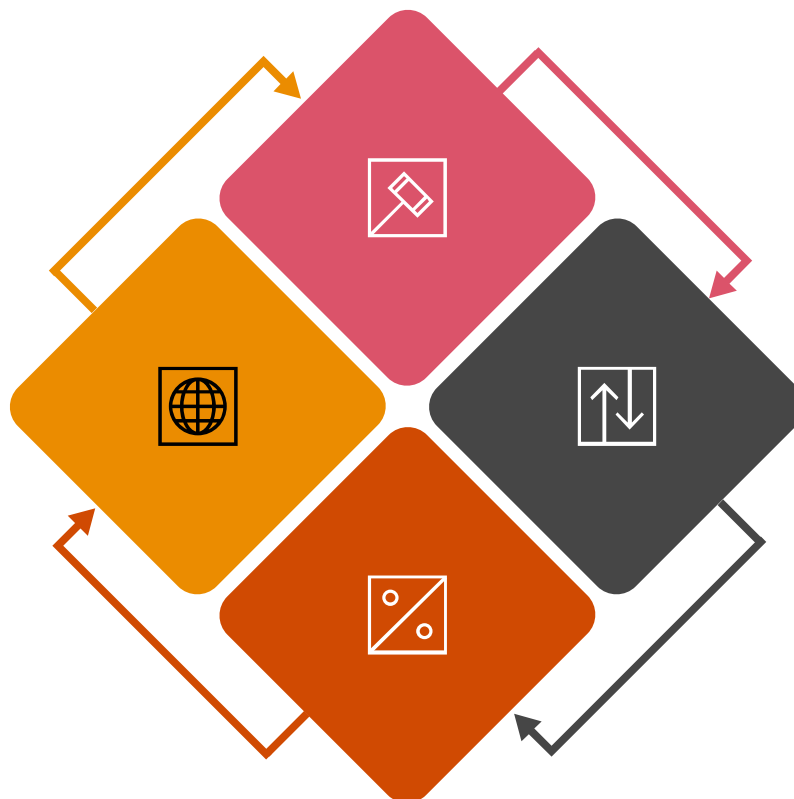
平衡税2.0 – 課題

異議申立て制度

平衡税の課税についての異議申立てに関する規定がない

平衡税の課税期間

平衡税の第4四半期の納期限が3月31日



さらなる明確化の必要性

電子商取引運営事業者の範囲、デジタルまたは電子的な取引の場（プラットフォーム）の定義、プラットフォームを所有または運営することの意義等については明確化がされておらず、政府からのQ&Aなどの発行なし

課税の安定性を図る手段の欠如

アドバンスドルーリングなど、課税の安定性を図る手段がない

参考 1：インド平衡税に対する米国通商代表部の調査

- 2020年6月2日 米国通商代表部による通商法第301条に基づく調査が開始
- 2020年11月5日 米印政府間協議
- 2021年1月6日 米国通商代表部によるレポートの公表

“In summary, as set out in detail in this report, USTR’s investigation indicates that India’s DST is discriminatory, unreasonable, and burdens or restricts U.S. commerce, and thus, is actionable under Section 301. “

「本レポートで詳細が記載されているとおり、インドの平衡税は差別的で合理性がなく、米国の通商を抑制するものである。従って、通商法301条に基づく措置の対象となる。」

参考 2：他国での取り組み（例）

国*	取り組み
オーストラリア	オーストラリアにおけるデジタル上の媒体、ソフトウェア、ウェブサイトにおける広告収入に対し 5%のデジタルサービス税（DST） を賦課
フランス	デジタル活動から生じた収入に対して 3%の DST を賦課
ギリシャ	デジタル的な媒体を通じて得たシェアリングエコノミーからの 短期賃貸収入 に対する課税
インドネシア	デジタルPE (SEPに類似する概念) の導入 －インドネシアにおけるインターネットビジネスにおいて重要な存在を有する外国法人がこれに該当
イタリア	3% のDST を次の取引に賦課 i) デジタル媒体での広告、 ii) デジタル上のインターフェースを通じた物品の販売及び役務の提供、 iii) デジタル上のインターフェースを用いて生成されたユーザーのデータの転送
イスラエル	デジタルPEの導入、フランス型DSTの導入の検討
英国	デジタルサービスからの収入に 2%の DST を賦課。対象となる活動は、英国のユーザーを対象とした (a) ソーシャルメディア (b) インターネットサーチエンジン (c) オンライン上のマーケットプレイス

* 網羅的なデジタル課税導入国のリストではない。また、一部の国では法律を導入したもののその実施時期を先送りするなど、ここに掲げたルールが実際に施行されているわけではないことに留意

3

日系企業に対する 影響



平衡税の日系企業に対する影響

- ビジネスやプロセスのデジタル化は今やすべての企業において生じている。それに伴って生じる機能の変化が税に与えるインパクトは、すべての企業が検討する必要がある
- 今後、平衡税の税務調査が開始するとしたら、おそらくはいわゆる「デジタルエコノミーの旗手」といわれる企業から。その後、インド当局はこれをグループ内プロセス（調達など）のデジタル化が進んだ伝統的な事業法人（製造業など）にも拡大しようとするかは未知数。

Thank you

pwc.com

Data Classification: DC0 (Public)

All images in this presentation are protected by copyright, trademark, patent, trade secret and other intellectual property laws and treaties. Any unauthorised use of these images may violate such laws and shall be punishable under appropriate laws. Our sharing of this presentation along with such protected images with you does not authorise you to copy, republish, frame, link to, download, transmit, modify, adapt, create derivative works based on, rent, lease, loan, sell, assign, distribute, display, perform, license, sub-license or reverse engineer the images. In addition, you should desist from employing any data mining, robots or similar data and/or image gathering and extraction methods in connection with the presentation.

In this document, PwC refers to PricewaterhouseCoopers Private Limited (a limited liability company in India having Corporate Identity Number or CIN : U74140WB1983PTC036093), which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL), each member firm of which is a separate legal entity.

© 2021 PricewaterhouseCoopers Private Limited. All rights reserved.

GG/October 2021 – M&C 15409