

## インド法人から受け取る技術指導料の課税関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

内国法人甲社は、インド法人A社に対して技術指導を行い、報酬を得ることを予定している。日本・インド租税条約（以下「日印租税条約」という。）第12条（使用料条項）第2項に「技術的役務に対する料金」には、限度税率10%とする規定があり、甲社は、このような租税条約に基づく源泉徴収課税でインドにおける課税は終了することを想定していたが、インドの国内法の改正により、恒久納税者番号（Permanent Account Number：以下「PAN」という。）を登録する必要があることを知り、甲社はその手続きを行う予定である。その場合、想定される課税関係はどうなるのか。なお、甲社は、インドに支店等の恒久的施設を有していない。

### 〔ポイント〕

- 1 日印租税条約第12条の規定
- 2 インドにおける源泉徴収課税と法人税
- 3 PANの適用
- 4 本事例の適用関係

### 〔検討〕

#### 1 日印租税条約第12条の規定

日印租税条約は、平成18年に一部改正されて、使用料所得に対する限度税率が改正前の20%から10%に引き下げられている。

日印租税条約第12条第2項の規定は、「第1項の使用料及び技術上の役務に対する料金に対しては、これらが生じた締約国においても、当

該締約国の法令に従って租税を課することができる。その租税の額は、当該使用料及び技術上の役務に対する料金の受領者が当該使用料及び技術上の役務に対する料金の受益者である場合には、当該使用料及び技術上の役務に対する料金の額の10%を超えないものとする。」となっている。

そして、「技術上の役務に対する料金」（Fees for Technical Service：以下「FTS」という。）は、同条第4項において「この条において、「技術上の役務に対する料金」とは、技術者その他の人員によって提供される役務を含む経営的若しくは技術的性質の役務又はコンサルタントの役務の対価としてのすべての支払金（支払者のその雇用する者に対する支払金及び第14条に定める独立の人的役務の対価として個人に対する支払金を除く。）をいう」と規定されている。

#### 2 インドにおける源泉徴収課税と法人税

インドにおける所得税法は、1961年制定法である。インドにおける税率は複雑であり、例えば、法人税の課税の場合、課税所得の金額により、1億ルピー以上、1,000万ルピー以上1億ルピー未満、1,000万ルピー未満と税率が区分されるが、1,000万ルピー以上1億ルピー未満のブラケットの場合、内国法人であれば、法人税率(30%) + 付加税(5%) + 教育目的税(3%)で実効税率は32.445%となり、外国法人の場合は、法人税率(40%) + 付加税(2%) + 教育目的税(3%)で実効税率は42.024%となる。

使用料及びFTSに係る国内法の源泉徴収税率は以前は10%であったが、改正されて現在は

25%（所得税法第115A条）である。法人税と同様に、受取人の総所得に応じて付加税及び教育目的税が課されるが、日印租税条約の適用上では、上記の規定により10%の限度税率の適用となる。付加税及び教育目的税が加算されないのは、10%の限度税率にこれらが既に含まれているというのがインド課税当局の理解である（Income Tax Department, Royalty and Fees for Technical Services, 19.07.2013, p.109）。

### 3 PANの適用

PANとは、インドにおける恒久納税者番号（Permanent Account Number）の略称である。PANは、一度交付されるとこの番号は以後永久に変更されることはない。日本においても平成28年1月から利用開始されるマイナンバー制度と類似するものである。

PANは、10桁のアルファベットと数字の組み合わせであり、インドの課税当局（Income Tax Department）から交付される。PANの最初の3字は、アルファベットでAAAからZZZまでの範囲からの組み合わせの選択となる。第4字は、会社の場合はC、個人の場合はPとなる。第5字は、所有者のLast nameのイニシャル、第6字から第9字までは4桁の数字であり、最後は、チェック用のアルファベットである。

PANは、2005年1月1日以降の所得税の納付、商取引等にこの番号を付すことが義務付けられている。そして、2009年の所得税法の改正により、2010年4月1日以降、インド非居住者に対してPANの取得が義務付けられている（所得税法第206AA条）。なお、PANに関する所得税法上の規定は第139A条である。

PANの取得を義務付けられている者は、所得税、消費税の納付義務のある個人、パートナーシップ、法人等で事業活動を行い、所得税、消費税の納付義務のある者、源泉徴収を行うすべての組織である。

所得税法第206AA条第1項の規定によれば、源泉徴収課税の対象となる所得を受領する者は、源泉徴収義務者にPANを通知する義務があり、それを怠った場合、①所得税法に規定した別段

の税率、②適用されている税率、③20%のうち、一番高い税率により課税を受けることになる。

### 4 本事例の適用関係

インドの所得税法第90条第2項には、租税条約と所得税法の規定のいずれか有利なほうを適用することができることが明記されている。

本事例では、甲社は、インドにおける課税上のリスクを回避するために、PANを取得して源泉徴収義務者に通知する予定である。この場合、PANを取得した外国企業は、インドにおいて税務申告を行うことが義務付けられる。また、これに加えて、「国際取引に関連して92E条に基づく公認会計士からの報告書」としてForm No. 3 CEBという移転価格に関連した書類の提出等も必要となる。

また、2012年4月より、租税条約上の特典を得るためには、インドの課税当局が指定した事項を記載した居住者証明の提出が必要となった。

本事例では、甲社は、インドにおける課税上のトラブルを回避するために、PANの取得を予定しているが、仮に、PANの取得をしなかった場合は、上述の所得税法第206AA条の適用を受ける可能性がある。それは、インド側の源泉徴収義務者であるA社が、課税当局とのトラブルを回避するために、租税条約上の限度税率ではなく、所得税法に規定する税率による源泉徴収を行う可能性もある。この場合、日印租税条約に定めのある10%の限度税率を超えて、所得税法第206AA条に規定する税率が課されることから、その超過相当部分について日本における外国税額控除の適用はできないことになる。このようになった原因は、内国法人によるPAN取得を怠ったことに基因していることから、インドにおいて源泉徴収税額の還付を受けられるかどうかは不透明な部分があるといえよう。