

特許庁委託事業

無形資産に対するインド移転価格税制の適用

2021年2月

独立行政法人 日本貿易振興機構

ニューデリー事務所

(知的財産権部)

報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）が現地調査会社に委託し作成したものであり、調査後の法律改正などによって情報が変わる場合があります。掲載した情報・コメントは調査委託先の判断によるものであり、情報の正確性や一般的な解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本報告書はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本報告書にてご提供する情報等に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求め下さい。

ジェトロおよび調査委託先は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的な損害および利益の喪失について、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたかにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロまたは調査委託先が係る損害等の可能性を知らされていても同様とします。

目次

第1章 はじめに	1
第2章 移転価格関係法令の無形資産取引に対する適用	2
2.1 導入	2
2.1.1 インドにおける知的財産権に関する法令	2
2.1.2 インドの知的財産権関連法による定義	3
2.2 インドにおける移転価格税制の無形資産に対する適用	5
2.2.1 インドの移転価格税制の概要	5
2.2.2 無形資産に関連する税法上の定義	6
2.2.3 移転価格税制上の無形資産の定義	6
2.3 外国法人への影響	10
2.3.1 移転価格文書の作成	10
2.3.2 移転価格に関する申告	10
2.4 無形資産に関する法人所得税の課税	11
2.4.1 ロイヤリティおよび技術役務使用料に関する源泉地課税	11
2.5 まとめ	12
第3章 OECD 移転価格ガイドラインと国連の移転価格マニュアルにおける無形資産取引の取扱い	13
3.1 OECD 移転価格ガイドラインと国連移転価格マニュアルの意義	13
3.2 OECD の TP ガイドラインにおける無形資産に関する指針	14
3.3 無形資産の特定	15
3.3.1 無形資産の定義	15
3.3.2 無形資産の種類	15
3.3.3 無形資産の所有と、無形資産に関する DEMPE 機能	16
3.3.4 法的所有と経済的所有	17
3.3.5 特定の無形資産取引に対する DEMPE の考え方の適用	18
3.3.6 無形資産の使用および譲渡	19
3.3.7 無形資産が関係する取引が独立企業原則に基づいて行われたかを判定するためのガイドライン	20
3.4 国連の移転価格マニュアルにおける無形資産の考え方	23
3.4.1 導入	23
3.4.2 OECD TP ガイドライン第4章と国連 TP マニュアルに定められたガイダンス	23
3.5 まとめ	24
第4章 インドにおける移転価格コンプライアンス	28
4.1 無形資産に関連する典型的な取引	28
4.1.1 ロイヤリティの支払い	28

4.1.2 受託研究開発	29
4.1.3 費用分担取極め	30
4.2 インドの移転価格に関するコンプライアンス	32
4.2.1 ローカルファイル	32
4.2.2 マスターファイル	33
4.2.3 国別報告書	34
4.2.4 Form 3CEB (会計士の報告書) の提出	35
4.3 ペナルティ	36
4.4 まとめ	37
第5章 インドにおける税務紛争の解決方法	38
5.1 インドにおける税務紛争	38
5.2 税務上の救済手段	40
5.2.1 伝統的な紛争解決手段	40
5.2.2 標準的な期間	42
5.2.3 代替的な紛争解決手段	42
5.2.4 その他の代替的紛争解決手段	45
5.3 まとめ	47
第6章 無形資産をめぐる移転価格の重要判例	49
6.1 概要	49
6.2 租税裁判となった無形資産をめぐる主要な論点	50
6.2.1 無形資産取引の経済合理性やそれにより生じる便益	50
6.2.2 ロイヤリティ取引のベンチマーキングや価格設定方法	51
6.2.3 マーケティング無形資産の取り扱い	53
6.2.4 受託研究開発サービスに対する独立企業間価格の算定	55
6.3 まとめ	58
第7章 無形資産取引に関するベストプラクティス	59

第1章 はじめに

本レポートは、知的財産や無形資産が関係する企業グループ内の取引に対し、インドの移転価格税制がどのような形で作用するかについて、法令の規定面と実務面の双方からの解説を行うものである。本レポートには、インドの税制からだけでなく、国際的な移転価格に関する課税原則の観点からも無形資産取引に適用される様々な考え方や原則、定義に関する解説が含まれており、双方の実務上・手続き上の参考文書として用いることができるであろう。

本レポートでは、以下の点を取り上げる。

- インドの所得税に関する法令等¹に含まれる移転価格に関する規定がどのように無形資産取引に適用されるかの説明
- 2017年版のOECD移転価格ガイドラインおよび国連移転価格マニュアルに記された、無形資産取引に関するガイダンスの概要と、インドの移転価格に関する法令との比較
- インドにおける移転価格に関するコンプライアンスと、税務紛争の解決手段に関する説明
- 無形資産取引の関係する移転価格についての主要租税判例の概要
- 無形資産の保有・開発に関するインドの企業が有すべきドキュメンテーション

本レポートは、一般的な情報およびガイダンスであって、専門的なアドバイスとは異なる。レポート中で参照された法令や国際的なガイダンスは、全て2020年12月時点のものである。本書を参照する際には、その後に行われた法令や国際的なガイダンスの改正について併せて考慮する必要があることに留意されたい。本レポートには、外部の組織が作成した資料や、判例といった、公表された情報が含まれている。出典は、関連する箇所の脚注に示されている。

¹ 1961年インド所得税法（Income-Tax Act, 1961）、1962年所得税法規則 Income-tax Rules, 1962）およびこれらに關係するサーキュラーやノーティスを指す

第2章 移転価格関係法令の無形資産取引に対する適用

2.1 導入

世界知的所有権機関(WIPO)は、知的財産(IP)を、知的創造活動によって生み出されるものと定義し、発明、文学および芸術作品、商業的に使用されるシンボル、名称やロゴマークなどが含まれるものとしている²。知的財産権とは、知的財産の所有者がその将来の使用により経済的利益を得ることを可能にする権利をいう。

現在の世界経済は、IPの力によって推進力を与えられており、IPは成長の鍵でもある。IPの価値は、企業の市場価値を高め、その企業のビジネスを他と差別化をするために重要な役割を果たしている。

インドにおいては、無形資産に関して、その識別、法的保護、活用のための様々な法令が存在する。インドの税に関する法令(租税条約を含む)には、無形資産に関する定義や課税上の取り扱いが含まれている。このセクションでは、無形資産について法令上でどのような定義が与えられているかについての概要を示す。

2.1.1 インドにおける知的財産権に関する法令

インドは、無形資産の所有および保護に関する包括的な法体系を有している。知的財産権に関する代表的な法律には以下がある³。

- 1999年商標法 (The Trade Marks Act)
- 1970年特許法 (The Patents Act)
- 1957年著作権法 (The Copyright Act)
- 2000年意匠法 (The Designs Act)
- 1999年地理的表示(登録および保護)法 (The Geographical Indications of Goods (Registration and Protection) Act)
- 2000年半導体集積回路レイアウトデザイン法 (The Semiconductor Integrated Circuits Layout Design Act)
- 2001年品種保護および農民権法 (The Protection of Plant Varieties and Farmers' Right Act)
- 2002年生物多様性法 (The Biological Diversity Act)

² <https://www.wipo.int/about-ip/en/>

³ <https://www.mondaq.com/india/trademark/654712/intellectual-property-laws-in-india-everything-you-must-know>

- 2000年情報技術法 (The Information Technology Act)

インドは、世界貿易機関 (WTO)の加盟国でもあり、知的所有権の貿易関連側面に関する協定(TRIPS)に加盟している。また、インドは世界知的所有権機関 (WIPO)の加盟国として、関連協定に署名をしている。

インドは、2016年に、知的財産権のロードマップを策定することを目的とした国家知的財産権政策 (The National Intellectual Property Rights Policy) を導入した。

2.1.2 インドの知的財産権関連法による定義

これらの知的財産権に係る法律における定義には次のものがある。

- **特許権**: インド特許法により、発明に対して付与される権利をいう⁴。特許法では、「発明 (Invention) 」および「進歩性 (Inventive step) 」の登録が規定されている。この法律の下では、特許権の対象となる発明は、産業上の利用が可能な進歩性を含む新製品または新しいプロセスと定義されている。

「進歩性」とは、発明の特徴の一つであり、公知発明等と比較して技術的進歩と経済的意義のいずれかまたは双方を有する、その分野の専門家に既知のものではないものと定義されている⁵。

「新規発明」とは、完全に仕様書が作成された状態で特許出願をされた日以前には、いかなる文書においても公表がされておらず、国内および海外で使用されていない発明または技術 (すなわち、パブリック・ドメインの状態になく、また、先行技術の一部でもないもの) と定義されている⁶。

- **意匠**⁷: 意匠法によると、意匠とは、視覚のみによって判断される製品の形状、構成 (Configuration)、模様、装飾、または線描や色彩により構成されたものをいい、物品の種類、二次元、三次元またはその双方であるか、産業上の工程や手段により作成されたか、手作業によるものか、機械的または化学的なものか、分離または組み合わせられているかどうかを問わない。商標、標章、著作権の定義に含まれるものは意匠には含まれない。

⁴ 1970年特許法第一章セクション 2(1)(m)

⁵ 1970年特許法第一章セクション 2(1)(ja)

⁶ 1970年特許法第一章セクション 2(1)(i)

⁷ 2000年意匠法第一章セクション 2(d)

- **商標⁸**: 商標法によると、商標とは、視覚的に表現することができ、それにより他人の商品やサービスと区別が行われる標章（Mark）をいう。商標には、商品の形、パッケージ、色柄の組み合わせも含まれる。商標は、その所有者や使用を許可された者の明示がない場合であっても、それらの者と商品やサービスとの事業上のつながりを示す手段として使用される場合がある。

- **著作権⁹**: 著作権法によると、著作権とは、以下の著作物に関する一連の行為（複製、複写、公衆送信または公の伝達、翻訳、譲渡、貸与など）を実行、または実行を許可する独占的な権利をいう。
 - コンピュータープログラムではない文芸、演劇またはミュージカル作品
 - コンピュータープログラム
 - 芸術作品
 - 映画フィルム
 - 演奏の録音

- **機密情報**: 著作権法上で保護されていない情報やアイデアの不正利用には救済措置が設けられていない。これらのアイデアや情報の取得が信義則違反に相当するときは、救済措置を求めることが可能な場合があり、その場合、裁判所は情報の所有者に対して差止命令や損害賠償による救済を与える可能性がある。

- **ノウハウ**: インド知的財産権関連法にはノウハウの定義がない。商業目的、または契約上では、一般に、高度に専門化された製造を行う組織に存在する要素として記載されている。ノウハウは、その所有者が有する価値を毀損することなく譲渡をすることが可能である。機密情報と異なり、通常、業務を行う上での方法を意味し、事業を行う組織に浸透している点で、営業権（Goodwill）に類似する。要約すると、ノウハウとは、仕様書や図面を含む詳細な製造データの形で記録された技術上・商業上の情報とすることができる。

⁸ 1999年商標法第一章セクション 2(zb)

⁹ 1957年著作権法第三章

2.2 インドにおける移転価格税制の無形資産に対する適用

2.2.1 インドの移転価格税制の概要

インドの移転価格税制は、2001年財政法により、1961年インド所得税法（以下、「所得税法」）セクション92から92Fの規定として導入され、2001年4月1日から施行された。

導入後、移転価格はインドで事業を営む多国籍企業グループにとって、最も重要な国際課税問題のひとつとなった。インドの移転価格税制は、経済協力開発機構(OECD)が策定するガイドラインにおおむね整合的なものとなっており、移転価格算定方法の詳細や、精緻な移転価格文書を準備する義務および法令不遵守に対するペナルティなどが規定されている。

a. 課税原則

移転価格の課税原則は、国外関連者との取引は、独立の第三者間の取引で成立する価格（独立企業間価格）に基づき行われなければならないとするものである。

b. 国外関連取引

インドの移転価格税法上で、「国外関連取引（International Transaction）」とは、2以上の関連者の間で行う次の取引を意味する。

- 資産（有形資産であるか無形資産であるかを問わない）の購入、売却または賃貸
- 役務の提供
- 短期および長期の金銭貸借および資本の投資
- 関連者間での費用の配分
- 事業再編および組織再編取引
- 企業の利益、収益、損失または資産に関連するその他の取引

関連者間取引が移転価格税制上の「国外関連取引」の要件を満たすためには、取引当事者の一方が非居住者である必要がある。

インド法人と非関連者との取引について、そのインド法人の関連者とその非関連者の間に事前の合意がある場合や、その関連者がインド法人と非関連者間の取引の条件を実質的に決定している場合には、その非関連者との取引は、「みなし国外関連取引」として移転価格税制の対象となる。これは、納税者が、非関連者を介して取引を仕組むことにより、移転価格課税の適用を回避することを防ぐための規定である。

c. 関連者

インドの移転価格税制では、一方の企業が他の企業との間で経営、支配、出資に関して直接的または間接的な関係を有する場合に、その一方の企業と他方の企業は「関連者」となると規定されている。関連者とみなされる要件は、補足 2A 参照。

d. 独立企業間価格の算定

インドの移転価格税制では、国外関連者との取引および一定の国内取引から生じる所得は、独立企業間価格により計算されると規定されている。法令において、独立企業間価格の算定に複数の比較対象取引からなる独立企業間価格レンジやその算術的平均値を用いる場合や、複数年度のデータが用いられる場合の詳細なルールが規定されている。

e. 移転価格算定手法

独立企業間価格の算定手法としては、以下が採用されている。

- 独立価格比準法 (CUP)
- 再販売価格基準法 (RPM)
- 原価基準法 (CPM)
- 利益分割法 (PSM)
- 取引単位営業利益法 (TNMM)
- その他の方法

移転価格算定手法の選択についての優先順位はなく、取引の性質、取引の種類、関連者および果たされる機能等に照らし、最も適切な手法を選択することとされている。

2.2.2 無形資産に関連する税法上の定義

所得税法には、以下の 2 つの無形資産に関連する定義や規定が定められている。

- (a) 国外関連取引の対象に含まれるものとしての「無形資産」
- (b) インド国内源泉所得に含まれるものとしての「ロイヤリティ」

以下、それぞれについて説明する。

2.2.3 移転価格税制上の無形資産の定義¹⁰

すでに述べたとおり、国外関連取引には、無形資産の購入、譲渡、移転、使用許諾が含まれることから、地上権、著作権、特許権、商標権、ライセンス、フランチャイズ、顧客リス

¹⁰ 所得税法セクション 92B

ト、マーケティングチャンネル、ブランド、商業上の機密、ノウハウ、工業所有権、外観デザイン、実用新案等に関する所有権の移転または使用を伴う関連者間の取引は、移転価格税制の対象となる。

所得税法では、「無形資産」に関する網羅的な定義が定められている。無形資産の定義には以下のものが含まれる。

- (a) 商業上の無形資産。商標、トレードネーム、ブランドネーム、ロゴなど
- (b) 工業上の無形資産。特許、技術上の仕様が記載された文書（研究ノート、技術ノウハウ）など
- (c) 芸術上の無形資産。文学、著作、作曲、地図、彫刻など
- (d) データ処理上の無形資産。自社で作成したコンピューターソフト、ソフトウェアに関する著作権、自動化されたデータベース、半導体フォトマスクやマスター（原版）など
- (e) エンジニアリングに関連する無形資産。工業デザイン、製品特許、商業上の秘密、図面、図形、設計図、機密文書など
- (f) 顧客に関連する無形資産。顧客リスト、顧客のコンタクト情報、顧客との関係、発注残など
- (g) 継続的な事業上の関係としての無形資産。協力的なサプライヤー、コンタクト情報、ライセンス契約、フランチャイズ契約、競業禁止に関する合意など
- (h) 人的無形資産。訓練され、組織化された従業員、雇用契約、労働組合契約など
- (i) 土地に関連する無形資産。借地権、鉱業権、地役権、上空権、水利権など
- (j) 営業権に関連する無形資産。組織、専門性、評判、継続企業としての価値など
- (k) 手法、プログラム、システム、手順、キャンペーン、調査、研究、予測、見積もり、顧客や技術に関する情報
- (l) 上記に類似したもので、その物理的な性質からではなく知的性質から価値を生じるもの

これから分かるとおり、関連者取引を移転価格の観点から検討する上では、インドの移転価格上の無形資産の定義がこのように非常に広いことに注意する必要がある。また、ロイヤリティ取引のインドにおける課税に関係して、次に示すとおり、税法上で別の定義があることにも留意されたい。

2.2.4 ロイヤリティの定義¹¹

無形資産の使用の対価は、一般にロイヤリティと呼ばれる。インドの税法は、ロイヤリティに広範な定義を与えており、以下のような様々な知的財産に関する対価の支払い（一時払いのものを含む）がロイヤリティに該当する。

- 特許、発明、模型、意匠、秘密の方式や秘密の工程（Process）、商標またはこれらに類似する資産の権利の全部または一部の譲渡（ライセンス供与を含む）
- 特許、発明、模型、意匠、秘密の方式または秘密の工程、商標またはこれらに類似する資産の実施または使用に関する情報の供与
- 特許、発明、模型、意匠、秘密の方式または秘密の工程、商標またはこれらに類する資産の使用
- 技術上、産業上、商業上または学術上の知識、経験または技術に関する情報、経験またはスキルの供与
- 産業上、商業上、学術上の設備の使用または使用の権利（鉱油の採掘、抽出、精製の使用に関するものを除く）の譲渡
- 著作、文学、科学的な研究、芸術作品（テレビ放送やラジオ番組に用いられる映画フィルム、ビデオテープ、録音を含む）に関する権利の全部または一部の譲渡（ライセンス供与を含む）。ただし、映画フィルムの販売や放映の対価を除く
- 上記に関する役務の提供

上記に関連して、ソフトウェアおよび衛星通信に関する取引については、税法上、以下のとおりロイヤリティの定義を拡大することで、この範囲に含まれることとなっている。

- 「権利、資産または情報に関する権利の全部または一部の譲渡」には、その譲渡に用いられた媒体の種類にかかわらず、コンピューターソフトウェアの使用に関する権利とその使用権の全部または一部の譲渡（ライセンス供与を含む）が含まれる
- ロイヤリティとは、あらゆる種類の権利、資産、または情報に関する対価が含まれており、支払者がその権利、資産または情報を保有・操作できるか、直接的に使用するか、またはその権利、資産または情報の所在地がインドにあるか否かを問わない
- 「工程（Process）」には、人工衛星、ケーブル、光ファイバーおよびこれに類似する技術を用いた通信（電気信号のアップリンク、増幅およびダウンリンクを含む）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

この定義からは、キャピタルアセット（キャピタルゲイン課税の対象となる資産）として所有される知的財産権の譲渡は除かれる。インドの税法におけるロイヤリティの定義は、インドが締結している多くの租税条約のものよりも広く、両者の範囲が異なる場合には、条約

¹¹ 所得税法セクション 9(1)(vi)を参照のこと

の規定が優先される。租税条約上の定義を利用して、インド国内法上のロイヤリティの課税を制限するポジションを企業が採用する場合には、法令上の解釈について専門家への相談をすることが望ましい。

2.3 外国法人への影響

ロイヤリティや技術上の役務提供対価は、国内源泉所得としてインドで課税され、その受領者である非居住者が国内に恒久的施設を有しない場合であっても、所得税申告書の提出や移転価格文書の作成といったコンプライアンスの義務が生じる。これらの不遵守の場合には、ペナルティや訴追の対象となる可能性がある。

外国企業が受け取るロイヤリティ等に関する移転価格上の影響は以下のとおり。

2.3.1 移転価格文書の作成

外国企業は、インド関連者との間で行われる無形資産に関連する取引（および、他の移転価格の文書化の該当取引がある場合には、それを含む）に関する詳細な情報を、移転価格文書（第4章参照）として毎年準備することが求められる。インドにおける関連者がそのロイヤリティの支払いについての移転価格文書を準備しているとしても、この準備は必要である。実務的には、インド子会社が国外関連取引の種類ごとに移転価格上の分析を行っていれば、それに依拠した形で非居住者はロイヤリティ等に関するドキュメンテーションの準備をすることができるが、子会社側でそのような分析がない場合、非居住者は独自にそのドキュメンテーションの準備をすることが必要である。子会社側のドキュメンテーションに依拠することは、法律上は可能であると考えられるものの、子会社が文書を作成しているという理由のみでは課税当局が受け入れない場合もあるために、一般に、国外関連者側でも移転価格文書を作成することが推奨される。

2.3.2 移転価格に関する申告

外国企業は、所得税申告書の提出とともに、以下の移転価格に関連する文書の保存・提出をしなければならない。

- ローカルファイルの作成・保存
- 会計士証明書 (Form 3CEB)の提出
- マスターファイル に関する情報(Form 3CEAA)の提出
- 国別報告書に関する報告 (Form 3CEAC)または国別報告書 (3CEAD および 3CEAE)の提出

2.4 無形資産に関する法人所得税の課税

2.4.1 ロイヤリティおよび技術役務使用料に関する源泉地課税

インドの税法上、インド国内に恒久的施設（PE）を有しない非居住者の課税対象所得は、インド国内源泉所得に限られる。インド国内源泉所得とは、インドで対価を受領した、生じたまたは生じたとみなされた所得をいう。ロイヤリティについては、以下の場合にインド国内で生じたものとみなされる。

- インド政府から受領した場合
- インド居住者から受領した場合（インド国外で行う事業のために使用した権利、財産、情報、サービスに関するものおよびインド国外の所得を得るために利用した場合を除く）
- 非居住者から受領したもので、インドで行われる事業のために使用された権利、財産、情報またはサービスに関するもの、またはインド国内で所得を得るために利用された場合

このようなロイヤリティに対しては、インドの国内法に基づく場合、源泉徴収方式により、グロスベースで税率 10.92%での課税が行われる。ただし、日印租税条約第 12 条（使用料）では、ロイヤリティ/技術上の役務提供対価の源泉地国（この場合は、インド）での課税は、グロスベースで 10%までとされている（日本側の受領者がロイヤリティ所得の受益者である場合に限る）。インド所得税法には、租税条約の規定が納税者にとって有利な場合、一定の条件の下、インドでの課税については、納税者はいずれか有利な規定を適用できると規定されている。従って、この場合には、通常、インド国内法上の税率(10.92%)ではなく、日印租税条約で規定されている税率（10%）を適用して源泉徴収が行われる。

非居住者がインド国内に PE を有しており、そのロイヤリティ収入がその PE に帰属する場合は、高率の源泉徴収税率が適用され、最終的には、法人所得税の年次の申告により、その帰属所得に対するネットベースの利益に対する課税として精算されることとなる。この場合、ロイヤリティには日印租税条約第 12 条は適用されず、第 7 条（事業所得）の規定が適用される。PE の課税所得は帰属主義に基づき算定され、インド企業と同様の年次申告その他の税務コンプライアンスに服する。

2.5 まとめ

インド国内法は、無形資産や知的財産権について網羅的にカバーしており、インド企業がこれらに関係する取引を行う場合には、法令に定められた定義、所有や利用、課税に関する規則に基づき、その影響や課税関係（移転価格を含む）を注意深く分析する必要がある。税制上、無形資産やロイヤリティには広い定義が与えられており、知的財産権に関連する支払いの多くはロイヤリティに含まれる。国外関連者との無形資産取引については、受領したロイヤリティのインドでの所得課税だけではなく、それが独立企業間価格で行われたかという移転価格税制の検討の必要性が生じる。企業には、無形資産取引に関する税法上、移転価格上の精緻な検討を行い、税務コンプライアンスの遵守を確保することが求められる。具体的な移転価格上の検討要素や実務上で考慮されるべき事項については、以降の章で詳細に述べる。

補足

2.A. インドの移転価格税制上での関連者への該当基準

- 一方の企業が他方の企業の議決権の 26%以上を直接的または間接的に保有する場合、または、同一の者が双方の企業の議決権の 26%以上を直接的または間接的に保有する場合
- 一方の企業が他方の企業へ、その他方の企業の総資産の額の 51%以上に相当する額の貸付けを行っている場合
- 一方の企業が、他方の企業の借入金の総額の 10%以上の債務保証を行っている場合
- 一方の企業が、他方の企業の取締役の過半数または一名以上の上級取締役（Executive Director）を任命している場合。または、同一の者が双方の企業の取締役を任命している場合
- 一方の企業の事業が、他方の企業からライセンスを受けた知的財産に完全に依存している場合
- 一方の企業と他方の企業の間が多額な原材料の購入や製品の販売取引があり、いずれかがその価格や取引条件に影響を行使することができる場合
- 一方の企業と他方の企業の間相互利益の関係が存在する場合

上記の「一方の企業」と「他方の企業」の関係は、双方がインド非居住者である場合と、いずれか一方がインド居住者で他方がインド非居住者である場合を含む。従って、外国企業のインド国内の恒久的施設(PE)が外国の関連企業との間で行う取引も、移転価格税制の対象となる。

第3章 OECD 移転価格ガイドラインと国連の移転価格マニュアル における無形資産取引の取扱い

3.1 OECD 移転価格ガイドラインと国連移転価格マニュアルの意義

インドの移転価格に関する法令は、OECD 移転価格ガイドラインが基礎となっており、インドの課税当局は、その執行においては国連の移転価格マニュアルに依拠している。これらの文書には、移転価格の無形資産取引に対する適用における重要な指針が含まれていることから、これらの基礎的な理解をすることが重要となる。

経済協力開発機構（The Organization for Economic Co-operation and Development:OECD）が策定する「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」（Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations。以下、「TP ガイドライン」。）は、OECD モデル租税条約および国連モデル租税条約の第9条に示された独立企業原則の適用に関して国際的に認められた指針である。

TP ガイドラインは、インドにおいて納税者が移転価格分析を行う際および課税当局が移転価格調査を行う際の有益な参照文献として用いられている。インドは OECD の加盟国ではなく、インドの法令上で TP ガイドラインの直接的な適用を認めたものはない。他方、インドは、国連移転価格マニュアル（以下、「UN TP マニュアル」）の策定に積極的に参加をしてきた¹²。インドは、移転価格に関する個別の法令や指針を有しており、それらはおおむね TP ガイドラインや UN TP マニュアルに整合的なものとなっている。最高裁を含むインドの判例の中でも、これまで TP ガイドラインは法令の解釈における信頼できる参照文献として引用されている。

さらに、インドは G20 の一員として、他の OECD 加盟国、非加盟国とともに、「税源侵食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting:BEPS）プロジェクト」に対等の立場で参加し、その 15 のアクションプランに合意をしており、その中のほとんどの勧告を採択している。インドは OECD/G20 の BEPS に関する包摂的枠組み（Inclusive Framework on BEPS）への参加者として、BEPS プロジェクトの報告書に示された勧告を実施することへのコミットメントに基づき、2016 年以降、BEPS のアクションプランに基づく法律改正を実施してきている。

¹² 正式名称は、「2017 年途上国のための国連移転価格実務マニュアル（United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017)）」

3.2 OECD の TP ガイドラインにおける無形資産に関する指針

OECD の TP ガイドラインの第六章には、以下のとおり、無形資産を移転価格上で検討する際に従うべき指針として、無形資産の認識、所有（法律上の所有者、経済上の所有者）、無形資産が関係する取引についての比較可能性や独立企業間価格の決定のための移転価格算定手法の選択についての考え方が示されている。独立企業間価格の決定や、最適手法の決定、比較可能分析に関しては、TP ガイドラインの他の章の原則も適用される。

1. 無形資産の特定
2. 無形資産の所有と、無形資産に関する DEMPE（開発、改良、維持、保護、活用）機能
3. 無形資産の使用と譲渡
4. 無形資産取引が独立企業原則に従って行われたものかを判断するための追加的ガイダンス

3.3 無形資産の特定

3.3.1 無形資産の定義¹³

TP ガイドラインでは、無形資産とは、次のような性格を有するものであるとされている。

- 有形の資産、金融資産ではない
- 所有や管理に服し、商業的活動のために利用することができる
- 第三者間でその利用や譲渡に係る取引が行われた場合、対価の支払いが行われる

移転価格の観点からは重要な無形資産であっても、必ずしもそれが財務諸表上に反映されるわけではない。従って、移転価格分析に際しての無形資産の価値の認識は、一般の税務や会計上の目的のものとは一致しない¹⁴。また、移転価格上での無形資産の定義は、無形資産に関する法令（例えば、特許権や著作権に関する法令）上の定義とは一致しない。

すべての無形資産が、超過的な収益を企業に生じさせるわけではなく（例えば、他の比較可能な会社も同様に有している程度の一般的なノウハウである場合など）、従って、無形資産に対しては、常に個別の対価の支払いや、物品の販売・役務の提供の対価に対する追加的な対価の支払いを生じさせるわけではないことも認識されている¹⁵。例えば、ある企業が、自社が有する一般的なノウハウを利用して役務提供を行う場合、比較可能な他の企業が同等のノウハウを用いて役務提供を行っているとしたら、ノウハウ自体は無形資産に該当するものの、それを保有するという理由によって、比較可能な他の企業が得る通常の利益を超える超過的な収益がその企業に帰属すると考えることはできないであろう。

移転価格分析においては、無形資産に関する正確な理解が重要である。機能分析を実施する際には、関連する無形資産を特定し、それがどのように収益に貢献しているか、価値の創造においてその無形資産がどのように他の有形・無形資産や事業活動と関連しているかが検討されなければならない¹⁶。

3.3.2 無形資産の種類

TP ガイドラインにおいては、以下の種類の無形資産が挙げられている。

1. トレード無形資産 - 特許権、商品のデザイン、製造上のノウハウ、サプライヤーとの関係など
2. マーケティング無形資産 - 商標、商品名、顧客との関係、顧客リスト、著作権を取得したマーケティングの素材など

¹³ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.6

¹⁴ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.9

¹⁵ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.10

¹⁶ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.12

3. 「ソフト」無形資産と「ハード」無形資産
4. ルーティン無形資産、ノンルーティン無形資産

TP ガイドラインは、「ユニークで価値のある無形資産 (Unique and valuable intangibles)」¹⁷ を強調する。これは、他社が有する無形資産とは異なっており、それを利用することで高い経済価値を生じることが期待できる種類の無形資産をいう。特許権、デザイン、著作権、商標などの法的に登録される無形資産がその所有者に一定の経済的なアドバンテージを生じさせることを認識した上で、TP ガイドラインは、法的な所有権のみが無形資産のユニークさ、価値の高さを示すものではないとしている。例えば、企業が有する未登録の技術ノウハウや価値のある顧客との関係によっても、大きな経済的価値が生み出されることがある。

TP ガイドラインでは、一般に移転価格分析において無形資産と認識されることがあるものが示されている。これについては、補足 3A 参照。

3.3.3 無形資産の所有と、無形資産に関する DEMPE 機能

TP ガイドラインは、多国籍企業グループに属するどの企業が、無形資産の利用や譲渡から生じた利益を享受できるかを特定するための原則を示している。そこで強調されているのは、単なる無形資産の法的所有権や契約上の取り決めにとどまらず、無形資産から生じる経済的利益や、それに関する費用等の経済的負担がどのように関連者間でシェアされており、どの企業が無形資産に関する重要な付加価値創造機能を実施・管理するかに注目すべきという点である。この、無形資産に関する重要な付加価値創造機能を DEMPE (developing (開発)、enhancing (改良)、maintaining (維持)、protecting (保護)、および exploiting (活用)) 機能と呼ぶ。

さらに、取引の性質を正確に理解し、実際の当事者の行動が契約関係に示されたものと整合的であることを確保する必要がある。TP ガイドラインには、第一章の原則が無形資産が関係する関連者間取引に適用するための、下記の 6 つの分析のフレームワークが示されている¹⁸。

- a. 使用されるまたは譲渡される無形資産の特定
- b. 無形資産の法的所有者、契約上の義務と権利に特に注目したところで、取引の契約関係を正確に把握
- c. 無形資産に関する DEMPE について、その機能を果たし、資源を用い、リスクの管理をしている者の特定

¹⁷ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.17

¹⁸ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.34

- d. 契約上の取り決めと実際の当事者の行動の整合性の確認
- e. 無形資産の法的所有、契約上の関係および当事者の行動を踏まえたところで、実際に行われた関連者取引の正確な理解
- f. 対象取引の独立企業間価格の決定。必要な場合には、別の取引に引き直した上で独立企業間価格を決定

引き受けるリスクに関して、TP ガイドラインでは、リスクの引受に対するリターンを享受するためには、その引受当事者が引き受けたリスクの管理を行うとともに、そのリスクを引き受けるだけの十分な財務上の能力があることが必要であると説明されている。例えば、DEMPE に関するリスクを管理することなく資金の提供のみを行う者に対しては、その資金の提供に見合ったリスクフリーレートでのリターン以上の利益が与えられることはないこととなる。

3.3.4 法的所有と経済的所有

無形資産の所有関係を評価する際、その無形資産に対して法的な権利を有する者としての「法的所有者」と、無形資産に対して DEMPE 機能を果たし、その機能から生じるリスクを管理する者としての「経済的所有者」を区分する必要がある。

移転価格の観点からは、たとえ、無形資産の法的所有者であることから、その利用に関する契約主体となり、その結果、いったんその無形資産の利用によって生じた利益がその法的所有者に帰属したとしても、無形資産の法的所有者であること自体は、その利益を享受する権利が自動的に与えられることを意味しない。その法的所有者に帰属する利益は、その者が果たした機能、使用した資産および引き受けたリスクおよび他のグループ企業が果たした貢献によって最終的に決定される¹⁹。

無形資産に関する DEMPE 機能のすべてを法的所有者自らが果たす必要はなく、一部の機能をグループ内の他の企業にアウトソースすることができる。独立した企業の間でこのような DEMPE に関する機能のアウトソースが生じた場合、通常、そのアウトソースされた機能を果たす者は、無形資産の法的所有者の管理に服する。しかし、関連者間でこのような機能のアウトソースが行われる際は、関連者相互の関係性によっては、管理をする者が法的所有者以外である場合がある。そのような場合、無形資産の法的所有者は、DEMPE 機能の管理を行う関連者に対して、その無形資産の使用によってグループに生じた利益から、適切な報酬をその管理機能を果たした者に対して支払うべきである²⁰。

¹⁹ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.42

²⁰ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.51

3.3.5 特定の無形資産取引に対する DEMPE の考え方の適用

TP ガイドラインには、上で述べた原則を次のような特定の無形資産取引に適用する場合の指針も示されている²¹。

- **マーケティング無形資産の開発・改良**

ある企業が商標を用いて販売・マーケティング機能を果たしており、それによりその商標の法的所有者である関連者がベネフィットを得ている場合、その販売・マーケティングを果たしている企業に、その活動に対してどのような報酬が与えられるかを決定する必要がある。その際、重要な点は、その販売・マーケティングを行う企業が販売促進（Promotion）や物品の供給（Distribution）という役務を提供しているにとどまるのか、あるいは、その企業が自らの資産を用いて果たす機能や、リスクの引受によって、商標その他のマーケティング無形資産の価値を高める（Enhancing the value）貢献をしているかを判断することにある。

そのためには、(i)契約上の義務、(ii)取引当事者によって行われた機能、用いられた資産、引き受けられたリスク、(iii)販売・マーケティングを行う者の機能（その際に用いられた資産や引き受けられたリスクを考慮したところで）によってその無形資産の価値がどのように高まることが期待されるか、といった点を分析する必要がある。

- **研究開発の委託**

契約によって、無形資産の開発（R&D）行為を他者に委託し、委託者がその結果として生じた無形資産の法的な所有者となる取り決めを締結することは一般的に行われる。この場合、どのような報酬が受託者に与えられるかは、受託者がその開発に関連するユニークな能力や経験を有しているか、受託者がどのようなリスクを負うか、受託者が自ら所有する無形資産を用いて開発を行うか、受託者の活動が他社の指揮や監督に服するか、といった事実関係により異なる。

通常のマークアップをコストにプラスした形での報酬は、それが受託者の果たした貢献を反映していない場合には適切なものではないかもしれない。

- **法人名の使用に対する支払い**

企業グループの一角が法的に所有する企業名に関する商標権その他の無形資産を、他の企業が用い、それによって、その他の企業に経済的な利益が生じる場合、もし両者が第三者であったとしたら、その使用の対価が支払われたであろうと考えるのは合理的である。

²¹ OECD TP ガイドライン 第六章セクション B.4

法人名の使用に対する支払額の決定に際しては、その使用から生じる経済的利益の額、仮に代替的な方法を用いたとしたらどのようなコストや利益が生じていたか、その法的所有者およびその使用をした者がその企業名の価値を高めるために行なった貢献の相対的な価値（果たされた機能、使用された資産、引き受けられたリスクの観点から）を検討することが重要である。

3.3.6 無形資産の使用および譲渡

無形資産の特定と実際に行われた取引の正確な理解が移転価格上必要となる典型的な局面は、(i)無形資産やそれに係る権利の譲渡が行われたとき、および、(ii)物品の販売や役務の提供に関連して無形資産の利用が行われたとき、の2つがある。

● 無形資産の譲渡および無形資産に係る権利の譲渡

TP ガイドラインは、無形資産の譲渡や無形資産に係る権利の譲渡が行われたとき、その対象となった無形資産や権利を正確に特定することが非常に重要であると述べている。この点において、権利に対する制限（例えば、無期限に使用できるか、有期の使用か、独占的に利用できるか、利用の地理的範囲、変更の権利）は、その譲渡された資産の価格や移転価格分析に重要な影響を与える項目であることから、詳細に検討が行われる必要があり、書面での合意および当事者の実際の行動の双方から評価されなければならない²²。

一つの取引に複数の無形資産が含まれる場合がある。そのようなとき、個々の無形資産の単体の価値よりも、複数の無形資産の組み合わせによる高い価値が生じる場合があることから、その対象となった無形資産相互の経済的・法的関係が明確にされなければならない。さらに、譲渡の対象となった無形資産は、そのすべてが特定されなければならない（他の無形資産との組み合わせでなければ、譲渡そのものができない場合もある）。

● 物品の販売や役務提供に際して無形資産の使用が行われる場合

無形資産やその権利の譲渡が有形の事業資産の譲渡や役務提供と同時に行われる場合、取引に関連するすべての無形資産の特定が行われることが重要である。国外関連取引において、無形資産自体やそれに関する権利の譲渡がなく、その使用のみが行われる場合がある（例えば、製品の製造において無形資産が使われるような場合）。移転価格における比較可能性分析や、移転価格算定手法・検証対象者の決定においては、取引の性質や、その中で取引当事者が使用する無形資産の特定が行われる必要がある²³。

例えば、企業がその保有する自動車の製造に関する特許を使用して製造を行い、関連企業にそれを売却するとする。この特許の生み出す価値が車の価値の重要な部分を占める場合、その特許権とそれがどのように貢献しているのかを特定し、国外関連取引（製造した自動車

²² OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.88

²³ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.104

を関連者である販売事業者に販売する取引)の比較可能性分析、移転価格の算定手法の中でいずれが最適な手法かの検討、検証対象者の決定の際に考慮すべきである。関連者である販売事業者はこの取引によって、製造に関する無形資産に係る権利を取得しない。このように、特許権という無形資産が用いられており、その価値が取引価格には影響をするものの、それにより特許権自体が移転するものではない場合がある²⁴。

3.3.7 無形資産が関係する取引が独立企業原則に基づいて行われたかを判定するためのガイドライン

3.3.7.1 無形資産が関連する取引に適用される原則

TP ガイドラインでは、無形資産が関連する国外関連取引に同ガイドラインの比較可能性分析に関する内容や検討プロセスの原則を適用する場合、それぞれの取引当事者にとって、「現実的にあり得る選択肢」が何であったかを検討するべきであるとしている。通常は、無形資産が関連する取引の評価を行う際には、取引の一方の当事者にとっての「現実的にあり得る選択肢」を検討するだけでは不十分であり、取引当事者双方の観点からの検討が必要とされる²⁵。

3.3.7.2 無形資産の譲渡や無形資産に係る権利の譲渡に関する補足ガイドライン

TP ガイドラインには、関連者間における無形資産の譲渡や無形資産に係る権利の譲渡に関して生じる問題に対する付属的なガイドラインも含まれている。詳細は、補足 3B 参照。

● 最適な移転価格算定手法の選択

無形資産が関係する取引について、最適な移転価格算定手法を選択する際には、下の点について配意する必要がある²⁶。

- (a) 無形資産の種類
- (b) 独立の当事者間での同種の比較可能な取引を把握することの困難の程度
- (c) TP ガイドラインで示された移転価格手法のそれぞれについて、適用することの困難の程度

比較可能性分析によって、無形資産が関係する取引について、独立の当事者間での同種の比較可能な取引に関する信頼できる情報が把握できた場合、独立企業間価格はその情報に基づいて決定することができる。両者に差異があり、適切な調整が可能な場合には、必要な差異調整が行われる。

²⁴ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.105

²⁵ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.113

²⁶ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.131

しかし、一般的には、次のような場合には、無形資産が関係する取引について、比較対象取引となり得る信頼性の高い独立の当事者間での同種取引の情報を入手することは困難である²⁷。

- 検証の対象となる無形資産取引が**類のない性質**のものである
- 重要な無形資産が関係する取引であり、**関連者の間でのみ**そのような取引が発生する
- **公開された情報がない**

無形資産が関係する取引について、比較対象取引となり得る信頼性の高い独立の当事者間での同種取引の情報を入手することができない場合、独立企業原則に基づいて、当事者が同様の状況で、独立第三者の関係であったとしたならば合意したであろう価格を、その他の方法により定める必要がある²⁸。

無形資産の譲渡に際して最も多く用いられる移転価格手法は、独立価格比準法(CUP法)、および取引単位利益分割法(PS法)である。また、評価の際に用いられる手法も有益である場合がある²⁹。

TPガイドラインが、比較対象取引となり得る信頼性の高い独立の当事者間での同種取引の情報を入手することができる場合には、無形資産の譲渡取引や、無形資産に関する権利の譲渡が独立企業原則に基づいて行われたか否かの決定に、CUP法を用いることができると述べているのは重要である³⁰。

無形資産の譲渡取引や、無形資産に関する権利の譲渡が独立企業原則に基づいて行われたか否かの決定にCUP法を用いることができない場合、一定の状況においては、PS法が利用できる可能性がある。信頼性のあるPS法の適用が可能かを判断する際には、当事者に生じた合算利益や経費の配分に関する適切なデータの入手可能性、合算利益を分割するファクターの信頼性について十分に考慮がされなければならない³¹。

● 評価手法の利用³²

TPガイドラインに記載された移転価格算定手法が信頼性を持って適用できない場合には、無形資産の取引価格の算定において、評価(Valuation)で用いられる収益をベースにした手法を用いることができるとされている。

²⁷ OECD TPガイドライン パラグラフ 6.138

²⁸ OECD TPガイドライン パラグラフ 6.139

²⁹ OECD TPガイドライン パラグラフ 6.145

³⁰ OECD TPガイドライン パラグラフ 6.146

³¹ OECD TPガイドライン パラグラフ 6.149

³² OECD TPガイドライン 第六章 セクション D.2.6.3

3.3.7.3 取引が行われた時点においてはその価値が明確ではない場合の独立企業間価格

TP ガイドラインでは、将来の不確実性が高い取引の価格の決定に際しては、納税者および課税当局の双方とも、独立の第三者であったとしたらどのような行動が取られたかを検討すべきだとしている。詳細については、補足 3 C を参照のこと。

TP ガイドラインにはまた、評価の測定が困難な無形資産 (**Hard to Value Intangible: HTVI**) について、課税当局が納税者の採用した手法を再検討する場合のアプローチに関する記載が含まれている。

HTVI とは、無形資産または無形資産に関する権利であって、取引が行われた時点で信頼できる比較対象取引の情報が存在せず、その無形資産から将来に生じると期待されるキャッシュフローの予測や無形資産の評価に際して用いられた前提条件に高い不確実性があるものをいう。HTVI は、以下のような特徴のいずれかを有している³³。

- 無形資産が譲渡をされた時点で、完全に開発が完了していない
- 譲渡が行われた時点から、実際にそれを事業上で利用するまでの間に、相当の時間（数年以上）を要する
- その無形資産に密接に関連した他の評価困難な無形資産が存在している
- その無形資産が利用される形態が斬新なものであって、過去の経験に基づく信頼性の高い予測ができない
- その譲渡が関連者に対して、一時の支払いにより行われる
- 無形資産の使用や開発が費用分担取極め（またはそれに類する取極め）の中で行われる

HTVI に対しては、課税当局は、事前の価格設定の妥当性に基づく反証が可能な推定として、事後的な結果に基づく調整（上方への調整、下方への調整の双方）を行うことができるが、以下の場合にはこれは行われるべきではないとされている³⁴。

- HTVI の譲渡の際に用いられた予測に関する詳細な情報が提供された場合
- 事前の評価と事後的な結果の大きな相違は、予測不可能または例外的な事象が生じたためであることを示す証拠が提示された場合
- 取引が二国間・多国間事前確認 (APA) の対象取引である場合
- 事前の評価と事後的な結果の相違が 20% 以内である場合
- 譲受人が HTVI を使用して最初の収益を第三者から得てから、すでに 5 年間の商業的使用が行われている場合

³³ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.190

³⁴ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.193

3.4 国連の移転価格マニュアルにおける無形資産の考え方

3.4.1 導入

国連の TP マニュアルにおいても、OECD の TP ガイドラインと同様に、以下のような無形資産に関連する取引についての分析のフレームワークが提示されている³⁵。

- (i) 取引に関係する無形資産の特定
- (ii) 企業グループの中での無形資産の保有状況の確認
- (iii) 特定された無形資産の価値の測定
- (iv) その無形資産が、企業グループによって創造される利益にどのように貢献しているのかの検討
- (v) 企業グループのメンバーの中で、その無形資産に貢献をした者の特定と、それらにどのように報酬が与えられるかの検討

3.4.2 OECD TP ガイドライン第 4 章と国連 TP マニュアルに定められたガイダンス

TP マニュアルは基本的に TP ガイドラインで示された移転価格分析の考え方や枠組みとおおむね整合的である。無形資産に対する TP ガイドラインと TP マニュアルの相違の主たる点は以下のとおり。

1. TP マニュアルでは、有資格でスキルを備えた従業員が無形資産とされている³⁶。
2. TP マニュアルでは、無形資産に関する重要な機能として、TP ガイドラインの DEMPE に加えて、無形資産の取得 (Acquisition) を挙げる。TP マニュアルにおける重要な機能は次のとおり³⁷。
 - 開発 (Development)
 - (無形資産の) 取得 (Acquisition)
 - 改良 (Enhancement)
 - 維持 (Maintenance)
 - 保護 (Protection)
 - 活用 (Exploitation)

³⁵ 国連 TP マニュアル パラグラフ B.5.1.4

³⁶ 同 B.5.2.34

³⁷ 同 B.5.3.13

3.5 まとめ

OECD の TP ガイドラインでは、無形資産に対する貢献を評価する上での重要な機能として、DEMPE 機能に関する指針が与えられている。その結果、無形資産の利用により生じた利益は、取引に関連する者それぞれの貢献の相対的な価値に応じて配分される。独立企業間価格を決定する際に用いられる手法として、TP ガイドラインではいくつかの移転価格算定手法と、評価における手法の適用が説明されている。

インドの移転価格関係法令は、OECD の TP ガイドラインと整合的であり、納税者および課税当局の双方とも、TP ガイドラインに定められた指針に依拠することができる。インドの移転価格法令上では、無形資産について、その定義以外に、取引の独立企業間価格の決定に関する詳細なルールが定められていないことから、実務上、無形資産が関係する取引の移転価格を決定する上においては、無形資産取引についての移転価格上の分析においては、インドの法令以外に、OECD の移転価格ガイドラインと国連の TP マニュアルに基づく検討が必要である。

補足

3.A OECD 移転価格ガイドラインにおいて挙げられている一般に無形資産と考えられているものの例示

- 特許権

新規の発明に対して、その権利者に、一定期間・特定の地域において独占的使用を認める法律上の権利。

- ノウハウ、事業上の秘密

事業活動の改善や促進をする効果のある機密の情報や知識であって、特許権や商標のように法的保護の対象とするための登録が行われていないもの。その価値は一般に守秘性の維持によるため、企業は、競合他社が類似のソリューションを開発することを避けるために、あえて特許権を取得しない（その取得のために情報を開示することとなることから）場合がある。法的な保護が与えられていないとしても、ノウハウや事業上の秘密は企業が生み出す付加価値や企業価値の向上に大きく貢献する可能性がある。

- **商標、商品名、ブランド**

商標とは、固有の文字、シンボル、ロゴ、図形などによりその所有者が自己の商品やサービスを他社のものと区別するために使用するマークをいう。一般に、登録により固有の権利が与えられる。商品名も同様に市場での浸透を図る効果を有しており、商標として登録される場合もある。ブランドは、商標や商品名、顧客との関係や評判といった複数の無形の資産の組み合わせであるが、商標や商品名と同義のものとして用いられる場合もある。一般に、ブランドが生み出す付加価値をそれぞれの構成要素ごとに分解することは困難である。

- **契約上の権利と政府のライセンス**

これには、広範な事業上の関係が含まれるが、政府から与えられた天然資源を採掘する権利や政府サービスの受託、特定のビジネスの遂行などは無形資産であると考えられる。特定の事業を行うための政府への登録はこの範囲に含まれない。特定の事業において重要な意味を有する契約（主要なサプライヤーや顧客との契約）上の権利は無形資産に含まれる。

- **無形資産を対象とするライセンスやそれと同様な制限的権利**

無形資産に対するライセンスやそれと同様な契約に基づく権利については、その使用範囲に制限があるものの、それ自体が無形資産となる。

- **営業権（Goodwill）や継続的な事業（Going Concern）としての価値**

TP ガイドラインでは、営業権と継続的な事業の価値についての議論が行われているものの、明確な定義は与えられていない。多くの場合、これらは他の事業上の資産と別に譲渡されることはない。

- **グループとしてのシナジー効果**

グループとしてのシナジー効果（例：効率的なマネジメント、コスト削減、統合されたシステムの活用、物品や資金の調達におけるプラスの効果）が、多国籍企業グループの利益水準に貢献をすることがある。これは、それ自体が無形資産ではないものの、独立企業間価格の決定に際して、比較可能性分析に影響を与えるものとして検討される必要がある。

- **市場の特性**

特定の市場の特性（高い購買力、低い人件費、市場への近接性、環境など）が、独立企業の間で行われる取引の条件に影響を与える場合がある。これらは、それ自体が無形資産ではないものの、独立企業間価格の決定に際して、比較可能性分析に影響を与えるものとして検討される必要がある。

3.B 比較可能性分析の際に考慮される要素

TP ガイドラインは、比較可能性の検討において、多くの場合、無形資産は、ユニークな特性を有していることから、潜在的な収入や将来の利益の可能性はあるが、その結果には大きな差異があり得ることに留意すべきであると述べている。

比較可能分析において考慮される要素は以下のとおり。

- **無形資産の特徴**³⁸

TP ガイドラインは、無形資産の譲渡や無形資産に関する権利の譲渡取引の比較可能性分析において重要であると考えられる点として次を挙げている。(a)排他性、(b)法的保護の程度とその期間、(c)地理的範囲、(d)利用可能な期間、(e)開発の段階、(f)変更やアップデートの権利、(g)将来の期待利益。

- **リスクのアロケーション**³⁹

比較可能性分析を実施する際には、譲渡された無形資産によって将来に利益が実現する可能性に係るリスクも考慮にされるべきであるとされている。これには、当事者間でそのリスクの負担やそのリスクの管理がどのようにシェアされているかが含まれる。このリスクとしては、(a)将来の無形資産の開発に関するリスク、(b)製品の陳腐化、無形資産の価値の減少のリスク、(c)無形資産に係る権利の侵害に関するリスク、(d)無形資産の利用に関連した製造物責任やこれに類するリスク、が挙げられている。

³⁸ OECD TP ガイドライン第六章 セクション D.2.1

³⁹ OECD TP ガイドライン第六章 セクション D.2.2

- 比較対象取引との差異の調整⁴⁰

国外関連取引と比較対象取引の間に何らかの差異がある場合、その差異の調整が行われなければならない。無形資産に関する差異は、極めて大きな経済的な相違を生じさせる可能性があり、その合理的な調整は困難である場合があることに留意しなければならない。

- 比較対象取引の選定のためのデータベースの使用⁴¹

比較可能性分析や差異の調整の検討は、第三者間での無形資産取引やロイヤリティ料率といった比較対象取引のデータを、商業データベースや、一般に入手可能なライセンス取引およびこれに類する取引を集約した資料から選定する場合には特に重要であるとされている。

3.C 取引が行われた時点での評価が困難な資産の取り扱いに関する指針

TP ガイドラインでは、無形資産の価値が取引時点で高い不確実性がある場合、独立の第三者間であつたら同様の状況でどのような行動が取られたかを検討するべきとしているが、具体的には、次が考えられる。

- 期待利益を基に対価を算定し、将来的に価格を調整しない
- 将来的な価格調整条項を合意の中に挿入する(例：期待利益率より低い利益しか生じない場合には、ロイヤリティ率を引き下げるなど)
- 不測の事態（例：ライセンシーがその無形資産を利用した生産を中止することとした場合、など）が生じた際には、契約条件の再協議を可能とする

⁴⁰ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.129

⁴¹ OECD TP ガイドライン パラグラフ 6.130

第4章 インドにおける移転価格コンプライアンス

4.1 無形資産が関連する典型的な取引

第一章で述べたとおり、インドにおける法令上、すべての国外関連者との取引は、移転価格のルールに従って、独立企業原則に基づき行われる必要があります。この取引には、無形資産が関連するものも含まれる。そのような取引を行うインドの法人は、詳細な移転価格ドキュメンテーションを準備し、取引の条件、取引に際して当事者が果たした機能やどのような手法により移転価格を検証したかについて記録する必要があります。

無形資産が関連する典型的な取引には次のようなものがある。

4.1.1 ロイヤリティの支払い

国外のライセンサーから無形資産のライセンスを得て、インドにおいて製造（場合によっては、販売）を行う者（ライセンシー）は、その無形資産の利用等の対価としてロイヤリティやライセンスフィーを支払う。国外のライセンサーは、法律上保有する無形資産に対するアクセスの権利およびそれを商業目的に使用することを、インドのライセンシーに対して許諾する。ライセンシーは、その権利に基づき、トレード無形資産を利用して製品の製造を行うか、マーケティング無形資産を利用して、インド国内で製品を販売する。ロイヤリティの支払いの方法は、一般的には、ライセンス契約の中で規定されており、個別の事情に基づいて様々な形態が取られる。その典型的なものは、以下のとおり。

- A. 固定レートによるロイヤリティ** — 月ごと、四半期ごとなどの単位でロイヤリティが支払われる。通常、一定期間におけるライセンシーの売上高に基づきロイヤリティを計算する。インドにおいて生じた付加価値に対してロイヤリティを計算するという観点から、売上高から、原材料や部品費等が差し引かれる場合もある。固定レートは、独立企業原則に基づき設定されたものがライセンス契約の期間中適用されるが、一定期間（例えば、3年–5年）経過後、市場の実勢を反映するために見直しが行われることもある。
- B. 変動レートによるロイヤリティ** — ライセンス契約上で、フィーが固定されておらず、一定期間の販売数量、製品の性質、ライセンス期間などに要素によってレートが変動する。
- C. 段階レートによるロイヤリティ** — 契約書の中に複数の料率が定められており、ライセンシーの一定期間における売上や利益水準により、異なるロイヤリティ料率が適用される。ライセンシーの売上や利益率が高くなれば高い料率が適用され、利益率が低い場合には、適用税率が低くなるかゼロとなる。

- D. 固定額のロイヤリティ** — ロイヤリティの額が固定されており、売上、利益水準等に影響されない。例えば、一定期間ごとに一定の額のロイヤリティが支払われる場合、ライセンス契約の締結時（および一定期間ごと）に一時金が支払われる場合など。
- E. 複合モデル** — 上記の組み合わせ。例えば、ライセンス契約の締結時に一時金のロイヤリティが支払われ、その後は、売上高に応じて固定のロイヤリティ料率でのランニングロイヤリティの支払いが行われる場合など。

技術上の無形資産に関するライセンスが行われる場合、ライセンサーが技術サービスやテクニカルサポートをライセンシーに提供することが多い。また、ライセンサーが無形資産のライセンス供与をするだけでなく、原材料や部品等をライセンサーに販売する場合がある。このような場合、個々の取引が独立した取引であり、それぞれについて独立企業間価格で価格設定が行われていることを示すことが重要となる。この点は、多くの場合に移転価格調査で検討が行われる事項である。原則として、複数の取引に対しては、それらを一体として移転価格上の評価をすることが合理的である理由がない限り、価格設定や移転価格の検証は別々に行われる必要がある。

インドにおける関税評価額の規則においては、輸入者が、その輸入物品の販売の条件としてロイヤリティや役務提供対価の支払いを輸出者に行っている場合、輸入物品の評価において適用される個別のルールがある。したがって、輸入物品とロイヤリティや役務提供対価の独立企業間価格を決定する場合、関税評価上のルールを同時に考慮する必要がある。実務上、関連者との輸入取引についての価格を審査する関税部局（Special Valuation Branch:SVB）は、関連者からの輸入取引の評価額を調査する際に、移転価格ドキュメンテーションの提出を求めることが多い。

4.1.2 受託研究開発

多国籍企業は、インドの人件費コストの低さによるコスト削減のメリットを享受するとともに、豊富な人材を活用することができるという利点を活用することを目的に、インドに「キャプティブ R&D センター」と呼ばれる受託研究開発拠点を設けている。インドの拠点は、「受託役務提供者」として、委託者に対して役務提供を行う。この場合の前提は、インドの拠点が行っている行為は役務提供であって、自らの価値ある無形資産を開発しているものではなく、重大な事業リスク、金銭的なリスクを負わないというものである。その結果、通常は、インドの拠点はコストに一定のマークアップを付した報酬を受け取る。

キャプティブ R&D センターは、委託者の指示に基づき活動を行い、委託者はその結果生じた無形資産の法律上および経済上の所有者となる。インドの拠点は、無形資産の DEMPE（開発、改良、維持、保護、活用）機能に関する重要な意思決定を行わず、委託者の指示や承認なく自らの開発プロジェクトを開始、修正または休止する権限を有しない。

キャプティブ R&D センターの役割は、委託者に対して、テクノロジーに関する無形資産に係る DEMPE 機能のサポートをすることであり、その機能の対価として、移転価格上適切な利益を獲得する。

上記に関して、インドの直接税中央委員会はサーキュラーを発出しており⁴²、インドの受託研究開発拠点が研究開発に関して重要なリスクの引き受け機能を果たしていないと認めるための条件が明確化されている。その判断要素としては次の6点が挙げられている。

1. 国外関連者が研究開発のサイクルにおいて経済的に重要な機能の大半を果たしている一方、受託研究開発拠点は海外の受託者が指示した業務を行っている。
2. 国外関連者が研究開発に必要な資金およびその他の経済的に重要な資産（研究開発に利用される無形資産を含む）を提供し、受託研究開発拠点が果たした機能に対して報酬を支払っている。
3. インドの受託研究開発拠点は、国外関連者の直接的な指揮監督に服しており、国外関連者はその指揮監督を行う能力を有しているだけでなく、自らの戦略的な決定に基づいて実際に研究開発に関する指揮監督を行うとともに、その状況を定期的にモニタリングしている。
4. インドの受託研究開発拠点は、経済的に重要なリスクを負わないことが、契約上および実際の行動としても示されている。
5. 国外関連者が低課税・無課税国に所在する場合⁴³、インドの受託研究開発拠点が、その関連者が実質的な機能を有していることを証明しない限り、国外関連者はリスクを管理していないとの推定が行われる。
6. インドの受託研究開発拠点は研究開発の結果として生じた無形資産に対して、経済的、法的所有者としての権利を有さず、それは国外関連者に帰属することが、契約上および実際の行動としても示されている。

4.1.3 費用分担取極め

費用分担取極めとは、複数の者が、無形資産の開発や取得、役務の提供に関して、共同で資金を拠出し、コストおよびリスクをシェアする取極めを意味する。一般に、この取極めは関連者の間で行われることが多い。

それぞれの参加者の拠出は、取極めの下で生じた無形資産をそれぞれが利用することにより、合理的に期待できる便益の割合に応じて決定される。

⁴² Circular 6/2013

⁴³ 所得税法セクション 94A 参照

インドにおいては、おそらく、移転価格税制その他の税に関する規定が、費用分担取極めにどのように適用されるかが不明確であることが理由で、一般的なものではない。最近においては、多国籍企業が、グローバルな無形資産に関する費用分担に関する取極めを締結し、その中でインドの子会社が取極めの参加者として、一定のコストを負担する見返りに、経済的所有者の一員となり、特定地域内においてグループの保有するグローバル資産を利用する権利を与えられるという例が見られるようになった。このような資金の拠出に関しては、その拠出を行う者に経済的に帰属する無形資産の開発に要する費用であるため、ロイヤリティには該当しないとした判例がある。

4.2 インドの移転価格に関するコンプライアンス

移転価格の文書化に関しては、インドは、OECDのBEPSプロジェクトにより推奨された、3層から成る次の移転価格文書を採用している。移転価格文書は、関係する取引が行われた翌年度の末から8年間保存されなければならない。

1. **ローカルファイル**⁴⁴ 納税者が行う移転価格の対象取引に関するドキュメンテーション
2. **マスターファイル** 多国籍企業のグループ全体に共通する基本事項に関する情報
3. **国別報告書** 多国籍企業グループ内で収入や税の納付、経済活動を示す指標がどのように地域的に配分されているかを示す情報

4.2.1 ローカルファイル

インドの納税者は、国外関連取引⁴⁵の年間の合計額が1千万インドルピー⁴⁶を超える際には、それらの取引が独立企業原則に基づいて行われたことを示すための情報および文書を、移転価格文書として準備することが求められる。

このローカルファイルには、次のような情報が記載される。

- インド企業の株主所有関係に関する記述
- 企業グループの概要
- インド企業の事業およびその事業が属する産業に関する概要
- 国外関連者ごとの国外関連取引の種類および取引条件
- インド企業および国外関連取引の相手先である関連者が行う機能、引き受けるリスク、および使用される資産に関する記述

⁴⁴ マスターファイルと国別報告書に関する規則は2017年に定められたが、ローカルファイルについては2001年から導入されており、実務上、ローカルファイルのことを「移転価格文書 (TP Documentation)」と呼ぶ慣行がまだに残っている。本レポートでは、混乱を避けるため、ローカルファイルという用語を用いる。

⁴⁵ 国外関連取引の定義は、所得税法セクション92Bを参照のこと

⁴⁶ 2020年6月16日時点のインドルピー - 日本円換算レートは、1インドルピー = 1.41円

- インド所得税法に規定された移転価格算定手法に基づき独立企業間価格を決定するための経済分析
- 国外関連者に関するものを含む、移転価格の決定に関連するその他の情報、データまたは文書

また、ローカルファイルは毎年アップデートされる「同時文書」である必要があり、会計士証明書の法定提出期限（翌事業年度の10月31日）までに準備されなければならない。

4.2.2 マスターファイル⁴⁷

マスターファイルは、多国籍企業グループの事業活動に関する青写真であり、そのグループの世界的な事業のストラクチャーや活動とともに、グローバルな移転価格ポリシーや関連者間の財務上の関係についての概要が記載される。インドのマスターファイルに含まれる文書はおおむねOECDのBEPSアクションプラン13で示されたものと整合的であるが、以下のような追加的な情報が求められている。

- その企業グループに属する構成企業⁴⁸の名前および住所のリスト
- 企業グループの売上、資産または利益に対して10%以上の貢献がある構成企業の機能、リスクおよび資産に関する分析
- 企業グループに対する貸付を行う主な非関連者の詳細
- 企業グループの中で無形資産の開発や管理を行う構成企業の住所

● マスターファイルの適用要件

マスターファイルは、政府によって指定されたForm 3CEAAの様式に従って、電子的に提出が行われなければならない⁴⁹。Form 3CEAAは2つのパートから構成されている。

- Form 3CEAAのPart Aは、多国籍企業グループに関する簡単な情報の記載のための様式であり、すべての構成企業が提出を行う必要がある。
- Form 3CEAAのPart Bは、詳細なマスターファイル情報の記載のための様式であり、以下の要件に該当する場合にこれを提出する必要がある。

⁴⁷ 所得税法セクション 92D および所得税法規則 10DA 参照

⁴⁸ 「構成企業 (constituent entity)」の意味は、所得税法セクション 286(9)(d)による

⁴⁹ 特定のフォーマットで、電子申告用のポータルサイトで提出が行われる

- a. 多国籍企業の連結売上が 50 億インドルピーを超えており、かつ
- b. インド企業が行う国外関連取引の総額が 5 億インドルピーを超える、または無形資産の譲渡や使用許諾、利用に関係する取引の総額が 1 億インドルピーを超える。

マスターファイルの提出は、法人所得税申告書の提出期限（翌事業年度の 11 月 30 日）までに行われる必要がある。

実務的には、グループの親会社が準備したマスターファイルを利用して、インドにおける必要事項を付加し、それを電子的に提出することが可能な形に変換することが行われる。

4.2.3 国別報告書

国別報告書は、各構成企業の収入、所得、納税額、従業員数、資本、利益剰余金、固定資産などについての情報を各国の当局に提供するものである。

国別報告書の適用要件

インドに所在する企業グループの構成企業で、直前会計年度のグループ連結売上が 550 億インドルピーを超える場合には、インドにおいて国別報告書を提出する義務がある。その申告のための様式として、Form 3CEAD が定められている。

国別報告書は、報告対象会計年度⁵⁰の終了後 12 か月以内に提出される必要がある。

● 適用除外

以下の場合には、国別報告書の提出は免除される。

- a. 多国籍企業の本社が所在する国とインドとの間で、国別報告書情報を交換するための協定が締結されている場合。この場合には、インドの構成企業は、**Form 3CEAC** によって、企業グループの国別報告書情報がどのような形で当局に行われるかの届出のみを行えばよく、構成企業から国別報告書をインドの課税当局に提出する義務はない。現在、日本とインドの間では当該情報交換協定が締結されており、通常は、日本の企業グループに属するインドの法人がインドにおいて直接国別報告書を提出することはないと考えられる⁵¹。

⁵⁰ 報告対象会計年度は、親会社の会計年度に従う

⁵¹ 例外的に、企業グループの連結売上が日本の国別報告書の提出基準（1 千億円）を満たさないものの、インドでの基準（550 億インドルピー）を超える場合がある。OECD が作成した国別報告書の実施ガイダンスでは、このような場合には国別報告書の提出は要しないとされているが、インド当局はこの点のインドでの取り扱いについて明らかにしていない。このような状況が生じた場合、専門家への相談が推奨される。

- b. 多国籍企業が、他の国に所在するグループ企業を、代替的に国別報告書の報告を行う者として指定しており、その指定された企業が所在する国とインドとの間で、国別報告書に関する情報交換協定が締結されている場合。

4.2.4 Form 3CEB（会計士の報告書）の提出

- 適用要件

国外関連取引 ⁵²または特定の国内取引 ⁵³を行う者は、それらについて、独立の会計士が作成する報告書を取得しなければならない。

この報告書は、会計士が、その企業が準備した移転価格文書やそこに記載された情報の適切さに関して意見（Opinion）を表明するものである。また、会計士は、報告書の中に記載された項目について、それらが適正であることを証明することが求められる。

会計士の報告書の提出期限は、法人所得税申告書の提出期限の1か月前（翌事業年度の10月31日）である。会計士の報告書は、特定のフォーマット（Form 3CEB）で提出される。

会計士の証明書の作成対象となる国外関連取引等には、金額基準が定められておらず、その金額にかかわらず、すべて報告書に記載されなければならない。

⁵² 所得税法セクション 92B

⁵³ 所得税法セクション 92BA

4.3 ペナルティ

インドにおいては、移転価格の税務争訟が多く発生していることを考えると、バランスの取れた事業計画や税務戦略を検討する際には、ペナルティが科される可能性についても考慮をすることが重要である。科される可能性のあるペナルティは次のとおり。

表 1: 移転価格税制上のペナルティ

コンプライアンスの種類	非違の種類	金額
会計士報告書の提出	Form 3CEB ⁵⁴ の会計士証明書を提出しなかった場合	10 万インドルピー
ローカルファイル	所得税法セクション 92D に記載された情報を提出しない場合 ⁵⁵	対象となる国外関連取引等の取引金額の 2%
	以下に該当する場合 ⁵⁶ <ul style="list-style-type: none"> ● 所得税法セクション 92D に記載された情報を保存していない場合 ● 取引が記載されていない場合 ● 不正確な情報や書類が保存または提出された場合 	対象となる国外関連取引等の取引金額の 2%
国別報告書 ⁵⁷	不提出が 1 か月継続した場合	5,000 インドルピー/日
	不提出が 1 か月を超えて継続した場合	15,000 インドルピー/日
	不提出が、上記の国別報告書の申告遅延に対するペナルティの賦課決定後も継続した場合	50,000 インドルピー/日
	国別報告書に関して不正確な情報や文書を提出した場合	50 万インドルピー
マスターファイル	マスターファイルの不提出	50 万インドルピー
仮装隠蔽 ⁵⁸	所得の隠蔽や、不正確な情報の提出が認められた場合	課税もれ金額に対して算定される所得税の 100%-300%。課税もれ金額に対して算定される所得税とは別に算定される

⁵⁴ 所得税法セクション 271BA

⁵⁵ 所得税法セクション 271G

⁵⁶ 所得税法セクション 271AA

⁵⁷ 所得税法セクション 271GB

⁵⁸ このペナルティは、所得税法セクション 271(1)(c)の規定に基づき、仮装・隠蔽の程度に応じて課税当局の裁量により決定される。このペナルティは、他のペナルティと重複して課される可能性がある。

4.4 まとめ

インドの移転価格税制の下では、国外関連取引や特定の国内取引を行った者は、法令に基づいた移転価格文書を作成・保存をしなければならない。これが行われない場合、課税紛争やペナルティのリスクが生じることとなる。従って、国内法の規定およびグループの移転価格ポリシーに従って、正しく3段階のドキュメンテーションを準備する必要がある。

第5章 インドにおける税務紛争の解決方法

5.1 インドにおける税務紛争

租税収入はインド政府にとって予算の実行のための主たる歳入源であり、行政的・法的に確立された方法によってその徴収が行われる。税務行政の執行により、納税者と政府での税制の解釈の相違などを原因として、租税紛争や争訟が生じる。その結果、多くの時間、費用、努力が政府と納税者の双方によって費やされることとなり、争いが継続する間、多額の税収が凍結されることとなる。過去において、インドに生じた大きな租税紛争については、世界的に報道されてきた。

監査・会計検査院長官（Comptroller and Auditor General of India (C&AG)）の年次報告書によると、直接税の課税事案のうち、異議申立てで係争中の件数は、FY2017-18年度の約30万件からFY2018-19には約34万件に増加した。係争の対象となった税額は5.6兆インドルピーにのぼっており、当該FY2018-19年度のインド政府の財政赤字の額を上回る。異議申立てへ提訴された件数、処理件数、係争中件数のFY2014-15からFY2018-19までの推移は以下のとおり⁵⁹。

図1: 異議申立ての発生・処理件数の推移

異議申立て事案の処理					
課税年度	処理対象件数 (千件)	処理件数 (千件)	未処理件数 (千件)	未処理割合 (%)	対象税額 (千万インドル ピー)
FY2014-15	306	74	232	75.8	383,797
FY2015-16	353	94	259	73.3	516,250
FY2016-17	408	118	290	71.1	611,227
FY2017-18	425	121	304	71.7	518,647
FY2018-19	462	123	339	73.4	562,806

出典：直接税中央委員会

さらに、FY2014-15以降の年度での直接税の課税案件のうち、租税裁判所、高等裁判所および最高裁判所で係争中のものの件数は、FY2017-18の8万2千件から、FY2018-19には13万5千件に増加している。

⁵⁹ Union Government, Department of Revenue-Direct taxes Report No. 11 of 2020 から引用

図 2: 租税裁判所、高等裁判所および最高裁判所で係争中の租税裁判の件数⁶⁰

租税裁判所、高等裁判所、最高裁判所で係争中の事案（金額単位は1千万インドルピー）								
課税年度	租税裁判所		高等裁判所		最高裁判所		合計	
	件数	対象税額	件数	対象税額	件数	対象税額	件数	対象税額
FY2014-15	37,506	145,535	34,281	37,684	5,661	4,654	77,448	187,873
FY2015-16	32,834	135,984	32,138	161,418	5,399	7,092	70,371	304,494
FY2016-17	37,968	143,771	38,481	287,818	6,375	8,048	82,806	439,637
FY2017-18	37,353	234,999	39,066	196,053	6,224	11,773	82,643	442,825
FY2018-19	92,205	NA	38,539	136,465	4,425	74,368#	135,169	210,833

出典：直接税中央委員会 # 納税者側が提訴した案件の金額は含まれていない

税務調査の手続きの全体的な状況を改善して、事案処理の促進とコンプライアンスの向上を図るため、政府のシステムやプロセスに対する IT 化が推進されてきた。課税当局の行う調査事案選定は、予め定められた選定基準に基づく、コンピューター化されたシステム（Computer Aided Selection of Cases for Scrutiny : CASS）を通じて行われることとなった。調査の中では、調査官は税法の規定の適用に関しての検討に必要な情報の提出を納税者に求め、提出された情報を調査する（詳細は後述）。

税法上で定められた、納税者と当局間の租税紛争の解決手段にはいくつかの種類がある。伝統的な国内争訟手続き以外に、特定の事案に対しては、代替的な紛争解決手段が定められている。以下、これらの手続きについて解説する。

⁶⁰ Union Government, Department of Revenue-Direct taxes Report No. 11 of 2020 から引用

5.2 税務上の救済手段

5.2.1 伝統的な紛争解決手段

a) 第1段階 – 税務調査官

紛争の開始と、その最初の解決は税務調査官のレベルで行われる。この場合の「税務調査官」には、中央処理センターが担当する事案が含まれる。税務調査官は、納税者が提出した税務申告書を、税法の規定に照らして適正か否かを審査する。移転価格上の問題が把握された場合、税務調査官は移転価格調査官に事案を付託し、移転価格調査官はその調査結果を移転価格オーダー（TP assessment order）として、調査官に通知する。調査官はそれに基づき税務調査を完了し、納税者に課税通知を行う。法令上、税務調査官は移転価格調査官が行った調査結果を変更することは許されない⁶¹。調査の結果に納税者が不服の場合、納税者は異議申立て等の次のステップに進むことができる。

b) 第2段階 – 異議申立てと紛争解決パネル

調査の結果、移転価格上の調整が必要であると移転価格調査官が判断した場合、税務調査官は移転価格オーダーに基づきドラフトの更正通知書（draft assessment order）を納税者に送付する。この際に、納税者がとり得る選択肢は次の2つである。

- ドラフト更正通知書を受け入れる。その結果、更正通知の正本が税務調査官から納税者に発出される。
- 以下の手続きに従って、異議申立てまたは紛争解決パネル（Dispute Resolution Panel:DRP）への審査の申立てを行う。

(i) 紛争解決パネルへの審査申立て

- 移転価格課税事案については、納税者は、ドラフト更正通知書を受領してから30日以内に紛争解決パネルに審査の申立てをすることができる。紛争解決パネルは、9か月以内に、課税当局が作成したドラフト更正通知書の内容および納税者の主張を検討した上で決定を行う。紛争解決パネルへの申立てが行われない場合、更正通知書の正本（Final Order）が発出され、納税者はそれに対して異議申立てをすることができる(以下(ii)参照)。
- 紛争解決パネルの決定に基づき、税務調査官は、更正通知書の正本とともに追徴税額の賦課決定通知書（additional tax demand notice）を作成し、納税者へ送付する。納税者は、紛争解決パネルの決定に基づく更正通知に対しては、租税裁判所へ提訴をすることができる。

⁶¹ 所得税法 セクション 92CA(4)

(ii) 異議申立て

- 納税者は、更正通知書の正本を受領してから 30 日以内に異議審査担当コミッショナーに対する異議申立て (Appeal to Commissioner of Income Tax(Appeals) : CIT(A)) を行うことができる。異議申立ての中で、納税者は調査官が行った処分に対する反論をすることができる。
- 異議決定に際しては、関係者からのヒアリングが実施され、納税者および課税当局の双方の主張が検討されなければならない。審査の過程で、調査官に再調査と結果の報告が求められることがある。
- 異議申立て手続きが進行中の際、納税者は、一部の追徴税額の納付を条件に、その余の納税の猶予の申請を行うことができる。

c) 第 3 段階 – 租税裁判所

異議申立てや紛争解決パネルの決定が行われた後、納税者（異議申立ての場合には、納税者および課税当局）は、租税裁判所 (Income Tax Appellate Tribunal:ITAT) への事案の提訴を行うことができる。

租税裁判所は、2 名の審判官で構成される準司法的な性格を有した審査手続きであり、一連の争訟のプロセスの中で、事実認定 (fact-finding) に関する判断を行う最終の場である。租税裁判所はまた、争いが継続中の間の納税に関する猶予の決定を行う権限を有することから、納税者はこの手続によって納税の（一部）猶予を得ることができる。

d) 第 4 段階 – 高等裁判所

租税裁判所の決定に不服がある場合、その決定を受領した日から 120 日以内に所轄の高等裁判所 (高裁) への提訴をすることができる。高裁は、その争いが「重要な法律解釈に関する問題 (substantial question of law)」の争いである場合に限って事案を受理することができる。高裁の判断に要する期間に法律上の制限はなく、通常 of 審理の手続きの場合には長期間を要するが、案件の重要性によっては（例えば、訴訟の対象となっている税額がきわめて大きい場合）、訴訟当事者の訴えにより早期審理が行われることもある。

e) 第 5 段階 – 最高裁判所

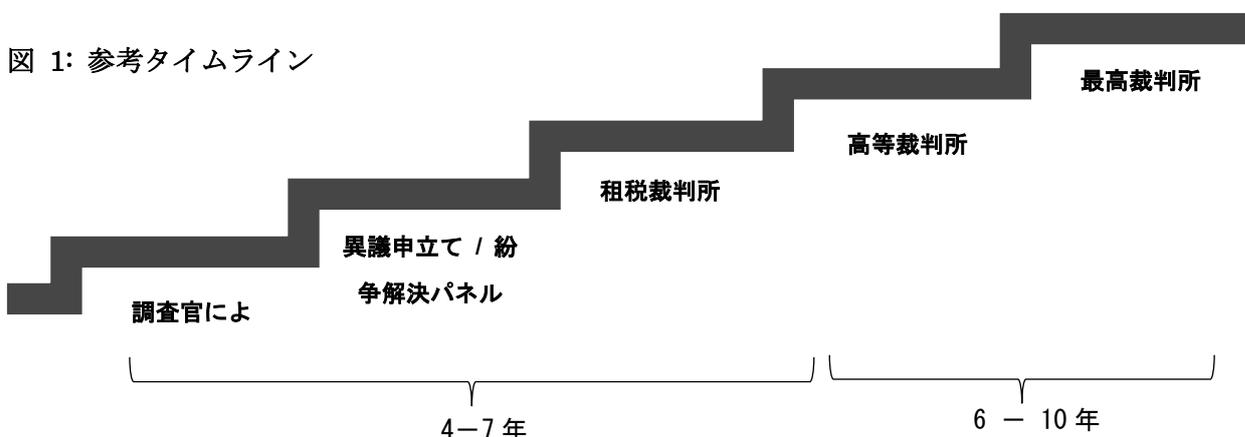
訴訟手続の最終段階である 5 段階目のステップは、インドにおける最高の権威である法廷としての最高裁判所 (最高裁) への提訴となる。高裁が下した決定に異議がある場合、納税者および課税当局は、最高裁に上告をすることができる。最高裁も、重要な法律解釈に関する問題の審理だけを受理することができる。最高裁の決定は、法的な効果を生じ、国内のすべての裁判所を拘束する。最高裁の判断に要する期間については、法律上の制限はない。

なお、租税裁判所、高裁および最高裁の判決は、すべて公開されるが、租税裁判所に関しては、守秘に関する理由がある場合には、一部については公開をしないことを求めることができる。

5.2.2 標準的な期間

実務的な観点からの、税務調査およびそれ以降の争訟手続きに標準的に要する期間は次のとおり。

図 1: 参考タイムライン



5.2.3 代替的な紛争解決手段

上に挙げた伝統的な紛争解決方法に加えて、移転価格課税や外国法人の恒久的施設 (PE) に係る課税について、いくつかの代替的な紛争解決手段が規定されている。

5.2.3.1 事前確認制度

事前確認制度 (APA) とは、納税者の申請に基づき、納税者と課税当局が協議によって最も適切な移転価格算定手法や独立企業間レンジ、独立企業間価格に合意をする手続きをいう。インドにおいては 2012 年に導入された。

APA の事前相談、申請書の提出、審査手続きや合意後のコンプライアンスに係る規則は所得税法規則に定められている⁶²。APA の修正、取り下げおよび撤回についてのルールも規定されている。APA のプロセスについては、補足 5A を参照のこと。APA は通常、申請が行われた年度の次年度から 5 年間有効であり、事実や状況が同一という条件で、過去年度にも、4 年を限度としてロールバックすることができる。このロールバックは、ユニラテラル APA (納税者とインドの課税当局のみとの合意) でも可能である。つまり、APA によって、最大 9 事業年度については移転価格に関する確実性が確保されることとなる。申請に際しては、政府に申請料 (最大 2.5 百万インドルピー) の支払いをする必要がある。

⁶² 詳細は補足 5.A を参照のこと

インドが有効な租税条約を有する国との取引が対象となっている場合、その APA を二国間で行う（バイラテラル APA）も可能である。

2012 年から 2019 年までの間に、1000 件を超える申請が行われたが、その多く（約 82%）はユニラテラル APA となっている。APA の過去の趨勢は次のとおり⁶³。

No.	項目	ユニラテラル APA	二国間 APA
1	2019 年 3 月末までの申請数	944	211
2	2019 年 3 月末までの合意件数	240	31
3	2019 年 3 月までの日本の課税当局との間での二国間 APA の合意件数	-	9
4	ロイヤリティ（ライセンス料の支払い含む）に関する APA の合意件数（FY 2018-19）	19 ⁶⁴	3
5	APA の合意に要する平均期間	32 か月	51 か月

5.2.3.2 相互協議手続き

相互協議手続きとは、法律上・経済上の二重課税の救済のために納税者に認められた租税条約上の代替的な課税紛争の解決手段である。

日印租税条約もこの規定を有しており、これに基づき、日印の権限のある当局は、協議によって租税条約上の二重課税や、租税条約の解釈に関する争いの解決を図ることができる。二国間の当局間の合意が関係する日印の納税者に受け入れられた場合、国内的な伝統的紛争解決手法では効果的に除去できない、あるいは、解決までに長い時間を要する二重課税が排除されることとなる。

一般的に、納税者が（法律上、経済上の）二重課税の救済を求めて相互協議の申請をする際の、対象となる課税には以下のようなものが含まれる。

- 移転価格課税
- 恒久的施設（PE）とその帰属所得に関する問題
- 所得の性質に関する問題

⁶³ 直接税中央委員会が公表した、APA Annual Report (2018-19) に基づく

⁶⁴ 取引種類ごとの件数としては最大

相互協議の申請は、その居住地国の権限のある当局に対してのみ、租税条約で定められた期間に⁶⁵ 行うことができる。権限のある当局に課された義務は、合意のために最大の努力をすることにとどまり、合意に至ることではない。また、相互協議には、合意に至るまでの期間的制限が定められていない。この意味において、2020年にOECDによって、日印の相互協議が最も効果的な二国間の交渉であるとして第一位の表彰を得たことは特筆すべきである⁶⁶。これによると、日印の権限のある当局は、2016年1月以降の移転価格に係る相互協議事案の64%の解決に成功をしたとされている。これは、インド政府が、インドでビジネスを行う日系企業の税の紛争解決に力を入れていることの現れであると考えられる。

納税者には、権限のある当局間で至った合意を受け入れない権利がある。納税者がそれを受け入れた場合には、その合意は納税者および双方の課税当局を拘束する。納税者は、相互協議の申立と、伝統的な国内争訟手続きを並行して行うことができる。従って、何らかの理由により権限のある当局が合意に至ることができなかつた場合や、納税者が、権限のある当局間での合意を受け入れない場合には、納税者は引き続き国内争訟を継続することができる。

相互協議の合意は、その申請の対象となった取引について、申請をした者にのみ与えられる。合意の内容は公表されない。また、他の納税者が先例として用いることもできない。相互協議の合意はその申請の対象年度にのみ有効であり、次年度において同様の課税が生じた場合には、改めて相互協議の申請をすることが必要となる。

⁶⁵ 日印租税条約では、「課税の最初の通知の日から3年間」とされている。実務上、インドにおけるこの「課税の最初の通知の日」とは、更正通知書の原本（Final Order）が発出されたときと理解されている。

⁶⁶ OECD MAP 2019 Awards - <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-2019-awards.htm>

5.2.3.3 伝統的な紛争解決手段、相互協議と APA の比較

表 3: 紛争解決手段、相互協議と APA の比較

項目	伝統的な争訟手続き	相互協議手続き	APA
目安となる期間	最高裁までに至る場合には、10 年以上	移転価格課税事案の場合、おおむね 2 年から 3 年	3 年から 5 年
拘束力	拘束力を有するが、事案の内容によっては上告の可能性あり	当局間の合意に納税者が合意した場合、納税者および両課税当局を拘束	合意された場合には納税者および課税当局を拘束
透明性	納税者の主張の陳述の機会あり。裁判結果は公表される。	基本的には、当局間の協議に納税者は参加を許されない。権限のある当局者に対して、事案の説明をすることは可能。合意結果は公表されない。	審査官との直接の対話や議論の機会あり。合意結果は公表されない。
二重課税の可能性	課税の撤回が行われ、当局が上告しない限りあり	なし	バイラテラル APA の場合にはなし

5.2.4 その他の代替的紛争解決手段

5.2.4.1 セトルメントコミッション⁶⁷

所得税セトルメントコミッション (The Income Tax Settlement Commission)。以下、「セトルメントコミッション」は、裁判に類似した委員会であり、長期間にわたる裁判を回避するために、生涯に一度限り、税のセトルメントを得る目的で利用することができる。

セトルメントコミッションに申請をする際、納税者は、これまで課税をされていなかった所得について、全ての事実を開示することに合意し、100 万インドルピーの税を予納する必要がある。

セトルメントコミッションを通じてそのセトルメントの条件に合意することで、納税者はその後の租税裁判を回避することができ、課税当局は、迅速に税収を確保することが可能となる。

⁶⁷ 所得税法セクション 245A - 245L

納税者の申請はセトルメントコミッションにより審理され、その申請を受理するか否かの判断が、二段階に分けて行われる。その後、課税当局はその事案についての質問や調査を実施することができる。納税者には、その過程で課税当局が提示した意見に対して、書面の陳述を行う機会が与えられる。双方の意見を聴取した上で、セトルメントコミッションは課税所得金額の決定を行う。

決定までの全体の手続きは、18 か月以内に終了をすることとされている。セトルメントコミッションの決定には拘束力があるが、その決定が法の原則に反すると考える場合には、課税当局および納税者は、高裁に対しての特別抗告（Write Petition）を行うことができる。

この手続の利点の一つは、納税者がその中ですべての事実を開示し、進行に協力をした場合には、セトルメントコミッションにペナルティおよび訴追を免除する権限が与えられていることである。一般に、セトルメントコミッションを通じることで、通常の争訟手続きよりは租税紛争の迅速な処理が図られる。

5.2.4.2 アドバンスルーリング⁶⁸

アドバンスルーリングは、申請の対象となった取引（実行されたもの、および今後実行されるもの）について、申請書に記載された一定の事実関係に基づく法の解釈を求める制度である。申請は非居住者または非居住者との取引を行う居住者により、課税額の確定、課税の確実性の確保と争訟による時間的・金銭的な消耗を避ける目的で行われる。

以下のものについては、申請を行うことができない。

- 調査中である、または、租税裁判所および裁判所で係争中である場合
- 資産の市場価格の決定
- 租税回避のための目的での取引と認められる場合

決定されたアドバンスルーリングは、その対象となった取引について、以下の者を拘束する。

- 申請者に対して管轄を有する課税当局
- 申請者

ただし、課税当局および納税者は、アドバンスルーリングの決定に対して、高裁（重大な法律上の誤りがある場合には、最高裁）に特別抗告を行うことができる。

⁶⁸ 所得税法セクション 245N から 245V

5.3 まとめ

所得税法上、納税者のための様々な解決手段が用意されている。伝統的な紛争解決手段には、異議申立てと紛争解決パネルの 2 つのルートが用意されており、紛争解決パネルに比べて異議申立ては決定までに時間を要する。確実性の確保のためには、アドバンスルーリングと APA があり、これにより納税者は、課税当局との合意に基づき、租税債務の額の確定を図り、長期間にわたる税務争訟を回避することができる。租税条約上の二重課税の解決のため、日印租税条約には相互協議手続きが規定されている。

インドで移転価格の争いに直面した場合、これらの紛争解決手段を総合的に検討することが重要である。多額の国外関連取引がある場合には、専門家にも相談の上で、将来の不確実性や長期間の訴訟を回避することができるユニラテラルまたは二国間の事前確認やアドバンスルーリングについて検討を行うべきである。

補足

5.A APA には、申請をした納税者と課税当局が合意に至るまでに次の 4 つの過程がある。また、その後には一定のコンプライアンスが求められる。

- 事前相談: APA の正式申請前に、課税当局の担当官との間で行うミーティング。これによって、APA の対象範囲や対象取引や申請の適格性などについて、事前の意見交換が行われる。ミーティングで発言されたことには拘束性はなく、また、事前相談そのものは必須の手続きではない。この段階では、政府に対する申請料は支払われない。
- 申請書の提出: APA の申請は指定された様式に基づき、所定の情報（対象取引、適切だと考える移転価格算定手法、重要な前提条件など）が記載されていなければならない。申請書を提出する前に、申請料を政府に支払う必要がある。
- 審査: 申請が行われた後、APA 担当官から申請内容に関する質問状が送付される。また、担当官の申請者の事務所への訪問によるミーティング（Site Visit）が設定される。質問状に対する応答やミーティングは複数回にわたることもある。その後、APA 担当官が申請に対する報告書を作成し、インドの権限のある当局（ユニラテラルおよび二国間 APA の双方）および Director General of Income Tax (International Tax and TP)（ユニラテラル APA の場合）に提出する。
- 合意: 合意文書のドラフトに対する意見交換が行われ、その後、合意に至る。納税者は、APA の合意文書に署名をするまでは、申請を撤回することができる。

- APA 合意後のコンプライアンス

納税者は、APA の手続きの一環として、対象取引（ロールバック年度含む）のそれぞれについて、年次報告書を作成しなければならない。年次報告書には、確認対象取引から生じた損益と、APA の合意の結果をその取引に適用した結果など、APA の合意の遵守に関する詳細な情報が記載される。年次報告書は、合意が行われた日から 90 日以内、または、その年度の法人所得税申告書の提出期限から 30 日以内の、いずれか遅い日までに提出される。APA の合意により、過年度に加算調整が生じる場合には、その対象年度に係る申告書の修正および追加での納税が必要となる。

第6章 無形資産をめぐる移転価格の重要判例

6.1 概要

世界的にも、無形資産が関係する取引は、各国課税当局の税務調査において、常に注目をされてきた。インドにおいても同様である。課税当局が無形資産取引による所得移転の防止を試みる一方で、企業は、低課税国・無課税国のほとんど経済的実態のない企業への無形資産の移転や、ロイヤリティの支払いを行ってきた。無形資産の移転は、単に租税を減少させるためだけではなく、企業買収、戦略的な経営拡大、効率化やコスト削減といった企業の真正な経営目的でも行われてきた。

BEPS プロジェクトは、課税のループホールを塞ぐとともに、課税が付加価値の創造された場所で行われることを確保するための取り組みである。無形資産取引は、この検討において非常に重要な課題であった。無形資産は特異性（ユニークさ）を有しており、それによってその使用者に競争上のアドバンテージを与える。多くのケースにおいて、独立企業間価格を算定するための比較対象取引を把握することが困難である。このために、過去においては、納税者は無形資産取引をめぐる多くの課税上の争いに直面してきた。以下、無形資産に関するいくつかの重要な争いを取り上げ、租税裁判所や高等裁判所がそこでどのような判断を行ってきたかを示す。

6.2 租税裁判となった無形資産をめぐる主要な論点

課税当局との論点となる典型的なものは次のとおり。

- 無形資産取引の経済合理性やそれにより生じる便益
- ロイヤリティ取引のベンチマーキングや価格設定方法
- マーケティング無形資産の取り扱い
- 受託研究開発機能に対する独立企業間価格の算定

6.2.1 無形資産取引の経済合理性やそれにより生じる便益

6.2.1.1 背景

多くのケースにおいて、課税当局は、支払いロイヤリティの全部または一部を否認してきた。その際の理由としては、以下について納税者が合理的な説明や根拠の提示をすることができないということが挙げられる。

- その無形資産を利用する経済的合理性や必要性
- その無形資産の性質や、その無形資産を利用することによる経済的な便益
- ロイヤリティの他の取引との関連性
- その無形資産の実質的な所有者

これらの点に関して、課税当局は、多くのケースで、その無形資産を利用することの直接的・具体的な便益がロイヤリティの支払い者にないためにその支払の必要がない、支払いの対象となった無形資産に価値がない、または長期間に渡ってインドで利用され続けており、価値を失っている、または支払い者であるインド企業が社内に必要な無形資産を獲得しており、外部の無形資産に依存する必要がないというポジションを採用し、その結果、その支払の独立企業間価格はゼロである、または取引価格以下であるという認定が行われてきた。

6.2.1.2 判例

EKL Appliances Ltd 社の高裁判決⁶⁹

事実関係

⁶⁹ TS-206-HC-2012(DEL)

- EKL Appliances Ltd 社（納税者）は冷蔵庫、洗濯機、電子レンジ、空調機等の製造販売に従事していた。
- 調査対象年度において、納税者は、複数の国外関連者取引を行った。その中には、スウェーデンに所在する関連者に対するロイヤリティおよびブランド使用料の支払いが含まれていた。ブランド使用料は、ネット売上の 0.5%とされていた（後に 1%に増額）。

移転価格調査官の主張

- 移転価格調査官は、納税者が、ブランドネームを使用することによる具体的な便益を説明できなかったことから、その対価の支払いには合理性が認められず、その移転価格をゼロであると認定した。

租税裁判所の決定

租税裁判所は、ロイヤリティの支払いにより具体的な便益が生じているという納税者の主張を支持し、移転価格調査官が行った便益テストの結果を否定した。

課税当局は、この租税裁判所の決定に対して上告を行った。

高裁の判断

- 課税当局は、どのような経費を支出するべきかについての納税者の決定に異議を唱えることはできない。
- 課税当局が判断をすることができるのは、その経費が事業活動に用いられたか否かである。
- 移転価格調査官は、納税者が行った国外関連取引を調査し、その移転価格を決定することができるが、実際に行われた取引自体を否定することはできない。高裁はこの点について、OECD TP ガイドラインを引用して、本件において合法に成立した事業上の取引の性質を課税当局が否定することはできないとした。
- また、高裁は、納税者が具体的な資料に基づき無形資産から生じた便益の説明を行ったこと、納税者に生じた損失にも合理的な理由があったことを認めた。
- その結果、課税処分が撤回されることとなった。

6.2.2 ロイヤリティ取引のベンチマーキングや価格設定方法

6.2.2.1 背景

無形資産の利用の対価であるロイヤリティの独立企業間価格の算定には、困難が伴う。一般的には次の2つの手法がロイヤリティ料率の決定に用いられる。

- i. 独立の比較可能な取引による、独立価格比準法を用いる伝統的な手法
- ii. 利益をベースにした手法 — 取引単位営業利益法が最も一般的であるが、ユニークで価値の高い無形資産の場合には、利益分割法が用いられることもある

ロイヤリティ取引のベンチマーキングを巡る争いに関しては、数多くの判例が存在し、様々な主張が行われてきた。課税当局から提示される典型的な論点の一つは、無形資産に関する取引を他の国外関連取引と一体にしてベンチマークをすることはできないというものである。

6.2.2.2 判例

SNF India Private Limited 社の租税裁判所判決⁷⁰

事実関係

- SNF India private Limited (納税者) はフランスの企業の100%子会社であり、水溶性ポリマーの製造販売を行っていた。
- 調査対象年度において、納税者は複数の国外関連者取引を行った。その中には、国外関連者からの原材料の購入と、国外関連者に対するロイヤリティの支払いが含まれていた。
- ロイヤリティの支払いに関して、納税者はローカルファイルにおいて、取引単位営業利益法を用いてその取引が独立企業間価格で行われたことを検証した。

移転価格調査官の主張

- ロイヤリティ取引を、他の国外関連取引と一体のものとしてベンチマーキングを行うことはできない。本件取引については、独立価格比準法が最も適切な移転価格の算定手法である。
- その上で、調査官は、納税者が本件ロイヤリティの支払いに対して何の便益も得てないとして、その独立企業間価格をゼロと認定した。

異議申立ての決定

- 異議申立てにおいては、納税者から提出されたロイヤリティの支払いにより得られた便益に関する詳細や根拠となる資料が検討され、納税者が国外関連者からの技術上の

⁷⁰TS-927-ITAT-2019(VIZ)-TP

情報という便益を得ていたことが認められ、また、ロイヤリティの独立企業間価格をゼロと認定することには合理性がないとされた。

租税裁判所の判断

- 課税当局は異議申立ての結果を不服として、租税裁判所に提訴した。租税裁判所は、納税者から提出された国外関連者とのやり取りや E メールから、国外関連者から提供された技術上の情報という便益を得ていたと判断した異議申立ての決定を支持した。
- さらに、租税裁判所は、そのように国外関連者から時々において提供された技術上の情報により、納税者は製品の品質を向上させ、市場において競争上の地位を保つことができたとした。
- また、納税者が行う製造活動とロイヤリティの支払いの対象となった技術上のサポートは相互に密接な関係があり、取引単位営業利益法を最も適切な手法として採用することができるとした。

6.2.3 マーケティング無形資産の取り扱い

6.2.3.1 背景

過去 10 年間に於いて、インドにおいてはマーケティング無形資産の課税問題がクローズアップされるようになった。これは、課税当局が、多国籍企業のインド子会社が支出する AMP 費用（広告、マーケティングおよび販売促進費用）についての課税を行うようになったことが背景である。課税当局は、インド法人が行う AMP に関する活動は、国外関連者が保有する商標やブランドの価値を高める効果を生じさせており、その対価として、インド法人にはサービスフィーの受け取りやロイヤリティの支払いの減額という形で、報酬が与えられるべきであると主張する。インドの移転価格税制においては、無形資産取引が国外関連取引を構成することは示されているものの、それに対する個別具体的なガイダンスは示されていない。その結果、本件は多くにおいて、課税当局と納税者の法律上の争いとなっている。

6.2.3.2 判例

Maruti Suzuki India Limited 社の高裁判決⁷¹

事実関係

- Maruti Suzuki India Private Limited（納税者）はインドにおいて乗用車を製造している。

⁷¹ TS-595-HC-2015(DEL)-TP

- 納税者は調査対象年度において、原材料の購入、パーツの購入その他の国外関連取引を行った。
- 納税者は、製造した乗用車のインド国内での販売促進のために、AMP 費用を支出した。

移転価格調査官の主張

- 移転価格調査官は、ブライトラインテスト⁷²を用いて、納税者が支出した AMP 費と比較対象企業の AMP 費の支出割合と比較検討し、前者が売上に対して 1.87%であるのに対して、比較対象企業の支出割合の平均は 0.6%であるとした。
- その上で、この超過 AMP は、国外関連者が有するブランドの価値を高めるための活動であり、移転価格上の調整の対象となると結論づけた。

高裁の判断

納税者の主張は、異議申立ておよび租税裁判所では認められなかったものの、納税者は高裁に上告した。その主張の主たるものは、納税者が支出した AMP 費用は、移転価格税制の対象となる国外関連取引ではないというものである。高裁は納税者の主張を支持し、インドの移転価格税制上、納税者が支出した（第三者に対する）AMP 費用は国外関連取引に該当しないと結論づけた。この結論に至る過程で、高裁は以下のような見解を示した。

- 納税者と国外関連者の間には、納税者が国外関連者の有するブランドの価値の向上のために AMP 活動を行うといった取極めも合意も存在しない。
- AMP 費用の支出を国外関連取引とみなすことができる特別な規定はインドの移転価格税制に存在しない。
- ブライトラインテストは移転価格税制で規定された移転価格算定手法ではなく、それによって独立企業間価格を決定することはできない。
- 納税者の AMP の支出によって国外関連者に生じた便益は、単に反射的なものにとどまり、その支出の主たる目的は、インド国内において自ら製造した製品を販売するためのものであった。

⁷²ブライトラインテストとは、納税者が支出した AMP 費用の売上に対する割合と、比較対象企業の同割合を比較して、比較対象企業の割合を超える「超過」部分を非経常的な支出であると判定する方法をいう。その結果、その超過部分に一定のマークアップを加えたものが移転価格調整額として算出される。

本件については、現在最高裁で係争中である、他に複数の租税裁判所における類似事案の判例が存在するものの、事案の事実関係により、納税者有利・不利な判断の双方が示されている。

6.2.4 受託研究開発サービスに対する独立企業間価格の算定

6.2.4.1 背景

多国籍企業の中には、インドでスキルを有した多くの人材が低コストで確保できる利点を活用するため、受託研究開発を行う目的でインド子会社を設立する場合がある。多くの場合、インド子会社には、そこで生じたコストに対して、一定のマークアップを付した報酬が与えられる。国外関連者は、自らがリスクをコントロールしており、インドの拠点が引き受けるリスクはない、または限定的であるとして、インドで生じた低いコストにマークアップを付す形での報酬を正当化する。

これらの受託研究開発拠点が移転価格調査の対象になった際に、次のような点が移転価格調査官に指摘されてきた。

- 研究開発活動から生じるリスクやそこから生じた無形資産を国外関連者がコントロールしているというが、それを示す証拠が提出されていない。
- 日々の重要な決定や研究開発活動のモニタリングは実際に研究開発に従事するインド拠点の従業員によって行われている。運営上のリスクを引き受けているのはインドの拠点である。
- 国外関連者から研究開発を行うための資金が提供されているのは事実であり、国外関連者は金銭的なリスクを負うものの、その予算をどの研究活動に向けて配分するかを決定し、その予算の遂行が日々どのように行われているかを監督しているのはインド法人の経営陣である。
- 研究開発活動から生じるリスクのコントロールは、国外関連者とインド法人双方で行われており、むしろ、国外関連者に比べてインド法人のコントロールの程度が高い。

このような事実認定に基づき、移転価格調査官は、インド法人はリスクフリーの活動を行っているものではなく、経済的に重要なリスクを引き受けていると判断し、インド法人は、インドで果たされる重要な意思決定や研究開発活動のモニタリング、有形・無形固定資産の使用、リスクの管理といった機能に対して、適切な報酬が与えられるべきであって、取引単位営業利益法を用いて、低コストの運営経費に低率のマークアップを乗じて移転価格を算定することは適切ではないと主張する。

すでに述べたとおり、インド直接税中央委員会はサーキュラーを発出し、インドの受託研究開発拠点が研究開発に関して重要なリスクの引き受け機能を果たしていないと認めるための条件を明確化している⁷³。

6.2.4.2 判例

Microsoft India (R&D) Pvt. Ltd 社の租税裁判所判決⁷⁴

事実関係

- Microsoft India (R&D) Pvt. Ltd (納税者) は、非居住者である Microsoft Ireland Research Ltd 社のインド子会社である。
- 納税者は、ソフトウェアに関する開発サービスおよび情報技術対応サービス (Information Technology Enabled Services : ITES) の提供を行った。
- 納税者は、業務内容は国外関連者の監督の下でコードのライティングとテストを行うことであり、比較的低い経験や技能で実施できるものであると主張した。
- その業務範囲は、一つの製品の中の特定の機能やモジュールに関するものに限定されており、全体的な製品の調整は国外関連者によって行われていた。
- 上記の役務提供に対して、納税者はコスト+15%のマークアップの報酬を国外関連者から受領した。

移転価格調査官の主張

- 納税者が従事しているのは、ルーティン的なソフトウェアに関する開発ではなく、高付加価値のソフトウェアエンジニアリングサービスであって、国外関連者が最終的に開発をする製品に貢献をするものである。
- 納税者に委ねられた業務は、納税者自身の多数のチームにより、自らの専門的能力によって遂行されている。
- 従って、納税者が最終製品に対して果たした貢献から考えると、コストに対する 15% のマークアップは適切ではなく、コストに対して、60%–70%の利益を獲得すべきである。

⁷³ Circular 6/2013

⁷⁴ TS-1015-ITAT-2018(DEL)-TP

租税裁判所の判断

租税裁判所は、以下の検討に基づき、納税者は受託研究開発サービスを提供しており、ソフトウェア開発に関する役務提供を行っているものではないと判示した。

- 詳細な機能、資産、リスクの分析により、一連のバリューチェーンの中で、納税者がどのように付加価値の創造に貢献しているかを検討した。
- 役務提供に関する契約条件の検討。ただし、租税裁判所は、契約条件に対して、実際の当事者の行動の重要性を強調した。
- インド直接税中央委員会が発出した受託研究開発サービスに関するサーキュラーの内容を検討した。

これに基づき、租税裁判所は、納税者は受託研究開発サービスを提供していると認定した。納税者が行う受託研究開発に必要な無形資産は国外関連者から提供されており、経済的に重要な機能を研究開発において果たしているのは国外関連者であるとした。さらに、納税者が国外関連者の直接的な指揮命令に服していること、経済的に重要なリスクを引き受けていないこと、研究開発から生じた無形資産に対して経済的・法律的な所有に関する権利は国外関連者にあり、納税者にはないことを認定した。

この結果、租税裁判所は、移転価格調査官が採用したアプローチを否定した。

6.3 まとめ

上記で示した判例からわかるとおり、課税当局は納税者が行う国外関連取引を詳細に調査し、様々な事実認定・法律解釈の観点から課税を試みる。課税リスクやペナルティのリスクを減少させるためには、法令に定められたドキュメンテーションを強固なものとするのが重要である。ライセンサーに使用許諾を受けた無形資産の使用に際しては、課税当局は、納税者に対して、その必要性があることや、それによって便益が得られていることの証拠を提出するように求める。十分なドキュメントに基づく説明ができない場合、課税当局はそれを独自に解釈して、多くの場合、課税に至ることとなる。

訴訟にあたっては、納税者は、必要に応じて専門家へ相談の上で、効果的な争訟戦略を策定するとともに、質の高い情報と文書により裁判所に対して主張を行う必要がある。インドの租税争訟は、複数の裁判過程を経て、長時間をかけてようやく最終的な解決に至るため、防御のための戦略とともに、忍耐強さも求められる。そのため、前の章で述べたとおり、移転価格の紛争の包括的な管理のためには、国内争訟手続きとともに、APAや相互協議といった代替的な紛争解決手段についても検討をする必要がある。

第7章 無形資産取引に関するベストプラクティス

前章において解説した主要判例からわかるとおり、インドの課税当局は、無形資産取引を移転価格の観点から課税の対象としてきた。移転価格調査件数の増加と課税当局の本件に関する注目度の高まりを踏まえ、税務調査においては、課税当局から、事案ごとに異なるものの、おおむね次のような情報や詳細の提出が納税者に求められるようになってきている。

- インド側が提供を受けている無形資産の説明（技術、商標、ノウハウ等）
- その無形資産の提供を受ける必要性—その使用の権利が必要な根拠や、なぜそのような使用許諾契約が締結されたかの理由(必要性のテスト)
- 実際にその無形資産が利用されたことの証拠となる資料（証拠のテスト）
- その無形資産を利用し、対価を支払うことに対する経済上・商業上の便益(便益テスト)。典型的に、課税当局はその支払いに見合う便益が生じているかを、その支払者の利益水準の観点から考慮
- その無形資産の利用を開始する前の費用対効果の分析を行った資料
- 無形資産取引の対価の決定の根拠資料（例えば、取引価格そのものの妥当性の検討や、その支払を行った後の全体的な利益水準を分析した資料）

BEPSの時代となって、無形資産の取引価格に対して、課税当局が課税を試みる可能性は増加している。上記の検討において、調査官は、信頼できる資料の準備が行われていない、または、説明が十分ではないと認めた際には、多くのケースにおいて、その取引の独立企業間価格を「ゼロ」であるとして、会計上で計上されたロイヤリティ等の支払額の全額を否認する。そのような課税リスクを軽減するためには、無形資産の使用に関する強固なドキュメンテーションを準備する事が重要である。この際のドキュメンテーションには、次のようなものが含まれる。

- 海外の関連者から使用許諾を受けた無形資産の詳細 - これには、無形資産がトレード無形資産であるか、マーケティング無形資産であるか、その無形資産の法的・経済的所有者などが含まれる。
- 無形資産がどのように供与されたのか、またそれがどのように使用されたかを示す記録 - これには、インド企業の中のどの部門においてどのような形でその無形資産が製造やマーケティング活動に使用されたかを示す説明などが含まれる。技術のアプリケーションに関する資料、製造工程、品質管理、ブランドの使用、製品開発に関するマニュアルなどの資料はこの目的のために有益である。
- 無形資産のユニークさおよびそれを製造や販売の過程で利用することにより生じる便益- これには、社内または外部で作成された、製造に係るパラメータに関するレポート、同業他社との比較上の製品の優位性やユニークさに関するレポートが含まれる。

- 無形資産が関係する取引の独立企業間価格の決定の基礎となる資料 – ベンチマーキング分析、関係する経済指標の分析など
- 契約に自動更新条項が含まれている場合には、契約が無期限であることの合理性を示す資料（例えば、対象となる無形資産について、継続的なアップデートや改良が無形資産の所有者により行われていることを示す資料など）

さらに、前に述べたとおり、単に法的な所有権だけで、その無形資産の利用から生じる利益を誰が享受するかが決定されるわけではない。現在の OECD TP ガイドラインに述べられているとおり、無形資産に関しては、「法的所有権」よりもむしろ「経済的所有権」の概念、つまり、その無形資産の開発や管理に誰が貢献して付加価値の形成を行ったかが重要となる。重要な価値の創造に貢献する、無形資産に関する DEMPE 活動を行っている関係者は、その貢献に見合った適切な報酬を得ることができる。さらに、DEMPE 活動から生じるリスクの引受に関しては、その者がリスクをコントロールすることができ、かつ、そのリスクの引受を行うに足る資金能力を有している場合には、そのリスクを考慮した形で報酬が与えられる。資金の提供をするのみで、リスクのコントロールを行わない場合には、その拠点に与えられる報酬は、リスクフリーレートでのリターンにとどまる。

したがって、事案の事実関係に応じて、無形資産に関連する DEMPE についての機能分析を行い、誰がどのような機能を果たしているか（外部委託された機能がある場合に、そのコントロールをする機能を含む）、どのような資産が用いられているか、リスクの種類ごとの重要性、それを誰がどのように引き受けているか（リスクのコントロールを誰が行っているかを含む）を特定するとともに、それらの者が果たす貢献の、無形資産の価値の形成に対する相対的な重要性についてのドキュメンテーションの整備をすることが必要となる。インドの企業に、グループ企業のマスターファイルの作成義務がある場合、そのような詳細がマスターファイルに含まれる。さらに、それに従った適切な情報開示がローカルファイルに反映されるべきである。

無形資産の開発に複数拠点が関与している場合、OECD TP ガイドラインでは、利益分割法により、重要な DEMPE 機能やコントロールを果たしている拠点到適切な利益が配分されるであろうとしている。いくつかの手法がこの点に対処するために用いられている。これらは、一般に、バリューチェーン分析、プロセスコントリビューション分析と呼ばれ、付加価値を創造のために企業グループ内で遂行される様々な過程(例えば、研究開発、製造、マーケティング、流通、販売、アフターセールスサービス、サポートサービスなど)の相対的な重要性と各拠点がその中で果たす役割や責任を評価するものである。

無形資産が関係する取引について、利益分割法的なアプローチを採用する場合、バリューチェーン分析と貢献度分析の詳細な記録が必要となる。取引金額が多額なものである場合、確実性を高めるために APA の利用が望ましい。

[特許庁委託事業]

無形資産に対するインド移転価格税制の適用

2021年2月

禁無断転載

独立行政法人 日本貿易振興機構

ニューデリー事務所

(知的財産権部)