



2019年度及び2020年度 インド予算案（税制改正）の概要

PwC税理法人 インドタックスデスク マネージャー 横山 義晃
PwCインド 日系企業部 マネージャー 高木 貴文



インドの財政年度は日本と同じく4月に始まり3月に終了する。新年度の国家予算案及びその歳入案としての税制改正案の発表は、通常毎年2月1日に行われる。

しかし、2019年度は極めて例外的な年度であった。まず、2020年4月から5月にかけて下院総選挙を控えていたため、例年通りの国家予算案及び税制改正案は総選挙後に発表することとされた。そのため、2019年2月1日に発表された予算案は、暫定予算案（Interim Budget）としての発表となり、税制改正案についても基礎控除額の増額など限定的なものにとどまった。その後実施された下院総選挙では、モディ首相が率いる与党のインド人民党（BJP）が議席を21増加させ303議席を獲得する圧勝を飾り政権を維持した。

第二次モディ政権は、2019年7月5日に第二次政権後初となる2019年度国家予算案及び税制改正案を発表した。当該税制改正案は国会での審議を経て一部修正が行われた上で2019年8月1日に成立している。しかし、その後もGDP成長率は好転せず5%前後の成長率が続いていた中、2019年9月20日にNirmala Sitaraman財務相が経済成長の加速と投資促進のため、景気刺激策として追加の税制改正を発表し、インド国内企業に対して適用する法人所得税率の大幅引き下げ等が行われた。このような大規模な税制改正が、年度予算案の外で行われることは非常に例外的である。結果として、

2019年中には複数回にわたり税制改正が行われることとなった。

2020年度は例年のスケジュール通り、2020年2月1日に第二次モディ政権として2回目となる2020年度予算案及び税制改正案がNirmala Sitaraman財務相より発表された。当該予算案は国会審議を通じて同年3月27日に可決成立している。なお、その直前に実施された全土にわたるロックダウンの影響等により、適用時期等について一定の配慮が行われている。

以下では、2019年7月の2019年度税制改正から2020年3月の2020年度税制改正において、日系企業に与える影響や関心が高い分野を中心に取り上げ、今後の方向性についても解説を行う。

1. 2019年度税制改正（The Finance (No. 2) Act, 2019）及び2019年9月発表の追加税制改正（The Taxation Laws (Amendment) Ordinance, 2019）

(1) 法人所得税に係る改正

インド所得税法では、前年度の売上高を基準として内国法人を大法人と中小法人に区分し、当該区分ごとに法人所得税率の基本税率を定めている。2018年度の税制改正においては、売上高が25億ルピー以下の法人は「中小法人」

として25%、25億ルピー超の法人は「大法人」として30%の法人所得税率を適用することとされていた。2019年2月の暫定的な税制改正においては、当該措置の適用が維持された。2019年7月の2019年度税制改正では、売上高基準の追加緩和が発表され、2017年度における売上高が40億ルピー以下の内国法人が中小法人、40億ルピー超の内国法人が大法人として区分されることとなった。なお、大法人及び中小法人に適用される法人所得税率には変更がなかった。当該売上高基準の緩和に伴い、99.3%の内国法人に対して基本税率25%が適用されることとなった。

2019年9月に発表された税制改正では、さらなる法人所得税率の大幅引き下げが発表された。当該改正における主な内容は以下の通りとなっている。

- インド内国法人に対しては、税額控除制度や税務インセンティブ等の減免措置を利用しないことを条件として、2019年度以降の法人所得税率について任意で22%を選択できることとした（サーチャージ、目的税除く）。また、当該軽減税率を選択した企業に対しては、調整後の会計利益の18.5%が年間法人所得税額を上回る場合に課される最低代替税（MAT）も免除することとされた。
- 当該選択は、将来どの年度からでも選択可能（各種減免措置の適用終了後に軽減税率を選択する等）だが、一度軽減税率を選択した場合、将来的に当該措置の適用を取り下げ、元の課税方式（各種減免措置を利用し、売上高に応じた法人所得税率で課税）に戻ることができない。
- 各種減免措置を継続適用する法人については、MATの納税義務が発生する場合のMAT税率を、現在の18.5%から15%に引き下げることとされた。
- インド政府による製造業振興政策「メイク・イン・インド」の下、新規の製造業への投資の誘致のため、2019年10月1日以降に新設される製造企業に対して、税務上の各種減免措置を利用しないことを条件として法人所得税率を15%とすることとされた（サーチャージ、目的税除く）。同税率適用のためには、2023年3月31日までに製造業務を開始することが条件とされた。なお、当該減税の適用を受けた法人についてもMATは免除することとされた。また、当該減税措置を選択した場合、将来的に当該措置の適用を取り下げることができない。

上記の改正の結果、2019年9月の税制改正後の法人所得税率は下表の通りとなった。

事業体の種類	実効税率(FY2019-20) (*1)			
	1千万ルピーまで	1千万ルピー超 1億ルピーまで	1億ルピー超	MAT適用 (@15%)(*2)
内国法人				
各種控除等の適用なし				
製造業				
2016年3月1日以降設立：一定の方法で所得計算を行う法人	26.00%	27.82%	29.12%	Yes
2019年10月1日以降設立：上記減税適用対象法人	17.16%			No
その他の内国法人	25.17%			No
各種控除等の適用あり				
中小企業(基準期間の売上高が40億ルピー以下)	26.00%	27.82%	29.12%	Yes
その他の内国法人	31.20%	33.38%	34.94%	Yes
外国法人	41.60%	42.43%	43.68%	Yes
LLP	31.20%	34.94%	34.94%	Yes(*3)

(*1) 以下の最低代替税以外についてはサーチャージ及び目的税を含む税率。

(*2) MAT：Minimum Alternate Tax（最低代替税）。サーチャージ及び目的税を含まない税率。

(*3) LLPには、MATとはほぼ同様の制度であるAMT：Alternate Minimum Taxが課される。

解説

(2) 個人所得税に係る改正

インドの個人所得税は、日本と同様累進課税制度を採用しているが、法人所得税と同様に基本税率に加え、サーチャージ及び目的税が付加される構造となっている。

2019年2月の暫定的な税制改正においては、税率に変更はないものの、課税所得額50万ルピー以下の個人に対する所得税の免除措置や給与所得者の基礎控除額の増加（4万ルピーから

5万ルピー）など、軽微なものにとどまった。2019年7月の2019年度税制改正では、課税所得額が200万ルピー超となる高額所得者に係るサーチャージ税率が増加し、200万ルピー超50万ルピー以下の納税者については25%、50万ルピー超の納税者については37%が適用されることとなった。

上記の改正の結果、2019年9月税制改正時点での所得税率は下表の通りとなった。

課税所得 (単位：ルピー)	FY2019-20		
	所得税基本税率	サーチャージ	実効税率(*4)
250,000以下	0%	0%	0%
250,001以上 - 500,000以下	5%	0%	5.2%
500,001以上 - 1,000,000以下	20%	0%	20.8%
1,000,001以上 - 5,000,000以下	30%	0%	31.2%
5,000,001以上 - 10,000,000以下	30%	10%	34.32%
10,000,001以上 - 20,000,000以下	30%	15%	35.88%
20,000,001以上 - 50,000,000以下	30%	25%	39%
50,000,000超	30%	37%	42.74%

(*4) サーチャージ及び目的税を含む税率

(3) その他の法人所得税に係る改正

上記以外の法人所得税に係る改正内容として主要な論点は以下の通りである。

● 欠損金の繰越及び利用制限の緩和

非上場企業が保有する繰越欠損金の利用を主たる目的とした合併などの租税回避行為への対策として、非上場企業の50%超の株主が変更した場合には、同社の繰越欠損金の繰越及び利用が制限されているが、現行法上、2016年破産倒産法(Insolvency and Bankruptcy Code, 2016: IBC)の下で破産倒産手続きが認可された法人が保有する繰越欠損金については、繰越欠損金の繰越及び利用制限の対象外とされている。当該制限緩和措置が、2013年会社法(Companies Act, 2013)第242条に基づく会

社法審判所(National Company Law Tribunal: NCLT)の承認に基づく株主変更の場合にも拡大適用されることとなった。また、一定の要件を満たす適格スタートアップ企業については、議決権の51%若しくは全ての株主が継続している限りは繰越欠損金の繰越及び利用が認められることとなった。

● 適格分割要件の緩和

適格分割(課税が繰り延べられる会社分割)を行うためには、分割法人の承継事業に関する資産及び負債が全て帳簿価額にて分割承継法人に移転されることが要件とされているが、インド会計基準(Ind-AS)に準拠した公正価値で資産及び負債が分割承継法人に移転される場合についても当該要件を満たすこととされた。

● 自己株式取得課税 (Buy-back tax) の適用範囲の拡大

非上場企業が株主から自己株式を買い戻した場合、20% (サーチャージ及び目的税除く) の自己株式取得課税が行われる。これは、配当時に課される配当分配税を回避するために自己株式取得が行われることへの対抗策として導入されている。今般の2019年度改正により、上場企業が自己株式を買い戻す場合についても、同様に自己株式取得税が課されることとなった。

● 源泉徴収義務不履行に伴う宥恕規定の適用拡大

源泉徴収義務の不履行があった場合には、その対象となった支払について税務上の損金算入を否認する規定があるが、その例外として、居住者に対する支払については、源泉徴収が行われていない場合であっても、対価の受領者が当該支払を申告対象として申告納税している場合には、支払者は源泉徴収義務不履行者 (assessee-in-default) とはみなされず損金不算入が生じないこととされていた。当該宥恕規定が非居住者に対する支払についても拡大されることとなり、対価の受領者が受領した所得についてインドにおいて適切に申告納税をしている場合には、支払者において損金否認が生じないこととなった。

● 税務調査手続きに係る改正

インドは、調査官に係るリソースの平準化等を目的として、メール等電子的な手段による税務調査手続き (E-assessment) の実施を推進しているが、税務調査における納税者との窓口はCentral cellと称される部門が一括して行い、担当調査官の所属や氏名は納税者に開示しないこととされた。

(4) GST導入前の間接税に係る紛争解決スキームの導入

2019年6月30日時点における中央物品税 (Central excise duty)、サービス税 (Service tax) 及び特定の間接税に係る付加税 (Cess) に係る租税紛争を対象として、レガシー紛争解決スキーム (Sabka Vishwas (Legacy Dispute Resolution) Scheme, 2019) が導入された。当該スキームでは、2020年1月までの期限内に納税者が申請を行った後、審査委員会が申請を審査した上で決定を行う。事案の状況に応じて40%から70%の追徴課税が免除される一方、免除されない部分に係る租税については即時納付が求められる。なお、当該納付税額を税額控除の対象とすることはできない。

(5) GSTに係る改正

GSTは、2017年7月の導入以降2019年6月までに35回のGST委員会が開催され、1,000を超える修正等の決定が行われており、一般消費財については多くの商品の税率が当初導入時から下方修正されている。2019年度改正においても、申告書の書式や申告手続きの改正に加え、B2B取引に係る請求書を簡便的に作成できるよう、2020年1月から中央政府のポータルサイトと連携した電子請求書 (E-invoicing) 制度の導入が規定される等、複数の改正が実施されている。

2. 2020年度税制改正 (The Finance Act, 2020)

(1) 法人所得税に係る改正：配当分配税の廃止

2019年9月に大幅な法人所得税率の減税を行ったため、2020年度税制改正においては法人所得税率の改正は行われなかった。その一

解 説

方、対インド投資にあたってのハードルの1つとされていた配当課税において大きな改正が行われた。

インド税法では、これまで配当実施の際には配当支払法人に対して、20.56%の配当分配税 (Dividend Distribution Tax : DDT) が課されており、配当受領法人である親会社側では受け取った配当金が免税となっていた。また、配当分配税は配当支払法人に対する課税であるため、配当を受け取った日本法人は当該配当分配税を外国税額控除の対象とすることはできないと整理されていた。

2020年度税制改正により、2020年4月1日以降に行われる配当について、配当分配税が廃止され、他国と同様、配当時には株主に対して源泉課税が行われることとなった。源泉税率は、インド国内株主への配当は10%、インド国外株主への配当は20% (いずれもサーチャージ等を除く) が適用される。なお、インドと配当受領法人の本店所在地国との租税条約において軽減税率が導入されている場合には当該軽減

税率が適用可能であり (日印租税条約では10%)、配当受領法人がインドで源泉徴収された税額について本店所在地国において外国税額控除を適用することも可能であると考えられる。なお、配当分配税と源泉税の適用関係については、配当決議が2020年3月31日までに行われたものについては配当分配税の対象となり、その支払が2020年4月1日以降であったとしても源泉税の対象とならないことが明確化された。

(2) 個人所得税に係る改正

2019年9月における法人所得税の減税措置と同様、個人所得税においても、選択制による税率の軽減措置が導入された。税率の概要は下表の通りである。納税者は、事業所得がある場合を除き、現行の税率と軽減税率のいずれかを毎年選択適用することが可能だが、軽減税率を適用する場合、基礎控除を含む各種所得控除や所得の免税規定等を適用することができない。

課税所得 (単位：ルピー)	FY2020-21	
	現行の実効税率(*5)	軽減税率(*5)
250,000以下	0%	0%
250,001以上 - 500,000以下	5.2%	5.2%
500,001以上 - 750,000以下	20.8%	10.4%
750,001以上 - 1,000,000以下		15.6%
1,000,001以上 - 1,250,000以下		20.8%
1,250,001以上 - 1,500,000以下		26%
1,500,001以上 - 5,000,000以下	34.32%	31.2%
5,000,001以上 - 10,000,000以下		34.32%
10,000,001以上 - 20,000,000以下	35.88%	35.88%
20,000,001以上 - 50,000,000以下	39%	39%
50,000,000超	42.74%	42.74%

(*5) サーチャージ及び目的税を含む税率

(3) その他の法人所得税に係る改正

上記以外の法人所得税に係る改正内容として主要な論点は以下の通りである。

●法人所得税申告書の提出期限の変更

法人所得税申告書の提出期限は、①会計士による移転価格取引の証明書 (Form 3CEB) を提出する必要がない法人については毎年9月30日、②Form 3CEBを提出する必要がある法人については毎年11月30日とされていた。この

提出書類	Form 3CEBの提出が 不要な法人	Form 3CEBの提出が 必要な法人
所定の報告書 (税務監査報告書(*6)、租税の減免措置に係る証明書等)	9月30日	10月31日
Form 3CEB	—	
確定申告書	10月31日	11月30日

(*6) 2020年度改正により、税務監査の対象法人は、年間売上高5,000万ルピー超 (改正前は1,000万ルピー超) の法人となった

(*7) 2020年3月期の各種法定申告期限については、COVID-19への対応に伴う救済措置による提出期限の延長が行われている

●非居住者の申告書提出義務の緩和

インドではPEを有しない非居住者であったとしても、インド国内源泉所得を有している場合には、法人所得税申告書の提出義務が課されている。これまで、非居住者の得た国内源泉所得が配当若しくは利子所得のみであり、かつ、当該所得についてインド国内で国内法に基づく源泉徴収が行われている場合には、インドにおいて確定申告書の提出が不要とされていた。2020年度改正により、当該申告書提出義務が緩和され、配当、利子所得に加え、ロイヤリティ又は技術的役務提供の対価 (Fee for Technical Services : FTS) を受領している非居住者で、当該所得についてインド国内で国内法に基づく源泉徴収が行われている場合についても、インドで確定申告書の提出が不要とされた。

うち、①Form 3CEBの提出義務がない法人については、提出期限が後倒しとなり、毎年10月31日とされた。なお、Form 3CEBや税務監査報告書等、これまで確定申告書の提出期限までに提出が必要とされていた各種書類についても、提出期限が変更されている。

改正後の各書類の提出期限は以下の通りである。なお、当該改正は2020年3月期に係る確定申告書 (2020年9月30日以降に確定申告書の提出期限が到来する申告書) から適用される。

なお、租税条約に従って国内法上の源泉税率以下の源泉徴収が行われている場合には、上記宥恕規定の適用が行えない可能性がある点に留意する必要がある。なお、関係会社間取引を行う法人に対して、これまで確定申告書とともに提出されていたForm 3CEBについては規定の変更がなく引き続き提出義務が課されている点についても留意が必要である。

●「重要な経済的実態」規定の施行延期

2018年度税制改正により、非居住者がインド国内に物理的な存在がなくとも重要な経済的実態 (Significant Economic Presence : SEP) を有する場合には、インドに事業上の関連性 (business connection) があるとしてインドでの課税が可能となるよう、SEPの概念が導入された。これまで、SEPに該当する取引に係る

解説

金額基準やユーザー数等の定義が導入されていなかったことから実際の適用は行われていなかったが、2020年度税制改正では、OECDのBEPSプロジェクトにおいて、本件に係る議論が継続中であるとして、SEPに係る規定の施行が2022年3月期まで延期されることとなった。

●インドにおける事業活動に帰せられる所得範囲の拡大

インド国内法では帰属主義が採用されており、インドで事業活動を行う法人で、全ての事業をインドで実施していない法人については、インドで行った事業に合理的に帰属する所得がインドで生じた所得として課税対象になるとされている。当該インド帰属所得の範囲が拡大され、以下の活動により生じた所得についてもインドで生じた所得とみなされることとなった。

- ✓ インド居住の消費者、又は、インド国内のIPアドレスを通じて広告にアクセスする消費者をターゲットとした広告活動
- ✓ インド居住者から収集した、又は、インド国内のIPアドレスの使用者から収集したデータの販売
- ✓ 上記データを使用して行った商品販売や役務提供

●紛争解決スキームの導入

法人所得税に係る全ての係争案件に係る紛争解決スキームとして、Vivad se Vishwas Schemeが導入された。当該スキームでは、2020年3月31日までに係争中の税額の全額を支払うことを条件として、利子及びペナルティの支払が免除される。また、2020年4月1日以降であっても、2020年6月30日までに係争税額の110%を支払うことで同様の措置を受けることができるとされている。なお、COVID-19への対応に伴う救済措置により、申請期限や支払期限が延長されていることに留意が必要である。

●スタートアップ企業に対する免税措置の適用要件の緩和

売上高が2.5億ルピー以下のスタートアップ企業については、適格スタートアップ企業として、法人設立から7年間のうち連続する3年間において生じた所得の全額が法人所得税の免税対象とされていた。2020年度改正において、当該スタートアップ企業の認定基準が以下の通り緩和された。

- ✓ 免税措置の適用可能期間が、「法人設立から10年間のうち連続する3年間」に拡大
- ✓ 売上高基準額が、「10億ルピー以下」に増額

(4) GST及び関税に係る改正

●不当な仕入税額控除の適用によるペナルティの厳格化

GST課税対象となる仕入を行った場合、仕入者は支払ったGSTについて仕入税額控除を適用することができるが、不当に仕入税額控除を適用するケースが散見されたため、当該ケースに適用されるペナルティが厳格化された。

●“Make in India” 推進に向けた関税の増税

“Make in India”の推進及び国内事業者の競争力確保のため、自動車部品、電気製品用部品等の部品に係る関税が増税された。

3. 平衡税の課税範囲の拡充

2020年2月1日に発表された2020年度税制改正案(The Finance Bill, 2020)には含まれていなかったが、国会審議を経て2020年3月27日付で可決されたThe Finance Act, 2020によって、デジタル課税の一種である平

衡税 (Equalisation Levy : EL) の課税範囲が拡充された。

これまででは、非居住者でインド国内にPEを有しない者に対するオンライン広告及びこれに関連する支払に対して6%のELが課されており、10万ルピー以上の当該支払を行うインド国内事業者が納税義務者とされていた。今回の改正によりELの課税範囲が大幅に拡大され、インド居住者やインド居住者をターゲットとした広告枠の販売を行う非居住者等、特定の消費者に対する電子商取引による物品及びサービス (e-commerce supply or services) の提供に伴い電子商取引運営事業者 (E-commerce Operator : ECO) が受領する対価に対して2%のELを課することとされた。また、当該ELの納税義務者は、対価の支払を受けるECOとされており、ECOは四半期ごとにELの納付とともに年次申告書の提出を行う必要がある。

ここで、「電子商取引運営事業者 (ECO)」とは、非居住者でオンラインでの物品及びサービスの提供に係る電子的なプラットフォームを運営する者 (non-resident who owns, operates or manages digital or electronic facility or platform for online sale of goods or online provision of services or both) と定義されている。また、「電子商取引による物品及びサービスの提供 (e-commerce supply or services)」とは、①ECOによるオンラインでの物品の販売 (online sale of goods owned by ECO)、②ECOによるオンラインでのサービスの提供 (online provision of services provided by ECO)、③ECOを通じたオンラインでの物品及びサービスの提供 (online sale of goods or provision of services or both facilitated by ECO)、及び、④①、②及び③の組み合わせ (any combination of the above) と定義されている。したがって、従前のELの適用対象範囲と比較すると、その適用範囲は大幅に拡大されたと考えられる。

4. 日系企業への影響について

インドに子会社を有してインドで事業展開している日系企業については、2019年9月における法人所得税の減税措置により、インド子会社に適用される税率の低減という形で大きな恩恵を受けることができる可能性がある。ただし、軽減税率適用のためには、現在適用されている各種減免措置の適用を断念する必要がある。また、一度軽減税率の適用を選択した場合には、将来的に当該減税措置適用の取下げを行うことができないこととされている。したがって、軽減税率の適用に当たっては、現在適用している減免措置によるベネフィットと減税によるベネフィットについて慎重に比較衡量した上で適用する必要がある。

また、2020年度改正では、インド投資における懸案事項の1つとなっていた配当分配税 (DDT) が廃止されることとなった。本邦税務上は、海外子会社益金不算入規定が導入されているため、25%以上の株式を6か月以上保有しているインド子会社からの配当については、配当額の95%を益金不算入とすることができ、国際的な二重課税は相当程度防ぐことができていた。しかし、日印租税条約上の配当に係る上限税率である10%を適用できなかったため、配当時にインドにおいて20.56%もの納税が生じることとなっていた。この点、2020年度税制改正により、配当に対して源泉徴収制度が適用されることになり、日印租税条約上の税率10%を適用することができることとなったため、キャッシュフロー面で投資効率の向上が見込まれ、対インド投資におけるデメリットの1つの解消が見込まれる。

なお、確定申告書及び関連書類の提出期限の変更とともに、外国法人に対して確定申告書の提出義務者の緩和措置も行われている。日系企業の本社がインドから受領する主要な所得としては、利子、ロイヤリティ及びFTSが想定される。これまでも配当及び利子のみを受領してい

解説

る外国法人については、インドでの確定申告書の提出義務が免除されていたが、2020年度改正でロイヤリティ及びFTSも対象所得に含まれることとなったため、確定申告書の提出義務の免除対象となる可能性のある日系企業が増加すると考えられる。ただし、確定申告書提出の免除対象となるのは、国内法上の税率を下回らない税率で源泉徴収が行われている法人に限定さ

れており、租税条約上の税率で源泉徴収が行われている場合には、条文の解釈によっては確定申告書の提出が必要となる可能性がある点に留意が必要である。また、移転価格取引に係る会計士の証明書であるForm 3CEBについては、引き続き提出義務が課されていると考えられ、この点にも留意する必要がある。