

グラントソントン花輪の「GST虎の巻」

取引評価額

1. 取引評価額とは

物品サービスサプライは、その「取引評価額 (Transaction Value)」で金銭的に評価され、取引評価額に GST 税率をかけて GST が計算される。従って、取引評価額は GST 算定の基礎であり、適切な取引評価額に基づかなければ適切な GST 課税とはならない。サプライの対価が現金で支払われていれば、現金支払額がサプライの対価の額として取引評価額となる。しかし、対価が非現金の場合もあり、また、一定の対価を伴わない取引も GST 課税対象であるため、GST 課税のための取引評価額の算定が必要となることがある。このような場合を想定し、CGST ルールの第 4 章では、以下の場合のサプライの取引評価額の決定について規定している (表参照)。

取引評価額の決定

		評価方法※			
A	対価の全てが現金でないサプライ	方法① 公開市場価格	方法② 現金対価+サプライ時点で知りうる他の非現金価値	方法③ 同種・同等のサプライの評価額	方法④ 下記C or Dによる方法
B	関連者または区別された者とのサプライ	方法① 公開市場価格	方法② 同種・同等の取引の評価額	方法③ 下記C or Dによる方法	(物品の非関連者への転売を目的とする場合、転売額の90%も可)
C	代理人を通じた物品サプライ	方法① 公開市場価格 or 代理人による非関連者へのサプライ額(転売額)の90%		方法② 下記C or Dによる方法	
D	A~Cが適用できない場合	原価基準によるサプライの評価 →製造原価/購入価格/サービス原価の110%			
E	A~Dのいずれも適用不可の場合	その他の評価 →CGST法15条と本ルールの原則を勘案した合理的な方法			

※評価方法①~④は、①から順に優先的に適用する

2. 対価の全てが現金でないサプライの場合

現金ではない対価によるサプライの場合は、以下のように規定されている。

まず、公開市場価格 (Open Market Value) が把握できる場合はその公開市場価格でサプライを評価する。例えば、古い携帯電話の下取り付きで新しいモデルの携帯電話が 2 万ルピーといったように、対価が現金部分と非現金部分とで構成されている場合、もしその新モデルの携帯電話の下取りなしの場合の価格が 2 万 4,000 ルピーであると把握できる場合、2 万 4,000 ルピーがこの新モデル携帯電話の公開市場価格として評価され、下取り付きの新モデル携帯電話販売は 2 万

4,000 ルピーのサプライとして GST を課税する。

次に、公開市場価格が把握できない場合は、現金対価部分と非現金対価部分の合計を評価額とする。例えば、プリンターと交換する条件でラップトップ PC を 4 万ルピーで売却する場合で、このプリンターは 4,000 ルピーの価値があると把握できるがラップトップ PC の公開市場価格は不明な場合、このラップトップのサプライは現金対価 4 万ルピー + 非現金対価 (プリンターとの交換) 4,000 ルピー = 4 万 4,000 ルピーと評価して GST を課税する。

上記の方法がとれない場合は、同種・同等のサプライの評価額を利用する。

3. 関連者・区別された者とのサプライの場合 (代理人を介する場合を除く)

「関連者」とは資本関係等に基づくグループ会社や緊密な関係にある個人などをいう。また、1 つの企業のインド国内の異なる州にある本支店、工場、倉庫など、1 つの法人・個人 (= 1 つの PAN) で複数の GST 登録ある場合にはそれぞれの GST 登録が「区別された者」として GST 上は別人として取り扱われる。これらの関連者や区別された者との物品サービスサプライで対価を伴わない取引は GST 課税対象とされており (詳細は本解説連載第 3 回をご参照いただきたい)、こうした取引について以下の通り取引評価額決定のルールが定められている。

まずは、公開市場価格が把握できる場合はその公開市場価格でサプライを評価する。もし公開市場価格が把握できない場合は、同種・同等のサプライの評価額を利用する。

なお、サプライの受け手である関連者・区別された者が支払 GST 全額について制約なく ITC を申告できる場合 (すなわち、GST 免税物品・サービスのサプライヤー、簡易課税制度適用者など、ITC 申告が制限される者を除く場合)、インボイスに記載された額が公開市場価格とみなされる。

また、物品サプライの場合で販売先の関連者・区別された者への物品サプライが第三者への転売を意図したものである場合、当該第三者への販売価格の 90% を関連者・区別された者との間のサプライの評価額とすることができる。

上記ルールの適用例を以下の在庫移動取引で考えてみたい。

・ハリヤナ州の工場AからU P州の倉庫Bへの完成品の移動

当該完成品の公開市場価格が取引評価額となる。なお、倉庫Bが制約なくITCを申告できる場合には、工場Aの発行したインボイスに記載される金額が公開市場価格とみなされる(実務上は原価ベースのインボイス金額を適用することが一般的だろう)。また、倉庫Bから第三者の顧客に販売する目的で在庫を移動する場合で、その製品を顧客に5万ルピーで販売する場合には、 $5万 \times 90\% = 4万5,000$ ルピーを取引評価額とすることも認められる。

・ハリヤナ州の工場AからU P州の工場Cへの仕掛品の移動

工場Cが制約なくITCを申告できる場合、工場Aの発行するインボイスの金額が公開市場価格とみなされ、取引評価額となる。通常、仕掛品の公開市場価格の把握は困難と思われるが、仕掛品の受取側がITC申告に制約がない場合には、インボイス記載金額を積極的に認める形になっている。

・ハリヤナ州の工場Aからラジャスタン州の工場Dへの仕掛品の移動

工場Dが免税品のみを生産している場合、支払GSTのITC申告は認められない(制約がある)ため、インボイス金額を公開市場価格とみなすことはできない。また、移動仕掛品の公開市場価格が把握できない場合には、同種同等の仕掛品サプライの評価額を把握することになるが、それも困難な場合には、以下5.に述べる原価の110%を取引評価額とする方法が考えられる。

4. 代理人を通じたサプライの場合

まず、公開市場価格が把握できる場合はその公開市場価格を取引評価額とする。代理人への物品サプライが関連者ではない第三者への転売を意図したものである場合、サプライヤーの選択肢として、当該第三者への販売価格の90%を代理人とのサプライの評価額とすることができる。

なお、代理人を通じたサプライの場合には、上記3.に述べたようなインボイス金額を公開市場価格とみな

す規定はない。

5. 原価基準によるサプライ評価等

上記2から4に述べた公開市場価格や同種・同等のサプライ額を基にした評価額が把握できない場合、製造原価、取得価額、サービス原価の110%を取引評価額とする。

この原価基準の評価も利用できない場合には、CGST法15条と本ルールの原則を勘案した合理的な方法により評価する。

6. 値引きの取扱い

物品サービスサプライ時点以前の値引きは取引評価額から除いてGSTを計算することができるが、サプライ時点後の値引きは以下の条件を満たす場合のみ、値引きを取引評価額から除くことができる。

- ・サプライ時点以前に交わした契約に従った値引きで、インボイスと紐づくものであること
 - ・値引きについてサプライヤーが発行するクレジットノートに基づき、顧客がITCを減額していること
- 例えば、契約で期日前支払いについて5%値引きすると規定されている場合、サプライ時点では支払日が不明であるため値引きはサプライ後の支払い時点に行われる。この場合、サプライヤーは顧客にクレジットノートを発行し、顧客はインボイス上の支払GSTに関する関連するインプットクレジットを減額する。しかし、急な資金需要等で顧客に2%の値引きを提示して期日前支払を依頼し顧客がそれに応じた場合、これはサプライ時点以前に取り決められたものではないため、この2%値引きについては取引評価額を修正できず、デビットノートを発行してGST金額を修正することはできない。

<プロフィール>

花輪大資 (はなわ・だいすけ)

グラントソントン・インディア、ジャパンデスク・ディレクター。公認会計士(日本)。2006年に太陽有限責任監査法人入所、10年7月に公認会計士登録。日本国内で法定監査、IPO支援業務、デューデリジェンス業務、会計支援業務、国際関係業務などに従事。13年8月から現職。