



インドネシア移転価格アラート 2024 年 1 月

インドネシア移転価格ガイドラインの改訂

2023 年 12 月 29 日、待望の移転価格ガイドラインの改訂が財務省令 2023 年 172 号(「PMK-172」)として公布され、即日施行された。当該ガイドラインは、独立企業間原則、移転価格文書化、移転価格調整、相互協議(「MAP」)や事前確認制度(「APA」)などの多岐にわたる移転価格関連税制をすべて PMK-172 に集約している。

PMK-172 の規定は、現行の移転価格文書化規定¹、MAP に係る規定²及び APA に係る規定³すべてに優先するものとして施行されており、過去の規定をすべて踏襲したうえで追加規定が盛り込まれている。また当該 PMK-172 は、先の国税規則調和法及び関連細則⁴に即した内容となっている。

施行された PMK-172 は、進行中の MAP や APA に即日適用される一方で、移転価格文書化に関連した規定は、2024 年度以降の適用とされている。

下記セクションでは、PMK-172 における主要ポイントについて纏めている。

PMK-172 は、既存の移転価格関連規定をすべて集約し、一部改訂した新移転価格ガイドラインである。

¹ 2016 年 12 月 30 日付、財務省令 2016 年 213 号(「PMK-213」)

² 2019 年 4 月 26 日付、財務省令 2019 年 49 号(「PMK-49」)

³ 2020 年 3 月 18 日付、財務省令 2020 年 22 号(「PMK-22」)

⁴ 2022 年 12 月 12 日付、政府令 2022 年 50 号(「GR-50」)及び 2022 年 12 月 20 日付政府令 2022 年 55 号

独立企業間原則

独立企業間原則の対象となる取引の拡大

PMK-172 では、特殊の関係にある者(すなわち関連者)のひとつの判断基準となる「支配」の定義について記載している。直接及び間接支配に加え、技術の供与や経営への参加による支配関係の有無、共通の意思決定者の存在や商業・財務上の関係性から生ずる支配関係についても述べられている。

PMK-172 において特に注視すべきポイントとして、この「特殊な関係にある者との取引」における独立企業間原則の適用という規定がある。「特殊な関係にある者との取引」は、従前の関連者の定義に当てはまる関連者間取引のほか、第三者との取引において、その取引先の選定及び取引価格が取引当事者一方又は両方の関連者によって決定されている又は影響を受けている取引も含まれるとされている。当該取引に係る詳細な事例は、PMK-172 に記載されていないものの、例えばグループ本社や地域統括会社がグループを代表して東南アジア域内又はインドネシアにおける第三者とのサプライヤーやベンダー契約を交渉している状況などが該当する可能性がある。PMK-172 の記載上、従前の関連者間取引に加え、前述の状況下における第三者との取引も独立企業間原則に準ずることが求められる一方で、移転価格文書化への記載については特に取り決められていない。そのため、当該規定はインドネシアにおける税務調査の現場で、インドネシア国税務当局(Directorate General of Taxes「DGT」)により広範囲な移転価格更正権限を与えるものであると認識するべきである。

さらに PM-172 では、規定されている独立企業間原則及び移転価格文書化に係る規定はすべて、インドネシアの「恒久的施設(PE)」にも適用されると明示されている。

Ex-Ante 原則の再認識

「Ex-Ante」原則は、当初 2016 年の移転価格ガイドラインにて公表され、当時具体的な適用方法に関して様々な憶測や議論が繰り広げられ話題となった。PMK-172 においても引き続き当該規定が記載されており、独立企業間原則の適用は関連者間取引が実施された時点で入手可能なデータ及び情報をもとに実施されるべきであり、移転価格文書化上も同様に適用されるべきと読み取れる。

PMK-172 では、独立企業間原則の適用範囲の拡張、移転価格算定方法及び比較可能性分析などの移転価格税制上の原則の一部を改訂している。

DGT による Ex-Ante に基づいた税務執行が続く中、インドネシアの納税者としては、Ex-Ante という他国にはないユニークな規定を十分に考慮したうえで、インドネシアの移転価格税制に準拠していく必要がある。

移転価格算定方法及び比較可能性分析に係るガイダンス

PMK-172 では、移転価格算定方法に係る補足的なガイダンスも記載されている。例に、有形資産評価、無形資産評価及び事業価値評価を必要とする各種関連者間取引に関して補足されている。なお、これらについては、税務上の価値評価(バリュエーション)のプロセスを規定した財務省令 2023 年 79 号(2024 年 1 月時点では最新)を参照するべきである。

PMK-172 では、「伝統的な取引基準法」や「基本三法」と一般に称されるメソッド(CUP/CUT 法⁵、CP 法⁶、RP 法⁷)が適切ではない場合のメソッドとして「利益法」と称される PS 法⁸や TNMM 法⁹を紹介しているものの、実務上は最も適切な方法(検証対象取引を分析するためにより正確且つ信頼性の高いメソッド)の選定が推薦される。また、PS 法に係る詳細なガイダンスが追加され、その例として PS 法の適用前提であるとされている「ユニークで付加価値の高い貢献」の定義も明らかにされているほか、PS 法の分割対象利益を粗利益又は営業利益と新たに規定している。

比較可能性分析に関して、外部比較対象企業(取引)の選定において同水準(比較可能性や信頼性において)の比較対象が複数発見された場合、同一国又は同地域に所在する企業や取引を優先して比較対象とするべきであり、PMK-172 においても同様に記載されている。また、PMK-172 における特筆すべき追加項目として、比較対象企業(取引)のデータは単年度で分析

⁵ 独立価格比準法

⁶ 原価基準法

⁷ 再販売価格基準法

⁸ 利益分割法

⁹ 取引単位営業利益法

上使用する必要があると記載されている点が挙げられる。一般的に利用されている複数年度の比較対象企業のデータ(3年加重平均レンジ等)は、複数年度のデータを利用することで、より比較可能性が向上する場合に使用されると明示されている。

また、PMK-172の規定上、フルレンジ(データの最大値と最小値を取ったレンジ)と四分位レンジ(データの上位25%と下位25%を除外したレンジ)の利用について、2つの比較対象が存在するときにフルレンジを利用し、3つ以上存在するときに四分位レンジを利用可能と読みとれる。

取引実体(サブスタンス)に基づく独立企業間原則の適用

PMK-172は、独立企業間原則の適用の前段階として、検証取引の実在性及び便益性を含む取引の実体を評価し明らかにすべきと述べている。PMK-172の記載の中で、役務提供取引、無形資産取引、金銭貸借やその他の金融取引、資産譲渡取引、事業再編取引や費用分担契約におけるそれぞれの実体検証のための留意点が包括的に記載されている。

特筆すべきは、PMK-172において追加で補足されている部分であり、企業の収益の増加(売上の創出、回収、維持努力を含む)、費用の減少、商業上の立場の保守やその他商業的なニーズを満たしている事実などが、検証対象取引の便益性を証明するために確認すべきポイントであると新たに述べられている。また、役務提供取引における株主活動とみなされる活動を新たに例示している。

納税者が関連者間取引に関して上述のサブスタンスの証明をできない場合、移転価格自体の妥当性(価格)を考慮する以前に、当該取引を独立企業間原則に即していないとみなして移転価格更正(収入の調整、費用の調整)を行使する権限がDGTに与えられる。

当該サブスタンスに係る規定は、税務上の実質優先主義に即した内容であり、納税者による移転価格分析の基礎となるべき重要な内容である。今後はより一層上記規定に基づく各関連者間取引のサブスタンス分析が求められることになる。

移転価格文書化規定

PMK-172では、新たに移転価格文書化に記載すべき事項について定めている。これらは、産業分析、関連者間取引分析、比較可能性分析にそれぞれ関連するものである。

PMK-172では、移転価格文書化(ローカルファイル及びマスターファイル)の提出期日をより厳格化しており、DGTから依頼を受けてから1か月以内と新たに記載されている。期日以内に提出できない場合には、移転価格文書化不備という前提で税務調査が実施されることになる。

その他、PMK-172において国別報告書(CbCR)の規定が改訂され、「多国籍企業グループの最終親会社」たる内国法人によるCbCRの免除規定の閾値の基準となる年度が「当年度」から「過年度」に変更されている。なお、閾値の11兆ルピアは変更されていない。

さらにCbCRに関して、総収入の計算方法が改訂され、事業収益及びその他の収益の総額から売上返品、売上割引及び現金割引を控除した額を「総収入」と新たに規定している。従前の総収入の計算上は、上記のような割引やリベートなどの控除が含まれていない。

さらに、親会社の定義が、一部実質的支配による定義から、資本の保有率に変更されている。

最後に、CbCRに係る子会社側の報告義務に関連して、最終親会社がユーロ以外を機能通貨として使用している場合、報告すべき連結総収入などは、2023年1月1日付の換算レートを用いてユーロ建てで記載する必要がある。

みなし配当及び付加価値税(VAT)による2次調整

納税者の申告内容(関連者間取引に係る価格や利益の額)と独立企業間価格に乖離があった場合、その差額はみなし配当として2次調整の対象となる。これらの2次調整は、DGTによる納税者の課税所得の更正(売上、費用の修正)、又は納税者による年次申告書の自己修正によって生ずる。なお、PMK-172において新たに、2次調整としての配当であっても源泉税に係る租税条約上の優遇措置(源泉税の免除・税率の軽減等)を享受できることが明確化されている。

PMK-172 では、関連者間取引(特殊な関係にある当事者同士の取引)である限り、国内取引、国外取引問わずすべての取引が2次調整の対象となると記載されているものの、2次調整の免除要件も新たに設けられている。下記に該当するものは2次調整が免除される。

- a) 更正決定通知を受領する前に調整額と同額の送金(入金)が確認できた場合、且つ
- b) DGTによる更正に納税者が同意をした場合

上記免除規定の詳細はまだ公表されておらず、さらなる細則を待つ必要がある。

送金による2次調整回避

また、DGTは移転価格の更正(売上の上方修正など)に基づいてVAT事業者の仮受VATを再計算することが可能であるとされているものの、PMK-172において、当該再計算が相対する販売先(もの・サービスを仕入れるVAT事業者)のVAT計算に影響を及ぼさないと明確に記載している。この場合、仕入側は、既存のVATインボイスに従い、VAT法の原則に則って仮払VATを計上することになる。

これら移転価格更正に起因した2次調整は、納税者の税負担をさらに増やす要因となっている。みなし配当に係る2次調整の免除規定が追加されたことは、多少前向きにとらえることができるものの、DGTの移転価格更正自体への同意が前提条件となっている点や、更正通知を受領する前に送金を実施する必要がある点を考慮すると、免除のハードルはまだまだ高いといえる。その点、納税者としては、基となる移転価格の妥当性を主張するなど、2次調整自体を発生させないための努力が引き続き必要と考えられる。

国内対応的調整

インドネシアでは、従前より国内取引も国外取引同様に移転価格の対象となっている。DGTによる国内取引の更正の結果、相互協議などの租税条約上の手続きが国内取引に対して利用できないため、2重課税が発生してしまうケースがある。これらを背景に、PMK-172において、税務調査の結果移転価格を更正された内国法人の国内取引の相手側(国内2重課税が発生している一方)のみが受けることができる国内対応的調整の要件が新たに公表されている。

国内対応的調整は、更正を受けている一方が下記両方に該当する場合にのみ実施することが可能:

- a) 納税者がDGTによる更正に同意している、且つ
- b) 納税者が係争(異議申立、税務裁判など)に進んでいない

PMK-172における国内対応的調整のプロセスの認識

PMK-172では、主に2重課税が発生する取引相手側の対応的調整手続きの詳細について記載しており、当該調整が年次申告書の修正、或いは税務調査がすでに入っている場合に更正通知の発行又は修正を通じて実行されることが明らかになっている。

PMK-172を以て国内対応的調整の可能性が新たに開けた一方で、実施要件として更正自体に納税者が同意することが求められているため、相互協議とは異なり国内係争との同時並行(ダブルトラック)が認められないという点に留意が必要である。その点、更正を受けた納税者及びその企業グループは、更正内容が同意できるものであるか、後続年度を踏まえて更正の基となっているロジックが移転価格の原理原則に沿ったものであるかや、係争に発展した場合の期待値などを総合的に判断したうえで国内対応的調整の可否を検討する必要がある。

相互協議 (MAP)

PMK-172 では、MAP と国内係争 (異議申立、裁判など) のダブルトラックについても触れており、税務裁判 (又は最高裁) の判決が先に出た場合の取り扱いについて下記のとおり規定している。

- 税務裁判又は最高裁で争われている自称 (取引等) が当該相互協議における協議対象の事象 (取引等) と異なる場合には、相互協議における交渉を続行する
- 裁判と相互協議の取り扱い事象が同様又は関連している場合には、税務裁判の判決 (又は最高裁の判決) と同じポジションをインドネシア政府が相互協議において採用する、或いは相互協議を中止する

PMK-172 では、相互協議によって国内の租税徴収 (及び還付) を遅延させてはいけない点が再認識されている。

PMK-172 では、相互協議の合意内容と国内係争のそれぞれの過程における結果通知書の関係性についても述べられている。また、相互協議の結果が国内係争における異議申立、税務裁判又は最高裁の結果通知後に出た場合、租税の追徴 (又は還付) に係る利息などの行政処分 (ペナルティ) の計算に当たっては、当該相互協議の結果も考慮されることになる。

また、従前の規定上の相互協議の過程が租税の追徴を遅延させてはいけないという記載に、新たに納税者への還付も遅延させてはいけないという文言が加えられている。

事前確認制度 (APA)

PMK-172 では、新たに多国間事前確認制度 (マルチ APA) のプロセスについて明記されている。マルチ APA とは、その名のとおり、3 か国以上の国 (税務当局) 間で APA の協議を行う制度であり、通常の APA (国内 APA や 2 国間 APA) と比較して、長期的な議論を要すると考えられる。マルチ APA の導入によって、2 か国間の議論のみでは解決しなかった移転価格問題 (密接に関連する第三国取引がある場合など) の解決やコンプライアンスの強化とリスク管理に向けての選択肢が増えたと言える。

APA の申請タイムラインについて、従前の APA の確認対象期間開始の 6 か月前までという申請期限に加え、PMK-172 において、APA の申請が相手国によって先に行われる際の手続きについて新たに補足している。この場合、相手国での APA 申請、相手国の DGT への APA (及び相互協議) の開始通知、及びインドネシアの APA 対象者による APA 申請がすべて、当該 APA の確認対象期間の開始前に提出されている必要があるとされている。

さらに、ロールバック規定についても条件がより詳細に記載されている。従前の規定のうち、税務犯罪の調査や執行に関連した年度のロールバックを認めないとした規定 (申請要件自体にも同様の規定あり) が具体化され、税務犯罪に関連した初期的な調査段階や、裁判での審理なども含まれると記載されている。

PMK-172 における 多国間事前確認制度

APA の審査過程で、DGT は相手国当局との情報交換、金融機関への情報の照会、他の納税者への情報依頼や第三者評価機関への委託などを実施する権限がある。

さらに、PMK-172 により、合意 APA に沿ったロールバック期間の年次申告書の修正 (及び税務調査結果の修正等) によるペナルティが排除された。一方で、ペナルティ回避 (遅延利息等) はできるものの、年次申告書の修正は 2 次調整の対象となると明確化されている。なお、当該 2 次調整は上述の通常の免除規定 (送金の有無等) によってのみ回避可能となる。

PMK-172 への考察

当該改正は、ガイドラインの改訂よりも、規定の集約化という意味合いが強い。当該ガイドラインにおいて引き続き規定されている「Ex-Ante」、並びに新たに規定されている独立企業間原則の適用範囲の拡大（関連者の定義）、及び分析の初期段階でのサブスタンス評価の必要性などは、DGT が求める移転価格分析の厳格化と、それに伴うインドネシアにおける移転価格税制のより厳しい執行を意味すると考えるべきである。

みなし配当及び VAT に係る 2 次調整は、国内係争に進む納税者の税負担を増加させているものの、PMK-172 における新たな国内対応的調整や 2 次調整の免除規定（1 次調整に係る送金が必須）によって便益を受ける納税者も多く、今後の税務対応の戦略において考慮されるべきである。

総論として、PMK-172 はインドネシア政府による移転価格税制の明瞭化及び厳格化を意図した改正であると考えられる。納税者により厳格な移転価格税制の厳守を求めている一方で、一部では救済措置も新たに設けられている。納税者にとっては、当該規定による直接的な移転価格分析等への影響の検討のみならず、長期的な観点でのインドネシアにおける移転価格税制の執行の激化に備えた戦略の検討が急務となる。

翻訳・執筆（デロイトジャカルタ事務所 吉田 旭）

デロイトインドネシア 移転価格 相談窓口

Transfer Pricing
Roy David Kiantiong
National Transfer Pricing Leader
rkiantiong@deloitte.com

Transfer Pricing
Balim
Partner
bbalim@deloitte.com

Transfer Pricing
Shivaji Das
Senior Technical Advisor
shivdas@deloitte.com

Transfer Pricing
Sandra Suhenda
Partner
ssuhenda@deloitte.com

Transfer Pricing
Asahi Yoshida (Japanese)
Technical Advisor
ayoshida@deloitte.com

Deloitte Touche Solutions
The Plaza Office Tower, 32nd Floor
Jl. M.H. Thamrin Kav 28-30
Jakarta 10350, Indonesia
Tel: +62 21 5081 8000
Fax: +62 21 2992 8303
Email: iddttl@deloitte.com
www.deloitte.com/id

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the "Deloitte organization"). DTTL (also referred to as "Deloitte Global") and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more.

Deloitte Asia Pacific Limited is a company limited by guarantee and a member firm of DTTL. Members of Deloitte Asia Pacific Limited and their related entities, each of which is a separate and independent legal entity, provide services from more than 100 cities across the region, including Auckland, Bangkok, Beijing, Bengaluru, Hanoi, Hong Kong, Jakarta, Kuala Lumpur, Manila, Melbourne, Mumbai, New Delhi, Osaka, Seoul, Shanghai, Singapore, Sydney, Taipei and Tokyo.

About Deloitte Indonesia

In Indonesia, services are provided by Deloitte Touche Solutions.

This communication contains general information only, and none of DTTL, its global network of member firms or their related entities is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser.

No representations, warranties or undertakings (express or implied) are given as to the accuracy or completeness of the information in this communication, and none of DTTL, its member firms, related entities, employees or agents shall be liable or responsible for any loss or damage whatsoever arising directly or indirectly in connection with any person relying on this communication.

© 2024 Deloitte Touche Solutions