



## 2020年4月 インドネシア移転価格アラート

### インドネシアにおいて事前確認の新指針が公表される

昨年の相互協議（以下、「MAP」）に関する改訂ガイドライン<sup>1</sup>（[Tax Alert May 2019](#) 参照）の公表に続き、インドネシア財務省は事前確認（以下、「APA」）に関して、財務省令 22 号（以下、「PMK-22」）を公表した。

PMK-22 は、経済協力開発機構（以下、「OECD」）および G20 による税源侵食と利益移転（以下、「BEPS」）プロジェクトの[行動計画 14](#)<sup>2</sup>による要請事項に対応して、APA に関する詳細な指針（特に手続きや期限に関して）を提示することにより、納税者の法的安定性の担保を図るものである。

PMK-22 は、2020 年 3 月 18 日付で発効し同日付で従来の APA 規定と入れ替わる。なお、PMK-22 は発効日時点で既に申請済みの案件を含む全ての APA に対して適用される。本アラートは新規定の主たる特徴を概観するものである。

<sup>1</sup> 2019 年 4 月 26 日に公布された相互協議の実施に関する財務省令 49 号（Number 49/PMK.03/2019）。

<sup>2</sup> 2015 年 BEPS 行動計画 14 最終報告書 <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>。

## 1. APA 対象範囲の拡充

PMK-22 の最も特徴的な点は、次に示す通り、APA の対象範囲を拡充していることである。

- a. APA による確認対象期間を最大 5 年に延長（従来はユニラテラル APA の場合は最大 3 年、バイラテラル APA の場合は最大 4 年とされていた）。
- b. 一定の条件のもと、ロールバックの申請可。
- c. 国内取引も確認対象の一部と出来る旨を規定化（インドネシア国内の関連者間取引の規模が大きく、それらの取引に対する税務調査に悩まされてきた企業グループの懸念に対応するもの）。

## 2. ロールバック

上述の通り、PMK-22 はユニラテラル APA およびバイラテラル APA の双方に関してロール・バックを申請できる旨を規定した。これは BEPS 行動計画 14 において示されたミニマムスタンダードの要請に対応するものであり、オープン年度（税務調査が終了していない年度）に対して税務係争が生じる懸念を緩和する歓迎すべき変更である。なお、PMK-22 は、ロールバックの適用に関して以下の条件を掲げている。

- a. ロールバックの対象とする年度における関連者間取引の状況と確認対象期間における関連者間取引の状況との間に顕著な差異がないこと。
- b. ロールバックの申請を行おうとする年度が時効を経過していないこと。
- c. ロールバックの申請を行おうとする年度に関して法人所得税の更正通知が発行されていないこと。
- d. 納税者が租税に関する犯罪行為に関して訴追されていない、もしくは関連する捜査を受けていないこと。

現行の所得税法において時効は 5 年と規定されていることから、新規定により可能なロールバック期間は最大 5 年と解される。

## 3. APA 申請に際する追加要件

従来の APA の規定では、最低でも 3 年以上継続して事業活動を営む納税者が APA の申請を行うことができるとされていた。PMK-22 は次に示す通り APA 申請に際して求められる追加の要件を定めた。

- a. APA 申請前、3 事業年度に渡り税務申告書の提出が行われていること。
- b. APA 申請前、3 事業年度に渡りマスターファイルおよびローカルファイルの作成が行われていること。
- c. 納税者が租税に関する犯罪行為に関して訴追されていない、もしくは関連する捜査を受けていないこと。
- d. 申請する APA において確認対象とする関連者間取引および関連当事者の情報が、APA 申請前の 3 年間の年次法人所得税申告書に記載されていること。
- e. 申請する取引に関して、その価格設定が独立企業原則に基づくものであること。また、申請前 3 年間の営業利益と比較して申請する確認対象期間の営業利益が低下しないこと。

新規定は、APA の申請を行おうとする納税者が、申請前の複数年にわたって移転価格税制上のコンプライアンス事項を遵守していることを要請している。また、新規定は過去 3 年間の実績と比較してインドネシアの税収に不利益をもたらすであろう APA は合意できない旨を示唆している。

#### 4. 申請プロセスの簡素化

PMK-22 は APA 申請プロセスを簡素化し一度の資料提出をもって申請手続きは完了する旨を定めた。なお、申請時には以下に掲げる資料を提出しなければならない。

- a. 申請する確認対象取引および独立企業間価格に関する要旨
- b. 過去 3 事業年度における独立企業原則の適用状況
- c. 過去 5 事業年度における税務調査と税務裁判の状況および過去 5 事業年度における損益計算書
- d. 確認対象期間における予測損益計算書

なお、これらの資料を提出する際に、納税者は、APA のプロセスにおいて要請される資料を全て提示するとともに諸規定を遵守する旨の宣誓書をあわせて提出しなければならない。

国税総局長（以下、「DGT」）が APA の申請を受けたことを確認すると、過去 3 事業年度の監査済財務諸表、過去 3 事業年度の移転価格文書および確認対象取引に関して詳述した文書等を提出することが求められる。

次に、DGT は申請内容にかかる実態調査（会社訪問、事実確認およびヒアリング等の実施を含む）を行う。また、確認対象取引について過去 3 事業年度において税務調査が実施されていない場合、もしくはロールバックを含めた APA の申請を納税者が行う場合には、DGT は他の目的のために調査を行うことを指示することが出来る。

協議の結果は、ユニラテラル APA の場合は「APA Document」、バイラテラル APA の場合は「Mutual Agreement」という書面にて通知される。

#### 5. APA プロセスの各段階において行われる事項および時期

PMK-22 は、APA の一連のプロセスにおいて DGT と納税者がそれぞれ行うべき事項および時期について規定している。

- a. *APA の申請* – APA の申請は、確認対象期間開始の 12 ヶ月前から 6 ヶ月前の間に行われなければならない。APA の申請が DGT により受理されると、以下のプロセスを経ることとなる。
  - (i) DGT は納税者により提出された申請書を確認の上、当該 APA 申請を次のプロセスに進めることが出来るか否かを書面により納税者に通知する<sup>3</sup>。
  - (ii) 必要な情報を納税者が提出する。
  - (iii) バイラテラル APA の場合、条約相手国からステートメントを受領する。
  - (iv) 協議を実施する。
  - (v) （バイラテラル APA が不合意に終わった場合、もしくは条約相手国から返信等を受けられないこと等により DGT が協議を終了する場合において、納税者が代わりにユニラテラル APA の申請を希望する場合）ユニラテラル APA を申請する。
  - (vi) 「APA Document」もしくは「Mutual Agreement」により合意内容を通知する。
- b. *協議の終了* – 協議は次に掲げる時間軸に沿って行われる。

---

<sup>3</sup> 申請書を受領した日から 1 ヶ月以内に行われる。

- (i) ユニラテラル APA – 協議は納税者が必要な資料を提示してから 6 ヶ月以内に行われ、協議開始から 12 ヶ月以内に終了する。
- (ii) バイラテラル APA – 協議は条約相手国と協議を開始する旨の書面による合意がなされた日から 24 ヶ月以内に終了する。

PMK-22 は期限の延長に関する定めを設けていない。期限内に合意に至らない場合、「不合意」として取り扱われる。

## 6. APA 申請の取下げ

PMK-22 は、APA の申請取下げのプロセス等について定めている。APA 申請取下げの申出は、相互協議の締結前になされなければならない、取下げを希望する理由も明示する必要がある。

DGT は、取下げの申請を受領してから 10 日以内に書面を発行する。相互協議が開始された後に取下げの申請がなされた場合、納税者は同じ期間を対象とする APA を再度申請することは出来ない。

## 7. 相互協議結果: 合意もしくは不合意

合意内容は、上述の書面（「APA Document」もしくは「Mutual Agreement」）により通知される。なお、期間内に合意に至らなかった場合以外でも、以下の条件に該当する場合、DGT は APA を不合意として終了する事ができる。

- a. 関連者間取引を行う経済的な動機が存在しない場合
- b. 関連者間取引の法的形式と実際の活動との間に乖離がある場合
- c. 関連者間取引の実行が税負担の最小化のみを目的としたものである場合
- d. 納税者が提出した資料に虚偽等がある場合
- e. 実態調査のための資料の提示を DGT が納税者に書面で要請したにも関わらず、要請された日から 14 日以内に納税者が資料の提示を行わない場合
- f. 申請された APA の確認対象期間もしくはロールバック期間に関して、法人所得税の更正通知が発行された場合

## 8. 合意内容の履行

PMK-22 は、納税者が APA の合意内容に沿って取引を実施するとともに、確認対象期間における移転価格文書においてその内容を文書化すべきことを定めている。

また、APA 合意内容の履行に関する決定通知を DGT が発行してから 1 ヶ月以内に、APA により合意された所得に満たない部分がある場合、納税者は修正申告を行わなければならない。当該期間について DGT が税務調査を既に開始している場合には、DGT は法人所得税の更正通知もしくは更正通知の改訂を発行することが出来る。

## 9. APA の評価および法的レビュー

従前の APA 規定と異なり、PMK-22 は APA の年次報告書の提出を納税者に求めている。ただし、確認対象取引の状況は移転価格文書において記載すべきとされている。PMK-22 は、納税者が APA の合意事項を遵守しているか否かの評価を行う権限を DGT に与えている。評価の結果、DGT はさらなる法的レビューを実施するか、APA を終了させることが出来るとされている。なお、APA における重要な前提条件に変更があった場合に、納税者の側から法的レビューを提起するこ

とも認められる。なお、法的レビューが終了すると、前述の「APA Document」もしくは「Mutual Agreement」にレビュー結果の内容が反映される。

納税者により提出された情報に誤りがある場合、もしくは提示された情報が実際の納税者の行動と異なる旨の証拠等がある場合、上述の評価の手続きを経て APA が終了されることがある。その場合、納税者は終了する APA の確認対象期間と同じ期間を対象として APA を再度申請することは出来ない。また、税務調査や証拠書類等にかかる審査が行われる場合がある。

#### 10. APA の更新

PMK-22 は、合意済みの APA に関連して事実や条件に変更がない場合、既存の APA における確認対象期間と同期間、APA の更新を申請できる旨を規定している。当該更新の申請は、既存の APA における確認対象期間の最終年度が開始する 12 ヶ月前から 6 ヶ月前に、所定の形式により行われなければならない。更新の申請が新たな APA の申請として取り扱われた従前の規定とは異なる。

#### 11. 独立企業原則の適用に関する指針

PMK-22 は独立企業原則の適用に関する詳細な指針を規定しており、その中には、既存の移転価格に関連する規定と異なる取り扱いをしているものがある。この指針では、「an arm's length point」や「a point within the arm's length range」なる用語が用いられており、関連者間取引の範囲を（既存の規定による解釈より）広く捉えている。また、比較可能分析における検討事項の詳細説明、移転価格算定方法としてのバリュエーション手法の利用、移転価格算定方法の適用優先順位について説明がなされている。

かかる指針は APA の局面における適用を予定するものであるものの、既存の規定内容と乖離がある場合、どのように取り扱われるか注視する必要がある。なお、詳細な取扱いについては、DGT が別途ガイドラインを公表するとしている。

#### 12. その他

PMK-22 は、APA を申請したとしても、税務調査や租税に関する犯罪行為の捜査の実施を妨げるものではないことを再確認している。なお、調査等が行われる場合であっても、APA において合意した確認対象取引に対しては DGT の更正は及ばない。ただし、以下に掲げる条件に該当する場合はこの限りではない。

- a. 納税者が提出する年次の税務申告書の内容に、APA の合意内容と異なる内容の記載がある場合
- b. 納税者が、年次の税務申告書に関して必要な修正を所定の期限内に行わなかった場合
- c. 納税者が、APA の合意内容と異なる条件で取引を行った旨を年次の税務申告書に対して必要な修正を行い提出した場合
- d. 納税者が APA の確認対象期間において年次税務申告書を提出しない場合

PMK-22 は、APA が合意に至らなかった場合には、納税者により提出された資料は返還される旨を規定している。なお、APA の過程で納税者により提出された資料は税務調査等において原則として利用されない。また、PMK-22 は二次調整を適用する旨を明確に規定している。独立企業間価格と実際の移転価格に差異がある場合、当該差額は配当として扱われ所得課税に服することとなる。詳細は DGT より別途、ガイドラインが提示される予定である。

### 13. コメント

BEPS プロジェクトが実施されて以降、特に国別報告書の導入等を契機に各国の税務調査が激化しつつある状況を踏まえると、APA が税務リスクの最小化に関して重要な意味を持つことは各国の実務が経験している通りである。かかる状況下、PMK-22 により詳細なガイドラインが提示されたことは、不確実性を軽減する上で歓迎すべき動きであろう。特に、APA の対象範囲が拡大したことやロールバックの申請が可能となった点はポジティブに捉えることが出来る。

インドネシアにおける税務係争を管理しようとする多国籍企業グループにおいては、この改訂による影響を注視する必要があるだろう。

\*\*\*

# Contact Persons

Questions concerning any of the subjects or issues contained in this newsletter should be directed to your usual contact in our firm, or any of the following individuals:

<b>Roy David Kiantiong</b>	National Transfer Pricing Leader	rkiantiong@deloitte.com
<b>Balim</b>	Transfer Pricing Partner	bbalim@deloitte.com
<b>Shivaji Das</b>	Senior Technical Advisor	shivdas@deloitte.com
<b>Sandra Suhenda</b>	Transfer Pricing Director	ssuhenda@deloitte.com
<b>Wara Kertiningrum</b>	Transfer Pricing Director	kertiningrum@deloitte.com
<b>Chi Young Bang</b> Korean Services Group	Technical Advisor	bangchiyoung@deloitte.com
<b>Dennis Yu Ying Li</b> Chinese Services Group	Technical Advisor	yuyli@deloitte.com
<b>Satoshi Minamino</b> Japanese Services Group	Technical Advisor	saminamino@deloitte.com

You may also get in touch with your usual contact in our firm, or any of the following Tax Partners:

<b>Melisa Himawan</b> Tax Managing Partner	Business Tax	mehimawan@deloitte.com
<b>Ali Mardi Djohardi</b>	Business Tax	alimardi@deloitte.com
<b>Cindy Sukiman</b>	Business Tax	csukiman@deloitte.com
<b>Dionisius Damijanto</b>	Business Tax	ddamijanto@deloitte.com
<b>Heru Supriyanto</b>	Business Tax	hsupriyanto@deloitte.com
<b>Irene Atmawijaya</b>	Global Employer Services and Business Process Solutions	iatmawijaya@deloitte.com
<b>John Lauwrenz</b>	Business Tax and Merger & Acquisition	jlauwrenz@deloitte.com
<b>Ratna Lie</b>	Business Tax and Business Process Solutions	ratnalie@deloitte.com
<b>Roy Sidharta Tedja</b>	Business Tax, Indirect Tax and Business Process Solutions	roytedja@deloitte.com
<b>Turmanto</b>	Business Tax and Global Trade Advisory (Customs)	tturmanto@deloitte.com
<b>Yan Hardyana</b>	Business Tax	yhardyana@deloitte.com

## Deloitte Touche Solutions

The Plaza Office Tower, 32<sup>nd</sup> 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](mailto:iddttl@deloitte.com)

[www.deloitte.com/id](http://www.deloitte.com/id)

# Deloitte.

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 organisation”). 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](http://www.deloitte.com/about) to learn more.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax & legal and related services. Our global network of member firms and related entities in more than 150 countries and territories (collectively, the “Deloitte organisation”) serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte’s approximately 312,000 people make an impact that matters at [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com).

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 are separate and independent legal entities, provide services from more than 100 cities across the region, including Auckland, Bangkok, Beijing, Hanoi, Ho Chi Minh City, Hong Kong, Jakarta, Kuala Lumpur, Manila, Melbourne, Osaka, Shanghai, Singapore, Sydney, Taipei, Tokyo and Yangon.

## **About Deloitte Indonesia**

In Indonesia, services are provided by Deloitte Touche Solutions and its subsidiaries and affiliates.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms or their related entities (collectively, the “Deloitte organisation”) 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. DTTL and each of its member firms, and their related entities, are legally separate and independent entities.