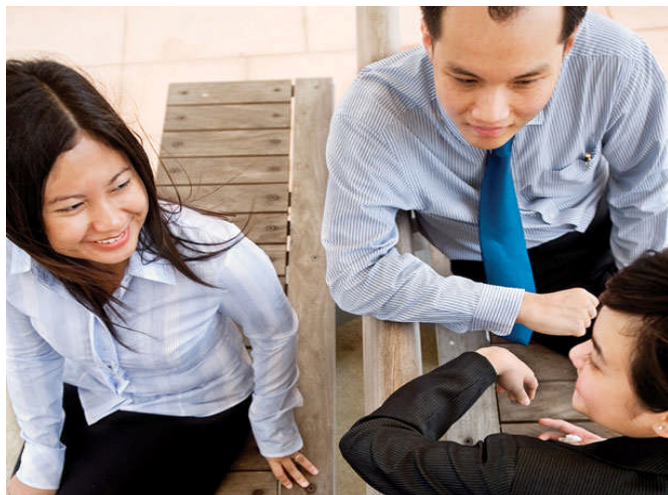


タックスフラッシュ TaxFlash

2010 年 12 月第 12 号 December 2010, no.12

pwc



In This Issue

- *What is a MAP based on a Tax Treaty?*
- *What triggers a MAP?*
- *Reasons for a MAP request*
- *Procedures and Information Required for processing MAP*
- *Rejection or Termination of MAP process*
- *MAP negotiations*

Guidelines for Implementation of the Mutual Agreement Procedure (MAP) – Further development in application of tax treaties

The focus of the Director General of Taxation (DGT) has been increasingly directed at tax treaty abuse and cross-border related party transactions. After issuing DGT Regulations Nos. 61 and 62 as revised by DGT Regulations Nos. 24 and 25 regarding the rules for claiming tax treaty relief and the prevention of tax treaty abuse respectively (Tax Flash No. 5/2010), in early November 2010 the DGT issued Regulation No. 48/PJ/2010 as guidance on the implementation of MAP (PER-48).

本号の項目

- 租税条約に基づく相互協議とは何か？
- 相互協議の引き金は何か？
- 相互協議を要請する理由
- 相互協議の中で必要な手続きと情報
- 相互協議の却下と取り消し
- 相互協議の交渉

相互協議(MAP)の実施ガイドライン ー租税条約の適用の一層の進展

国税総局 (DGT) の注目が、より一層、租税条約の乱用と国境をまたいだ関係当事者取引に向けられてきています。国税総局は、租税条約の優遇適用を求めると同時に租税条約の乱用を防止するための規則に関する国税総局長令第 24 号と第 25 号を改訂する同第 61 号と第 62 号を発行した後 (2010 年第 5 号を参照)、2010 年 11 月初めに、相互協議の実施ガイドライン規則 2010 年 PJ 第 48 号 (48 号規則) を発行しました。

What is a MAP based on a Tax Treaty?

Most bilateral tax treaties typically include an article which establishes the mutual agreement procedures for eliminating double taxation and resolving conflicts in interpretation of the treaty. The MAP article in tax treaties allows the tax authorities of the treaty countries to interact with the intention of resolving international tax disputes. These disputes involve cases of double taxation (juridical and economic) as well as inconsistencies in the interpretation and application of a treaty. However, most MAP articles do not compel tax authorities to reach an agreement and resolve tax disputes. They are only obliged to make their best endeavours to reach an agreement.

What triggers a MAP?

Under Article 2 of the PER-48 above, the MAP is conducted as a result of:

1. a request proposed by a resident taxpayer of Indonesia;
2. a request proposed by an Indonesian citizen who has become a resident taxpayer of a tax treaty partner country as a result of non-discrimination provision in the applicable treaty ;
3. a request proposed by a treaty partner country; or
4. matters considered important by and based on the initiatives of the DGT.

Reasons for a MAP request

The request for conducting a MAP by an Indonesian resident taxpayer can be made, among other reasons, when:

- a. the Indonesian resident taxpayer is subject to or will be subject to tax as a result of conducting transfer pricing practices in relation to transactions made with a related taxpayer in a treaty partner country;
- b. the Indonesian resident taxpayer believes that there is an action by a treaty partner country which has resulted or will result in tax imposition which is not in accordance with the relevant tax treaty in relation to the existence of or income from a permanent establishment in the treaty partner country concerned;
- c. the Indonesian resident taxpayer believes that there is an action by a treaty partner country which has resulted or will result in tax imposition which is not in accordance with the relevant tax treaty regarding tax withholding in the treaty partner country; or
- d. the Indonesian resident taxpayer who is also considered a resident taxpayer of another treaty country requests a consultation to determine its status as a taxpayer of one of the treaty countries.

Based on the wording of the regulation, it is not clear whether reason (a) above will include situations where the

租税条約に基づく相互協議とは何か？

大部分の租税条約には二重課税を回避し条約の解釈上の紛争を解決するための相互協議の手続の規定が含まれます。租税条約での相互協議の規定により、租税条約国の権限ある税務当局は、国際的な税務紛争を解決する目的を持って相互に協議することが許されます。この税務紛争には、条約の解釈及び適用上の矛盾、並びに二重課税（法律上と経済上）の場合があります。しかしながら、大抵の相互協議の規定では、税務当局間で合意し税務紛争を解決することを強制してはいません。合意のために最善の努力をすることを義務付けているだけです。

相互協議の引き金とは何か？

上記の 48 号規則の第 2 条に基づき、相互協議は以下の結果として実施されます；

- 1、インドネシアの居住納税者（居住者）からの申立
- 2、適用される条約での無差別規定の結果として租税条約の相手国の居住者となったインドネシア国民からの申立
- 3、租税条約の相手国からの申立
- 4、国税総局の主導に基づき重要と判断された案件

相互協議の申立の理由

インドネシア居住者からの相互協議実施の申立は、とりわけ、以下のような時になされます：

- a) インドネシア居住者が、租税条約の相手国の関連当事者との間で行った取引に関連して移転価格課税を受けるか、受けると認められる時
- b) インドネシア居住者が、租税条約の相手国における恒久的施設（PE）の有無、又は PE からの収益について、相手国において租税条約の規定に適合しない課税を受け、又は受けると認められるに至る租税条約の相手国の行為がある時
- c) インドネシア居住者が、租税条約の相手国において行われる所得税の源泉徴収について、租税条約の規定に適合しない課税を受け、又は受けると認められる租税条約の相手国の行為がある時、
- d) インドネシアの居住者で、租税条約の相手国の居住者ともされる者が、租税条約国の適用上その者が居住者であるとみなされる国の決定についての協議の申立を行う時

この規則の文言に基づく、上記の（a）に、インドネ

<p>DGT has made transfer pricing adjustments to transactions conducted by an Indonesian company with a related party in a treaty country (e.g., transactions between an Indonesian subsidiary and its foreign parent company).</p> <p>One of the information requirements for a MAP request by an Indonesian resident taxpayer (which we have summarized below) is to include an explanation of the adjustments made by an overseas tax authority. This implies that the only situation in which an Indonesian taxpayer may initiate the MAP process from a transfer pricing adjustment is where the value of a transaction with an overseas related party has been adjusted by the tax authorities in the foreign jurisdiction.</p> <p>Common practice for transfer pricing related MAP requests in other countries is that simultaneous requests should be filed in both the country where the adjustment was made by the tax authorities and in country of the counter-party to the transaction that was adjusted.</p> <p>A request to conduct a MAP can be made by an Indonesian citizen that has become a resident taxpayer of a tax treaty partner country if it has been subject or will be subject to greater tax liabilities in the other treaty country compared to the tax imposed by the treaty partner country in the case of its own citizens (a non-discrimination case in accordance with the applicable treaty).</p> <p>A treaty partner country may request to conduct a MAP, in the following cases, among others:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. the (Indonesian) DGT issues tax assessment letters to a foreign taxpayer that has business activities or conducts operating activities through a permanent establishment in Indonesia, which are considered not to be in accordance with provisions in a relevant tax treaty; b. there is a Transfer pricing Adjustment in Indonesia in relation to the foreign taxpayer that conducts business or operating activities through a permanent establishment in Indonesia; c. a tax treaty partner country asks for Corresponding Adjustments in relation to the Transfer Pricing adjustments made by a tax authority of the treaty partner country to its resident taxpayer that has related party transactions with an Indonesian resident taxpayer; d. where tax is withheld by an Indonesian resident taxpayer in relation to income sourced in Indonesia which is considered not to be in accordance with provisions in a relevant tax treaty; or e. where the domicile country of a taxpayer that has status both as an Indonesian resident taxpayer and as a resident taxpayer of the treaty partner country (Dual Residence) must be determined. 	<p>シアの会社が租税条約国の関係当事者で行った取引に対して国税総局が移転価格課税を課した状況が含まれるかどうかは明確ではありません（例えば、インドネシア子会社とその外国親会社との間の取引など）</p> <p>インドネシア居住者による相互協議の申立に係る情報要求（後述）の一つには、海外の税務当局によってなされたその（税務）更正の説明が含まれます。これは、インドネシア居住者が移転価格更正から相互協議手続きを申し立てる唯一の状況が、海外の関係当事者間の取引の価値を海外の管轄税務当局によって更正された場合であることを意味しています。</p> <p>他国での相互協議申立に関連する移転価格の一般的な実務は、税務当局によってその税務更正がなされた国と更正された取引の相手国の両方で同時に申立が申請されることです。</p> <p>相互協議の実施の申立は租税条約の相手国の居住者となっているインドネシア国民によってもなされます。これは、租税条約の相手国において当該相手国の国民（適用される条約に従い差別がない場合）よりも重い課税を課され、又は課されるに至ると認められることを理由する場合です。</p> <p>租税条約の相手国は、以下の場合に相互協議の実施の申立をすることができます。とりわけ、</p> <ul style="list-style-type: none"> a) インドネシアの国税総局が、インドネシアで恒久的施設を通じて事業活動をもち営業活動を行っている外国納税者に税務査定書を発行する場合で、それが現行の租税条約の規定に従っていないと考えられる場合 b) インドネシアで恒久的施設を通じて事業活動や営業活動を行っている外国納税者に関してインドネシアで移転価格課税がある場合 c) 租税条約の相手国が、インドネシア居住者と関係当事者取引をもつその居住者に対し、租税条約の相手国の税務当局がなした移転価格課税に関連して対応的調整を求める場合 d) インドネシア源泉の収益についてインドネシア居住者によって源泉徴収税を天引きされ、それが現行の租税条約の規定に従っていないと考えられる場合 e) インドネシア居住者として、また租税条約の相手国の居住者としての地位（二重居住）の両方を持つ納税者の居住国を決定しなければならない場合
--	--

Interestingly, the list of circumstances in which a treaty partner may request MAP does not include situations in which a foreign taxpayer has asked its tax authority to invoke MAP to provide relief from double tax that has arisen due to a transfer pricing adjustment made by the DGT on transactions with a related party in Indonesia.

As mentioned above, it is also not clear whether requests of this nature can be made by the Indonesian resident taxpayer under article 2(a). As a result, PER-48 leaves taxpayers who wish to request MAP as a result of transfer pricing adjustments made by the DGT in an uncertain position.

A taxpayer's rights under Indonesia's treaties should include the ability to request MAP relief from double tax in cases where the DGT has made transfer pricing adjustments to transactions with related parties in treaty partner countries. The tax treaties take precedence over domestic regulations, so PER-48 should not restrict the ability of taxpayers in this position to request MAP. However, clarification is required on the process that should be followed. PwC is seeking clarification from the DGT on this important issue.

Where a foreign taxpayer and related party in Indonesia are contemplating submitting a MAP request, they will also need to consider the MAP guidelines and requirements in the foreign jurisdiction.

Procedures and Information Required for processing MAP

A request for a MAP must be completed by supporting documents and submitted to the DGT within a certain period as stated by the prevailing tax treaty. Most tax treaties state that the period is within three years of the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the tax treaty.

Under PER-48, the said time limit is calculated after an Indonesian taxpayer has been charged or will be charged tax which is not in accordance with the provisions of the tax treaty.

An Indonesian resident taxpayer requesting a MAP from the DGT through its Tax Service Office must provide certain information or explanations, regarding, amongst other matters:

- Actions taken by a resident taxpayer or the tax authority of a tax treaty partner country, which are considered not to be in accordance with the tax treaty provisions.
- For Transfer Pricing cases, the name, address, type of business, and the taxpayer identification number of the related foreign taxpayer involved.
- Whether the Indonesian resident taxpayer has submitted or will be submitting a request for revision, an objection letter, an appeal to the tax court, or a request for reduction or cancellation on matters requested for MAP.

興味深いことに、租税条約の相手国が相互協議を求める状況の詳細一覧には、外国納税者がその税務当局に、インドネシアの関係当事者取引で国税総局により行われた移転価格課税により生じた二重課税を救済するために相互協議に訴えるよう頼む状況は含まれていません。

上述のように、この種類の申立が2条の(a)項に基づきインドネシア居住者から行いうるかどうか不明になっていません。その結果、48号規則は国税総局によってなされた移転価格課税の結果として相互協議を申立ようとする納税者は不確かな立場のまま残されます。

インドネシアの租税条約の下での納税者の権利には、租税条約の相手国の関係当事者との取引に国税総局が行った移転価格課税の場合での二重課税を救済する相互協議を申立てる権利が含まれるべきです。租税条約は国内法に優先します、そして48号規則は相互協議を申立てる点で納税者の権利を制限すべきではありません。しかしながら、次にくる手続きの明確化が要求されます。PWC 事務所はこの重要な問題点について国税総局に対し明確な説明を求めています。

外国納税者とインドネシアの関係当事者が相互協議の申立てを提出しようとする場合、外国管轄当局の相互協議のガイドラインと要求を考慮することも必要です。

相互協議の中で要求される手続きと情報

相互協議の申立てには必要な添付書類をつけて完成させ、現行の租税条約に規定されている一定期間以内に国税総局に提出しなければなりません。大抵の租税条約には、その期間につき、租税条約の規定に適合しない課税の結果についての最初の通知から3年以内と記載されます。48号規則では、この期間はインドネシア納税者が租税条約の規定に適合しない課税を受けたか、又は受けるに至ると認められた時点から計算されます。

税務署を通じて国税総局から相互協議を要求するインドネシア居住者は、とりわけ、以下の事項について、一定の情報と説明を提供する必要があります。

- 居住者又は租税条約の相手国の税務当局によってなされた行為、すなわち、租税条約の規定に適合しないと考えられる行為、
- 移転価格の事例については、名前、住所、事業の種類と関連する外国納税者の納税者登録番号
- インドネシア居住者が訂正の申立、意義申立書、税務裁判控訴、又は相互協議で申立てた事項の取下げ又は取消しを提出したか、提出される予定かどうか

<ul style="list-style-type: none"> • Provisions in the tax treaty that are considered by the Indonesian resident taxpayer as not properly implemented and the opinion of Indonesian resident taxpayer in regard to the implementation of the provisions. • Transactions to which the tax authority of the tax treaty partner country has made an adjustment, including information on the substance of the transaction, their value and basis of the adjustment. • The Indonesian resident taxpayer's opinion on the adjustment made by the tax authority of the tax treaty partner country. <p>Rejection or Termination of MAP process</p> <p>Should the Indonesian taxpayer have filed an objection or an appeal on matters relevant to MAP and the objection or appeal has not been withdrawn, the DGT may reject the request to conduct a MAP or end the MAP process.</p> <p>The interaction of MAP and domestic procedures is different in each country. It is common practice in other jurisdictions for the tax authorities to allow domestic procedures to be suspended until MAP discussions have been completed. The DGT has not discussed this option in PER-48. The position taken by the DGT in PER-48 means that, in practice, most Indonesian taxpayers will need to choose either MAP or the domestic Objection and Appeal process (due to the time limitations for filing MAP requests, Objection requests, and Appeal requests).</p> <p>The DGT terminates the MAP process if:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. the Indonesian resident taxpayer or the Indonesian citizen that has been a resident taxpayer in the partner country that makes the request for MAP processing : <ol style="list-style-type: none"> 1) submits a cancellation of the MAP request to the DGT; 2) does not agree with the content of the mutual agreement draft; 3) does not meet all the requirements for information or documents as required by the DGT; 4) gives false information to the DGT; or b. the Indonesian resident taxpayer making the request for MAP processing submits an objection letter to the DGT or an appeal to the tax court. 	<ul style="list-style-type: none"> • インドネシア居住者から適切に実施されていないと考えられる租税条約の規定と、その規定の実施に関してインドネシア居住者の意見 • 租税条約の相手国の税務当局が更正してきた取引、取引の実質、その価値と更正の基礎についての情報を含む • 租税条約の相手国の税務当局が行った更正についてのインドネシア居住者の意見 <p>相互協議手続の却下と終了</p> <p>インドネシア納税者が、相互協議に関連する事案について異議申立又は税務裁判を申請し、その異議申立又は控訴を取り下げない場合、国税総局は相互協議の申立を却下し、相互協議手続を終了させることができます。</p> <p>相互協議と国内手続きの相互の影響は各国で異なっている。他国の一般的な実務としては、税務当局は相互協議の検討が終了するまで国内手続きを一時停止します。国税総局はこのオプションについては 48 号規則では何ら検討していません。48 号規則で国税総局がとった立場では、実務上、大抵のインドネシア納税者は相互協議か又は国内法の異議申立と控訴手続きのどちらかを選ぶ必要があります。（これは、相互協議申立、異議申立、税務裁判への控訴の申請のための期限があるためです）</p> <p>国税総局は以下の場合に相互協議手続を終了します：</p> <ol style="list-style-type: none"> a. 相互協議手続を申立てた租税条約の相手国の居住者であるところのインドネシア居住者又はインドネシア国民が、 <ol style="list-style-type: none"> 1) 国税総局に相互協議の申立の取消を申請した 2) 相互合意書案の内容に同意しない 3) 国税総局の要求する情報又は書類の要求を必ずしもすべて満たしていない 4) 国税総局に偽りの情報を与えた b. 相互協議手続の申立をしたインドネシア居住者が、国税総局に異議申立書を提出するか、又は税務裁判所に控訴する場合
<p>MAP negotiations</p> <p>The negotiation process between the DGT and the treaty partner tax authority is not discussed in detail in PER-48. The regulation does mention that the DGT may hold consultation meetings with the other tax authority to discuss the MAP request.</p>	<p>相互協議の交渉</p> <p>国税総局と租税条約相手国の税務当局との相互協議の交渉手続きは 48 号規則では検討されていません。規則では国税総局が他国の税務当局と相互協議の申立てを検討する相談会議を開催できると記載されます。</p>

<p>The DGT will form a team of tax officers for each case to represent the DGT in the negotiations. In transfer pricing cases, the DGT team may include tax officers with specialized transfer pricing experience.</p> <p>After the negotiations are completed, the tax authorities will prepare a draft mutual agreement which will be presented to the taxpayers. The mutual agreement will only be binding if the taxpayers accept the draft. This is consistent with common practice in MAP cases in other countries.</p> <p>(Notes : Guidelines of the MAP process that results from a request from a treaty partner country or that is initiated by the DGT are laid down in PER-48 but not summarized further in this publication).</p>	<p>国税総局は、交渉において国税総局を代表するために事案毎に税務職員チームを編成します。移転価格の事案では国税総局のチームに移転価格の専門家が入ります。</p> <p>交渉が終了した後で、税務当局は相互合意書のドラフトを作成し、納税者に発表します。相互合意書は納税者がドラフトに合意した場合に拘束力を生じます。これは他国での相互協議の案件での一般的実務と全く同じです。</p> <p>(注記；相互協議手続のガイドラインのうち、租税条約の相手国からの申立による事案、国税総局の主導による事案も 48 号規則に記載されていますが、今回のまとめの解説では触れていません)</p>
--	---

Your PwC Indonesia contacts

Ali Mardi
ali.mardi@id.pwc.com

Ali Widodo
ali.widodo@id.pwc.com

Anthony J. Anderson
anthony.j.anderson@id.pwc.com

Anton Manik
anton.a.manik@id.pwc.com

Antonius Sanyojaya
antonius.sanyojaya@id.pwc.com

Ay-Tjhing Phan
ay.tjhing.phan@id.pwc.com

Engeline Siagian
engeline.siaigan@id.pwc.com

Hendra Lie
hendra.lie@id.pwc.com

Irene Atmawijaya
irene.atmawijaya@id.pwc.com

Ita Budhi
ita.budhi@id.pwc.com

Jim McMillan
jim.f.mcmillan@id.pwc.com

Laksmi Djuwita
laksmi.djuwita@id.pwc.com

Mardianto
mardianto.mardianto@id.pwc.com

Margie Margaret
margie.margaret@id.pwc.com

Nazly Siregar
nazly.siregar@id.pwc.com

Paul Raman
paul.raman@id.pwc.com

Parluhutan Simbolon
parluhutan.simbolon@id.pwc.com

Ray Headifen
ray.headifen@id.pwc.com

Suyanti Halim
suyanti.halim@id.pwc.com

Tim Watson
tim.robert.watson@id.pwc.com

Triadi Mukti
triadi.mukti@id.pwc.com

上記の御社担当者にご質問等ご遠慮なくご連絡ください。また、上記以外にも、ジャパンデスクの北村浩太郎 hirotaro.kitamura@id.pwc.com、または、割石俊介 shunsuke.wariishi@id.pwc.com まで、ご質問等ご遠慮なくご連絡ください。

PT プリマ・ワハナ・チャラカ/ プライスウオーターハウスクーパース
PT Prima Wahana Caraka / PricewaterhouseCoopers,
Plaza 89, Jl. H.R. Rasuna Said Kav.X-7, NO.6
Jakarta 12920, INDONESIA , Telephone. +62 21 521 2901, Fax. +62 21 52905555,

お断り、
この日本語訳はジャパンデスクが作成していますが、原文が英語であることをご承知いただき、参考資料としてご利用ください。
(英語のオリジナルフォーマットの原文は、www.pwc.com/id から入手できます。)
また、作成に当っては細心の注意を払っておりますが、掲載情報の正確さ、記載内容や意見、誤謬や省略について当事務所が責任を負うものではありません。実務上、個々に記載している問題が発生した場合には、関連する法律・規則を参照し、税務専門家の適切なアドバイスを入手する必要があります。