

转让定价 ("TP") 规则更新和简化^{P1}

转让定价 ("TP") 规则更新和简化

2023 年 12 月 29 日，财政部出台第 PMK-172¹ 条例，旨在为关联方交易 ("RPTs") 实施独立定价原则 ("ALP") 提供明确指南。

该条例为转让定价相关事项提供了一站式完整指南，其中包括：

- 关联方的定义；
- 独立定价原则的适用范围；
- 转让定价文件的编制；
- 相应调整；
- 相互协商程序 ("MAPs")；和
- 预先定价安排 ("APAs")

PMK-172 撤销了多项财政部条例（即 PMK-213², PMK-49³, PMK-22⁴）但将这些撤销的条例内容统一合编至 PMK-172。此外，PMK-172 的部分条款也与 HPP 法（*Harmonisasi Peraturan Perpajakan/HPP*）实施条例（如 GR-50⁵ 和 GR-55⁶）保持一致。

PMK-172 主要条款内容包括：

关联方的定义

根据所得税法和增值税法，关联关系的判定是基于所有权、受控制或家庭关系形成的一种附属和依赖的状态。

PMK-172 进一步澄清，判定存在附属和依赖的状态取决于一方或多方共同控制其他实体或者一方或多方之间不独立。除此之外，判定存在控制关系基于如下情况：

a) 一方直接或间接地控制或被另一方所控制；

¹ 财政部 2023 年第 172 号条例（PMK-172），日期为 2023 年 12 月 29 日

² 财政部 2016 年第 213 号条例（PMK-213），日期为 2016 年 12 月 30 日

³ 财政部 2019 年第 49 号条例（PMK-49），日期为 2019 年 4 月 26 日

⁴ 财政部 2020 年第 22 号条例（PMK-22），日期为 2020 年 3 月 18 日

⁵ 2020 年第 50 号政府条例（GR-50），关于一般税收条例法（"KUP 法"）的实施条例

⁶ 2022 年第 55 号政府条例（GR-55），关于所得税法的实施条例

- b) 两个或以上方直接或间接地受共同控制；
- c) 一方通过管理层或技术运用控制或被另一方控制；
- d) 同一个人在两个或以上公司直接或间接地拥有管理或运营决策权；
- e) 商业或财务上被定义或自我披露为同一集团内公司；或
- f) 一方声明与另一方存在特殊关系。

总之，上述关联方定义要求使得纳税人需要谨慎评估其与交易对方的关系。

独立定价原则的适用范围

PMK-172 引入了之前在 PMK-22 中未涵盖的披露要求，具体如下：

一、特定关联方交易的初步阶段分析

PMK-172 规定公司需对如下关联方交易进行初步阶段分析，包括但不限于对交易的经济合理性和预期收益进行分析：

- 服务交易；
- 财务交易；
- 资产转移；
- 业务重组；和
- 成本分摊安排

除上述交易类型外，PMK-172 将“其他”财务交易纳入关联企业交易类型，并且要求对此类关联企业交易进行初步阶段分析。

作为独立定价分析整体的重要组成部分，初步阶段分析成为企业转让定价合规遵从不可或缺的一环。

二、股东活动

特别针对与关联方的服务交易的初步阶段分析，纳税人需要证明所提供的服务不构成股东活动。

PMK-172 更新了与股东活动相关的成本构成，包括：

- 母公司的行政管理，如股东会议的成本；
- 母公司的报告义务，包括编制母公司的财务报表、审计报告和合并报告的成本；
- 为母公司并购活动筹集资金或资本产生的成本；
- 母公司的合规遵从成本；
- 保障母公司在子公司的资本所有权成本；和
- 集团治理成本。

三、转让定价方法选取

PMK-172 进一步明确企业需选取以下独立定价方法来佐证关联企业交易符合独立定价原则：

- 可比不受控价格法（“CUP”）；
- 转售价格法（“RPM”）；
- 成本加成法（“CPM”）；或
- 其他方法，如：
 - i. 利润分成法（“PSM”）；
 - ii. 交易净利润法（“TNMM”）；
 - iii. 可比不受控交易法（“CUT”）；
 - iv. 有形资产和无形资产估值法；或

v. 业务估值法。

同等可使用情况下，CUP或CUT法应当优先于其他方法。

特别对于利润分成法，PMK-172对其使用提供了更为详细的指导意见，尤其针对具有“独特和有价值贡献”的关联企业交易。该条例还明确了独特和有价值贡献的定义，即在相同可比条件下，与关联方发生交易的价值贡献显著高于其与独立方的交易价值，并且是主营业务活动中实际或潜在经济利益的主要来源。

此外，PMK-172对选取利润分成法的机制提供了更详细的指南，如财务报表项目、公式、分析方法以及纳入计算项目的标准。PMK-172还明确了基于毛利润或净营业利润水平作为利润分成法的依据。

四、价格指标

中位数仍然是较为普遍的价格参考指标之一。与此同时，独立定价的价格指标可以采用具体价格或价格范围。PMK-172明确价格指标应以单年的可比数据为基础。然而，以增加可比性为目的多年可比数据也可以作为定价参考。

无论是单年或多年数据，交易数据的选取应与确定转让定价价格和交易发生时具备高度可比性。此外，PMK-172规定，如果存在多个可比数据，应以被测试企业所在辖区相同的数据为准。

转让定价文件的编制

PMK-172对转让定价（TP）文件编制的要求未做重大调整，但对以下事项进一步细化：

一、国别报告（“CbCR”）

PMK-172规定，对于境内集团母公司其在报告期前一财年合并总营收不低于11万亿印尼盾的，公司需要提CbCR。此前，PMK-213规定11万亿印尼盾的营收以当前财年为测算标准；母公司的判定由受控调整为所有权进行判定。

此外，PMK-172明确纳税人可重新更正已提交的CbCR。

PMK-172同样对企业总营业额的计算公式进行了更正。，企业总营业额包含主营业务和非主营业务收入，但不包含销售退货和退款及以及现金折扣。（此前，PMK-213的总营业额并未考虑诸如折扣/回扣/其他扣除项）。

二、提供转让定价文件的义务

DGT依法有权在税务稽查或日常合规监管中请纳税人提供TP文件，纳税人必须在DGT请求一个月内提交报告。未能履行义务的纳税人将受到相关处罚。

TP 合规评估

PMK-172 为纳税人在遵从独立定价原则方面提供了合规评估的指导。

a. 机制

DGT 依法有权对纳税人的 TP 文件的合规遵从进行评估。具体包括：

- (1) 关联方交易（RPT）披露的形式性；
- (2) 本地文档（“LF”）和主体文档（“MF”）的最低信息披露；以及
- (3) 纳税人在响应税局合规监管和税务稽查中要求提交 TP 文件及时性。

如果纳税人 TP 文件的合规评估得以满足，DGT 将继续评估关联企业交易的实质性。

然而，如果纳税人：

- 未采用独立定价原则；
- 未正确应用独立定价原则；
- 无法证明特定关联方交易已满足初步阶段分析；或
- 转让定价未符合独立定价原则，

DGT 将考虑纳税人定价方法且有权对交易价格进行 TP 调整。

b. 视同股息

PMK-172 规定，由 DGT 进行的转让定价调整将视同为关联方的间接利润分配，且应在支付时点或可支付时点或到期日课税。

然而，PMK-172 进一步规定，如果在税局签发税务评估函（Surat Ketetapan Pajak/SKP）之前，纳税人同意对现金（或现金等值物）进行转让定价调整等额的调增/减，和/或纳税人同意 DGT 判定的转让价格，那么转让定价调整将不被视为股息判定。

这个“视同”股息规定适用于所有类型的关联方交易，包括境内外关联交易。对于跨境交易的，PMK-172 确定纳税人可以使用双边税收协定的减免条款。

c. TP 调整和增值税影响

PMK-172 规定，如果与关联方的销售价格低于独立定价市场价格，DGT 有权根据市场价格调整 VAT 的税基。

此外，PMK-172 强调，DGT 进行的任何形式的 TP 调整可适用任一的应税货物和/或应税服务的交易。

然而，该调整不会导致购买方获得额外的可抵扣进项增值税，任何可抵扣的进项增值税仍将以原始增值税发票中所述的调整前价格为准。

相应调整

如果 DGT 在税务稽查期间或由协定伙伴的税务机构对外国纳税主体进行了导致双重征税的 TP 调整，与该交易有关的国内纳税人可进行相应调整。

如果 DGT 对两个国内纳税人之间的交易进行了 TP 调整，而被调整的纳税人同意该调整并且没有提起任何法律诉讼，被调整纳税人的对方可以提出相应的调整。

在这种情况下，相应的调整应通过以下方式进行：

- a. 如果国内交易方尚未接受税务稽查，则应通过修改年度纳税申报表以 DGT 确定的转让价格进行相应调整。
- b. 如果国内交易方正在接受税务稽查，DGT 应在签发的税务评估函（SKP）中考虑纳入相应调整。
- c. 如果国内交易方已获得 SKP 但未提起法律诉讼，DGT 应在权限内修改 SKP 以反映相应调整。

如果协定伙伴的税务机构对本地纳税人与外国税收主体的交易进行了 TP 调整，相应调整申请可通过 MAP 进行。

相互协商程序（“MAPs”）和预先定价安排（“APAs”）

PMK-172 保留了 PMK-49 和 PMK-22 分别对 MAP 和 APA 申请的行政程序的规定条款，但对部分条款提供更详细的阐述。例如，当纳税人向 DGT 申请 MAP 或 APA 时，DGT 必须在一个月内发出书面通知，告知纳税人申请是否可以继续进行。PMK-172 规定，如果 DGT 未在一个月内发出此类通知书，则视为纳税人申请已被批准继续进行，且 DGT 必须就此发出通知书。

除行政程序之外，PMK-172 MAP 和 APA 条款的主要变更包括：

一、相互协商程序

a. 诉讼及司法审查（“JRs”）

根据现行规定，MAP 可与某些国内争议解决程序同时进行。PMK-172 明确诉讼和司法审查也可以和 MAP 同时进行。根据这一规定，如果诉讼和司法审查先行出具裁决，DGT 可据此终止相关的 MAP 磋商。

b. 明确 MAP 不影响退税支付

除了不推迟税金缴纳和征收之外，PMK-172 同时明确 MAP 也不延迟退税支付。

c. 谈判和协议结果的书面通知

PMK-172 规定 DGT 须签发有关 MAP 协议谈判结果的书面通知。其中，DGT 可能要求纳税人提交额外的文件，包括如下：

- 针对 MAP 以外的事项，不再寻求争议解决的声明书；或
- 附有税务法庭或最高法院关于争议撤销或调整的书面批准的声明书

如果纳税人未在规定的时间内满足 DGT 的要求，DGT 可向协议伙伴的税务机关提交书面通知以明确无法实施 MAP。

d. 上诉或 JR 裁决后 MAP 程序的附加要求

HPP 法明确如果税务法院或司法复审先于 MAP 协商程序签发裁决书，DGT 可据此决议作为谈判立场，或终止 MAP 谈判。PMK-172 新增规定，如果纳税人未对上诉决议提出司法复审，DGT 可使用税务法院的裁决书作为 MAP 谈判的依据，或者终止 MAP 谈判。

e. 国内救济决议后签发的 MAP 决议书

根据 PMK-172 的规定，如果在国内救济决定之后 MAP 相互协商决定书（Surat Keputusan Persetujuan Bersama）签出，则 MAP 决定书中的应纳税额必须根据国内救济的决定进行重新计算。

二、预先定价安排

a. 纳税人申请预先定价安排的附加条件

对于申请 APA 的国内纳税人，PMK-172 增加了附加条件，即国内纳税人未受初步税务犯罪证据审查、税务刑事调查、税务犯罪起诉、税务刑事诉讼或涉及税收的刑事判决。

b. 经受商业困境的纳税人

针对业务受中央政府宣布的国家灾害影响的企业，在提交 APA 申请时，其预测财务报表的利润水平应该进行常态调整。

c. 免除与 APA 实施相关的处罚

若在 APA 期间和/或回溯期内，由于以下原因而产生行政处罚：

- 修订年度纳税申报表（纳税人未接受税务稽查）；
- DGT 签发的 SKP；
- DGT 依法在职权范围内修订已签发的 SKP；

DGT 将根据 KUP 法律豁免相关行政处罚。

d. 根据相互协商实施双边和多边 APA

若双边/多边 APA 达成共识，DGT 须在以下时点的一个月内签发 APA 决议函：

- DGT 收到协定伙伴税务机关执行 APA 的书面通知；和
- DGT 向协定伙伴税务机关递交执行 APA 的书面通知。

过渡性条款

PMK-172 的过渡性条款如下：

- 基于 PMK-49 进行的任何正在进行的 MAP，且尚未发出决定书的，根据 PMK-172 进行后续处理；
- 基于 PMK-22 进行的任何正在进行的 APA 过程，且尚未发出决定书（包括执行、修改或取消）的，根据 PMK-172 进行后续处理；和
- 2024 年度及以后年度的 TP 文件合规遵从须按 PMK-172 执行。

中文业务部联系方式

卓恒辉（Toto Harsono）

toto.harsono@pwc.com

审计合伙人

中国业务主管合伙人

田丁

ding.tian@pwc.com

手机：+6281281489578

微信：446787148

叶彬富

prasetya.surya@pwc.com

手机：+6282298881699

微信：prasyap



Your PwC Indonesia Contacts:

Abdullah Azis
abdullah.azis@pwc.com

Hasan Chandra
hasan.chandra@pwc.com

Raemon Utama
raemon.utama@pwc.com

Adi Poernomo
adi.poernomo-c@pwc.com

Hendra Lie
hendra.lie@pwc.com

Runi Tusita
runi.tusita@pwc.com

Adi Pratikto
adi.pratikto@pwc.com

Hyang Augustiana
hyang.augustiana@pwc.com

Ryuji Sugawara
ryuji.sugawara@pwc.com

Adrian Hanif
adrian.hanif@pwc.com

Irene Satyanagara
irene.satyanagara@pwc.com

Sujadi Lee
sujadi.lee@pwc.com

Alexander Lukito
alexander.lukito@pwc.com

Kianwei Chong
kianwei.chong@pwc.com

Sukma Alam
sukma.alam-c@pwc.com

Ali Widodo
ali.widodo@pwc.com

Lukman Budiman
lukman.budiman@pwc.com

Surendro Supriyadi
surendro.supriyadi-c@pwc.com

Andrias Hendrik
andrias.hendrik@pwc.com

Made Natawidnyana
made.natawidnyana@pwc.com

Susetiyo Putranto
susetiyo.putranto@pwc.com

Anton Manik
anton.a.manik@pwc.com

Mardianto
mardianto.mardianto-c@pwc.com

Sutrisno Ali
sutrisno.ali-c@pwc.com

Antonius Sanyojaya
antonius.sanyojaya@pwc.com

Margie Margaret
margie.margaret@pwc.com

Suyanti Halim
suyanti.halim@pwc.com

Avinash Rao
a.rao@pwc.com

Marlina Kamal
marlina.kamal@pwc.com

Tjen She Siung
tjen.she.siung@pwc.com

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

Nicholas Sugito
nicholas.sugito@pwc.com

Turino Suyatman
turino.suyatman@pwc.com

Brian Arnold
brian.arnold@pwc.com

Nikolas Handradjid
nikolas.handradjid@pwc.com

William Christopher
william.christopher@pwc.com

Dexter Pagayonan
dexter.pagayonan@pwc.com

Novie Mulyono
novie.mulyono@pwc.com

Yessy Anggraini
yessy.anggraini@pwc.com

Enna Budiman
enna.budiman@pwc.com

Oki Octabiyanto
oki.octabiyanto@pwc.com

Yuliana Kurniadaja
yuliana.kurniadaja@pwc.com

Esa Perdana
esa.perdana@pwc.com

Omar Abdulkadir
omar.abdulkadir@pwc.com

Yunita Wahadaniah
yunita.wahadaniah@pwc.com

Gadis Nurhidayah
gadis.nurhidayah@pwc.com

Otto Sumaryoto
otto.sumaryoto@pwc.com

Gerardus Mahendra
gerardus.mahendra@pwc.com

Peter Hohtoulas
peter.hohtoulas@pwc.com

www.pwc.com/id



PwC Indonesia



@PwC_Indonesia

If you would like to be removed from this mailing list, please reply and write UNSUBSCRIBE in the subject line, or send an email to id_contactus@pwc.com.

DISCLAIMER: This content is for general information purposes only and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.

© 2024 PT Prima Wahana Caraka. All rights reserved. PwC refers to the Indonesian member firm, and may sometimes refer to the PwC network. Each member firm is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

