

事前確認制度 – アップデート

財務大臣は事前確認 (APA) の実施手続に関する規則 No.22/PMK.03/2020 (以下「PMK-22」) を公布しました。

PMK-22は2020年3月18日付けで発効し、従来のAPA規則 (財務大臣規則 No.7/PMK.03/2015 (以下「PMK-7」))は廃止されます。

本稿では、PMK-22の要点をまとめ、PMK-7からの変更点にも焦点を当てます。

A. 適格性及び範囲

PMK-22では、インドネシア納税者がその関連者間取引に関して国税総局 (DGT)に APA の申出を行うことを認めています。納税者は一国内 APA 又は二国間 APA を受けることを申し出ることができます。興味深いこととして、国内関連者間取引を確認対象とすることができます。いずれの場合でも APA 確認対象事業年度は最長で5年間です。これにより、インドネシアの APA 確認対象事業年度は多くの国のそれと同等になり、従来 PMK-7で規定されていた確認対象事業年度よりも長くなっています。

PMK-7と同様に、APA は全ての又は特定の関連者間取引を対象とすることができます。(限定的ではありますが) PMK-22 では APA の内容をオープン年度に「ロールバック」させる条項が盛り込まれています。具体的に、PMK-22 では下記の全ての条件を満たす限りにおいてロールバックが適用可能であると規定しています：

- a) 関連者間取引の事実及び条件が、既に APA で合意されている関連者間取引の事実及び条件と重要な点で相違が無いこと
- b) 対象となる事業年度の時効が到来していないこと
- c) 法人税査定書が発行されていないこと、及び
- d) 犯罪捜査が実施されていないこと、又は税務犯罪審理が実施されていないこと

PMK-22 では、独立企業間原則の適用される「特殊の関係」の定義をこれまでよりも拡大して規定しています。従来、所有及び親族関係に関連付けられてきたこれまでの伝統的な「特殊の関係」の定義に加えて、PMK-22 では「依存又は所属」並びに「事業の運営又は活動の実施において独立していない」当事者の規定を設けることで定義を拡大しています。この新たな規定は、間接支配を含む支配の拡大定義と合わせて考えると、従来は独立した第三者との取引とされたものも「特殊の関係」とみなされる可能性が出てきます。その例として、独立した商社がある 2 つの関連者間の導管事業体として機能しており、なおかつそのいずれか一方又は双方の関連者が独立した当事者との取引の価格設定を担っている場合が考えられます。このような場合、独立した商社は関連者としてみなされ、当該トレーディング取引は関連者間取引であるとみなされます。

B. 申出手続

インドネシア納税者は、自らの税務登記地の税務署を通じて、申出書を DGT に提出しなければなりません。申出手続において DGT に提出すべき資料の要件は従来の規則における要件と同様であり、監査済み財務諸表、年次法人税申告書(CITR)、移転価格文書及び APA の確認対象として独立企業間原則の適用を主張する取引の申出書を提出する必要があります。

PMK-22 では適格性基準を変更し、納税者の適格性について明確化していません。

APA の申出において納税者が従うべき要件は以下のとおりです：

- a) APA の確認対象事業年度前 3 事業年度について CITR を規定どおり提出していること
- b) APA の確認対象事業年度前 3 事業年度について移転価格文書をマスターファイル及びローカルファイルの形式で作成し、維持管理していること
- c) 犯罪捜査又は税務犯罪審理の対象となっていないこと
- d) 納税者が CITR で申告済みの関連者間取引のみを含むこと、及び
- e) 独立企業間原則を関連者間取引に適用すること、並びに独立企業間原則の適用によって納税者の営業利益が年次所得税申告書(AITR)で申告済みの営業利益を下回らないこと

従って、今般の PMK-22 の下では、APA は既存の取引に対してのみ確認対象とすることができます。よって、事業の変更又は新たな移転価格方針の明確化を希望する納税者は、APA では解決することはできません。APA の利用によって営業利益の減少に至ることを認めない上記要件についても、インドネシア納税者が独立企業間原則に則った金額よりも高い営業利益を獲得しているケースがあるため、さらなる明確化が待たれます。

DGT の声明によると、DGT は APA プログラムにコミットしており、例えば下記のように APA の申出プロセスを簡素化することに意欲を見せています：

- 納税者は今後、APA の申出にあたって事前相談を行う必要がなくなる。代わりに、PMK-22 に添付される書式を使用して、APA 確認対象事業年度の開始の日から最も早く 12 ヶ月前から最も遅く 6 ヶ月前までに APA の申出を行うことができる。
- DGT は、APA の申出がフォローアップ/協議の対象であると判断されるか否かを APA の申出を受けた日から遅くとも 1 ヶ月以内に納税者に通知する義務を負う。DGT が当該通知を発行しない場合、APA の申出はフォローアップの対象であるとみなされる。
- 納税者は当該通知発行日から 2 ヶ月以内又は DGT が当該通知の発行を怠った場合において申出を行った日から 1 ヶ月以内に完備した APA 確認申出書を提出しなければならない。

- DGTは有限なリソースを、当事者双方がともに高度にコミットしているAPAに振り向けることが明確に示されている。例えば、DGTが二国間APAの通知を租税条約の締約国である相手国の権限ある当局に提出しても、その日から8ヶ月以内に書面での回答が得られない場合、DGTはAPAプロセスを終了する旨の書面での通知を発行する。
- 一国内APAについて、完備した確認申出書の提出日から6ヶ月以内に交渉を開始し、交渉開始日から12ヶ月以内に交渉を完了させなければならない。他方、二国間APAの交渉は現行のMAP規則に準じる。

「完備した」APA確認申出書には次に掲げる資料が含まれます（最低限の要件として）:

- a) APA確認対象事業年度前3事業年度を対象とした、公認会計士による監査を経た財務諸表
- b) APA確認対象事業年度前3事業年度を対象とした移転価格文書、及び
- c) APAで網羅する予定の全ての関連者間取引に対する独立企業間原則の適用に関する詳細な説明(PMK-22の添付資料B)（これらをインドネシア語で記載すること）

納税者がAPA確認申出書の完全性及び網羅性を満たせない場合、DGTは納税者及び租税条約締約国の権限ある当局（二国間APAの申出の場合のみ）に対しAPAプロセスの終了を通知します。

PMK-22では、その他の移転価格関連規則にて既に規定されている移転価格関連資料の提出を改めて要求しています。加えて、PMK-22では、DGTが納税者提出情報の確認のためにその他の目的であっても税務調査を行うことを認めています。ここでは調査という名目にはなっていますが、これは納税者の税額調整を目的とした一般的な調査とは性質が異なり、あくまでもDGTが納税者提出情報の真実性（例えば、納税者が担う機能、保有する資産及び負担するリスク等）を検証することに主眼を置いていると我々は理解しています。

全体として、実施プロセスはPMK-7の規定と同様ですが、適時性については違いがあります。特に注意すべきは、二国間APAが交渉/締結できない場合に一国内APAの申出をDGTが納税者に認めている点です。

現在、納税者がDGTに申出の過程にある若しくは交渉の過程にあるAPAについては、以降の処理はPMK-22の規定に従います。納税者においては個別の状況についてDGTと協議することが推奨されます。ただし、全体的なプロセスがPMK-7のそれに類似することに鑑み、多くの場合においてAPA適用の大幅な遅れは生じないものと想定されます。

C. APAの申出の取消及び更新

納税者はAPA交渉の完了前にAPAの申出の取消を行うことができます（PMK-22に添付された所定の書式を使用）。ただし、APAが一旦取り消されれば、納税者はその取り消したAPAの申出で確認対象としていた事業年度については、再度申出を行うことはできません。

反対に、納税者は12ヶ月の期間において、前回のAPA確認対象期間で網羅される最終事業年度終了の6ヶ月前までを限度としてAPAの更新の申出を行うことができます。

D. その他

PMK-22 では以下の事項を含む規定があります：

- 最終確定した APA の合意済み条件に従って実施された確認対象取引に係る移転価格について DGT は更正できない。
- 納税者が税務犯罪捜査の捜査対象となる又は税務犯罪審理が実施されている場合、APA プロセスは終了する。
- APA の過程で使用された納税者提出資料及び情報は、DGT がその他目的でこれらを使用することはできない。

E. 既存APAの申出/協議への準用

- PMK-22の規定はその発効後に提出された一切の申出及び更新の申出に準用される。
- PMK-22発効以前にDGTが受理したAPAの申出の事前相談については、PMK-22の規定に準拠してAPA確認申出書を提出することができる。
- PMK-22発効前に既に処理の過程にあったAPAの申出及びAPAの更新の申出については、PMK-22の規定が準用される。
- PMK-22発効前に最終確定したAPAについてはPMK-22の規定に従って実施されるが評価の対象となる。

結論

APAは、納税者のインドネシア移転価格ポジションの管理において依然として有効な手段です。ロールバック条項が明示的に規定されていること及びDGTのコミットメントは歓迎すべき点ですが、今般のPMK-22は、インドネシアにおける移転価格リスクの管理においてAPAが適切な選択肢であるか否かを評価する上で納税者の意思決定には重要な変化をもたらすものではありません。

これまでと同様に、納税者はAPAが自身の課税ポジションにとって適切な選択肢であるか実行可能性分析を行い、納税者自身の状況に鑑みAPAの申出と実施が現実的なソリューションであるか否かを判断することが重要となります。

私どもPwCは数多くのAPAの交渉に携わってきた実績があり、初期の実行可能性分析からAPAの最終合意に至るまで納税者を全面的にサポートする体制を整えています。

Your PwC Indonesia contacts:

Abdullah Azis
abdullah.azis@id.pwc.com

Gerardus Mahendra
gerardus.mahendra@id.pwc.com

Peter Hohtoulas
peter.hohtoulas@id.pwc.com

Adi Poernomo
adi.poernomo@id.pwc.com

Hasan Chandra
hasan.chandra@id.pwc.com

Raemon Utama
raemon.utama@id.pwc.com

Adi Pratikto
adi.pratikto@id.pwc.com

Hendra Lie
hendra.lie@id.pwc.com

Runi Tusita
runi.tusita@id.pwc.com

Alexander Lukito
alexander.lukito@id.pwc.com

Hisni Jesica
hisni.jesica@id.pwc.com

Ryosuke R Seto
ryosuke.r.seto@id.pwc.com

Ali Widodo
ali.widodo@id.pwc.com

Hyang Augustiana
hyang.augustiana@id.pwc.com

Ryuji Sugawara
ryuji.sugawara@id.pwc.com

Amit Sharma
amit.xz.sharma@id.pwc.com

Kianwei Chong
kianwei.chong@id.pwc.com

Soeryo Adjie
soeryo.adjie@id.pwc.com

Andrias Hendrik
andrias.hendrik@id.pwc.com

Laksmi Djuwita
laksmi.djuwita@id.pwc.com

Sujadi Lee
sujadi.lee@id.pwc.com

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

Lukman Budiman
lukman.budiman@id.pwc.com

Sutrisno Ali
sutrisno.ali@id.pwc.com

Antonius Sanyojaya
antonius.sanyojaya@id.pwc.com

Mardianto
mardianto.mardianto@id.pwc.com

Suyanti Halim
suyanti.halim@id.pwc.com

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

Margie Margaret
margie.margaret@id.pwc.com

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

Brian Arnold
brian.arnold@id.pwc.com

Mohamad Hendriana
mohamad.hendriana@id.pwc.com

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

Dexter Pagayonan
dexter.pagayonan@id.pwc.com

Oki Octabiyanto
oki.octabiyanto@id.pwc.com

Turino Suyatman
turino.suyatman@id.pwc.com

Engeline Siagian
engeline.siagian@id.pwc.com

Omar Abdulkadir
omar.abdulkadir@id.pwc.com

Yessy Anggraini
yessy.anggraini@id.pwc.com

Enna Budiman
enna.budiman@id.pwc.com

Otto Sumaryoto
otto.sumaryoto@id.pwc.com

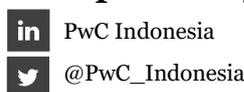
Yuliana Kurniadjaja
yuliana.kurniadjaja@id.pwc.com

Gadis Nurhidayah
gadis.nurhidayah@id.pwc.com

Parluhutan Simbolon
parluhutan.simbolon@id.pwc.com

Yunita Wahadaniah
yunita.wahadaniah@id.pwc.com

www.pwc.com/id



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 contact.us@id.pwc.com.

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

© 2020 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.