

移転価格税制に関する実施ガイドライン^{P1}

移転価格税制に関する実施ガイドライン

2023 年 12 月 29 日、財務大臣 (MoF) は、関連者間取引 (RPTs) に関する独立企業原則 (ALP) の適用に関する実施ガイドラインに関する規則 PMK-172¹ を発行しました。

この規則は以下の移転価格に関する規定を一括し、実施ガイドラインとして提供されます：

- 関連者の定義
- 独立企業原則の適用
- 移転価格文書化
- 対応的調整
- 相互協議 (MAP)
- 事前確認 (APA)

PMK-172 では、移転価格税制にかかるいくつかの財務大臣規則である PMK-213²、PMK-49³、PMK-22⁴ を撤廃し、これらの内容を統合し詳細が追加されます。更に、PMK-172 の内容の一部は、GR-50⁵ および GR-55⁶ に準拠している国税規則調和法 (HPP 法) に沿ったものです。

PMK-172 の主な変更点は、以下の通りです。

関連者の定義

所得税法および付加価値税 (VAT) 法では、資本関係、支配関係、血縁・姻戚関係に基づいて関連者の対象範囲を決定します。

¹ 財務大臣規則 2023 年第 172 号 (PMK-172) 2023 年 12 月 29 日公布・発効

² 財務大臣規則 BEPS 行動計画 13 に対応する移転価格文書化規定 2016 年第 213 号 (PMK-213) 2016 年 12 月 30 日公布・発効

³ 財務大臣規則 相互協議 (MAP) に関する細則 2019 年第 49 号 (PMK-49) 2019 年 4 月 26 日公布・発効

⁴ 財務大臣規則 事前確認 (APA) に関する細則 2020 年第 22 号 (PMK-22) 2020 年 3 月 18 日公布・発効

⁵ 国税通則法 (KUP, Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan) の施行に関する政府規則 2022 年第 50 号 (GR-50) 2022 年 12 月 12 日公布・発効

⁶ 所得税法改正のための実施規則 2022 年第 55 号 (GR-55) 2022 年 12 月 20 日公布・発効

PMK-172 はさらに、納税者が他の納税者を支配している場合、直接的または間接的を問わず、複数の納税者が同一支配下にある場合について明記しています。以下の場合、支配関係があるとみなされます：

- a) 一方の当事者が他方の当事者を支配している、または一方の当事者が他方の当事者によって直接的および/または間接的に支配されている場合
- b) 二以上の当事者が直接的及び/または間接的に同じ当事者に支配されている場合
- c) 管理または技術の使用を通じて、一方の当事者が他方の当事者を支配している、または一方の当事者が他方の当事者に支配されている場合
- d) 同一人物が、二以上の当事者の経営上、または運営上の意思決定に、直接的及び/もしくは間接的に関与、あるいは参画している場合
- e) 商業的または財務的な観点から、同一ビジネスグループに属するとされる当事者間同士
- f) 一方の当事者が他方の当事者と特別な関係にあると主張している場合

上記の要件に基づき、納税者は取引相手との関係を適切に評価する必要があります。

独立企業原則の適用

PMK-172 では、これまで PMK-22 で記載されていなかった要件について、以下の通り開示されています：

1. 特定の関連者間取引に関する分析

PMK-172 では、特定の関連者間取引に関する分析の実施を規定しています。この分析は、以下に記載の関連者間取引の経済的合理性や取引に期待される便益に係る分析を含みますが、これらに限られません：

- 役務提供取引
- 金融取引
- 資産譲渡
- 事業再編
- 費用分担契約

上記に加え、PMK-172 では、上記に記載されていない「その他」の金融取引を別の種類の関連者間取引として追加し、上記の項目と同様に、「その他」の金融取引については分析を実施する必要があると詳述されました。

特定の関連者間取引に関する分析は、移転価格分析の全体的な信頼性の構築する不可欠な分析であり実施する必要があります。

2. 株主活動

納税者は関連者との役務提供取引に関する分析において、役務提供が株主活動に該当しないことを証明する必要があります。

PMK-172 では、株主活動に関連する費用について更新し、以下が含まれます：

- 株主総会に係る費用などの親会社の管理業務
- 親会社による財務諸表、監査報告書、連結財務諸表の作成など、親会社が遵守すべき法令に基づいて行う書類の作成
- 親会社が国外関連者に係る株式又は出資の持分を取得するために行う資金調達
- 親会社のコンプライアンス業務
- 子会社における親会社の出資持分の保護
- 企業グループ全体のガバナンス業務

3. 移転価格算定方法の選定

PMK-172では、独立企業間原則を適用するにあたって、以下の移転価格算定法を引き続き使用することを強調されています：

- 独立価格比準法(CUP法)
- 販売価格基準法(RP法)
- 原価基準法(CP法)
- その他の方法：
 - i. 利益分割法(PS法)
 - ii. 取引単位営業利益法(TNMM)
 - iii. 比較可能な非関連者間取引法(CUT法)
 - iv. 有形・無形資産価値評価
 - v. 事業価値評価

他の移転価格算定方法との比較可能性が同等、かつCUP法またはCUT法が適用可能な場合は、CUP法またはCUT法が他の移転価格算定方法に優先します。

PMK-172では、当事者間により独自の価値ある寄与(ユニークで価値ある貢献)がある場合の関連者間取引に対する利益分割法について、より詳細な説明がなされています。また、PMK-172では、独自の価値ある寄与の定義を、同等の条件下における非関連者間取引と比較可能ではなく、企業の事業活動における実質的または潜在的な経済的利益の発生に寄与するものとして明確化されています。

さらに、PMK-172では、利益分割法の適用に当たって使用すべき財務諸表の項目、計算方法、分析手法、計算に使用する項目の基準など、利益分割法の適用メカニズムについて、より詳細なガイドラインが示されています。また、PMK-172では、売上総利益または営業利益水準に基づく利益分割法の適用方法も明示されています。

4. 価格の決定基準

独立企業間価格において、中央値は引き続き考慮される要素の一つですが、独立企業間価格は特定の価格あるいはレンジの形式をとることができます。PMK-172では、独立企業間価格は単年度の比較対象のデータに基づいて決定されなければいけないと規定されていますが、比較可能性を高めることができる場合は、複数年度の比較対象のデータを使用することもできるとされています。

単年度または複数年度の比較対象のデータの使用は、移転価格が決定された時点および/または取引が発生した時点で入手可能、かつ比較可能性の高いデータを基準としなければなりません。さらに、PMK-172では、比較可能性を高めるという観点から、同等の比較可能性及び信頼性がある複数の外部の比較可能データが入手可能な場合には、検証対象と同一の国または法域にある外部の比較可能データを使用しなければならないと規定されています。

移転価格文書化

移転価格文書化の要件は従前より一貫していますが、以下の事項にさらに重点がおかれています：

1. 国別報告書(CbCR)

PMK-172では、インドネシア国内の納税者が、CbCR報告事業年度の前年度において連結総売上高が11兆ルピア以上ある企業グループの最終親会社である場合に、国別報告書が要求されると規定されました。PMK-172以前のPMK-213では、

11兆ルピアを超える納税者の要件は、CbCR 報告事業年度の当年度を基準とすると規定されていました。さらに、最終親会社の定義は、以前は支配関係に基づいていましたが、現在は資本関係に基づくとされています。

また、PMK-172 では、CbCR の提出不備があった場合、修正版 CbCR の再提出が明記されています。

PMK-172 では、総売上高の計算式も変更され、売上高から売上戻り(返品)や売上割引を差し引いた後の、事業活動及び事業活動外から受領および/または取得した収入を含むものと規定されました。PMK-213 では、割引・割戻し・その他の控除を差し引く前の総売上高を使用していました。

2. 移転価格文書の提出義務

国税総局(DGT)は移転価格文書を要求する権限を有し、納税者は要求から1ヶ月以内に移転価格文書を提出しなければなりません。これは税務調査時だけでなく、コンプライアンス状況のモニタリング時にも適用されます。移転価格文書の提出義務を果たさない納税者は、税法及び規則に従った制裁の対象となります。

移転価格に対するコンプライアンス評価

PMK-172 では、納税者による独立企業原則の適用に関するコンプライアンス評価のガイダンスが提供されています。

a. 評価メカニズム

DGT は、移転価格文書の履行と独立企業原則の適用に関するコンプライアンス評価をすることができます。コンプライアンス評価には、関連者間取引の開示形式、ローカルファイルおよびマスターファイルに関する最低限の情報開示要件、コンプライアンス・モニタリングおよび/または税務調査における移転価格文書の提出スケジュールが含まれます。

移転価格文書化のコンプライアンス評価の項目が満たされている場合、移転価格文書と実際の企業状況の比較テストが実施されます。

ただし、納税者が以下の場合、

- 独立企業原則を適用していない場合
- 独立企業原則を正しく適用していない場合
- 特定の関連者間取引が予備的な分析を充足していることを証明できない場合
- 移転価格が独立企業原則でない場合

DGT は、独立企業原則に基づいて移転価格を決定し、独立企業原則を適用における納税者のアプローチを考慮することによって、移転価格の更正を行う権限を有します。

b. みなし配当

PMK-172 では、国税総局が行った移転価格の更正は、関連者への間接的な利益還流とみなされ、支払日または支払可能な時点、あるいは支払期限が到来した時点で課税対象となる配当として扱われると規定しています。

しかし、PMK-172 では、更正決定通知書 (Surat Ketetapan Pajak, SKP) の発行前に移転価格による更正額の現金(または現金相当)の入金・出金があった場合、および/または納税者が DGT によって決定された移転価格に同意していた場合には移転価格による更正額は配当とはみなされないと規定されています。

このみなし配当規定は、国内取引、クロスボーダー取引に関わらず、全ての関連者間取引に適用されます。クロスボーダー取引の場合、租税条約に基づく救済措置を納税者が利用できることが PMK-172 では認められています。

c. 移転価格による更正と VAT への影響

PMK-172 は、関連者への販売価格が独立企業原則に基づく市場価格より低い場合、DGT は独立企業原則に基づく市場価格に基づいて、VAT 課税標準を調整する権限を有すると規定しています。

さらに、PMK-172 では、DGT が実施するいかなる形式の移転価格による更正も、課税対象の商品の譲渡および/または課税対象の役務提供取引に割り当てることができることを強調されています。

しかし、このような更正は、買い手に対して、控除可能なインプット VAT が追加されることにはならず、実際に控除可能なインプット VAT は、元の VAT インボイスに記載された調整前の価格となります。

対応的調整

税務調査中に DGT によって、あるいは租税条約締結相手国の税務当局によって移転価格による更正が行われ二重課税となった場合、その取引先であるインドネシア国内納税者は対応的調整を行うことができます。

2つの国内納税者間の取引に対して DGT による移転価格による更正が行われ、その更正を受けた納税者が移転価格による更正に同意し、いかなる法的措置も申し立てない場合、更正を受けた納税者の国内取引相手は対応調整を要求することができます。

この場合、対応的調整は、以下の方法により行われます：

- a. 国内取引先が税務調査を受けていない場合、DGT が決定した移転価格を考慮した年次税務申告書の修正
- b. 国内取引先が税務調査を受けている場合、DGT が決定した移転価格を考慮した DGT による更正決定通知書の発行
- c. 国内取引相手が更正決定通知書を発行され、かつ法的措置を申請していない場合、DGT が決定した移転価格を考慮した、DGT による職権での更正決定通知書の修正

課税対象となる国外関連取引について条約相手国の税務当局から移転価格による更正が課される場合、対応的調整は MAP を通じて行われます。

MAP および APA

PMK-49 と PMK-22 にそれぞれ規定されている MAP と APA の事務手続きからほとんど変更はありませんが、PMK-172 ではより詳細な説明がなされています。例えば、納税者が DGT に MAP や APA を申請する場合、DGT は申請から 1ヶ月以内に書面にて決定通知書を発行し、申請を進めることができるか否かを納税者に通知しなければなりません。PMK-172 では、そのような決定通知書が 1ヶ月以内に発行されない場合、申請は承認されたとみなされ、DGT はその旨の決定通知書を発行しなければならないと規定されています。

事務手続き以外の主な変更点は以下の通りです。

1. MAP

a. 訴訟および司法審査

従来の規則では、MAPは特定の国内救済法手続きと同時に実施することができるとされていました。PMK-172では、MAPと同時に実施することができる国内救済法手続きとして、訴訟と司法審査が含まれます。PMK-172に基づき、MAPの対象となる項目を含む更正決定通知書を取り消す訴訟判決が出された場合、DGTはMAPの交渉を中止することができます。

b. MAPにおいて還付を延期しない旨の規定

PMK-172は、納税及び徴税手続きを延期しないことに加え、MAPは還付も延期しないことを追加しました。

c. 交渉・合意結果の書面通知

PMK-172は、DGTがMAPの合意を含む交渉結果について、書面により通知することを規定しています。通知の一部として、DGTは納税者に以下の追加書類の提出を要請することができます：

- MAP以外の紛争解決を申請しない旨の声明書
- 紛争の取消または更正に関する税務裁判所または最高裁判所からの承認書を添付した陳述書

DGTから指定された期限内に納税者が要請に応じない場合、DGTはMAPを実施できない旨を記載した書面通知を租税条約締結相手国の税務当局に提出します。

d. 控訴または司法審査に係る判決後のMAPの追加要件

国税規則調和法に基づき、税務裁判所または司法審査の判決が公表されるまでにMAPが合意に達しておらず、その判決内容がMAPに関連するものである場合、DGTは控訴・司法審査に係る判決を利用して自らの立場を表明することや、交渉を中止することができます。PMK-172では、控訴判決について司法審査要請が提出されない場合、DGTは控訴判決をMAPの交渉にかかる検討材料とする、あるいは交渉を中止することが追加されました。

e. 国内救済手続き決定後に発行されたMAPにかかる決定通知書

PMK-172では、国内救済手続き決定後にMAPにかかる決定通知書(Surat Keputusan Persetujuan Bersama)が発行された場合、決定通知書に記載された納税額は、国内救済手続きに係る決定に従って再計算されなければならないと規定しています。

2. APA

a. APAを申請する納税者に対する追加要件

PMK-172では、国内納税者がAPAを申請する場合、国内納税者が税務犯罪の予備的証拠調査、税務犯罪捜査、税務犯罪行為による訴追、税務上の刑事手続、税務上の刑事判決を受けていないことを条件とする追加要件が追加されました。

b. 災害等により損失を受けた納税者

中央政府によって宣言された国家災害によって事業に悪影響を受けた納税者が APA 申請を提出した場合、予測財務数値における利益水準は、平常時の状態に調整した利益水準とします。

c. APA 実施に関連する制裁の撤廃

APA 期間および/またはロールバック期間において、以下のような行政上の制裁が発生した場合：

- 税務調査を受けていない場合の年次税務申告書の修正
 - 税務調査に基づく更正決定通知書の発行
 - 更正決定通知書発行後、DGT の職権による更正決定通知書の修正
- DGT は国税通則法に基づく行政処分を無効とします。

d. 相互合意に基づくバイラテラル・マルチラテラル APA の実施

バイラテラル・マルチラテラル APA が相互合意に至った場合、DGT は、以下の日から 1 ヶ月以内に APA に係る決定書通知書を発行します：

- APA が実施可能である旨の書面通知を租税条約締結相手国の税務当局から受領した日
- APA が実施可能である旨の書面通知を租税条約締結相手国の税務当局に送付した日

経過措置

PMK-172 の発効に伴い、以下のように経過措置が規定されています：

- PMK-49 に基づき進行中かつ決定通知書が未発行の MAP は PMK-172 に基づき継続されます。
- PMK-22 に基づき進行中かつ決定通知書（実施、修正または取消）が未発行の APA は、PMK-172 に基づき継続されます。
- 2024 年度以降の移転価格文書の作成・維持・提出義務は、PMK-172 に基づき、履行されます。

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

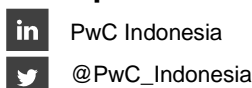
Gadis Nurhidayah
gadis.nurhidayah@pwc.com

Otto Sumaryoto
otto.sumaryoto@pwc.com

Gerardus Mahendra
gerardus.mahendra@pwc.com

Peter Hohtoulas
peter.hohtoulas@pwc.com

www.pwc.com/id



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.

