



# インドネシアの 移転価格税制



**KPMG Indonesia**

May 2023

# 目次

はじめに	2
インドネシアにおける移転価格文書化要件	3
パンデミック後の移転価格動向	4
論点となりやすい関連者間取引	5
比較分析	6
税務係争解決手続き	7
年度末調整	8
移転価格係争解決の手段としてのAPA	9

# はじめに

インドネシアが移転価格税制を導入してから約30年が経過しており、それゆえ移転価格が税務当局の注目の的となっているのは当然かもしれません。本書では、移転価格文書化要件、パンデミックの終息、移転価格上の論点、年度末調整、事前確認(APA)に関連するトピックの概要を説明します。言うまでもなく、KPMGの移転価格専門家は、上記を含む移転価格関連トピックについて、より詳細な情報を提供することを望んでいます。

# インドネシアにおける移転価格文書化要件

インドネシアでビジネスを行う場合、一定の基準を満たした場合には、移転価格に関する書類を準備することが求められます。一定の基準とは、前年度の総収入が500億ルピアを超える、関連当事者との有形資産取引が200億ルピアを超える、サービス、利子、ライセンス、その他の関連当事者取引が50億ルピアを超える、が挙げられます。

さらに、企業が当年度にインドネシアの法人税率(2023年は22%)よりも低い法人税率の国に居住する当事者と関連者間取引を行う場合も、移転価格文書の準備が必要となります。規制を確実に遵守し、潜在的なリスクを最小化するためには、これらの要件に留意することが極めて重要です。

準備が必要な移転価格文書は、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書の3種類に分けられます。No. 213/PMK.03/2016<sup>1</sup>によると、マスターファイルとローカルファイルは会計年度終了後4ヶ月以内に、国別報告書は会計年度終了後12ヶ月以内に準備する必要があります。

これらの移転価格文書には、それぞれ異なる情報が含まれています。まず、マスターファイルはグループ会社全体に関するものであり、グループ構造、事業活動、無

形資産、財務活動および連結財務諸表などに関する情報が含まれます。

ローカルファイルはインドネシアにある特定のグループ会社に特化したものであり、同社の事業活動、関連者間取引、各取引における独立企業間原則の適用、財務情報、同社の業績に影響を与える非財務情報など、詳細な移転価格情報が含まれます。

国別報告書には、事業活動、売上高、税引前利益、前払税金、未払税金、資本金、利益剰余金、従業員数、有形固定資産などの情報が含まれます。これにより、政府はグループ内の各企業に関する重要な情報を迅速にスキャンし、分析することができます。

インドネシアにおける移転価格文書化の要件は、経済協力開発機構(OECD)ガイドラインと概ね同様ですが、若干の違いがあります。例えば、インドネシアでは、特にマスターファイルとローカルファイルについてより多くの情報を必要とします。また、インドネシア語で作成される必要があります。

KPMGの経験と専門知識により移転価格文書が必要かどうかを判断し、必要な場合はその作成を支援することができます。

<sup>1</sup> Government Regulation No. 213/PMK.03/2016

# パンデミック後の 移転価格動向

COVID-19パンデミックは、多方面にわたる危機を引き起こし経済を混乱させたため、多国籍企業が採用する移転価格ポリシーにも影響を与えました。多国籍企業は、需要や利益の減少に直面し、移転価格の観点から重大なリスクに晒されています。

収益の減少や損失の発生は、移転価格に関する税務調査の主な引き金となります。したがって、関連者間取引の独立企業間価格に対してチャレンジしてくるインドネシア税務当局からの潜在的な質問と課題に事前に対応しておく必要があります。

2020年末、OECDはパンデミックにおける独立企業間原則に焦点を当てたガイダンスを発表しました。残念ながら、インドネシアはCOVID-19の影響を受けた納税者にどのように対処すべきかについて、税務当局に対する具体的なガイダンスを発表していません。このため、経済的困難に直面している納税者に対するインドネシア税務当局による税務調査が増加しており、今後も続くと予想されます。

多国籍企業は、パンデミック後の移転価格税制とその影響に慎重に注意を払う必要があります。また、既存のポリシーに基づき、移転価格の調整が必要かどうかを検討する必要があります。独立企業間原則を証明できるようにしながらも、例外的なビジネスコストの理由を文書化し、パンデミックの影響を考慮する必要があります。



# 論点となりやすい関連者間取引

インドネシアで活動する多国籍企業は、海外の関連者とサービスや無形資産取引を行っているのが一般的です。

KPMGインドネシアの過去数年間の経験に基づき、インドネシア税務当局が移転価格の観点から税務調査で最も頻繁にチャレンジする傾向にある項目は以下のとおりです。

項目	割合
有形資産の売上や仕入	32%
サービス	27%
無形資産（ノーハウ、ロイヤルティ、商標権等）	18%
ローン	16%
費用の配賦	3%
マーケティング、販売促進	1%
その他	3%

実務上、税務当局から「サービスの実態がない」「サービスの提供を受けた当事者に利益をもたらさない」と主張されることがよくあります。

この点で、サービスが実際に提供され有益であったことを証明するために、報告書、メモ、トレーニングの記録、そのようなサービスを提供するための資格などがあれば、当該取引を立証する上で重要な根拠資料となります。費用のマークアップのレベルは、通常、大きな争点にはなりません。

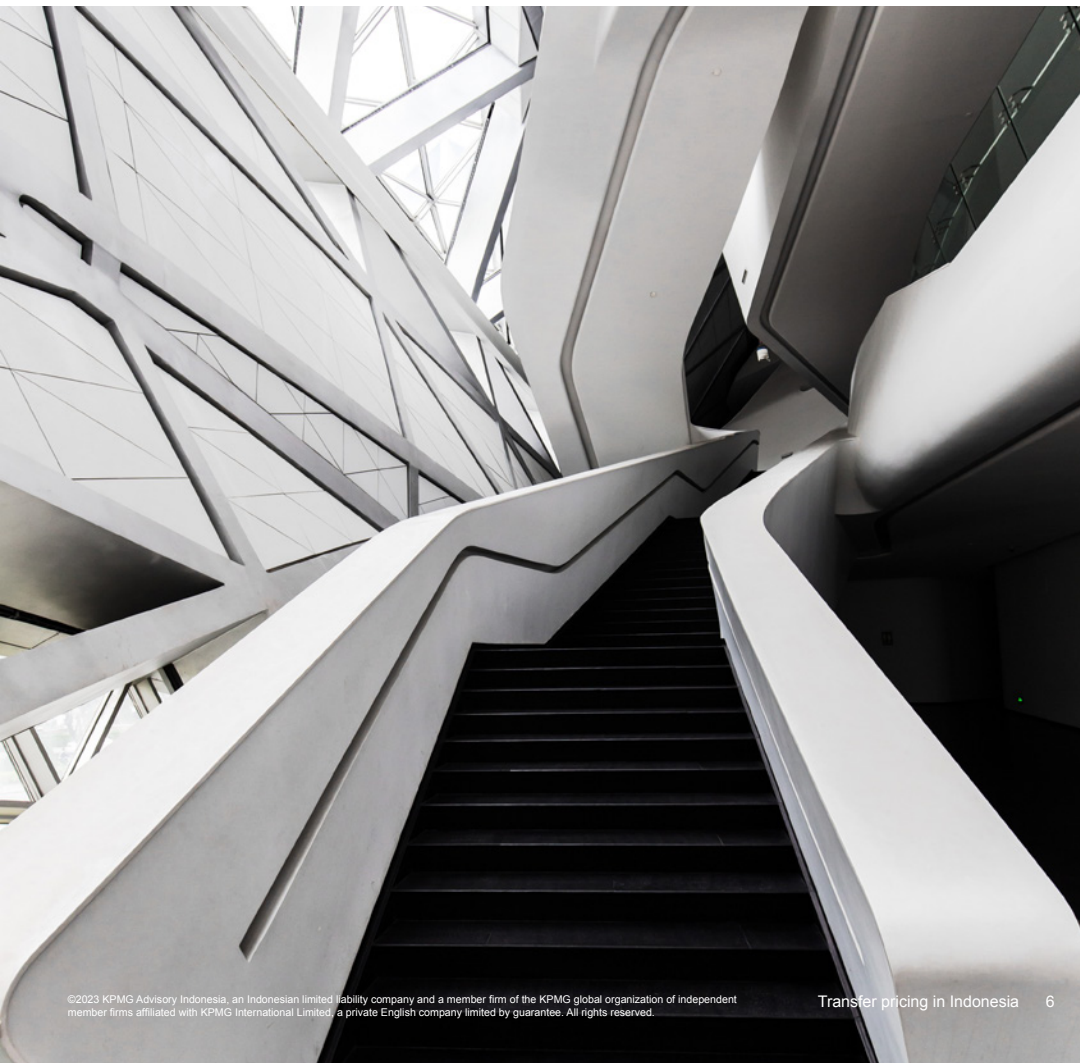
無形資産取引に関しては、特に特許、ノウハウに関するレポートなど、上記サービス取引と同様、それらに関する根拠資料を税務当局の要求に応じて提供する必要があります。

したがって、我々KPMGは、移転価格の観点から関連者間のサービスおよび無形取引について詳細な文書を作成し維持するよう納税者に助言します。

# 比較分析

比較分析は独立企業間原則の適用の中核です。その主な目的は、関連者間取引の条件および経済的に関連する状況を非関連者間取引のものと比較することです。

OECDガイドラインは、比較分析を行う際に製品の違いはそれほど重要ではないと示し、価格に影響を与えるような広範なビジネス機能を考慮することを推奨しています。しかしインドネシアの税務調査官は製品の特性が十分に類似していないという主張を行い、比較分析の妥当性が論点になることがよくあります。



# 税務係争解決手続き

インドネシアの税務当局は税務調査に対して非常にアグレッシブであると知られています。税金の還付を申請すると自動的に税務調査が実施され、還付額を少なくするために更生が行われることがよくあります。インドネシアの税務係争手続きには下記のプロセスがあります。

- ・ 税務調査
- ・ 異議申し立て
- ・ 税務裁判
- ・ 最高裁

税務当局は税の更生額を決めるために税務調査を実施します。特に移転価格に対する更生は時間をかけずに高額な追徴ができるため非常にアグレッシブです。移転価格は正しい解がないため、納税者が移転価格の更生から完全に防御することは難しいと言わざるを得ません。税務当局は税の調整額を決定した後、税務調査の終了時に更生通知書を発行します。

納税者が税務当局の指摘事項に対して異議を唱える場合、納税者は異議申し立

てに進みます。異議申し立ては所轄税務署より上級の地域税務局によって取り扱われます。一般的に、異議申し立てでは税務調査の結果が覆ることはほとんどありません。しかし、その次のプロセスである税務裁判に進むためにはまずは異議申し立てに進む必要があります。

税務裁判は税務裁判所で実施され、税務裁判官によって審理されます。税務裁判官は納税者と税務当局両方の答弁をヒアリングします。通常複数回の口頭弁論の機会があり、納税者の移転価格を評価するため税務裁判官から多くの資料や書類の提出が求められます。

税務裁判で納税者にとって好ましい判決にならなかった場合、最高裁に進むことができます。

KPMGでは好ましい結果が得られる可能性を高めるためにそれぞれの税務係争解決の手続きを支援させていただきます。



# 年度末調整

納税者は多くの場合、企業の収益性を類似企業と比較する取引単位営業利益法 (TNMM) に基づいてベンチマーキング分析を行い、事前に移転価格ポリシーを設定します。これは通常、リスクが限定的な企業またはリスクのない企業で行われる実務であり、リスクの顕在化からは保護されますが、逆に超過収益を得ることを想定していません。この移転価格プランニングは、移転価格は独立企業間原則に準拠するために事前に設定されるべきであるというEx-anteの概念に基づいており、インドネシアの移転価格税制に準拠しています。この重要な概念は、多くの場合、関連者との取引前または取引中に準備された適切な経済分析によって裏付けられた一定の独立企業間取引の範囲内の利益率または目標とする利益率を設定することに基づいています（これもまた、Ex-anteに準拠しています）。

移転価格合意書や表計算で移転価格ポリシーを予算化しモデル化することは可能ですが、実務では納税者が年度末の財務実績をコントロールできないことがよくあります。従って、目標または目標範囲を達成するために収益レベルを調整しなければならぬ場合があります。これは、収益レベルが低すぎる場合には上方調整（いわゆる「トゥルーアップ」）の形で行われ、逆に利益が移転価格ポリシーに基づいて想定されるよりも高い場合には下方修正の形となる場合があります。

移転価格の観点からは、これらの年度末調整が確固たる合意書と書面による移転価格ポリシーによって裏付けられていることが当然不可欠です。また、年度末調整が単なる税務調整として年次監査済み財務諸表に組み込まれると、弊害が生じる可能性があります。特に、利益の下方修正は、移転価格政策に厳密に従って行われる場合でも税務当局からの精査を受けることがよくあります。

しかし、「トゥルーアップ」もまた注意が必要です。法人税の面から見ると指摘される可能性は低くなると予想できるとしても（実務上の経験から、常にリスクが無いわけではありませんが）、間接税や関税など考慮すべきインドネシアの税務問題が他にもいくつかあります。また「トゥルーダウン」にも同じことが当てはまり、源泉徴収税の問題が発生する可能性もあります。

従って、慎重に進めるのであれば年度中に収益レベルをモニタリングし、可能であれば予算目標を達成するために実際の価格を継続的に調整することも有効といえます。

# 移転価格係争解決の手段としてのAPA

インドネシアでは税務の係争が非常に多く、その係争の結果は極めて不確実です。そのため、納税者は常に税務リスクを軽減する方法を検討しなければなりません。

APA は移転価格リスクの管理に有効なアプローチの1つとして一般的になりつつあります。

APAは税務当局と納税者の間で関連者間取引の移転価格の算定方法を事前に確認する制度であり、拘束力のある合意です。

インドネシアのAPA には、インドネシア税務当局との間で合意をとるユニラテラルAPA、または2つ以上の税務当局が関与するバイラテラルまたはマルチラテラルAPAがあり、5年間有効になります<sup>2</sup>。

APA は世界の他の地域では30年以上前から存在していますが（Apple Computer Corporation が1991年に米国で最初のAPAを締結しました）、インドネシアでAPAが利用されるようになったのは極めて最近です。2000年<sup>3</sup>以降、インドネシア税務当局は合意の交渉を行う権限を与えられていましたが、申請方法を明確にするのにさらに何年もかか

り、APAを申請した納税者はほとんどいませんでした。2016年に、インドネシアで初めてAPAの成功事例が確認されました。

最近、インドネシア税務当局はAPAに対して積極的な姿勢を見せています。2020年にインドネシア税務当局はAPAの規程を改定しました<sup>4</sup>。それは納税者にとってより歓迎すべき内容でした。

- ・ 申請方法が簡素化され、申請期間を大幅な短縮が期待される。
- ・ APAの有効期間が長くなった。（従前は4年間であったものが5年間になった。）
- ・ 締結済みのAPAの延長手続きが簡便化された
- ・ 一定の条件のもと、ロールバックの申請が可能になった。
- ・ 年度ごと法令遵守義務が簡素化された。

これによってAPAの優位性が明確になりました。納税者は移転価格ポリシーの適用について一定期間の確実性を得ることができ、税務調査等の係争にかかる時間とコストの両方を大幅に削減することができます。頻繁に税務係争が生じて移転価格で多額な更生がなされている納税者にとってはAPAのメリットがあるといえます。

<sup>2</sup> 刊行時点

<sup>3</sup> 2000年法律17号第18条(3a)項

<sup>4</sup> PMK No. 22/PMK.03/2020

しかし、いくつかの制約にも注意する必要があります。まず、APAによるメリットは税務当局との合意が得られるかに依拠しており、合意が得られるかどうかは不確実です。第二に、特に別の税務管轄区域にある税務当局とのバイラテラルAPAの場合、申請から最終的に完了するまでかなりの時間がかかる可能性があります。申請手続きをサポートする外部コンサルタントの料金も考慮しなければなりません。最後に、多くの情報をインドネシア税務当局に開示する必要があります。取引は精査されることとなります。理論的には税務当局はAPA申請手続きの過程で得られた情報や資料を税務調査等の目的で利用することはできませんが、その保証はありません。

また、APAは新設の会社には適用されないことにも留意が必要です。規程上、納税者は少なくとも3年間事業を行い、APAを申請する前に3年以上税務申告書を提出して移転価格文書を作成している必要があります。

最後の制約は、APA申請における移転価格を決定するための計画において、納税者の営業利益は直近3期の税務申告で報告している営業利益よりも下回ってはいけないという点です。

このような制限のため、インドネシアのAPA制度はまだ高い関心を集めていません。インドネシア税務当局が開示した統計<sup>5</sup>によると、APA制度開始以降、APA申請(ユニラテラルおよびバイラテラルAPA)は103件が受理され、そのうち52件は終了し、51件はまだ処理中です。良い面としては、2021年以降申請件数が増加し、APAを完了するまでの時間が改善されたことといえます。

APA制度は多少の制約がありますが、インドネシアでも普及しつつあり、毎年税務調査に直面している納税者が少しずつ関心を示し始めています。APAを締結するコストは、長年に渡る税務紛争の累積コストと比較されて検討されます。長期的には、APAは多くの納税者の移転価格遵守コストを大幅に削減する可能性を含んでいます。

最近の実務経験より、弊社はインドネシア税務当局の国際部門が納税者との協議に前向きであると捉えています。弊社は、2023年以降もさらに多くのAPAが合意すると期待しています。そのためクライアントに対して、税務リスクを軽減するための実行可能な選択肢としてAPAを推奨します。

---

<sup>5</sup> APA MAP | Direktorat Jenderal Pajak, 2023年3月31日時点で開催されている2016–2022 APAとMAP分析

# Contact us

## **KPMG Advisory Indonesia**

### **Tax Services**

33<sup>rd</sup> Floor, Wisma GKBI  
28, Jl. Jend. Sudirman  
Jakarta 10210, Indonesia  
**T:** +6221 570 4888  
**F:** +6221 570 5888

### **Abraham Pierre**

#### **Head of Tax Services**

Abraham.Pierre@kpmg.co.id

### **Iwan Hoo**

Iwan.Hoo@kpmg.co.id

### **Aaron Brunier**

Aaron.Brunier@kpmg.co.id

### **Fachrur Nugroho**

Fachrur.Nugroho@kpmg.co.id

### **三竿 祥之**

Yoshiyuki.Misao@kpmg.co.id

### **尾花 宏**

Hiroshi.Obana@kpmg.co.id

### **足立 陽子**

Yoko.Adachi@kpmg.co.id

**[kpmg.com/id](https://www.kpmg.com/id)**

Some or all of the services described herein may not be permissible for KPMG audit clients and their affiliates or related entities.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

©2023 KPMG Advisory Indonesia, an Indonesian limited liability company and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.