

# 当局の執行にも変化の兆しが インドネシアにおける 移転価格税制の傾向と対策

この記事のエッセンス

- これまで日系企業の目には、インドネシア税務当局が移転価格税制の執行にあたって理不尽な対応をするように映ることも多く、国際的な救済措置に対しても消極的かつ硬直的な姿勢を示していると思われてきた。
- 実はインドネシア税務当局は移転価格の原理原則に忠実な執行を行う傾向にあるため、その傾向を理解することで状況の打開がより容易になると考えられる。
- また、近年は積極的に国際的な救済措置の活用に取り組み、柔軟な考え方を示すようになる等、そのスタンスが大きく変化しつつある。

KPMG税理士法人  
小松 真歩

## はじめに

インドネシアは豊富な天然資源や経済規模に支えられ、堅調な経済成長を遂げてきた。また、近年はジョコ政権のもと、積極的にインフラ整備が進んでおり、他の東南アジア諸国と比べても経済が安定していることから、日系企業にとって中国とともに重要な市場や製造拠点の1つといっても過言ではない。

一方、インドネシアでは課税当局に非常に高い徴税目標が課され、厳しい税務執行が行われてきたという側面もある。近年は新型コロナウイルス感染症拡大に伴う法人税率の引下げや財政支出の増加といった背景もあり、支払能力のある外資系企業の子会社においては、さらに厳しい執行が行われるおそれも出てきた。そのなかでも、特に日系企業はインドネシアの事業において移転価格税制や付加価値税(VAT)等の税務上の問題を抱えているケースが多いように見受けられる。

その理由として、一般的にはインドネシアの税務プロセス自体が日本と大きく異なる点が挙げられるが、加えて、インドネシア税務当局

(財務省の下部組織であり、一般的に Directorate General of Taxes : DGT という)の考え方がこれまでわが国で広く知られるに至っていなかったという点も日系企業にとって税務問題の解決を困難にしている要因であるように思われる。特に、移転価格税制については、事業の内容や組織の構造、グループ内における各社の役割分担といった広範囲にわたる情報・資料に基づいて、グループ間取引も独立企業間取引と同様に実施されているかを確認し、納税所得額の妥当性を判断されるが、DGTの考え方を正しく理解していなかったために、納税者自らが自身にとって不利な主張を展開され得る材料を与えてしまい、重大な問題に発展するようなケースが散見される。

そこで今回は、国内手続(税務調査、課税後の救済措置等)および国際的な救済措置の両側面からインドネシアにおける近年の移転価格の動向を解説する。なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であることに留意されたい。

## 執行状況の実態

### (1) インドネシアにおける税務調査プロセス

インドネシアでは、前年度の課税所得に基づいて毎月予定納税を行う制度<sup>(1)</sup>や輸入時の法人税の前払い制度<sup>(2)</sup>が設けられており、法人税の還付申告が必要となる場合が多い。還付申告を行うとほぼ確実に税務調査の対象となるため、結果として、税務調査への対応が毎年のように必要となつている企業も少なくない。

一度調査が始まってしまうと、納税者側では非常に短期間のうちに反論に向けた準備を行わなければならないことも、インドネシアの税務調査の特徴的な点である。調査官からの各種質問や資料依頼の後、初歩的な結論を示した追徴計算書 (Sa.Hd.: Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan) が発行され、納税者側の反論を踏まえたうえで最終的な税務査定書 (SKP: Surat Ketetapan Pajak) をもって課税に至るといふプロセスだが、納税者はSPHPが発行されてから原則7営業日以内に反論レターを提出する必

要があり、期限内に反論レターを提出しなかつた場合はその後の異議申立てにも進むことができなくなってしまう。したがって、現実的には、調査官から指摘事項に係る情報をSPHP発行前に入手するなどの手段を講じて、反論レターの内容を事前に準備しておかなければならないのである。

(1) 第25条所得税 (Pph 25)。なお、pphはインドネシア語で所得税を表す (Pajak Penghasilan) の略。  
(2) 第22条所得税 (Pph 22)

### (2) DGTによる移転価格調査の傾向

国際的にみれば中国や米国のように、会社全体の利益率が一定の水準に収まっていれば、納税額も安定的に徴収できているはずなので、移転価格上問題がないとみなすような、「結果」を重視する国々も存在し、移転価格の本質はこのような結果論的な考え方に近いものであるというイメージが浸透しているように思われる。

しかしながら、DGTは、会社全体の損益が一定の水準に収まっているとしても、必ずしも問題がないとしてくれるわけではなく、個々の取引を検証し、取引の背景および実態や価格設定に係るロジックが正しいかどうかを精査する傾向にある。そ

のため、インドネシアの移転価格調査においては、海外へのロイヤルティや役務提供料の支払といった物理的に証明が困難な取引に着目され、当該取引の実態の有無や価格設定の妥当性に係る議論に収斂することが多い。DGTは税務調査においてしばしば「ex ante (事前)」であったかを問うが、これは、納税者の主張する価格設定が取引の開始前に設定されたものであったかどうか、ならびに、取引の結果としての利益率が、独立企業間でも成立し得るメカニズムのもとに生み出されたものであったかを確認しているものと考えられる。

このように税務調査においてロジックが重視される背景として、インドネシアにおいては、課税後に納税者が租税裁判所に救済を求めることが多いという点が挙げられる。DGTは、当該プロセスを視野に入れたうえで、移転価格上問題があるということを推定させる「状況証拠」だけでなく、更正すべきであることを直接的に証明するに足る具体的な根拠を収集するという観点で、調査を行つていくものと考えられる。

一見すると、このようなDGTの姿勢は、多くの納税者が想像する「結果重視」の移転価格のイメージと相反するものであり、特殊な国であるとも思える。しかし、実はこのような考え方はインドネシア固有のものではなく、OECD移転価格ガイドラインのコンセプトやわが国の国税庁の考え方も親和性があり、DGTは移転価格の原理原則に忠実な考え方を持っているとさえいえるのである。

このように、インドネシアの税務調査においては、各取引の背景や実態および価格設定に係るロジックについての複雑な議論が繰り返されるうえに、短期間でDGTへ反論を行うことが必要となる。そのため、各取引について、税務調査が始まる前に精査を行い、税務調査対応を行う現場の担当者に周知徹底しておくことが重要であり、法令に従い合理的な価格設定を確立していなかった企業にとつては、「結果」を重視する国々での対応と比べると納税者側の負担が大きいというのが現実である。

### 課税後の救済手続

インドネシアにおいては課税後の救済手続として、原則的に、異議申立て (SKP発行後3カ月以内に申立て) と前述の租税裁判 (異議申立て)

への審査決定受領後3カ月以内に提訴)とが設けられている。

異議申立ては、申立て先がDGT自体であるため、この段階においてDGTの下した決断に対する納税者の反論が受け入れられることは非常にまれだが、租税裁判は他国に比べても機能していると評価できる。租税裁判所の裁判官の多くはDGTや関税局出身者であるため、一見するとDGT側にとって有利な結論が導き出されるように思えるが、実際には裁判官が税務や会計の知識を有しているため納税者側の理屈を理解し、納税者の反論を受け入れてくれるケースも多い。実際、DGTの公表しているAnnual Report(2018)<sup>(3)</sup>によると、71・8%の確率で租税裁判において納税者にとって有利な判決が下されているとされている<sup>(4)</sup>。

また、前述のとおり裁判官がDGT出身者で構成されており、税務の知見を有していることを背景とし、租税裁判段階でも事実認定が行われる。通常、わが国を始めとする多くの先進国の租税裁判においては、課税当局側の税務執行に問題があったことが争点となることが一般的であることを考えると、税務調査のプロセス

だけでなく、課税の背景となった事実関係の確認と当該事実関係に従った判断を裁判官が独自に行うというインドネシアの租税裁判は特徴的であるといえる。そのため、租税裁判においても税務調査の段階と同様に個々の取引の背景や実態および価格設定に係るロジックについての説明が求められ、課税当局の結論を覆すには、裁判官を納得させられる合理的な反論を準備する必要がある。したがって、課税後の救済手続においても事実関係とそれを結び各取引に係るロジックの精査や関連書類の具備が重要な要素となつてくるといえる。

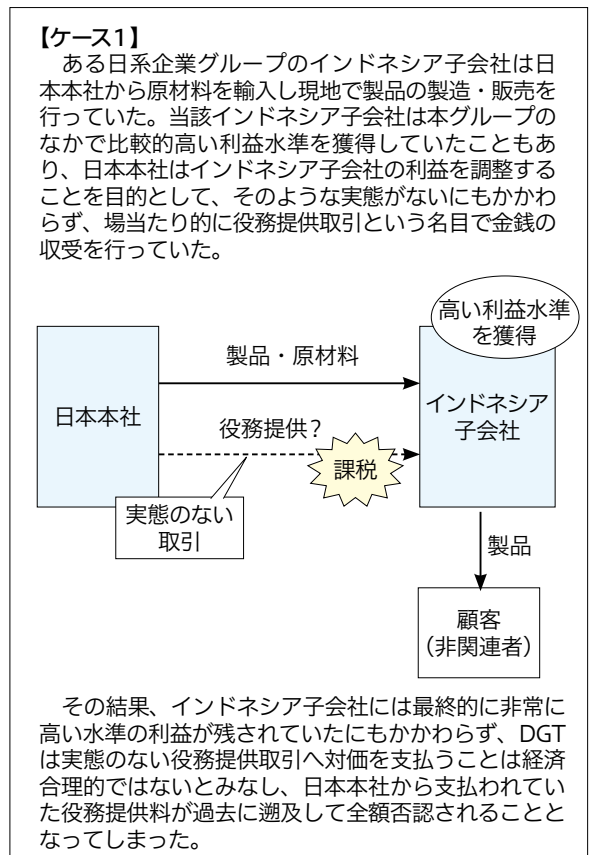
なお、インドネシアの法体系上、必ずしも先例に倣って判決が出されるわけではないため、一度勝訴すれば他の年度や他の取引においても同様の結論が導き出されるといっても同様の準備が必要となることに留意されたい。

(4)(3) DGT, Annual Report (2018), p.88  
(4) 2018年以降、最新のAnnual Report(2020)に至るまでこのような形での集計結果の公表は行われなくなったものの、最新のデータに基づいて分析をしても同様の結果がみと取れる。

## 日系企業の失敗事例

多くの日系企業においては、これ

(図表1) 実態のない役務提供取引のケース



まで述べてきたDGTによる移転価格調査の傾向を正確に理解していなかったために不適切な対応をしている場合があった。そこで以下ではその典型例をいくつか取り上げたい。

### (1) 価格設定方針が整備・運用されていないケース

前述のとおり、DGTは比較的移転価格の原理原則に忠実な傾向にあるため、個別の取引の価格設定が独立企業間原則に則っているかに着目し議論を展開する。しかしながら、「結果」に重点を置く国々での執行が移転価格のイメージとして浸透していることもあり、社内運用上も最終的な利

### (2) 税務調査に向けた準備が不十分なケース

価格設定自体は十分に検討されたものを採用していたとしても、税務調査の際にDGTに展開する説明や提出する資料が不十分であったために課税に至ったケースも多々存在している(図表2)。

このような問題は現地の日系企業の間で頻繁に発生しているため、もう

(図表2) 書類不備のケース

**【ケース2-1】**  
ある日系企業は、DGTの考え方に沿って、個々の取引に係る価格設定を構築・運用していた。しかしながらインドネシアにおける税務調査の際に提出されたある四大会計事務所の1つにより準備されたローカルファイルにおいては当該価格設定方針が記載されておらず、会社全体の利益が一定の水準に収まっていることをもって移転価格上問題ないとするような、結果論を全面に押し出した統計に基づく文書が作成されていた。

本来事前の価格設定についての説明が求められるローカルファイルにおいて、個別取引の価格設定方針が記載されておらず、契約書等のほかの書類についても価格設定方針が明文化されていなかったため、DGTは本企業においては事前の価格設定が行われていないのではと考えるに至った。税務調査の過程において、納税者側から価格設定方法の妥当性を主張したものの、このような書類不備を持ち出され、根拠に乏しい抗弁として受け入れられず、結果的に追徴課税に至ってしまった。

(図表3) セグメント別の損益管理が不十分だったケース

**【ケース2-2】**  
ある日系企業のインドネシア子会社は、日本本社から輸入した製品を再販売するセグメントと、日本本社から供与された原材料および無形資産(技術)を用いて製品を製造・販売するセグメントの2つの事業を行っており、日本本社は現地で製造を行うセグメントを対象とし、日本本社から供与している技術の対価としてロイヤルティを回収していた。当該取引の対価設定自体が即座に問題になる形態ではなかったものの、本企業においては各セグメント別の損益管理が正確にはなされていなかったため、対象となる事業に係るセグメント損益を求めたDGTからの資料依頼に敏速に対応できなかった。

結果的にDGTが独自に作成したセグメント損益をベースとし、現地製造セグメントにおいては損失となっていたと認定され、日本本社から供与された技術にはロイヤルティを支払う価値がないとして、支払ったロイヤルティの全額を否認するような結論が出されてしまった。

(図表4) DGTからの妥協案を受け入れてしまったケース

**【ケース3】**  
ある企業においては、還付申請に伴う通常の税務調査を毎年のように受けていたが、過年度における論点や納税者の主張についての整理が行われていなかった。ある年度の税務調査の途中で会社側の担当者が退職したものの、適切な引継ぎが行われないうちに、調査対応に臨むこととなってしまった。そのような状況下で税務調査の対応を行うこととなった新任の担当者は、DGTに促されるまま、調査対象年度の追徴課税額を抑えるための妥協案を受け入れてしまった。当該妥協案は、税務調査初期段階でDGTから提示された利益率よりは低い水準であるものの、価格設定方針や移転価格文書に記載されている比較対象企業の利益水準とは異なる利益率であった。

結果的に、本年度についての追徴課税額は抑えられたものの、DGTはその後毎年のように調査に訪れ、納税者が受け入れてしまった妥協案を「納税者の意見」とみなしたうえで、当該妥協水準を以て後続年度にわたり追徴課税を繰り返した。

1つ典型的な例を紹介する(図表3)。

**(3) DGTとの独自の交渉が逆効果になってしまったケース**

これまで述べてきたとおり、DGTは各取引の背景や実態および価格設定のロジックを重視するという側面がある。一方で、担当官から交渉を持ちかけられるケースが存在していることも事実である。

具体的には、DGTに対して反論を行わない代わりに課税額を減額するといったものや、調査対象年度での課税額を減らす代わりに将来一定の納税を確約させるようなものがあり、

これは納税者側に妥協案を提示することで担当官自らの負っているノルマ(徴収額)のようなものを確実にクリアしようとする意図であるとも推測される。また、納税者側の主張する価格設定が正しいと理解していなから、あえて論点として持ち出して納税者側にとって不利になるような情報を引き出すようにするケースや他の争点のバーターとしようとするケースもある。しかしながら、こうした課税当局側の真意を理解しないまま交渉に応じてしまうと、それが逆に「納税者の意見」とみなされ、他の年度や他の取引についても当該「納税者

の意見」に基づく課税が行われてしま  
う可能性がある(前頁図表4)。

前述のとおり、確かにDGTが多  
少強引な主張をすることや交渉上の  
テクニクを行使してくるといった  
側面はあるものの、実は追徴課税の  
要因を納税者自ら作り出してしまっ  
ているというケースが散見されるの  
である。DGTは特に上層部になる  
と、OECD移転価格ガイドライン  
の背景にある考え方や各国での移転  
価格の執行を熟知しており、実は移  
転価格の原理原則を忠実にとらえた  
考え方を持っている。したがって、  
納税者側としても、その点を十分に  
理解したうえで、義務化されている  
ローカルファイルの準備とは別に、  
移転価格の原理原則に照らしたとし  
てもロジックや価格設定方針の構築  
および関連資料の具備を事前に行う  
ことが肝要であるといえる。

## DGTの方針転換と事 前確認制度(APA)に よるリスク低減

### (1) 国際的な救済措置としての

#### 事前確認制度(APA)

これまで述べてきたとおり、納税

者側が事前に一定の準備を行ってい  
れば、異議申立てや租税裁判といっ  
た国内法に基づく救済手続も活用し  
たうえで課税リスクを低減すること  
は可能であると考えられる。しかし、  
日々複雑化するクロスボーダービジ  
ネスを行う多国籍企業にとっては事  
業上の制約等もあり、現実的にはイ  
ンドネシアの調査対応のために価格  
設定方針を変更したり、別途の準備  
を行ったりすることが難しい場合も  
存在する。

また、そもそも利害が相反する双  
方の国から合意を得られるような価  
格設定方針を構築することも容易  
ではない。世界各国では、そのよう  
な実情を踏まえて、取引の実態や価  
格設定あるいは利益配分を事前に当  
局に確認もしくは合意を受けること  
により、二重課税のリスクを排除す  
る事前確認制度(Advance Pricing  
Agreement: APA<sup>(5)</sup>)が活用され  
ている。APAには、1カ国の当局  
と納税者との間のみで合意を取り交  
わす片務的なUnilateral Advance  
Pricing Agreement (UAPA)  
と、2カ国の当局および両国に所  
在する納税者との間での合意を目  
指すBilateral Advance Pricing  
Agreement (BAPA)がある<sup>(6)</sup>。

UAPAは合意を取り交わした一方  
の国における追徴課税を抑制する効  
果を持っているものの、合意を取り  
付けていない取引相手国における課  
税リスクを排除することができない  
ではない。

一方、BAPAの場合は、一般的  
に、納税者の価格設定や両国での利  
益配分に関して両当局が条約等に基  
づく相互協議の場を設けて交渉を行  
い、両当局と納税者間での合意を目  
指すこととなるため、両国での課税  
リスクを排除し、二重課税リスクの  
解消に大いに役立ち得る制度となっ  
ている。

(5) 日本等の一部の国では、Advance Pricing  
Arrangement<sup>2)</sup>。  
(6) 3カ国以上の合意を目指すものは一般的に  
Mutilateral Advance Pricing Agreement<sup>2)</sup>と称  
される。

### (2) インドネシアにおける従来 の事前確認制度の運用状況

インドネシアにおいても、2010  
年には二重課税を解決する手段とし  
てAPAのガイドライン<sup>(7)</sup>が発布さ  
れた。しかしながら、DGTとして  
は当該制度の運用に消極的な面もあ  
り、DGT内部において当該制度の  
運用指針が明確に打ち出されていな  
かったことから、実際に合意に至る  
ケースがほとんどなく、二重課税リ

スクを解消する手段としては、実質  
的にその効果を果たしていなかった  
ともいえる。2015年に一度制度  
の見直しが行われたものの、従来の  
制度<sup>(8)</sup>のもとでは、次のような課題  
があった。

- 申請可能な期間が短期間に限定さ  
れている
- ロールバックが認められない
- BAPAの場合も最大4事業年度  
のみ
- 申請前に詳細な情報の提出が求め  
られるため申請者の負担が大きい

また、そもそも申請自体を受け付  
けてもらえないケースも頻繁である  
うえに、無事に申請できたとしても、  
相互協議の段階において、DGTが  
相手当局の妥協案等に応じず頑な姿  
勢を示すことも多かったため、わが  
国を含む他国の税務当局もインドネ  
シアとの二国間協議に対して消極的  
な姿勢を示すことも珍しくなかった。

(7) PER69/P/2010  
(8) 7/PWK/03/2015

### (3) DGTの方針転換と新たな 事前確認制度

しかしながら、昨今のOECDの  
ピアレビュー結果等に促され、DG

(図表5) 従来制度と新制度の比較

	従来制度 <sup>(※)</sup>	新たな制度
申請期間	最大 4事業年度	最大 5事業年度
ロールバック	認められない	認められる
申請手続き	申請前に詳細な資料提出が必要	申請前の詳細な資料提出は不要
更新手続き	新規APAと同様の取扱い	更新手続きが認められる

※ 7/PMK.03/2015

Tの国際的な二重課税の解消に対するスタンスが大きく変わったように思われる。数年前から、DGT内の体制や評価基準の見直しが始まられ、近年ではBAPAの申請件数が増加してきているばかりか、DGT自ら納税者に対してBAPAの申請を積極的に促すケースも出てきた。また、申請後においても、これまでのような強硬的な姿勢ではなく、相手当局の考え方を尊重するような姿勢を示すようになり、結果として新型コロナウイルス感染拡大によって国家間の往来が制限されている状況下にもかかわらず、合意件数が増加傾向にある<sup>(9)</sup>。インドネシアの国内法のもと、相互協議期間が終了してしまつたケースについて、再申請

により、協議を継続する意向がDGTにより示された案件も出てきている<sup>(10)</sup>。

加えて、2020年3月には、過去の制度における課題が改善された新たなAPA制度<sup>(11)</sup>も公表され、納税者側にとっても十分に活用できる内容へと変更され、わが国や米国のAPAの運用と近いものとなつてきている<sup>(12)</sup>(図表5)。

なお新たなAPA制度においても、すべての課題が解決されたわけではなく、次のようなインドネシア独自の申請条件やプロセスが設けられている点には留意されたい。

- ・過去3年間の実績よりも利益が低くなるような申請は受け付けない<sup>(12)</sup>
- ・申請期限が対象事業年度開始6カ月前と他国に比べて早期に設定されている
- ・申請が2段階に分かれている等

しかしながら、こうした独自の条件についても現場では柔軟な対応がなされているケースもあり、前述のようなDGTの姿勢の変化を踏まえると、国内法での税務問題の解決が困難な企業や国内における税務調査対応の負担が大きい企業にとって

は、今後APA制度が二重課税を解決するうえでも非常に有効な手段となつてくるものと考えられる。

(9) APA Map, Direktorat Jenderal Pajak (<https://www.pajak.go.id/apamap>)  
 (10) 2020年6月11日PMK-22の実施規則として PER-17/PJ/2020-4が公布された。  
 (11) PER-17/2020においては、当該条件に適合しているかを判断する際に用いる損益情報がCOVID-19の影響を受けている場合は、当該影響について調整した損益情報を用いるべきであることが規定されている。

## おわりに

多くの日系企業が苦慮しているように、インドネシアでの移転価格の執行は、他の国と異なる特徴も多く、DGTの考え方についての理解を欠いたままではかえって課税リスクを高めてしまうことすらある。DGTは、移転価格についておそらく多くの日系企業が想像しているよりも深い知見を有しており、結果論的な発想ではなく、むしろOEC D等が謳っている原理原則に忠実な面も多くある。

したがって、インドネシアにおける移転価格に係るDGTからの指摘や追徴課税を、単なる見解の相違として捉え、「結果」としての利益水準をコントロールすることに終始するのではなく、各取引の背景や実態を踏まえたうえで、経済合理的な口

ジックに支えられた価格設定が事前に整備されているか、あるいは、市場原理にも則した客観的なルールに沿って運用されているかという観点で一度原則に立ち返って見直しを行つてみることも必要なかもしれない。

また、そのようなロジックやルールについて、適切な説明が行えるよう、資料の準備や、インドネシア子会社の現場担当者も巻き込んだグループ内で認識の再確認といった事前の対策を行うことも肝要であると考えられる。そのうえで、日々の税務業務の負担や事業上の制約等によつて納税者のみでの解決が難しい場合には、国際的な解決手続も積極的に取り入れ始めたDGTの動向を踏まえ、BAPA等の活用も視野に入れるべきである。

小松 真歩(こまつ・まほ)  
 KPMG税理士法人 移転価格事業戦略  
 コンサルティング  
 慶應義塾大学経済学部卒業。2015年に  
 KPMG税理士法人の東京事務所に入所。  
 主に日系企業に対して、移転価格の観点  
 からの事業戦略コンサルティングサー  
 ビスの提供に従事している。特にインド  
 ネシアについては、定期的な往来も含め、  
 税務調査対応、移転価格リスク評価、プ  
 ランニング、相互協議支援業務、二国間  
 事前確認申請に関するコンサルティング  
 等の豊富な経験を有する。