実務解説

思い込みや誤解から生じる苦戦から脱出を

インドネシアにおける移転価格対応の留意点（上）

この記事のエッセンス

- ●日系企業のインドネシア進出が加速し続けている一方で、進出後、特に移転価格税制の観点から悩まされる企業が少なくない。
- ●インドネシアでの税務対応に苦慮している主な要因は、インドネシアの制度および税務対応環境への思い込みや誤解が重なり、誤った手法を取ってしまうことにあると考えられる。
- ●日本側もインドネシアの制度および税務対応環境を正しく理解し、日本本社としてコントロールしていくことが望ましい。

KPMG税理士法人
毛利　美貴

はじめに

インドネシアは、近年、日系企業にとってますます重要な市場国となっている。2000年代以降、製造業に従事する日系企業は中国への依存度を減らすため、中国以外の国・地域に生産拠点を分散させる「チャイナ・プラスワン」戦略に取り組んできた。これは、経済成長に伴って中国における賃金が上昇した点のみならず、習近平指導部による経済統制の強化や米国との対立に係る政治リスクの上昇等が背景となっている。その結果、チャイナ・プラスワンの有力な候補地域として、インドネシア、タイ、ベトナム等の東南アジアの国々およびインドが選ばれた(1)。

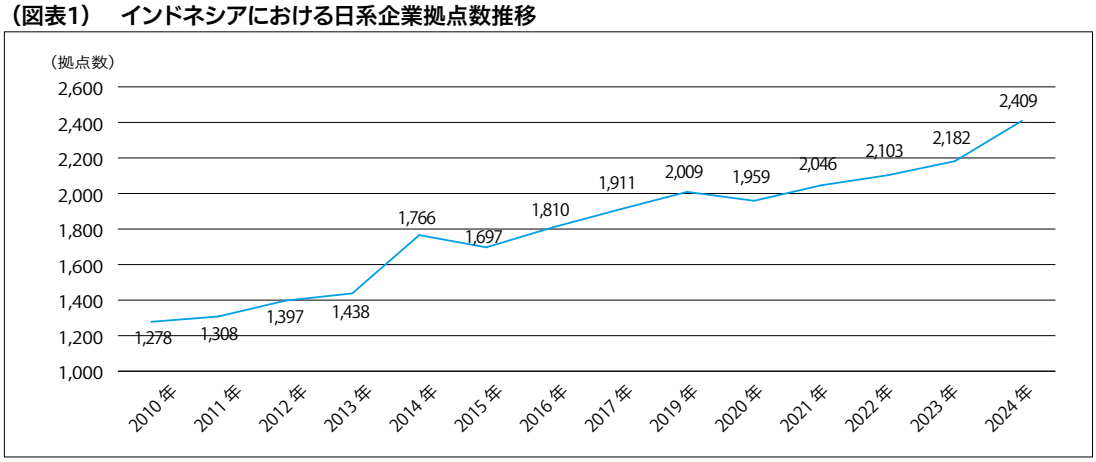
このなかでも、経済成長が続くインドネシアは、豊富な天然資源や人口規模、安定した政治・経済環境を背景に、海外進出先として多くの日系企業から注目を集めてきた。2024年時点でインドネシアは日本にとって11番目に大きな貿易相手国であり、輸出入ともに活発な取引が行われている(2)。インドネシアにとっても日本は重要な貿易相手国であり、輸入相手国として第4位、輸出相手国としては第3位となっている。このような貿易状況は日系企業の進出にも影響を与え、2024年時点のインドネシアにおける日系企業拠点数は2,409社にのぼる。これは、2010年の約2倍に当たる拠点数である（**図表1**）(3)。

日系企業のインドネシア進出が加速し続けているなか、進出後に税務上の観点から悩まされる企業は少なくない。移転価格税制もその1つである。移転価格税制とは、グループ内企業間の取引価格に係る税制であり、有形資産取引、無形資産取引、役務提供取引、金融取引といったあらゆる取引が対象となる。インドネシアも日本同様OECD加盟国であり、移転価格税制に対する基本的な考え方は同様であるものの、具体的な規定や執行面において異なる点も多い。こうした両国における違いもあり、インドネシアにおいて非常に厳しい課税を受けるケースも少なくなく、なかにはインドネシアから撤退したほうがよいのではないか、と悩む日系企業も存在する。一方で、前述のとおり、日本にとってもインドネシアは非常に魅力的であり、ビジネス上欠かせない市場である。

そこで、本稿では日系企業がイン

ドネシアに進出後に悩まされる移転価格税制の実情とそれに対する対応策について解説したい。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。

（図表1）　インドネシアにおける日系企業拠点数推移



インドネシアにおける移転価格税制の対応策

(1) 日系企業の移転価格対応の現状

インドネシアに進出している日系企業においては、移転価格の対応について、国内での事後対応が最も一般的に利用されてきた。つまり、税務調査に入られた時に税務調査の対応を行い、課税となった場合には異議申立てを行い、異議申立てでも認められない場合、租税裁判を行う、といった対応を行う日系企業が多い。言い換えれば、税務調査に入られるまで積極的な対応は行わず、入られてから対応することを想定した実務対応状況にあったといえる。しかしながら、インドネシアにおいては日本とは異なる税務制度があり、税制上の問題によって税務調査に入られる件数が非常に多く、その結果として数多くの日系企業が課税を受け、インドネシアでの税務対応に苦しんできた。

具体的には、インドネシアにおいては、PPh25（第25条所得税）と呼ばれる予納所得税があり、年次の法人税申告に先立ち、月次に前払いで納税を行う必要がある。一般的には直近の法人税申告書に基づき月次納税額を計算することになる。また、輸入および特定の政府関連取引に伴ってPPh22（第22条所得税）を前払いにて納税する必要があるほか、特定の国内所得（配当、利子、ロイヤルティ、サービス等）に対する源泉徴収税としてPPh23（第23条所得税）を前払いにて納税する必要があり、非居住者に支払われる同様の種類の所得（配当、利子、ロイヤルティ、サービス等）もある場合はこれに対する源泉徴収税としてPPh26（第26条所得税）を前払いにて納税する必要がある[4]。このように、PPh25、PPh22、PPh23およびPPh26を期中に前払いしておく必要があり、これらの前払税額とPPh24（第24条所得税）と呼ばれる外国税額控除に基づく海外で支払った税額の合計が年度末に計算される実際の課税所得よりも多い場合、還付申請を行う必要がある。ところが、還付申請を行う場合、基本的には税務調査に入られることになる。

(4) 日尼租税条約10条、11条、12条に基づき、軽減される場合もある。

(2) インドネシアにおける税務調査

また、前記の流れで税務調査に入られる日系企業は多数存在するが、税務調査に入られた場合の税務調査対応における猶予期間の短さについても、納税者にとって大きな負担となっている。さらに、2025年2月、インドネシア財務省は最新の税務調査の手順に係る規定（PMK-15/2025）を発効し、当該新規定において税務調査の期間が短縮される等の変化が生じている。

これまでの税務調査プロセスから大きな変更は生じていないものの、当該新規定によって納税者の負担がますます増加していくことが想定されている。具体的には、還付処理の迅速化等が期待されている一方で、従前の規定においても非常に短いとされていた管轄税務署への反論準備に与えられる猶予が、さらに短縮された。たとえば、これまで指摘事項通知書であるSPHP（Surat Pemberitahuan Hasil

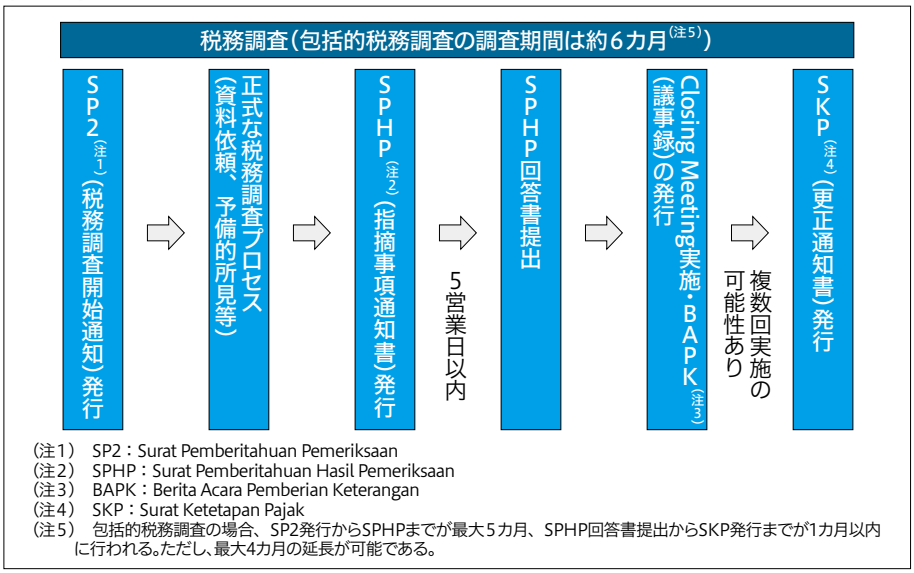
(1) 日本経済新聞「チャイナ・プラスワンとは　生産拠点、中国以外に分散」（https://www.nikkei.com/article/DGXZQOCB034IE0T00C25A7000000/?msockid=2e926a3bd51860861122a7d25d4556136）

(2) ㈱国際協力銀行「インドネシアの投資環境／2025年10月」第5章 日イ経済関係（https://www.jbic.go.jp/ja/information/investment/inv-indonesia202510.html）

(3) 外務省「海外進出日系企業拠点数調査」（https://www.mofa.go.jp/mofaj/ecm/ec/page22_003410.html）

Pemeriksaan）が発行された場合、発行日から7営業日以内にSPHP回答書を提出する必要があり、3営業日のさらなる延長も認められていたが、今回の新規定により、5営業日以内に短縮され、延長も認められなくなった。インドネシア国税総局（Directorate General of Tax、DGT）は税務調査において、納税者の主張する価格設定が〝ex-ante（事前〟であったか、すなわち、取引開始前から独立企業間でも成立し得る価格設定方針を策定していたかを確認する傾向にある。この傾向は日本当局とも同様であるが、言い換えれば、あらかじめ価格設定方針を策定し、それに基づき運用していたのであれば、短い期間の準備期間でも反論は可能である、という考えによるものと推測できる。規則等に忠実な運用を求めるDGTならではの規定といえよう。しかしながら、実務上、価格設定方針がない、価格設定方針を設定していても根拠がない、価格設定方針に基づく運用がされていない等の日系企業も多く、十分な反論をできず、課税される事例が多い。なお、最新の規定であるPMK-15/2025を踏まえたインドネシアにおける税務調査のフローを図表2のとおり記載する。

（図表2） インドネシアにおける税務調査のフロー



（注1） SP2：Surat Pemberitahuan Pemeriksaan
（注2） SPHP：Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan
（注3） BAPK：Berita Acara Pemberian Keterangan
（注4） SKP：Surat Ketetapan Pajak
（注5） 包括的税務調査の場合、SP2発行からSPHPまでが最大5カ月、SPHP回答書提出からSKP発行までが1カ月以内に行われる。ただし、最大4カ月の延長が可能である。

(3) 課税リスクに対する対応手段

一方で、インドネシアも日本同様OECD加盟国であり、移転価格税制に対する基本的な考え方は同様であることから、課税リスクに対する対応手段の選択肢は国内での事後対応以外にも存在する。まず、税務調査に入られ、課税となった後に対応する事後対応については、前述の国内での事後対応のほか、相手国を巻き込んだ国際的な対応である相互協議という手段もある。移転価格税制においては、基本的に取引相手が所在する相手国が存在し、両国においては自国の税収を増やしたいという思惑があるため利害関係が一致しづらい。よって、自国のみでの解決の場合、相手国では受け入れられず、二重課税が発生することもある。二重課税を回避するための手段として、租税条約上相互協議についての規定がある国同士であれば、納税者が相互協議を申し立てることによって、当該課税について両国間の権限ある当局同士で協議してもらうことができる。

また、課税となる前に納税者自ら課税リスクへの対策を講じる事前対応も存在する。事前対応のうち、国内での対応手段としては、国内事前確認制度（Unilateral Advance Pricing Arrangement、ユニラテラルAPA）がある。ユニラテラルAPAとは、納税者の申出に基づき、その申出の対象となった国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法およびその具体的内容について、税務署長等が事前に確認を行う制度である。

さらに、事前対応のうち、相手国を巻き込んだ国際的な対応としては、二国間事前確認制度（Bilateral Advance Pricing Arrangement、BAPA）がある。BAPAとは、両国における納税者の申出に基づき、その申出の対象となった国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法およびその具体的内容について、両国の権限ある当局が確認を行い、両当局間における相互協議を経て、合意を目指す制度である。ユニラテラルAPAの場合、国内での解決を目指す制度であるため、短期間での実施が可能というメリットがある一方で、相手国の合意を得ていないため、相手国側で依然として課税リスクが残るというデメリットも存在する。したがって、一般的にはB

APAのほうが積極的に活用されている実情がある。

これらの対応策は、日本およびインドネシアの両国において活用可能であり、近年はインドネシアにおいてもBAPAの活用が増加しつつある。しかしながら、現在においても、インドネシアでは日系企業の多くが依然として国内での事後対応を最も一般的に利用している状況にある。さらに、この国内での事後対応を行うにあたり、多くの日系企業が苦慮し続けている状況にある。

インドネシアの税務対応における思い込みや誤解

インドネシアでの税務対応に苦慮している日系企業の主な要因は、インドネシアの制度および税務対応環境への思い込みや誤解が重なり、誤った手法を取ってしまうことにあると考えられる。主な思い込みや誤解として、次の2点が挙げられる。

(1) 日本と同様の執行状況であるはずという思い込みや誤解

第一に、日本およびインドネシアはともにOECD加盟国であることから、日本での常識を前提とし、両国とも同様の移転価格税制の執行状況にあるはずという思い込みや誤解である。確かに、両国ともOECD加盟国であり、移転価格税制に対する基本的な考え方は同様である。しかしながら、OECDの考え方に準拠しつつ、それを自国で法制化するにあたり、日本とは大きく異なる規定の制定や運用がなされている。実際に、前述の予納所得税や税務調査に係る詳細な流れについては、日本とは異なるインドネシア独自のルールといえる。

① BAPAにおける特有の規定や運用

また、インドネシア特有の規定や運用がなされているのは、国内での事後対応だけではない。相手国を巻き込んだ国際的な事後対応であるBAPA等においても存在し、BAPAに関連するインドネシア独自のルールについて把握しておく必要がある。たとえば、「BAPAの申請をすれば税務調査には入られない」という思い込みや誤解もよく見受けられる。DGTの内部組織としては、調査チームとAPAチームの大きく2つに区分でき、それぞれが一定程度独立した権限を有していることから、納税者がBAPAを申請してもしなくても、関係なく税務調査は行われる。

また、遡及適用年度において更正通知書(Surat Ketetapan Pajak、SKP)が発行された場合、当該年度はBAPAの対象期間として含めることができない。SKP発行が相互協議の最中であったとしても、である。BAPAの合意文書が発行されるまで気を抜くことができないといえよう。

加えて、BAPAの申請要件やタイムライン等についても把握しておく必要がある。たとえば、インドネシアにおいては確認対象年度の開始の6カ月前までに申請書を提出する必要があり、1カ月以内に当該申請を受諾するか否かの通知が発行され、その通知の2カ月以内に補足資料の提出が求められる。日本での申請期限は確認対象年度の開始日までであることから、申請期限に6カ月もの差が生じている。さらに、インドネシアには24カ月ルールが存在し、PMK-172/2023第45条に基づき、インドネシアでの申請をDGTが受諾し、相手国にその旨を通知した日から原則24カ月以内に相手国と合意する必要がある。近年は日本当局も当該ルールを認識するようになってきており、一定の配慮が取られる傾向にあるが、申請から審査開始まで時間を要するため、日本においてもある程度インドネシア側の申請時期に近い日程にて申請を行えるよう、早めに準備をしておくことが望ましい。

② まとめ

このように、同じOECD加盟国であっても、OECDに準拠した考え方を法制化した結果、異なる規定が存在し、運用されている。四大会計事務所に所属するインドネシアのパートナーがアドバイザーとして担当している事例でさえも、DGTによるBAPAの申請受理が実現できない状況になり、繰り返し申請し続けている日系企業もあると聞くが、これはBAPAの実現が不可能ということではない。インドネシアは法令を特に重要視する国であり、インドネシアの法令を正確に理解しておく必要があることから、BAPAの申請が受理されるための要件を正しく認識していないことが背景と考えられる。日本の常識に囚われた思い込みや誤解から脱却し、インドネシア独自の規定を正しく理解し、対応すれば、解決は可能と考えられる。

(2) DGTの対応に対する思い込みや誤解

第二に、DGTの対応が杓子定規にみえてしまい、硬直的な運用によって現実的な対応をしてくれないという思い込みや誤解があると思われる。たとえば、日系企業においてはインドネシア国内での事後対応が最も一般的に利用されてきたが、その背景としてはBAPA等のほかの選択肢は不可能との誤解があるように見受けられる。しかしながら、近年はDGT側から法令を重要視しつつも柔軟な姿勢が見受けられるようになってきており、実際にインドネシアの課税環境は大きく変わってきている。DGTのなかでも特にAPAチームが近年柔軟な姿勢をみせるようになってきている。

① DGTの姿勢の変化

BAPAについて、2020年頃に至るまで、インドネシアにおいては制度上の課題(遡及適用年度が認められない、対象期間は最大4年間のみ等)やDGTの強硬な姿勢等が見受けられた。しかしながら、次第にDGT側にも柔軟な姿勢が見受けられるようになり、2020年3月には当時の新たな制度であるPMK-22/2020が公表されたことにより、制度上の課題についても改善された(遡及適用年度が認められる、対象期間は最大5年間まで可能等)。その結果として、インドネシアは国際協調路線の方針を打ち出し、日本との合意実績も出てきている。また、従来同様法令に忠実であるべきとの考えは維持されているものの、法令という形式を満たすことができれば、DGTとの交渉も可能となってきている。言い換えれば、インドネシアにおける法令を趣旨から正しく理解し、解釈したうえで、DGT側と交渉することによって、インドネシアにおけるBAPAの合意も不可能ではない。

BAPAの申請が受理されなかったという経験からインドネシアとのBAPAは不可能という思い込みや誤解を持つアドバイザーもいると聞くが、BAPAの申請が受理されないどころか、インドネシアと日本との間のBAPAでは実際に合意実績も出てきている。受理されないという状況があれば、要件を満たしているか確認することが望ましく、インドネシアでは国内での事後対応しか認められないという思い込みや誤解によって対応策の選択肢を狭めることは、避けるべきといえる。さらに、最近ではDGTの調査チームも柔軟な姿勢をみせるようになってきており、場合によっては日本よりも柔軟な姿勢をみせることがある。たとえば、日本においては法人税の調査であれば、一般的に法人税のみの観点から指摘され、課税に至ることが一般的である。一方で、インドネシアではほかの税項目(法人税、源泉税等)も含めた全体として税金のインパクトの観点を踏まえ、納税者としての税的貢献を幅広く鑑みた結論に至る事例も見受けられる。よって、国内での事後対応、相手国を巻き込んだ事後対応、国内での事前対応、および相手国を巻き込んだ事前対応のすべての選択肢のなかから、自社に合った対応策を検討することが望ましい。

② まとめ

このように、インドネシアの制度や環境への思い込みや誤解が重なり、誤った手法を取ってしまうことが、日系企業のインドネシアでの税務対応を困難にさせている実情がある。インドネシア特有のルールによる難しさは依然としてあるものの、法令を理解し、正しく解釈することができれば、DGTは難しい局面でも交渉に応じる柔軟な姿勢をみせている。また、インドネシア特有のルールが存在するからこそ、日本側もインドネシアの法令を正しく理解し、日本本社としてコントロールしていくことが望ましい。インドネシア側のアドバイザーの選定にあたっては、四大会計事務所のアドバイザーであれば知見があるとは限らないため、現地側アドバイザーの選定には日本本社も関与し、慎重に行うことを推奨する。

日系企業が実際に直面したインドネシアの税務対応における問題やその対応策については事例を交え次回(下)にて解説する。

毛利　美貴(もうり・みき)
KPMG税理士法人　移転価格事業戦略コンサルティング　アシスタントマネージャー
慶應義塾大学総合政策学部卒業。
主に日系企業に対する移転価格関連業務に関与しており、担当企業は、自動車関連企業、機械関連企業、システム関連企業、メディア関連企業、ゲーム関連企業、音楽関連企業、小売関連企業等、多岐にわたる。
特にインドネシアについて、税務調査対応、リスクアセスメント、移転価格ポリシー構築、二国間事前確認制度等、豊富な経験を有する。