

# 移転価格UPDATE

## ～世界の税制をキャッチアップ～ インドネシア

別所 徹弥

EY税理士法人 パートナー

齋藤 隆一

EY税理士法人 シニアマネージャー

### Contents

1. インドネシア移転価格税制改訂の経緯
2. 2012年調査計画とベンチマーク
3. 移転価格税制の内容
4. 相互協議
5. APA
6. 最後に

### 1. はじめに

日本企業のアジア戦略が根本からの見直しを迫られている。尖閣諸島をめぐる問題により中国では日本製品の不買運動が広がったほか、もとより人件費の高騰で、中国は「世界の工場」という役割を終えつつある。インドもインフラの整備が十分でなく、その潜在力を開花させるには時間がかかる。中印という巨大市場の狭間に日本の活路が広がっている。東南アジア諸国連合(ASEAN)諸国だ。それぞれの国は小さいが、10か国を束ねれば人口は6億人を突破する。2015年には経済共同体を発足させる予定で、域内関税が原則ゼロとなる。他市場との自由貿易協定にも積極的なため、ASEAN市場はアジア経済のハブとなりうる<sup>(注1)</sup>。

中でも、インドネシアは、日本の約5倍の国土に、中国、インド、米国に次ぎ、約2億4千万人という世界第4位の人口を擁する東南アジア最大の国家であり、安定した政治の下で経済も順調に成長を続け、2011年にはASEANで最も高い経済成長率(6.5%)を記録しており、その豊富な天然資源や労働力に加え、経済成長による内需拡大、中間層の拡大等により、日系企業はインドネシアへの直接投資を急拡大させている。

インドネシアでは、近年、OECDの移転価格ガイドライン(以下、「OECD移転価格ガイドライン」という)に準拠した移転価格、相互協議、及び事前確認(APA)に係る法令及び規則が制定され、移転価格税制が整備された。インドネシア国税総局は、同税制を納税者に遵守させるため、移転価格文書化を義務づけるとともに、2012年調査計画において各税務署に移転価格調査件数の目標を設定するなど、執行面の強化も図っている。

一方、課税の予測可能性と法的安定性の担保を目的とするAPAが整備され、相互協議の使い勝手がよくなったことから、納税者にとっては、移転価格に係る問題解決への選択肢が広がったといえる。本稿では、2010年及び2011年における移転価格税制の改正内容を中心に最近の動向を解説する。

## 2. インドネシア移転価格税制改訂の経緯

2002年以降、インドネシア国税総局は、全国の国税組織の近代化を進めており、納税者のコンプライアンス監視の質的向上に力を入れる一方、移転価格税制については、2008年9月23日付の所得税法改正で、OECD移転価格ガイドラインに沿った独立企業間価格の算定方法を明記するとともに、2010年9月6日付のPER-43/PJ/2010では詳細な移転価格規則を、同年11月3日付のPER-48/PJ/2010では相互協議規則を、また、同年12月31日付のPER-69/PJ/2010ではAPA規則をと、一連の制度の整備を行った。

さらに、2011年11月11日付のPER-32/PJ/2011では移転価格規則が修正され、2011年以降の取引に適用されることとなった。また、同年12月29日付の政令GR74では相互協議とAPAを含む税務上の権利と義務に関する実施手続を定めており、2012年以降の取引に適用されることとなった。このように、制度が完備されたことで、本格的な移転価格調査等の開始が予想されており、この点は、以下に述べる調査計画からも明らかとなっている。

【図表1】ASEAN主要国の経済力比較(2011年)

	インドネシア	タイ	マレーシア	シンガポール	フィリピン	ベトナム
名目GDP(億ドル)	8,457	3,456	2,787	2,598	2,131	1,227
同1人当たり(ドル)	3,509	5,394	9,700	49,271	2,223	1,374
人口(百万人)	241.03	64.08	28.73	5.27	95.86	89.32
輸出(億ドル)	1,578	1,954	2,412	3,536	591	712
輸入(億ドル)	1,357	1,846	1,899	3,109	776	1,019

(出所)JETRO「ASEANの貿易・産業統計」の「統計:経済力比較」(2012年5月)を基に作成。輸出・輸入の金額は2010年の実績。

## 3. 2012年調査計画とベンチマーク

まずはその執行に大きな影響を与える可能性のある2つの重要な要素について、述べることにする。

### 1) 2012年調査計画

インドネシア国税総局は税制の執行に加え、その企画立案機能も有しており、日本の主税局と国税庁の機能を併せ持っている。このことから、その税務行政のスタイルは歳入確保と徴税とが直接リンクした形になっている。毎年、税収目標を掲げ、四半期に一度その達成率が公表され、国税総局本庁舎ロビーの大型モニターに税目別、国税局別の収納済み税額が表示されているのもこの現れである。

加えて、毎年、税務調査計画が策定されており、2012年分についても、3月2日付のSE-07/PJ/2012で公表された。本計画の中では、調査による追徴目標税額が13.3兆ルピア(約1,081億円)<sup>(注2)</sup>と設定され、今年の重点調査業種目として図表2の22業種が掲げられるとともに、大規模納税者税務署、ジャカルタ特別税務署及びインドネシア全土の中規模税務署における「移転価格調査」の件数について目標値が設定されている。

### 2) ベンチマーク

その執行に大きな影響を与えるもう1つの重要な要素がベンチマークである。ベンチマークとは、ここでは業種ごとの平均的な利益水準を意味する。インドネシア国税総局は2009年10月5日にSE-96/PJ/2009(2012年8月16日付のSE-40/PJ/2012により改訂された)で初めて業種別のベンチマークを公表して以来、現在まで、100の業種にわたって公表しており、移転価格調査の選定及び実施にこの指標が使われることは明らかである。

本ベンチマークは、本来は国税総局の職員が納税者を管理するために使用するもので、これにより、コンプライアンス・リスクを規則的に見つけ出し、適切な措置をとることができるとされている。そして、テクニカル・ガイドライン<sup>(注3)</sup>には、「ベンチマークを下回ったからといって、必ずしも、納税者がその納税義務を果たしていないということにはならず、その場合には、当該納税者がベンチマークと異なった数値を示すことになった理由が他にないか精査する必要がある。ベンチマークは、納税者に対しその水準を強制するものではないが、職員が納税者の納税コンプライアンスを、指導・評価するにあたり用いられる」旨が記述されている。すでに述べたように、組織上、歳入確保機能と徴税機能とが直接的に関連していることを考え併せると、徴税執行の現場でこの数値が1人歩きしないと限らず、納税者としては十分な備えが必要である。この水準を下回った場合には、なぜ、下回っているのか(つまり、なぜ、業界平均より低い水準であるのか)について、明確に反論できるように準備しておくことが重要である。

上記テクニカル・ガイドラインにも、「理由が他にないか精査する必要がある」とあるが、ここは移転価格的にも大きな論点となり得る。比較可能性があるのかどうかといった議論がなされているのは当然の前提として、例えば、「独立企業間価格の算定方法として取引単位営業利益法が用いられる場合、営業費用の差は機能の差であり、粗利益及び価格に影響を及ぼしているはずであるから、営業利益による比較は妥当性を持つが、費用中には、例えば間接固定費のように、事業(稼働)効率に関連し営業利益水準に影響するものの、移転価格上の問題である価格には影響を与えないものも含まれている」というのが国際的なコンセンサス<sup>(注4)</sup>である。

したがって、営業費用等<sup>(注5)</sup>にこのような費用が含まれていないか検証を行うことも大いに有用である。

【図表2】重点調査業種目<sup>(※1)</sup>

	産業分類番号 <sup>(※2)</sup>	業種目
1	1134	パーム油農園
2	10101	石炭鉱業及び泥炭掘削
3	11101	石油・ガス、鉱業及び地熱発電会社
4	11200	石油・ガス及び鉱業サービス
5	15141	植物性及び動物性原油(食用油脂)
6	22120	新聞、定期刊行物及び雑誌出版
7	24000	化学産業及び化学物質
8	26000	非金属鉱物製品産業
9	27000	金属鉄及び製鉄業
10	34100	自動車産業(四輪車)
11	45000	建設業
12	50100	自動車販売
13	50200	自動車修理及び保守
14	50300	自動車用スペアパーツ及びアクセサリーの販売
15	50400	自動車、スペアパーツ及びアクセサリーの販売、保守及び修理
16	51000	輸出・輸入以外の国内卸業(自動車・オートバイを除く)
17	64290	その他の通信サービス
18	65000	金融ブローカー業(保険業及び年金基金を除く)
19	66000	保険業及び年金基金
20	70100	不動産業
21	74100	コンサルティングサービス業(法律、会計、記帳、税務、市場調査、ビジネス及び経営に関するコンサルティング)
22	92132	民間ラジオ・テレビ放送局

(※1) 2012年3月2日付SE-07/PJ/2012より。

(※2) 2003年2月14日付KEP-34/PJ/2003に定められている。

## 4. 移転価格税制の内容

### 1) 独立企業間価格の算定方法

所得税法18条3項において、「国税総局長は、関連者間取引につき、特殊な関係の影響がない水準となるよう、独立価格比準法(以下、「CUP法」という)、再販売価格基準法(以下、「RP法」という)、原価基準法(以下、「CP法」という)又はその他の方法を用い、その所得等を更正することができる」旨規定されている。新移転価格規則(PER-32/PJ/2011、以下「新規則」という)11条1項では2010年に改訂されたOECDガイドライン(以下、「新OECDガイドライン」という)と整合性をもったベストメソッドルールが規定され、取引の性質やデータの入手可能性等に基づいて納税者が最も適切な移転価格算定方法を選定できることになり、従前のCUP法、RP法及びCP法の優先適用規定は廃止された<sup>(注6)</sup>。

同条2項では、適用可能な移転価格算定方法として、CUP法、RP法及びCP法に加え、利益分割法(以下、「PS法」という)及び取引単位営業利益法(以下、「TNMM」という)が規定され、同条3項から7項までに各算定方法が定義されている。

上記各方法の選択については、同条9項から13項までに、各方法が適用可能となる「適切な条件」等が規定されており、それぞれ次のとおりである<sup>(注7)</sup>。なお、新規則4条においては、比較可能性が同水準の場合でも外部比較データではなく内部比較データを利用することが要求され、新規則13条では、一定の場合には独立企業間価格として幅の概念も認められている<sup>(注8)</sup>。

#### (1)CUP法が適切とされる条件(①又は②)

- ① 比較可能な状況の下、取引された財・サービスが同種である場合
- ② 特殊の関係にある者(以下、「関連者」という)間の取引と特殊の関係にない者(以下、「非関連者」という)間の取引の取引条件が同一、又は異なっても当該影響につき相当程度正確な調整が可能である場合

#### (2)RP法が適切とされる条件(①かつ②)

- ① 関連者間取引と非関連者間取引との間で、取引される財・サービスが異なっても、特に機能分析に基づく比較可能性が高い場合
- ② 取引される財・サービスに対し、再販売者が重要な付加価値を付け加えない場合

#### (3)CP法が適切とされる条件(①、②、又は③)

- ① 関連者に対して半製品が販売される場合
- ② 関連者間で共同設備契約又は長期売買契約を締結している場合
- ③ 対象となる取引がサービスの提供である場合

#### (4)PS法が使用できる条件(①又は②)

- ① 関連者間取引が相互に相当関連し、個々に検討することが不可能な場合
- ② 取引当事者がユニークな無形資産を有し、適切な比較対象データを抽出することが困難な場合

#### (5)TNMMが適切とされる条件(①又は②)

従来は、CUP法、CP法及びRP法が適用できない場合に限定されていたが、ベストメソッド・ルールが導入されたことに伴い、次のいずれかに該当する場合には適用可能となった。

- ① 関連者間取引の一方の当事者が「特殊な貢献」を行っている場合
- ② 関連者間取引の一方の当事者が複雑であり、相互に関連する多数の活動を行っている場合<sup>(注9)</sup>

## 2) 適用取引

所得税法18条1項において、特殊の関係にある者との間の取引が対象となる旨規定されており、「特殊の関係」と「対象取引」については次のとおり規定されている。なお、わが国の移転価格税制のように外国法人との間の取引に限定はされていないので、国内取引も適用範囲であるが、当該国内取引の当事者に異なる税率が適用され、かつ石油・ガス生産分担受託業者との取引等に限定されることとなった(新規則2②)。

### (1)特殊の関係

所得税法18条4項において、法人の場合、以下の①から④までが特殊の関係とされている<sup>(注10)</sup>。

- ① 25%以上の出資・被出資関係(直接又は間接)
- ② 25%以上の兄弟会社関係(直接又は間接)
- ③ 実質支配している関係
- ④ 同一の者によって実質支配されている2者以上の間の関係

### (2)対象取引

所得税法2条2項において、以下の①から⑤までが対象取引とされている。有形・無形資産の販売、移転等広範に適用されることについては、OECDガイドラインやわが国の税制とも同様であるが、1千万ルピア(約10万円)以下の取引については、同法3条3項で除外されている。

- ① 有形資産又は無形資産の販売、移転、購入又は取得
- ② 有形資産又は無形資産の提供若しくは利用から生ずる賃貸料、ロイヤルティ又はその他の対価
- ③ 役務の提供又は利用に係る収入又は費用
- ④ 費用配分
- ⑤ 金融資産の引渡し若しくは取得、又は金融資産の引渡し若しくは取得から生ずる収入又は費用

## 3) 独立企業原則及び比較可能性分析

移転価格規則3条から10条までにかけて規定されているが、基本的にOECDガイドラインに沿った内容である。

## 4) 文書化規定(ドキュメンテーション・ルール)

移転価格規則18条に文書化規定が置かれており、以下の項目について文書化が義務とされている。これはあくまでも保存義務であって申告書との同時提出までは求められていないが、同規則20条において、国税総局の求めに応じこれら文書の提出ができなかった場合等には、他のデータ等に基づき更正されることとされている。

なお、新移転価格規則3条4項において、納税者は、その取引先ごとの取引額が、合計100億インドネシアルピア(110万USDドル)未満であれば、文書化や比較可能性分析を実施する必要が

ないこととされた。しかしながら、当該納税者が移転価格に係る更正処分も免除されるか否かは明確ではない<sup>(注11)</sup>。

- ① 会社の詳細(企業グループの構造、資本関係、組織構造、事業活動の状況、競合他社一覧、事業環境等)
- ② 移転価格設定方針、費用配分方針
- ③ 取引商品の比較可能性分析、機能分析、経済状況、契約条件、事業戦略
- ④ 比較対象企業
- ⑤ 納税者が選定した合理的な移転価格算定方法の適用結果及び他の方法を採用しなかった理由についての注釈

## 5) 申告書添付様式

上記文書化とは別に、申告書の提出にあたり添付すべき様式として3A及び3A-1が2009年から義務化されており、添付がない場合、多額のペナルティが課される可能性がある。

〈様式3Aの内容〉

- ▶ 関連者のリスト、事業内容及び納税者との関係・取引のあった関連者のリスト、取引内容、移転価格算定方法、及び当該算定方法選択の理由

〈様式3A-1の内容〉

- ▶ 株主、組織図、機能、事業内容
- ▶ 対象取引の内容、非関連者との取引又は比較可能な取引データ、移転価格設定方針、価格表(過去5年間)、原価の明細・商品等の特徴、機能、経営資源、リスク・移転価格設定方針とその根拠、それが独立企業間価格であることの証明、証明に用いられる比較可能な取引データ

## 5. 相互協議

冒頭で述べたように、2010年11月3日、相互協議規則(PER-48/PJ/2010)が公表された。概要は、以下のとおりである。なお、GR74の制定に伴い、相互協議規則を補足する条項が規定されている。

### 1) 申立方法

租税条約に適合しない課税を受ける、又は受けるおそれがあると納税者が考える場合に相互協議の申立てを行うことができ(同規則3)、次の①から⑩までの内容を含む申立書を所轄税務署長を経由して国税総局長に提出する(同規則4①)。なお、相互協議の申立ては納税者が国税総局長に対して行う、ii国税総局長が行う、又はiii関連のある条約締結国の税務当局が行うことが規定された(GR74:57(2))。

- ① 納税者名、納税者番号、住所、業種
- ② 特殊な関係にある条約相手国の納税者名、納税者番号、住所、業種
- ③ インドネシア納税者が条約の規定に適合しないと考える、条約相手国の納税者又は税務当局の行為
- ④ インドネシア納税者が、異議申立て又は租税裁判所への提訴の取下書を提出している、又は提出する予定であることについての説明
- ⑤ 相互協議の対象事業年度
- ⑥ 相手国税務当局が更正を行った取引につき、その取引内容、更正金額及びその根拠
- ⑦ 相手国税務当局の更正に対するインドネシア納税者の意見
- ⑧ 相互協議の本申立てに関する連絡担当者名
- ⑨ 条約相手国の関係税務署・部署
- ⑩ 相互協議の申立てが条約に適合しない課税に関するものである場合、適合しないと考える条約の規定とその条約の適用に関するインドネシア納税者の意見

### 2) 申立期限等

申立ては条約の期限内にする必要がある(同規則4③)、現行の日尼租税条約25条1項では、「条約に適合しない課税の最初の通知の日から3年以内にしなければならない」とされている。そして、申立てを受け取った税務署長は、書類の不備等がないか確認し<sup>(注12)</sup>、完全に受理されてから30日以内に第二租税法規局長へ送付する(同規則4④)。

### 3) 申立てが却下される場合

相互協議の申請を却下する場合として、以下の①から③までの場合があり、却下は申立てを受理してから15日以内、又は異議申立て若しくは提訴したことがわかってから15日以内に行われることとされている(同規則4⑧)。

2011年12月のGR74発遺までは、わが国におけるように、不服申立て(異議申立て又は審査請求)と相互協議申立てを同時に行う一方、不服申立てについては審理保留等の手続を行うことにより、相互協議を優先させ、仮に相互協議が不調に終わった場合に、不服申立てという国内的な救済手段に移行することは不可能で、相互協議か国内救済手段かの二者択一を迫られることになり問題とされていた。

- ① 条約上の期限(日尼条約の場合は、最初の通知を受けてから3年以内)を過ぎていない場合
- ② 国税総局長に対し異議申立書を提出<sup>(注13)</sup>しており、当該申立てを取り下げしていない場合
- ③ 租税裁判租税裁判所に提訴<sup>(注14)</sup>しており、当該提訴を取り下げしていない場合

なお、今回の改定により、納税者は次のインドネシア国内における救済手続と同時に相互協議の申立てを行えるようになり、上記の問題が解決されている(GR74:57(3))。

- ▶ 更正決定通知に対する異議申立て
- ▶ 不正確と考えられる更正金額に係る減額又は取消し請求
- ▶ 異議申立てに対する国税総局の決定に係る裁判所への提訴

#### 4) 申立てが却下され得る場合

相手国からの相互協議請求への対応として、同規則10条2項で、当該相手国との条約中に対応的調整規定<sup>(注15)</sup>がない場合には申立てを却下することができる旨規定されている。日尼租税条約25条(相互協議)には、例えば、旧日米租税条約のような対応的調整規定はないが、同条3項では、「この協定に定めのない場合における二重課税を除去するため、相互に協議することができる」と二重課税排除が前提とされ<sup>(注16)</sup>、また、わが国国内法<sup>(注17)</sup>でも地方税を含めた措置が手当てされていることから、インドネシア側が相互協議の申立てを却下する理由には乏しいものと考えられる。

#### 5) 相互協議の実施が停止される場合

相互協議の実施が停止される場合として、以下の①から⑤までのものがあり、その停止が決定されてから15日以内に書面で通知される(相互協議規則8)。

- ① 相互協議申立ての取消請求書が提出された場合
- ② 合意書のドラフト内容に同意しない場合
- ③ 税務当局が必要とするデータ、書類等が提供されない場合
- ④ 税務当局に正しくない情報を提出する場合
- ⑤ 異議申立て又は提訴を行う場合

#### 6) 相互協議で合意した場合

更正通知書が発行された後に、相互協議の結果として両当局が合意に至った場合で、異議申立てや当該通知書に係る減額又は取消申請を行っていないときは、国税総局は更正通知書を相互協議の結果に従って訂正する(GR74:57(5))。

また、国税総局が異議申立てに係る決定を行った後に、相互協議の結果として両当局が合意に至った場合で、納税者が当該決定につき提訴していない又は提訴していたとしても撤回しているときは、国税総局は当該決定を相互協議の結果に従って訂正する(GR74:57(6))。しかしながら、異議申立てに対する国税総局の決定について裁判所へ提訴し、相互協議の合意前に裁判所が判決を下した場合には、国税総局は相互協議を停止する(GR74:57(7))。

#### 7) 相互協議で合意しない場合

相互協議の結果として両当局が合意しない場合には、更正決定は何ら変更されることなく有効となる(GR74:57(8))。

## 6. APA

上記相互協議規則に引き続き、2010年12月31日、APA規則(PER-69/PJ/2010)が公表された。概要は、以下のとおりである。なお、GR74の制定に伴い、APAで合意された事項に基づく更正の禁止といったAPA規則を補足する条項が規定された。

### 1) APAの各段階(APA規則3①)

- ① 申請前ミーティング  
以下がミーティング内容である。
  - ▶ APAの必要性
  - ▶ 移転価格算定方法の決定に関する説明
  - ▶ 他国税務当局を含めたAPAの可能性
  - ▶ 納税者によるドキュメンテーション及び分析
  - ▶ APA対象期間の合意
  - ▶ APAの実施と適用に関する他の事項
- ② 申請前ミーティングの結果を反映した正式申請書の提出
- ③ 提出されたAPAについての議論
- ④ APA合意レターの発行
- ⑤ APAの実行及び評価

### 2) 申請前ミーティングにおける必要書類(APA規則4③)

- ① 納税者の設立等の証書
- ② 事業活動の詳細
- ③ 企業集団の中での位置づけ、資本系統図、組織図
- ④ 株主の詳細、株主との間の取引詳細
- ⑤ 関連者の詳細、関連者との取引詳細
- ⑥ APAの対象にしようとしている取引、当該取引の詳細
- ⑦ 納税者から提案された移転価格算定方法、並びに比較可能性分析、機能分析、比較対象企業の選定・決定、及び移転価格算定方法に係るドキュメンテーション
- ⑧ その変更が納税者の移転価格算定方法の選定に重要な影響を与える可能性のある事業活動の状況等の詳細
- ⑨ 会計システム、製造工程、意思決定過程の詳細
- ⑩ 納税者と同種又は類似の事業又は製品を有する、競合相手である第三者の詳細(当該競合相手の特徴及び市場占有率の詳細を含む)
- ⑪ 過去3年間の、年次の税務申告書及び公認会計士による監査済み財務諸表
- ⑫ その他、納税者が関連すると考えて提出する書類

### 3) 正式承認手続

納税者の申請が完全に受理されてから3か月以内に、承認・不承認が書面で通知(APA規則8①)されて初めて、APA様式2を使用して国税総局長への正式申請を行うことができる。その場合の必要書類は、以下の①から⑥までのとおりである(同規則9)。

- ① 申請前ミーティングの概要の詳細
- ② 納税者から提案されている移転価格算定方法の詳細(これまでに実施されたドキュメンテーションを含む)
- ③ 移転価格算定方法の前提の詳細
- ④ 納税者から提案されている移転価格算定方法が独立企業原則を充たすことを示す書類
- ⑤ 重要な前提条件<sup>(注18)</sup>の詳細

### 4) 相互協議

当該APAが二重課税を引き起こす可能性がある場合には、国税総局長に対し相手国税務当局との相互協議を申請することができる(同規則11)。

### 5) 適用期間

適用期間は最大3年で、以下①から③までの場合にはロールバック<sup>(注19)</sup>を行うことが可能とされている(同規則12)。ただし、ロールバックの適用において、過去の税額が過大となる場合には調査が行われ、過少となる場合には加算税が課される(同規則15)。

- ① これまで調査対象になっていない場合
- ② 異議申立て又は提訴がされていない場合
- ③ 租税に関し不正な兆候がない場合

### 6) 年次報告書

納税者は、各事業年度終了後4か月以内に、APAの遵守に関する報告を行わなければならない。当該報告は少なくとも以下の①から③までの内容を含むものでなければならない(同規則16)。

- ① APA対象取引に適用されている移転価格算定方法の遵守状況
- ② 移転価格算定方法適用の正確性・一貫性の詳細
- ③ 移転価格算定方法の適用に影響を与える要因の正確な詳細(重要な前提条件)

### 7) 承認の取消し

以下の①から⑥までの場合には、APAは見直され、取り消される可能性があり、取り消される場合には書面で通知が行われる(同規則17)。

- ① 納税者がAPAに従っていない場合
- ② 納税者が不正確なデータを提出した場合
- ③ 納税者が16条1項に従って年次報告書を提出しない場合
- ④ 移転価格算定方法の適用に影響を与える要因(重要な前提条件)に変化がある場合
- ⑤ APAに誤りがあることが明らかの場合
- ⑥ 納税者が租税に関し不正を行った場合

### 8) その他

APAにより税務調査一般が妨げられることはない(同規則18)。

国税総局長は、APAの合意事項を根拠として、いかなる更正も行うてはならない(GR74:58(2))。

提出された資料は機密として扱われ、APAが成立しなかった場合には納税者に返却され、移転価格調査や税務に係る捜査のために使用されることはない(GR74:58(3)及び(4))。

## 7. 最後に

冒頭にも述べたが、インドネシアに進出する日本企業は急激に増加しており、結果として日本とインドネシア間での国外関連取引の金額も大幅に増加するものと考えられる。一方、移転価格の諸制度が完備され、税務執行体制も整ったことで、本格的な移転価格調査の開始が予想される。新移転価格規則には先進国のスタンダードであるOECDガイドラインの改定内容も反映されており、調査ノウハウ等の蓄積や職員の能力アップもさらに進んでいくことと思われる。

これらのことから、今後は、移転価格問題につき、よりシビアな対応を迫られる局面が増えると考えられる。そのため、納税者は100億インドネシアルピーを超える国外関連取引については、調査でもある程度対応し得る移転価格文書を作成するなど、事前の準備を行うとともに、取引金額が大きく移転価格リスクも大きい国外関連取引に対しては、今般、整備されたAPAの申請も視野に入れ、日本とインドネシア両国での移転価格リスクに見合った対応を検討することが肝要である。

- (注1) 『日経ビジネス』2012年10月1日号108頁。
- (注2) 2012年9月末の為替レート123ルピア/円により換算。
- (注3) “Technical Guideline for Total Benchmarking Implementation”(SE-96/PJ/2009)
- (注4) OECD移転価格ガイドライン2010年版 パラグラフ2.70参照。
- (注5) 業種によっては製造原価の中にこの種の費用が含まれている可能性もある。
- (注6) 新規則11条8項では、新OECDガイドラインのパラグラフ2.2と同様に、最も適切な移転価格算定方法を選定する際に考慮すべき4項目を規定している。
- (注7) 新OECDガイドラインはベストメソッドルールへと変更されているが、実質的意味合いが以前に比べ大きくは変わったわけではない。なお、わが国制度の規定振りも、従来は、CUP法、RP法、CP法といった、いわゆる基本三法間の順位づけはなく、基本三法が利益法(PS法又はTNMM)に優先するというものであったが、2011年10月1日以降に開始する事業年度から、新OECDガイドラインと整合性をもったベストメソッドルールが適用されることとなった。
- (注8) OECDガイドラインにおいても、特にTNMMの場合に幅の利用が推奨されており、わが国においても、措置法通達66の4(3)-4(比較対象取引が複数ある場合の取扱)において、価格が幅に収まる場合には移転価格課税は行わないこととされた。
- (注9) 一見すると利益分割法の要件のように見えるが、OECDガイドライン2.63ではTNMMの長所の1つとして関連者間取引の一方の当事者のみを検証すれば足りることが挙げられており、これが実務上の利点となる場合として例示されている内容である。
- (注10) わが国の場合50%以上が基準であるので、わが国で移転価格税制の適用対象外であっても、対インドネシア取引については注意が必要である。
- (注11) 法人税の還付、過払いがある場合には、税務調査が入るため、申告期限(通常は決算日から4か月)後すぐに調査が入り移転価格文書を請求された場合には、1か月以内に税務当局に提出する必要がある。そのため、還付、過払いがある場合には、申告期限を目途に移転価格文書を作成しておく必要があると考えられる。
- (注12) 申請に不備がある場合、税務署長は15日以内に、申請が未だ十分でない旨を通知することとなっている。
- (注13) 更正決定通知書の発送日から3か月以内に提出する必要があるが、国税総局は異議申立てから1か月以内に異議決定を行わねばならず、それまでに決定が行われなかった場合には、当該異議は認められたものとみなされる。なお、異議に係る税額の納付期限は異議決定書の発行日から1か月後まで延長されるが、最終的に異議決定において認められなかった税額に対して50%の加算税が賦課される(提訴する場合を除く)。
- (注14) 異議決定に不服のある納税者は異議決定書の受領日から3か月以内に租税裁判所に提訴する必要がある。租税裁判所はそれから14日以内に国税総局に対し答弁書を求め、国税総局は3か月以内に答弁書を提出する必要がある。租税裁判所は、通常、1年以内に判決を行わねばならない。なお、税額の納付期限は判決日から1か月後まで延長されるが、最終的に判決において認められなかった税額に対して100%の加算税が賦課される。租税裁判所の判決は最終的な決定であるが、偽証、重要な証拠、判決が明らかに現行法に従っていないことが判明した場合は、納税者又は国税総局は、それらが判明してから3か月以内に最高裁判所に対し申告することができる。最高裁判所は、通常、6か月以内に判決を行わねばならない。
- (注15) 各国で事実上の租税条約締結モデルとなっているOECDモデル租税条約9条2項には、「一方の締約国において租税を課された当該一方の締約国の企業の利得を他方の締約国が当該他方の締約国の企業の利得に算入して租税を課する場合において、(中略)当該一方の締約国は、当該利得に対して当該一方の締約国において課された租税の額について適当な調整を行う。この調整にあたっては、この条約の他の規定に妥当な配慮を払うものとし、両締約国の権限ある当局は、必要がある場合には、相互に協議する。」と規定されている。
- (注16) 同条3項におけるこの表現振りは、各国で事実上の租税条約締結モデルとなっているOECDモデル租税条約の表現振りに沿ったものである。
- (注17) 租税条約実施特例法7条(租税条約に基づく合意があった場合の更正の特例)及び8条(租税条約に基づく協議等で地方税に係るものに関する手続)を参照のこと。
- (注18) 重要な前提条件がどういふものかは、APA規則8条1項で規定されている。
- (注19) APA申請による移転価格算定方法をAPA対象期間前のオープン・イヤー年度(移転価格調査が実施されていない過去の事業年度)にも適用し、移転価格課税リスクを回避する方法。

## メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
  2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- \* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。



@EY\_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせください。

**EY税理士法人**  
ブランド、マーケティングアンド コミュニケーション部  
tax.marketing@jp.ey.com

## EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

### EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、[ey.com](http://ey.com) をご覧ください。

### EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせ、税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp) をご覧ください。

© 2015 Ernst & Young Tax Co.  
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE CC20151125

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp)