

税務規則のアップデート

外国納税者への還付

インドネシア・マレーシア租税条約 - 新議定書

インドネシア 租税条約乱用防止規定の改定

移転価格調査 - 税務調査官のためのガイドライン

VAT 規則の変更

新インドネシア・香港二重課税条約



外国納税者への還付

下記の理由で過払いとなったインドネシア源泉徴収税の還付請求を望む外国法人のための新しい手続きが利用可能となりました。

- ▶ 適用される租税条約で認められる源泉金額を超える源泉税の間違ったな控除もしくは徴収
- ▶ 源泉徴収税の対象となるべきでない収益に対する税金の控除もしくは徴収
- ▶ 適用される租税条約に基づく相互協議手続きの利用に基づく源泉税の超過控除もしくは徴収

手続きは 2010 年 8 月 9 日発行の国税総局規則 PER-40/PJ/2010 号に規定されています。

請求は国税総局の規則で規定されている書式(“フォーム - DGT 3”)によって提出されなければなりません。

請求は還付請求をする外国法人からの委任状に基づいて外国法人に代わり活動する源泉税エージェントを介してのみ提出可能です。委任状の書式も同様に当該規則によって提供されています(“フォーム - DGT 4”)。

申請書の完備には、一定の書類をフォーム - DGT 3 に添付しなければなりません。当該添付書類は下記の通りです。

- ▶ この規則に記載されている書式(“フォーム - DGT 5”)を使用した居住証明書
- ▶ 還付請求の対象となる源泉/回収した税の証明書(原本)
- ▶ 還付請求をしている該当外国法人が本国で源泉税の税金控除や損金参入を申請していない旨の書類
- ▶ 還付請求をしている外国法人の当該規則に規定されている基本的企業情報。
これは、適用される租税条約の条項の下で、収入の受領者が収入からの便益の受益者であることが要求されている場合のみ適用されます。
- ▶ 各種収入毎に特別に定義されている他の書類

フォーム DGT -5 は外国法人にフォーム DGT -1 (租税条約の便益を享受するために通常の手続きの一環として利用される居住証明書)

と同様の情報の宣誓書を提出することを要求しています。フォーム DGT - 1 と同様に、国税総局はフォーム DGT - 5 に該当国の所轄官庁による証明を要求しています。所轄官庁が DGT - 5 の証明を拒否した場合、該当国で一般的に使用されている雛形もしくは書式での居住証明書も受領され得ます。

還付請求は下記の場合は拒否されます。

- ▶ 外国法人がインドネシアで課税法人を有している。(恒久的施設を有している等)
- ▶ 還付請求された税金が源泉者から振り込まれていない。
- ▶ 還付請求された税金が本国にて外税控除として申請されている、収益受領者によって損金として申請されている、もしくは源泉者によって負担されている。
- ▶ 請求が租税条約に従っていないと考えられる。
- ▶ 条約乱用の兆候がある。
- ▶ 控除されるもしくは徴税される税額が租税条約に従ったものである。

申請書の提出完了から、三ヶ月以内に国税総局は請求を却下するか、認めるかの決定書を発行しなければなりません。認められた税金還付請求は過払税金査定書(Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar)で提示されます。

インドネシア・マレーシア租税条約 - 新議定書

1991年のインドネシア・マレーシア租税条約を改定する2006年の議定書が2010年5月17日付け、大統領令2010年30号によって施行されました。

この議定書によって有効になる項目は下記のとおりです。

- ▶ 配当、利息、及びロイヤリティーにかかる源泉税率が15%から10%に減額されました。

- ▶ 1991年の租税条約5条で規定されている“最適国”条項が廃止されました。これは、生産物 分与契約者に適用されるブランチュロフィットタックスの租税条約による免除の使用可能性が今後はないことを意味します。
- ▶ 1990年ラブアン沖事業活動課税議定書に基づいて活動している企業は租税条約に規定されている軽減を今後は享受できません。

インドネシア 租税条約乱用防止規定の改定

2010年3月国税総局は租税条約乱用規則の二つの改定を発行しました。

- ▶ 二重課税協定(“DTA”)の申請の事務手続に関する国税総局規則 PER-61/PJ./2009 号(“PER-61”)を改定する国税総局規則 PER-24/PJ./2010 号(“PER-24”)
- ▶ 二重課税協定乱用の回避に関する国税総局規則 PER-62/PJ./2009 号(“PER-62”)を改定する国税総局規則 PER-25/PJ./2010 号(“PER-25”)

改定の二つの重要な変更は下記の通りです。

- ▶ フォーム DGT - 1 もしくはフォーム DGT - 2 の一ページ目の証明書が条約国の管轄税務官庁から入手できない場合、外国収益受領者はこれを、条約国の管轄税務官庁が発行した居証明書(“COD”)に変更することができます。この場合、管轄税務官庁が

発行した COD の原本は、外国収益受領者によって揃えられサインされたフォーム DGT - 1 に添付される必要があります。COD は国税総局が定めた一定の基準を満たす必要があります。

- ▶ 条約乱用に関わっているとみなされることを避け、租税条約の軽減処置を活用するために外国法人によって満たされるべき条件は以下の二つのカテゴリーに分類されます。
 - a) 租税条約が外国収益受領者に収益の便益受益者であることを要求しない場合、外国法人は外国法人の設立の動機が租税条約の便益を享受するためではないことを証明しなければなりません。:もしくは、
 - b) 租税条約が外国収益受領者に収益の便益受益者であることを要求する場合は、外国法人は下記の事項を証明しなければなりません。:

- 1) 外国法人の設立の動機が租税条約の便益享受することに基づいていないこと;
- 2) 事業遂行のために独自の経営陣を有しており、経営陣が独自の決定権を有している;
- 3) 従業員が十分に資格のある人材である;
- 4) 貿易又は事業に積極的に従事している;
- 5) インドネシアに起因する収益が居住国にて課税対象である;

- 6) 50%以上の収益が、利息や、ロイヤリティーもしくはその他の費用の形式(従業員への給料及び株主への配当は除く)で他の者からの請求に応えるために使われない。

規則に規定されている改定は2010年1月1日に遡って適用されます。

移転価格調査 – 税務調査官のためのガイドライン

税務調査、特に移転価格調査、の実施を標準化することを目的として、国税総局はその調査官向けに移転価格調査実施のためのガイドラインを発行しました。これらのガイドラインは1993年に発行された移転価格ガイドラインの詳細な解釈の提供を目的としています。2010年のガイドラインは2010年3月31日に発行された書簡(国税総局書簡 S-153/PJ.104/2010 号)によって提供されています。

ガイドラインは三つのセクションに区分することができます。

- ▶ 独立企業の原則、及び特別関係によって影響を受けない一般の事業活動の定義付け及び税務調査での適用に関するガイドライン
- ▶ 税務調査で適用される比較対象、収益指標、及び移転価格方法の選択方法のガイドライン
- ▶ 税務調査における独立企業の原則の適用手続きのガイドライン

各ガイドラインは書簡の添付として別々に提供されています。これらは下記のように簡単に説明することができます。

独立企業間価格及び一般の事業活動の決定

独立企業の原則は、関係会社取引の状況及び結果を(価格、総利益もしくは純利益)、独立企業間の比較可能取引のそれらと比較することによって達成されます。

独立企業間価格の決定に際して、ガイドラインは下記の方法の利用可能性を示唆しています。

- ▶ 直接法(価格比較); もしくは
- ▶ 間接法(総利益や純営業利益などの取引に関連する財務指標の比較)

直接法が間接法よりも推奨されています。

試された取引と比較可能独立取引の潜在的差異を認識することにより、ガイドラインは独立企業間価格の決定に理にかなった調整を求めています。

関連当事者取引の合理性の検査の際には、税務調査官は同業他社間の一般的なビジネス慣習が反映されているかどうかの分析が求められています。

機能、資産及びリスク(FAR)分析

事業環境の比較は比較対象を決定するうえで重要であると考えられます。従って、納税者は FAR 分析を実施することが期待されています。これは関連者取引の機能、資産、リスクと比較可能独立取引のそれらとの比較を要求しています。

比較可能要因とは下記の項目を含む、結果に影響を及ぼし得る取引条件です。

- ▶ 商品やサービスの性質
- ▶ 遂行される機能
- ▶ 使用される資産
- ▶ 遂行される機能や使用される資産に関連するリスク
- ▶ 取引に関わる当事者間の契約書
- ▶ 経済情勢及び経営戦略

規則は製造業及び流通業に従事する企業の FAR 分析に基づく企業の特性評価に対するガイドラインを提供しています。特性評価は低リスク企業(コミッション業者、受託加工者)、限定的リスク企業(契約流通業者、契約製造業)、そして完全な企業の実態を有する業務を定義する表によって提供されています。

税務調査官によって考慮される主要点

移転価格調査の実施において税務調査官によって網羅されなければならない主要点は下記のものを含みます。

- ▶ 関連当事者取引の検査。これは取引のタイプ毎に別々に実施されなければなりません。ガイドラインは六つのタイプの取引を規定しています。(1) 売上 (2) 購買 (3) 提供されたサービス (4) 無形資産/ロイヤリティーの使用 (5) 借入及び利息、及び (6) 資産の移転
- ▶ 重大な一般的論点。税務調査官は特別な関係の状況、比較可能独立取引の選択、検査対象法人/取引の選択、独立取引の比較可能性、使用される利益指標、及び移転価格方法の選択を精査しなければなりません。
- ▶ 特定取引の特性。各取引が異なる特性を有しているため、異なるアプローチが必要となるので、(1) サービスの提供 (2) ロイヤリティー (3) 利息、及び (4) 資産の移転等の特定取引の公平性を検査するために、税務調査官は設定された特定の手続きを実施しなければなりません。

比較対象、利益指標、及び移転価格方法の選択

比較対象を選択する際、税務調査官は商品やサービスの性質、遂行される機能、使用される資産、負担リスク、契約条件、経済情勢及び経営戦略を含む、取引価値に影響を有する全ての要因を考慮しなければなりません。

利益指標を選択する際、書簡は、価格の比較から始まり、総利益、最後に純営業利益というように優先順位の階層化を示しています。それによって、利用可能な最も直接的な手段を利用するという国税局の優先順位が表れています。

書簡は下記のような独立企業間規則の立証過程で税務調査官によって使用され得る五つの移転価格方法を示しています。

- ▶ 独立価格批准法 (CUP)
- ▶ 再販売価格基準法
- ▶ 原価基準法
- ▶ 比較利益分割法
- ▶ 取引単位営業利益法

書簡は他の方法よりもCUPの優先的使用を示しています。再販売価格基準法、もしくは原価基準法は、CUPの適用が困難な場合もしくは、

VAT 規則の変更

課税サービスの輸出

ゼロ%VATの措置が認定されたサービスの輸出の定義を提供するために財務省規則 70/PMK.03/2010 号が発行されました。規則によると、認定されるサービスの輸出は下記のように限定されます。

- ▶ 当該規則で提供される一定の要件を満たした委託加工サービス
- ▶ インドネシア外で使用される動産に付随する修繕維持サービス、及び
- ▶ インドネシア外にある商品に付随する建設サービス。建設サービスは建設計画コンサルティングサービス、建設業務履行サービス、及び建設監督/コンサルティングサービスを含みます。

認定された課税サービスの輸出を遂行する法人にはサービスの提供時に課税サービス輸出通知書 (*Pemberitahuan Ekspor Jasa Kena Pajak*) の作成が求められています。商業インボイスから不可分の通知書は税務インボイスに代替する書類として認められます。

移行規定として、規則は、2010年4月1日以前に部分的もしくは全体が完了し、対応する収益がその後認識された課税サービスの輸出にも適用されます。

VAT 回収業者

財務省規則 73/PMK.03/2010 号によって、地熱資源採掘の建設請負業者もしくは権益保持者も“VAT 回収業者”法人に追加されました。

VAT 回収業者という単語は直接、国庫に(仕入業者ではなく)仕入業者から請求された付加価値税 (“VAT”) / 奢侈税 (“STLG”) の支払いを任命されている法人を参照しています。以前の規則では、この地位は石油及びガスの生産分と契約者にのみ付与されていました。VAT 回収業者による VAT もしくは STLG の回収による、支払い免除の認定は以前の規則と同様です。

CUPの使用で信頼できる結果が得られないと考えられる場合に検討されます。取引単位営業利益法もしくは比較利益分割法は他の手法が適切でないと考えられる場合に検討されます。

独立企業原理の適用は各取引の独立企業間価格の決定にそれぞれ注力しなければならないにもかかわらず(検査対象会社が税務調査をうけている会社であるとは常にはかぎらない)、税務調査官は関連当事者取引における税務調査対象法人の純営業利益と同業他社の純営業利益の比較を求められています。

他の管轄からの情報の要求

税務調査官は、もしそのような情報が税務調査に必要であると考えられる場合は、他の管轄から情報を要求することが可能です。そのような要請は税務署長を通じて税務規則局 II の局長宛に、写しを税務調査及び回収局局長及び地方税務署所長にしてなされます。

書簡は国税総局の内部ガイドラインではありますが、これはいかなる税務調査の税務調査官にも採用される移転価格アプローチの見識を提供しています。

2009年改訂の VAT 法によると、VAT 回収業者へ商品やサービスを提供する納入業者は下記の事象の最初の発生に合わせて税務インボイスを発行することが求められています。

- ▶ 課税商品もしくは課税サービスの納入
- ▶ 納入に先駆けた前払い金の受領、もしくは
- ▶ 進行基準での納入された業務に対する分割払/中間納付の受領

VAT 回収業者は遅くとも翌月の15日までに VAT を国庫に支払いその月の末までに申告しなければなりません。

規則は2010年4月1日より施行されます。

税務インボイス

国税総局規則 13/PJ./2010 号により提供された税務インボイスの作成、改定、差替、及び取消に関連するいくつかの新しい規則は下記の通りです。

- ▶ 新 VAT 法に呼応して、もはや税務インボイスの書式に区別はありません(従来は“標準”税務インボイスと“簡易”税務インボイスがありました)。
- ▶ 税務インボイスは下記の事象の最初の発生時に発行されなければなりません。
 - ▶ 課税商品/サービスの納入
 - ▶ 納入に先駆けた前払い金の受領
 - ▶ 進行基準での納入された業務に対する分割払/中間納付の受領
 - ▶ VAT 回収業者として国庫への納入のための納入業者によるインボイスの発行

- ▶ 発行されるべき日より三ヶ月以降に発行された場合、税務インボイスは受け入れられません。この場合は、発行者は罰金の対象となり、購入者はこの VAT をインプット VAT 控除として請求できません。
- ▶ 原則として、税務インボイスは完璧で正しい情報でかつ、権限を有する人のサインと共に発行されなければなりません。これに従わずに発行された税務インボイスは罰金の対象となります。罰金の例外は下記の事項に適用されます。
 - ▶ 購入者の名前、住所及び税務番号なしで発行された税務インボイス
 - ▶ 購入者の名前、住所、税務番号、及び販売者のサインがない小売業者から発行された税務インボイス
- ▶ 小売業者は購入者の名前、住所及び VAT 登録番号の記載のない税務インボイスを発行することが認められています。また、税務インボイスは販売者のサインが要求されていません。しかしながら、一般的に言って、このように発行された税務インボイスは購入者によってインプット VAT の控除申請はできません。
- ▶ 税務調査が実施されておらず、関連する VAT が費用として請求されていない限り、欠陥、物理的欠損、もしくは不正確な VAT インボイスの差換えに時間的制限はなくなりました。

規則は2010年4月1日より施行されます。

新インドネシア・香港二重課税条約

インドネシア共和国及び香港特別行政区(締約国)の代表は2010年3月23日、両管轄間の二重課税条約("DTA")に調印しました。

歴史的に、香港は極めて少ない DTA を有する管轄で、オランダ、ブルネイ等と合意された近年の他の条約と共に、この条約への調印は国際税務において香港による透明性及び協調性の新時代の象徴とされています。

条約が施行されると、税務権限の配分及び源泉税率は所得税法で規定されている現在の状況と大きく異なることとなります。

インドネシアは現在、香港への配当、ロイヤリティー、及び利息の支払いに20%の税率の税金を課しています。

また、香港との DTA がいくつかの相対的に魅力的な条件と極めて低い源泉税率を含んでいることを考えると、香港は対インドネシア投資増加要因となるかもしれません。しかしながら、それ自体が規定されているか否かにかかわらず、各調印国が租税回避に関連する国内法や方策を継続して適用すると規定している条約の27条の潜在的影響を検討する必要があります。新条約の重要点は下記のとおりです。

施行及び範囲

- ▶ 条約はまだ施行されていません。条約は各管轄で批准され、それらの手続きが終了した旨を各管轄に通知してからのみ施行されま

自家建設

自家建設にかかる VAT の対象となる建造物のカテゴリーが財務省規則 39/PMK.03/2010 号の発行によって下記の通り、改定されました。

- ▶ 建設が主に木材、コンクリート、レンガもしくは類似品、及び／または鉄鋼による。
- ▶ 建設が居住もしくは営業所のため、及び
- ▶ 総建設面積が最低でも300平方メートル(従来の規則では200平方メートル)。

実効税率は土地取得費用を除く建設のために発生した、及び／または、支払った総費用の4%が継続されています。

VAT は建設活動の開始によって債務になり、各月に発生する費用に基づいて、各月に支払われなければなりません。支払った VAT はアウトプット VAT に対する相殺には使用できません。規則は2010年4月1日より施行されます。

条約はこの通知の翌年の1月1日に施行されます。従って、条約の考えられる一番早い施行は2011年1月1日となります。

- ▶ **条約の便益を利用できる居住者:** 租税条約の常として、条約の便益の利用は締約国の居住者に限定されています。

対インドネシア投資

- ▶ インドネシアで操業している香港の恒久的施設への**ブランチプロフィットタックス**は現在の規定税率20%から5%まで大幅に軽減されます。
- ▶ 香港居住者(便益受益者)によって受領されるインドネシアの会社からの**配当**は現在は20%のインドネシアの源泉税の対象です。これは10%まで軽減され、更に、香港居住者が配当支払法人の株式を25%以上保有している場合は5%にまで軽減されます。
- ▶ 香港居住者(便益受益者)によって受領される**利息**は20%の現在の国内レートから軽減され、10%の利息源泉税のみの対象となります。
- ▶ 香港居住者(便益受益者)によって受領される**ロイヤリティー**は20%の現在の国内レートから軽減され、5%の源泉税のみの対象となります。

- ▶ インドネシアでの**株式の処分**によって香港居住者による**キャピタルゲイン**は50%以上の株式の資産価値が直接的もしくは間接的に、実質的にインドネシアの不動産に起因しない限りは、インドネシアの税金の対象になりません。
- ▶ **他のキャピタルゲイン**も、収益が事実上不動産資産もしくはインドネシアの不動産を含む恒久的施設に関連している、もしくは船舶／航空機の処分によるものでない場合も、原則として香港でのみ課税対象となります。

対香港投資

- ▶ **源泉徴収税**: 新租税条約がなくても香港は利息もしくは配当に源泉税を課していないため、これらに対する減税は必要ではありません。ロイヤリティーは法人受領者には4.5%、個人受領者には4.95%の課税が継続されます。
- ▶ **キャピタルゲイン**: また、キャピタルゲインも原則として香港では税金の対象にはならないため、条約による軽減は必要ではありません。
- ▶ **税額控除**: インドネシア居住者が香港で課税される収益を獲得した場合、インドネシアは香港で支払われた所得税と同額の控除を認めます。この控除は収益に対して支払うべきインドネシアの税金を超えることはできません。

共通条項

- ▶ **事業利益**: インドネシアの香港居住者による事業利益はインドネシアでの恒久的施設(“PE”)に関連する限りはインドネシアでのみ課税対象となります(逆の場合も同様)。条約の下でのPEの定義はインドネシアの国内税法の定義よりも狭くなっています。
- ▶ **特定活動のPE**: 任意の12ヶ月に183日以上サービスが提供された場合、他の管轄でのサービスの提供(インドネシアの会社が香港でサービスを提供する、もしくはその逆の場合)は、PE認定のきっかけになります。同様の183日ルールが他の管轄内での

建設、設置、組立事業(監督を含む)及び天然資源の探鉱に使用される切削機器の使用や船舶に設定されています。

- ▶ **PEの定義**は、現在の課税措置に代わり一連の特別な規則が適用されるかもしれないため、他の管轄で事業を行う企業によって綿密に見直されるべきです。

独特な租税回避条項

- ▶ 条約の27条には“この条約のいかなるものも、それ自体が規定されているか否かに関わらず、租税回避に関する国内法や方策を適用する各調印国の権利を阻害し得ない”と規定されています。
- ▶ この様な条項を租税条約が含むことは稀です。この条項を含むことで、納税者が条約に基づく正しい課税処置の決定に際し不確定な要素に直面することが懸念されます。
- ▶ 恐らく間違いなく、この条項はまた、条約と矛盾がある場合、条約が国税総局規則に優先されることはないとして規定している租税回避に関連する“方策”を提供している最近の国税総局規則と条約を関連させています。

情報交換(EOI)

- ▶ 条約はOECDモデル条項の2004年版と一致したEoI規定を含んでいます。これは条約の条項を履行や、条約に含まれている税金に関する調印国の管理や施行に関連すると予見され得る情報の調印国間の交換を定めています。

人的資本/従業員税

- ▶ 雇用主は、一方の管轄内でサービスを提供している個人が他方の居住者である時の税務ポジションの変更の有無を検討する必要があります。サービスが任意の12ヶ月間で総計183日以下に渡って提供され、給与が他の管轄の居住雇用主から支払われておらず、また他の管轄の雇用主のPEによって負担されていない場合、そのようなサービスは本国でのみ課税対象となります。

プロフェッショナル チーム(連絡先)

Elly Djoenaidi

Tel: +62 21 5289 5590
elly.djoenaidi@id.ey.com

Ben Koesmoeljana

Tel: +62 21 5289 5030
ben.koesmoeljana@id.ey.com

Iman Santoso

Tel: +62 215289 5250
iman.santoso@id.ey.com

Peter Ng

Tel: +62 21 5289 5228
peter.ng@id.ey.com

Rachmanto Surahmat

Tel :+62 21 5289 5587
rachmanto.surahmat@id.ey.com

Dodi Suryadarma

Tel: +62 21 5289 5236
dodi.suryadarma@id.ey.com

Yudie Paimanta

Tel: +62 21 5289 5585
yudie.paimanta@id.ey.com

Bambang Surprijanto

Tel: +62 31 532 5577 (Surabaya)
Tel: +62 215289 5060 (Jakarta)
bambang.suprijanto@id.ey.com

Santoso Goentoro

Tel :+62 21 5289 5584
santoso.goentoro@id.ey.com

Lam Prasetya Halim

Tel: +62 21 5289 5591
Prasetya.h.lam@id.ey.com

Carlo Navarro

Tel: +62 21 5289 5029
carlo.navarro@id.ey.com

Henry Tambingon

Tel: +62 21 5289 5003
henry.tambingon@id.ey.com

Nathanael Albert W.

Tel: +62 21 5289 5265
nathanael.albert@id.ey.com

Kartina Indriyani

Tel :+62 21 5289 5240
kartina.indriyani@id.ey.com

日系担当 (JBS)

Sachiko Hamada (濱田幸子)

Tel: +62 21 5289 5015
sachiko.hamada@id.ey.com

事務所

ジャカルタ事務所

Jakarta Stock Exchange Building
Tower 1, 14th Floor
Jl. Jend. Sudirman Kav. 52-53
Jakarta 12190
Tel: +62 21 5289 5000

スラバヤ事務所

Plaza BRI, 9th Floor
Jl. Basuki Rahmat 122
Surabaya 60271
Tel: +62 31 535 0409
Fax: +62 31 532 7700