

## オムニバス法による税制改正

雇用創出に関する法律 2020 年第 11 号、通称オムニバス法が 2020 年 11 月 2 日に施行され、複数の法律が一括改正されました。今回はオムニバス法による法改正のうち、主要な税制改正の内容について解説いたします。

オムニバス法で規定されている主要な税制改正を以下の表にまとめています。

| オムニバス法の条文 | 第111条  | 第112条   | 第113条   |
|-----------|--|---|---|
| 該当する税法    | 所得税法(法律1983年7号及びその改正法律2008年36号)  | 付加価値税法(法律1983年8号及びその改正法律2009年42号)   | 税務総則法(法律1983年6号及びその改正法律2009年16号)  |
| 改正された条文番号 | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 改正</li> <li>第2条</li> <li>第4条</li> <li>第26条</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 改正</li> <li>第1A条</li> <li>第4A条</li> <li>第9条</li> <li>第13条</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 改正</li> <li>第8条、第9条、第11条、第13条、第14条、第15条、第17B条、第19条、第38条、第44B条</li> <li>▪ 廃止</li> <li>第13A条、第27A条</li> <li>▪ 新設</li> <li>第27B条</li> </ul> |
| 主な改正の概要   | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 特定の専門知識を有する外国人の所得の課税範囲</li> <li>▪ 配当収入に対する税の減免</li> <li>▪ 海外からの所得に対する免税</li> <li>▪ 非居住者に対する支払利息に関する源泉税率の軽減</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 課税取引・非課税取引の範囲変更</li> <li>▪ 控除対象となる仮払VATの条件緩和</li> </ul>              | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 遅延利息の利率の見直し</li> <li>▪ 罰金の料率・金額の見直し及び罰金の廃止</li> </ul>  |

今回は改正点の内、特に日系企業の皆様に関連すると思われるポイントについて解説します。

## 所得税に関する主な改正

### 特定の専門知識を有する外国人の所得の課税範囲

インドネシアで納税義務を負う外国人の所得のうち、インドネシアで課税される範囲について新たに規則が追加されています。その概要は次の表の通りです。

| 改正条項          | 改正前                                | 改正後   |
|---------------|------------------------------------|---|
| 第4条1a<br>～1d項 | インドネシアでの納税義務を有する外国人は全世界所得が課税対象となる。 | 1) 以下の条件を満たす外国人は、インドネシア国内で受領した所得のみがインドネシアでの課税対象となる。<br>①特定の専門知識を有する(詳細は財務大臣規則で定められる)<br>②インドネシアの納税者となってから4課税年度以内<br>2) 但し、国外所得が、インドネシアにおける業務の対価として支払われる場合、当該所得はインドネシアでの課税対象となる。<br>3) 国外所得に対して租税条約を適用する場合は除く。 |

ポイントは、上記 1)の条件を満たす場合には、下記に例示されるインドネシア国外で発生した所得はインドネシアでは課税対象とはならず、発生する国(日本等)でのみ課税されるという点です。

(条件を満たす場合にインドネシアでの課税対象外となる所得の例)

- 日本の親会社の役員を兼務している場合の日本で受け取る役員報酬
- 日本国内の土地・建物等の譲渡対価
- 日本国内の不動産貸付けによる収入
- 日本の内国法人から受け取る配当等

上記に例示している所得は、日本で納税義務が発生する一方、インドネシアでは、全世界所得として扱われ申告対象とされています。そのため、日本で納付した税額をインドネシアで課される所得税から一部あるいは全額について控除でき(外国税額控除)、残額をインドネシアで申告納税するという手続が必要となります。

このような所得がある方が、上記 1)の条件①②を満たせば、当該二重課税回避のための外国税額控除手続を省略できるという点でメリットがあるといえます。

なお、日本人駐在員の方が給与の一部を日本法人から日本円で支給を受けるような場合は、上表 2)に該当し上表 1)の条件を満たしていたとしても従来通りインドネシアで

の課税対象として取り扱われると解釈されます。

### 配当収入に対する税の減免

| 改正条項  | 既存の規定   | 新設された所得税の免除規定  |
|-------|---|--|
| 第4条3項 | 1) 国内配当<br>① 受取人が個人居住者：10%<br>② 受取人が法人居住者：配当を支払うインドネシア国内の法人に対する株式保有割合により判定する。<br>・ 25%以上保有：非課税<br>・ 25%未満保有：15% | 1) 国内配当<br>① 受取人が個人居住者：特定期間内にインドネシア国内に再投資する場合 – 非課税<br>② 受取人が法人居住者：非課税<br><br>2) 国外配当(受取人が個人、法人の区別なし) 特定条件を満たす場合(一定割合以上を特定期間内にインドネシア国内に再投資する場合等) – 非課税 |

配当収入について減免税の規定が新設されました。例えばインドネシア国内外に子会社を有するインドネシア法人や投資活動を行うインドネシア法人の場合で、条件を満たす場合にメリットがあるといえますが、現状の改正法では上表の下線部分を中心に諸条件が明確でなく、今後、財務大臣規則等の細則により詳細が定められるものと思われま

### 海外からの所得に対する課税免除

| 改正条項        | 改正前                                       | 新設された所得税の免除規定  |
|-------------|---|--|
| 第4条3項 f7~10 | 海外からの所得は課税対象となる(既に海外で課税されている場合、外国税額控除は可能) | インドネシア国内の法人ないし個人が海外の恒久的施設を経由せずに、 <u>海外からの所得を得て、その収益を特定の期間内にインドネシア国内に再投資する場合</u> で下記のいずれの条件にも当てはまる場合には非課税所得となる。<br>a. 海外でのアクティブな事業からの所得である<br>b. 海外に所有する会社からの所得ではない |

インドネシア国外からの所得がある企業にとっては、条件を満たすことで課税が免除となる点でメリットがあるといえます。しかし、前述の配当収入同様、所得の範囲や再投資の条件等詳細が不明瞭な部分が多く、今後財務大臣規則等の細則が定められるものと思われま

## 非居住者に対する支払利息に関する源泉税率の軽減

| 改正条項        | 改正前                                      | 改正後   |
|-------------|--|---|
| 第26条<br>1b項 | 原則20%<br>但し日本に対する支払の場合、<br>租税条約により10%に軽減 | 源泉税率が政府規則により引き下げられる予定<br>(具体的な利率、政府規則は公表されていない) |

通称 PPh26 と呼ばれる源泉税の内、支払利息に関する源泉税に関する規定です。該当するケースとしては親子ローンなどインドネシア国外の企業や銀行からの借入がある場合が挙げられます。ただ、インドネシアと租税条約を締結している国からの借入の場合、租税条約を適用することにより源泉税は軽減されますので、今後政府規則により定められる軽減税率が租税条約上の税率よりも低いのであればメリットはありと考えられます。

## 付加価値税に関する主な改正

### 課税取引・非課税取引の範囲変更

今回の改正により、以下の項目について課税・非課税の取り扱いが変更されています。

| 改正条項                             | 改正内容  |
|----------------------------------|---|
| 第1A条(1)g<br>第1A条(2)d<br>第4A条(2)a | 課税取引⇒非課税取引の改正<br>1) 委託販売において受託者への引渡時に課されていたVATの廃止<br>2) 現物出資を目的とした課税資産の譲渡についても非課税取引と明記<br>非課税取引⇒課税取引の改正<br>1) 非課税対象である鉱物から石炭が除外 |

非課税になった取引について、1)の委託販売とは卸売業者と小売業者との間の契約で見られるように、代理人(受託者)への商品を預け、代理人が第三者へ販売した際に販売が成立するものをいいます。改正前は代理人への課税商品の引渡時に VAT の認識をされていましたが、改正により VAT の認識のタイミングといわゆる会計及び所得税法の収益の認識のタイミングが一致するものとなります。

2)の現物出資とは、設立時や増資時に資金の払い込みに代わり、不動産や設備などの現物を株式の対価として拠出することを意味します。当該改正により新規投資及び企業再編を活発にさせる意図があると考えられます。

## 控除対象となる仮払 VAT の条件緩和

以下の項目について、仮払 VAT の控除対象の条件が緩和されています。

| 改正条項 | 改正内容   |
|------|--|
| 第9条  | <ol style="list-style-type: none"> <li>1) 課税事業者登録(PKP)前の課税取引から生じた仮払VATについて、徴収されるべき仮受VATの80%に対して仮払VATの控除に関するガイドラインに従って控除可能となった。</li> <li>2) “資本財”の購入以外の販売活動開始前の課税取引による仮払VATが追加で控除可能(3年以内に販売が行われることが条件。特定の事業では3年以上の期間認められることが明定)</li> <li>3) 未認識の仮払VATについて、Faktur Pajak作成後3か月以内は控除可能となった(従来は税務調査が開始されていた場合は不可能であった)。</li> <li>4) 税務調査中に発見された、ないし税務査定書(ketetapan pajak)で判明した、仮払VATが控除可能となった。</li> </ol> |

上表 1)と 2)が今後新設される会社向け、3)と 4)が既存企業にも関連する改正内容となります。

1)について、会社設立後課税事業者登録が完了するまで期間を要するケースがあり、完了するまでに資産の購入や費用の支払に関連する仮払 VAT の控除が認められていなかったのですが、改正により一部容認されることになりました。2)について、例えば、生産活動前に取得した不動産から発生した VAT について、土地購入に係る VAT が資本財に該当するか否か、という議論が以前はありましたが、今後は資本財に限らず認められ、控除対象範囲が拡大されたという点で朗報です。

当該仮払 VAT の控除のための具体的な手順・手続の詳細については、事後的に細則が定められる予定ですので、実際の運用は細則の公表を待つ必要がある点ご注意ください。

## 税務総則法に関する主な改正

### 遅延利息の利率の見直し

遅延利息について以下のように見直されています。

| 改正条項   | 改正前  | 改正後  |
|--|--|--|
| 第8条<br>第9条<br>第11条<br>第13条<br>第14条<br>第17B条<br>第19条<br>第27B条 | 1) 一律月利2%<br>(最大24か月)<br><br>2) 不正確な申告内容について、<br>税務調査開始後税務査定書<br>(SKP)が発行される前に<br>自発的に報告する場合で納税<br>不足がある場合、納税不足額<br>の50%の課徴金 | 内容ごとに財務大臣が定める基準金利に基づき算定された利率により計算される。<br>1) 月利 = 基準金利 ÷ 12 :<br>・ 申告延長(2か月)の後未払税金が追加で発生した場合(第19条(3)(4))<br>・ 承認を得て納付の延期、分納を行う場合(第19条(2)(4))<br>・ SKPKB(過少納税査定書)、SKPKBT(追加過少納税査定書)、異議申立・税務<br>判決の結果納税不足額が増加し、増加額の支払期限を遅延した場合(SKPKBが<br>定める納付期限から遅延した期間に対する遅延利息)(第19条(1)(4))<br>・ 異議申立、税務判決等の結果税金の過払が認められる場合等に納税者が<br>利息補償を受ける場合(第11条(3)、第17B条(3)(4)(7)、第27B条(1)(3)(4))<br>2) 月利 = (基準金利 + 5%) ÷ 12 :<br>・ 修正申告の結果納税不足がある場合(第8条(2)、(2b))<br>・ 納税期日から遅延して納付した場合(第9条(2a)、(2b)、(2c))<br>・ 税の未納、計算誤りによる納税不足がありSurat Tagihan Pajakが発行された場合<br>(第14条(1)a、b、(3)、(5a))<br>3) 月利 = (基準金利 + 10%) ÷ 12 :<br>・ 不正確な申告内容について、税務調査開始後税務査定書(SKP)が発行される前に<br>自発的に報告する場合で納税不足がある場合(第8条(5)、(5a))<br>4) 月利 = (基準金利 + 15%) ÷ 12 :<br>・ SKPKBが発行される場合(当初の月次・年次申告の期限からSKPKB発行日までの<br>期間に対する遅延利息)(第13条(1)a、e(2)、(2b))<br>・ PKP登録後3年以内に販売活動を開始できなかった場合にそれまでに受けたVATの<br>控除又は還付がある場合の返納額に対して(第13条(1)f、(2a)、(2b)) |

また適用金利については、2020年11月より毎月公表されており、2021年1月までの適用金利は下表のとおりです。

|                   | 2020年11月         | 2020年12月      | 2021年1月        |
|-------------------|------------------|---------------|----------------|
| 根拠基準              | 540/KMK.010/2020 | 52/KM.10/2020 | 57/KMK.10/2020 |
| 基準金利 ÷ 12         | 0.57%            | 0.53%         | 0.51%          |
| (基準金利 + 5%) ÷ 12  | 0.99%            | 0.94%         | 0.93%          |
| (基準金利 + 10%) ÷ 12 | 1.40%            | 1.36%         | 1.34%          |
| (基準金利 + 15%) ÷ 12 | 1.82%            | 1.78%         | 1.76%          |

2021年1月までの期間において、最も高い利率においても従来の2%を下回るため、遅延利息の負担額が軽減されているといえます。

注目すべきポイントとして、税務調査中に納税者が自発的に納税不足を報告した場合(上表の3)に該当)のペナルティの軽減が挙げられます。税務調査中に納税者が自発的に納税不足を報告した場合、従来は50%の課徴金が課されていましたが、改正後は遅延利息として月利計算されます。仮に、遅延利息が最大24か月課されたとしても

2021年1月時点では32%程度の計算利率となります。

また、上表の4)に該当するいわゆる「税務調査の結論として納税不足を指摘される場合」に適用される月利が2021年1月時点で最大24か月課された場合、42%程度の計算利率となります。従って、上記の「自発的な納付不足の報告」に付随するペナルティ32%の方が小さくなりますので、当該改正により納税者による自主的な誤りの報告を促しているものと考えられます。

### 罰金の料率・金額の見直し及び罰金の廃止

遅延利息以外の罰金に関する主な改正の概要は以下の通りです。

| 項目   | 改正条項               | 改正前                  | 改正後                                     |
|--|--------------------|----------------------|---|
| 予備的証拠調査(tindakan pemeriksaan bukti permulaan)の実施後に申告書の不提出・申告書の虚偽表示といった税務上の違反行為に対する捜査前に自発的に陳情する場合 | 第8条(3a)            | 150%                 | 100%                                    |
| VAT(奢侈品税を含む)に対する税務調査の結果発生するペナルティ   | 第13条(3a)           | 複数種類の罰金が課される可能性あり    | 最も高い1種類の罰金のみ(遅延利息もしくは納付不足に対する100%のいずれか) |
| Faktur Pajakの未作成、作成遅延、内容の不備の場合に課税標準(一般的には売上額、一部の業種は異なる)に課されるペナルティ                                | 第14条(4)            | 2%                   | 1%                                      |
| 税務上の違反行為に対する調査を中止するために課される罰金(税金の不納・未払額・返納すべき還付額が罰金の算定基準)   | 第44B条(2)           | 4倍                   | 3倍                                      |
| 納税者の過失による申告書不提出・申告書の虚偽表示がある場合で、過失が初回の場合の刑事訴追の免除規定  | 第13A条              | 納付不足額の200%の罰金納付により免除 | 免除規定(第13A条)は廃止                          |
| 税務時効の5年を超過した後に納税者が税務裁判において有罪となった場合、納税不足額に対して課される罰金   | 第13条(5)<br>第15条(4) | 48%                  | 第13条(5)、第15条(4)の罰金規定は廃止                 |

### 終わりに

オムニバス法による税制改正の内容は全体的に負担を軽減する方向への改正でありませんが、未だ詳細は不明確な部分が多く、今後財務大臣規則等の細則が待たれます。今後細則が公表された際に、随時内容解説のニュースレターを公表してまいります。



本件に関するご質問又は会計監査、各種コンサルティング等の各種ご相談がございましたら、お気軽に Crowe Indonesia ジャパンデスクまでお問い合わせください。

三好博文

ジャパンデスク パートナー

[hirofumi.miyoshi@crowe.id](mailto:hirofumi.miyoshi@crowe.id)

三好久恵

ジャパンデスク マネージャー

[hisae.miyoshi@crowe.id](mailto:hisae.miyoshi@crowe.id)