

综合法案的实施细则

- 所得税 P1
- 增值税 P4
- 税收总则 P6

综合法案的实施细则

2021年2月17日，财政部颁布了PMK-18¹，即对综合法案中的所得税、增值税（VAT）和税收总则（KUP）部分提供详细的实施指引。该实施细则为综合法案的第二次更新，此次更新重点讲解税收改革的部分。有关综合法案的税收改革刊物及其首条实施细则（GR-9²），请参考普华永道[2020年第2期](#)和[2020年第7期](#)创造就业综合法案更新了解更多。

所得税

A. 境内纳税主体的判定

原所得税法规定，居住在印尼、任一 12 个月内停留印尼超过 183 天、或有意图在印尼居留的个人将视为境内纳税主体。

PMK-18 进一步澄清以下两个方面：

- “居住在印尼”的界定取决于该个人是否：
 - ✓ 在印尼有永久居所，即可供自己居住或随时可使用的地方，无论是拥有、租用还是可供个人使用的而不仅为过境之地。
 - ✓ 在印尼有利益中心；或
 - ✓ 在印尼有惯常居所。
- “有意图居住在印尼”由下列文件证实：
 - ✓ 长期居留许可（Kartu Izin Tinggal Tetap/KITAP）
 - ✓ 有限居留签证（Visa Tinggal Terbatas/VITAS）
 - ✓ 有限居留许可（Izin Tinggal Terbatas/ITAS）
 - ✓ 劳工合同期限超过 183 天；或
 - ✓ 其他证明文件（诸如租赁协议期限超过 183 天或迁移家属至印尼）。

¹ MoF Regulation No.18/PMK.03/2021 (PMK-18) dated and effective from 17 February 2021

² Government Regulation No.9 Year 2021 (GR-9) dated and effective from 2 February 2021

B. 印尼公民作为境外纳税主体

PMK-18 引入了加比规则（tie-breaker rule），即按照永久性住所、重要利益中心和惯常性住所的顺序来判定印尼公民是否为境外纳税主体（*Subjek Pajak Luar Negeri/SPLN*）。若基于加比规则判定住所为印尼境外，则需满足如下条件：

- 在境外地区注册为居民个人（备有居民身份证书）；
- 履行作为境内纳税主体时的相关税收义务；和
- 获取 DGT 出具的境外纳税主体证书（“SPLN Certificate”）。

基于加比规则判定具备境外纳税主体身份的印尼公民将视为“永久”离境且其身份自离境日起计。离境前，该个人可申请无效纳税人（NET）身份。

作为境外纳税主体和具备 NET 身份的印尼公民若无来源于印尼所得，那么无需在印尼缴税。反之将以非居民个人身份课税。

如若税局后期发现印尼公民不符合境外纳税主体的判定标准、或无申请境外纳税主体证书，则认定 NET 身份为无效且视同当地纳税主体身份对待。

C. 外籍人员地域来源征税原则

综合法案新增外籍人员（即非印尼公民）因作为印尼居民个人身份而被判定为境内纳税主体的，可就其来源于印尼的所得（含境外支付）缴纳所得税，但应满足 PMK-18 附录 II 中明确的特定专业技能相应的职务清单，且该专业技能应由下列证明：

- 政府授权机构签发的证书、学位证书、或在科学、技术或数学等领域具备至少 5 年工作经验；和
- 进行技能转让。

地域来源征税原则仅适用作为印尼居民个人身份前四个纳税年度等。若在四个年度之内外籍人员离开且返回印尼，其四个年度的起始时间将自最开始被判定为当地纳税主体起计。外籍人员须向 DGT 获取核准方可享用该条款。若 DGT 审批通过，境外所得无需在年度个税申报单缴纳申报。

于 PMK-18 颁发之前已作为当地纳税主体的外籍人员，满足上述专业技能且还未达到四个年度条件的可申请地域来源征税原则。若审批通过，将自 2020 年 11 月 2 日起开始计直到四个年度到期为止。

若个人取得境外收入且享用印尼与收入来源国之间的税收协定，那么在有关年度的地域来源征税原则将自动终止。

D. 分红和印尼公民获取境外所得

综合法案对境内外分红和部分境外所得税条文进行了重大修订，旨在搭建具有吸引力的税收制度以促进投资者在印尼进行“再投资”。PMK-18 对再投资要求和不同情境下所得税计算的示例提供详细指引。

1. 再投资要求

投资对象如下：

- 投资如下货币市场：
 - ✓ 政府债券（包括基于伊斯兰金融原则）；
 - ✓ 金融服务监管局监管的国有企业、国有投融资企业或民营企业发行的债券或“伊斯兰金融”债券（*sukuk*）；

- ✓ 政府指定的“缴税银行”和伊斯兰银行的金融产品；
- ✓ 其他合法的投资产品。
- 货币市场以外的投资，即：
 - ✓ 投资 PPP（政府与社会资本合作）模式下的基建项目；
 - ✓ 投资政府优先考虑的实体经济；
 - ✓ 新设或现有印尼公司的股权投资；
 - ✓ 与印尼主权财富基金进行合作安排；
 - ✓ 为印尼小微型企业提供融资。

PMK-18 对上述各个类别项下投资方案提供详细指导。

投资持有期为 3 年并且符合下列条件：

- 纳税人必须在相关纳税年度结束后 3 个月（个人）或 4 个月（企业）之内将分红或境外所得再投资于上述投资对象。
- 投资持有期至少三年，且持有期自分红或境外所得取得之年起计。
- 不得进行出售，除非转移至其他允许的投资对象中。

2. 豁免规则

下面为综合法案针对分红和境外所得的豁免规则的总括表：

所得类别	是否必须再投资	是否有最低投资门槛
当地企业纳税人取得的境内分红	否	无
当地个人纳税人取得的境内分红	是	否
当地纳税人取得来自境外上市企业的分红	是	否
当地纳税人取得来自境外非上市企业的分红	是	30%*
来自常设机构（PE）的境外所得	是	30%*
来自活跃业务的境外所得	是	否

*30%是以税后利润为计算基准

表中针对无最低投资门槛的，仅对再投资的部分豁免所得税，其余的需要在印尼缴纳所得税。

针对 30%最低投资门槛的所得类别，符合该门槛的纳税人可享受全部豁免（即再投资金额及剩余税后利润）。如若再投资低于门槛标准，纳税人须就实际投资额与门槛投资额之间的差额缴纳所得税才可享受再投资额和剩余 70%的豁免。

该条例增加下列新条款：

- 必须依照股东大会（或类似会议）决议分配股利或依照现行法律分配期中股利。
- 过渡条款明确，自 2020 年 11 月 2 日起，当地个人纳税人针对已缴纳的境内分红所得税可申请退税。
- 来自非上市企业的境外分红所得类别中的 30%最低投资门槛可由财政部条例调整。
- 来自非上市企业的境外分红豁免仅适用 2020 年 11 月 2 日以后的税后利润。

3. 境外税收抵免（FTC）

综合法案下，缴付的境外所得不得抵扣、扣减或退还。若仅对部分境外分红和其他所得再投资于印尼，不再投资的部分须在印尼缴纳所得税，且仅允许按比例确定境外实施抵免。

4. 豁免机制

个人纳税人须在年度个税纳税申报单将该所得划定为非课税所得。对于境内分红，分配的印尼企业无需扣缴分红税。如若当地个人纳税人不符合再投资要求，需要对于分红所得缴纳所得税且在取得之月的次月 15 日之前自行缴付。个人需要确保缴付后取得已验证缴税回执作为月度所得税的申报证明。

5. 再投资合规报告

相关纳税人须在取得分红之月的 3 个月（个人）或 4 个月（企业）之内提交再投资合规报告。该合规报告须在取得分红或其他所得之年度起持续提交三年。

E. 非营利组织

综合法案下，合格非营利组织从事社会和宗教活动产生的溢余在四年之内再投资于公共设施或基建的，该溢余可认定为非课税对象。溢余的再投资至少为 25%，其余可分配至捐赠基金中。

增值税

A. 建设期的增值税

原税法明确，超出特定时间还未投产的（即还未交付应税商品/服务）的应税企业，其原先的有效进项税不得再抵扣。

PMK-18 强调，任何交付必须与企业的营业范围一致。若贸易企业不交付应税商品、服务企业不交付应税服务、或制造企业不进行应税商品的“自我生产”活动，则判定企业没有商品或服务的交付。

企业因自用、向客户赠送免费礼品、总部与分处之间的商品往来、非出售目的的资产交付，或交付的应税商品与主营业务不相关等交付并不可判定为企业进入投产期。

一般情况下，建设期为期 3 年，归属国家战略项目的制造领域和业务领域可分别延长到 5 年和 6 年。2020 年 11 月 2 日前处于建设期的应税企业可按照 PMK-18 判断建设期的截止时间。过了建设期截止时间还未投产的企业，DGT 将撤销其 PKP 身份。

建设期内更换营业活动的企业仅允许抵扣与新营业活动相关且还未申请退税的进项税。与原税法相似，已成功退税的进项税也变为不可抵扣的，因此企业需要“返还”给税局。

B. 成为 PKP 之前的进项税抵扣

综合法案明确，若 DGT 认定纳税人为应税企业，在取得应税身份之前缴纳的增值税进项可抵扣限额仅为销项税的 80%。认定方法有两种：（1）企业取得应税身份之前提交增值税纳税申报单或（2）通过税局签发的纳税评估函（SKP）。

在这些认定方法之下：

- 认定为应税企业之前，增值税发票列示的增值税额不可扣抵、费用化或资本化。
- 应税企业不可应用其他增值税相关的优惠政策（即使用其他价值或核定利润计算应付销项税净额）。

税局有可能基于不同认定方法加收罚金。

如若认定应税企业身份的 SKP 于 2020 年 11 月 2 日至 2021 年 2 月 17 日期间签发的，企业可申请 SKP 应缴税额的减免，该减免不包含 80% 扣抵限额的核定以及企业对税务稽查结果持不同意见的部分。

C. 税务稽查时发现的未申报进项税

不在增值税申报单申报，却在税务稽查时发现的进项税，可在税局还未签发税务稽查结果通知函（SPHP）前扣抵。

D. 通过 SKP 征缴的进项增值税

通过 SKP 征缴的进项增值税符合下列条件下可进行扣抵：

- 仅为征缴进项增值税而签发 SKP；
- 企业同意 SKP 的全部结果；
- 企业已全部支付 SKP 的应缴税额和罚款；
- 企业不对 SKP 启动任何税务纠纷程序；
- 所有事宜依照法律执行。

即使 SKP 于 2020 年 11 月 2 日之前签发的，只要于 2020 年 11 月 1 日后支付全部税额的，均可抵扣。抵扣方式为支付 SKP 之月的三个月之内在增值税申报单申报即可。

E. 零售类 PKP 的增值税发票规则

GR-9 对零售类 PKP 下了新定义，即向消费者全部或部分交付应税商品或服务的 PKP（包括通过电商平台的）。

最终消费者被定义为直接消费商品或使用服务并且不将商品或服务用于商业目的的购买者或服务使用者。

零售类 PKP 可在没有买方身份或卖方姓名和签字信息下开具增值税发票。然而，此类增值税发票不能认定为有效的进项增值税。

另一方面，一般类 PKP 仅可在下列条件下开具无买方身份或卖方签字等信息的增值税发票：

- 自我使用的目的且非用于后续生产或与 PKP 业务相关的活动；
- 赠送给终端消费者。

然而，向终端消费者交付特定商品仍需有电子增值税发票的支撑（*e-Faktur Pajak/e-Faktur*），例如：机动车、游轮、飞机、土地与建筑物（L&B）等。

税收总则

PMK-18 进一步明确综合法案与 GR-9 相关条例规定，下面对其重大变更的解析：

- 一般纳税人的分期或延期缴税申请截止日改为：

纳税类别	提出申请截止日	分期或延期缴税截止日
个税汇算清缴的应纳税额	与个税汇算清缴一并呈交	呈交下一个年度的个税汇算清缴的截止日
缴纳土地与建筑物税 缴纳税局出具的应纳税决议函*	强制执行征税通知函之前 呈交	土地与建筑物税征税函或 应纳税决议函签发后 24 个月之内

*SKP、税务征缴函、税务异议决议书、税务法院判决书、或决议调整书。

此前，提出申请截止日为应付税款到期日前 9 个工作日，土地与建筑物税征税函或应纳税决议函分期或延期缴付截止日为签发后 12 个月之内，而个税汇算清缴的应纳税所得额为下一个年度的最后月份。

- 针对小型纳税人及特定地区纳税人，其应纳税决议函的延期缴纳截止日自缴纳到期日 1 个月内延长到 2 个月内。

PMK-18 进一步明确综合法案及 GR-9 规定的过渡条例：

a. 利息赔偿：

- 2020 年 11 月 2 日之前签发的决议函—按照 PMK-226³处理；或
 - 2020 年 11 月 2 日之后签发的决议函—按照 PMK-18 处理，且税局必须在收到纳税人（2021 年 2 月 17 日后）申请的一个月之内完成受理。
- b. 2021 年 2 月 17 日后提出的分期或延期缴税申请将按照 PMK-242⁴受理。
- c. PMK-18 修改了延长税务犯罪初步调查截止日自最长 24 个月至 12 个月。过渡条款明确 2021 年 2 月 17 日前获批的延期申请将按照 PMK-239⁵受理。
- d. 直到 2021 年 2 月 17 日仍在进行的税务犯罪调查，其终止申请将按 PMK-55⁶受理。

中国业务部联系方式

卓恒辉（Toto Harsono）

toto.harsono@pwc.com

审计合伙人

中国业务主管合伙人

田丁

ding.tian@pwc.com

手机：+6281281489578

微信：446787148

叶彬富

prasetya.surya@pwc.com

手机：+6282298881699

微信：prasyap

³ MoF Regulation No.226/PMK.03/2013 (PMK-226) as lastly amended by MoF Regulation No.65/PMK.03/2018 dated and effective from 29 June 2018

⁴ MoF Regulation No.242/PMK.03/2014 (PMK-242) dated and effective from 24 December 2014

⁵ MoF Regulation No.239/PMK.03/2014 (PMK-239) dated 22 December 2014 and effective from 1 January 2015

⁶ MoF Regulation No.55/PMK.03/2016 (PMK-55) dated and effective from 8 April 2016

Your PwC Indonesia Contacts:

Abdullah Azis
abdullah.azis@pwc.com

Gerardus Mahendra
gerardus.mahendra@pwc.com

Raemon Utama
raemon.utama@pwc.com

Adi Poernomo
adi.poernomo@pwc.com

Hasan Chandra
hasan.chandra@pwc.com

Runi Tusita
runi.tusita@pwc.com

Adi Pratikto
adi.pratikto@pwc.com

Hendra Lie
hendra.lie@pwc.com

Ryuji Sugawara
ryuji.sugawara@pwc.com

Alexander Lukito
alexander.lukito@pwc.com

Hisni Jesica
hisni.jesica@pwc.com

Soeryo Adjie
soeryo.adjie@pwc.com

Ali Widodo
ali.widodo@pwc.com

Hyang Augustiana
hyang.augustiana@pwc.com

Sujadi Lee
sujadi.lee@pwc.com

Amit Sharma
amit.xz.sharma@pwc.com

Kianwei Chong
kianwei.chong@pwc.com

Susetiyo Putranto
susetiyo.putranto@pwc.com

Andrias Hendrik
andrias.hendrik@pwc.com

Lukman Budiman
lukman.budiman@pwc.com

Sutrisno Ali
sutrisno.ali@pwc.com

Anton Manik
anton.a.manik@pwc.com

Mardianto
mardianto.mardianto@pwc.com

Suyanti Halim
suyanti.halim@pwc.com

Antonius Sanyojaya
antonius.sanyojaya@pwc.com

Margie Margaret
margie.margaret@pwc.com

Tim Watson
tim.robert.watson@pwc.com

Ay Tjhing Phan
ay.tjhing.phan@pwc.com

Oki Octabiyanto
oki.octabiyanto@pwc.com

Tjen She Siung
tjen.she.siung@pwc.com

Brian Arnold
brian.arnold@pwc.com

Omar Abdulkadir
omar.abdulkadir@pwc.com

Turino Suyatman
turino.suyatman@pwc.com

Dexter Pagayonan
dexter.pagayonan@pwc.com

Otto Sumaryoto
otto.sumaryoto@pwc.com

Yessy Anggraini
yessy.anggraini@pwc.com

Enna Budiman
enna.budiman@pwc.com

Parluhutan Simbolon
parluhutan.simbolon@pwc.com

Yuliana Kurniadjaja
yuliana.kurniadjaja@pwc.com


Gadis Nurhidayah
gadis.nurhidayah@pwc.com

Peter Hohtoulas
peter.hohtoulas@pwc.com

Yunita Wahadaniah
yunita.wahadaniah@pwc.com

www.pwc.com/id

 PwC Indonesia

 @PwC_Indonesia

If you would like to be removed from this mailing list, please reply and write UNSUBSCRIBE in the subject line, or send an email to id_contactus@pwc.com.

DISCLAIMER: This content is for general information purposes only and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.

© 2021 PT Prima Wahana Caraka. All rights reserved. PwC refers to the Indonesian member firm, and may sometimes refer to the PwC network. Each member firm is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.