

HPP法に基づく所得税  
の実施規則<sup>P1</sup>

## HPP法に基づく所得税の実施規則

2022年12月20日、政府は、国税規則調和法（Harmonisasi Peraturan Perpajakan/HPP）<sup>1</sup>に基づき導入された所得税法改正を実施するための新規則GR-55<sup>2</sup>を発行しました。

GR-55では、いくつかの政府規則<sup>3</sup>（GR）を取り消し、その内容をGR-55に統合しました。その他の施行規則（政府規則以外）は、GR-55と矛盾しない範囲で引き続き有効です。

HPP法では、実施規則はまず政府規則に準拠することになりました。従来の所得税法では、実施規則の多くは、財務大臣規則（Peraturan Menteri Keuangan /PMK）に準拠していました。

したがって、GR-55は財務大臣規則と本政府規則を統合し、新たな階層による権限に対応するものと考えられます。これにより、既存の政府規則、財務大臣規則、所得税法それぞれで規制されていた既存の規則が合理化されます。

GR-55は大まかに次のような項目を扱っています：

- a) 外国人に対する国内所得課税
- b) 非課税対象
- c) 控除可能な費用
- d) 減価償却費
- e) 現物給付
- f) 租税回避防止措置、および
- g) 国際租税協定

<sup>1</sup> 法律 2021年第7号 2021年10月29日公布・発効

<sup>2</sup> 政府規則 2022年55号（GR-55）2022年12月20日公布・発効

<sup>3</sup> 政府規則 2009年18号、所得税の課税対象から除外される施し（zakat）または宗教上の必要な寄付金に分類される支援または寄付に関する規則

- 政府規則 2010年94号2A条「課税所得の計算及び当年度の所得税の精算」、政府規則 2021年9号「事業活動の容易性を支援するための税制上の取扱い」で最終改正された規則

- 政府規則 2018年23号、一定の総売上高を有する納税者が受領または取得する営業所得に係る規則

- 政府規則 2020年29号10条、COVID-19に関連した所得税の優遇措置に関する規則

- 政府規則 2020年30号、上場有限責任会社で国内居住法人納税者の所得税率の引き下げに関する規則

今回の TaxFlash では、GR-55 のうち、取り扱いが変更となる d) から g) の項目についてのみ、その内容を紹介します。a) から c) の項目は、GR-55 による変更はほとんどありません。

### 減価償却費

HPP 法では、恒久的な建物やその他の無形資産の耐用年数が 20 年を超える場合、以下の方法で減価償却または償却を行うことができると定めています。

- a) 20 年間の定額法、または
- b) 納税者の帳簿等に基づく実際の耐用年数

さらに、GR-55 は、この新規則が次の恒久的建物や無形資産に適用されることを規定しています。

- a) 2022 年会計年度以前に所有・使用
- b) 20 年間の耐用年数に従って減価償却

納税者は、帳簿等に基づく実際の耐用年数に従って減価償却を行うことを選択することができますが、これは 2022 年度末までに国税総局（DGT）に申請書を提出することで選択可能となります（つまり単年度「インセンティブ」となる）。ただし、これはほとんどの納税者の関心を引くものではないと考えています。

さらに、財務大臣は、耐用年数が 1 年を超える有形固定資産の修繕に関する減価償却について別途規定を予定しています。これは、より関心の高い項目であり、財務大臣規則が発行され次第、詳細をご報告いたします。

### 現物給付

HPP 法では、現物給付（Benefits-in-Kinds）と総称される、恩恵（kenikmatan）と現物（natura）の取り扱いに関する規則が変更されました。この変更により、現物給付は従業員の課税対象となり（例外あり）、雇用主はその費用を控除することができます（ただし、その費用が所得の獲得、徴収、維持に関連するものであることが条件です）。

GR-55 では、「現物」とは金銭以外の物品による報酬と定義しています。「恩恵」とは、雇用主または第三者によって提供される施設やサービスを利用する権利で、施設やサービスに係る資産が雇用主によって賃借または支払われるものと定義されています。

課税対象から除外される現物給付は以下の通りです：

- a) 全従業員に対して提供される飲食物
- b) 特定の地域における現物給付
- c) 従業員の業務遂行に必要な現物給付
- d) 地域・国家歳入予算から調達される現物給付、または
- e) 特定の種類および・または閾値の現物給付

上記 a) および b) の現物給付の範囲は、PMK-167<sup>4</sup> で規制されてきました。GR-55 では、今回、一定の基準を満たした全従業員が享受できる食品・飲料の原材料が a) の範囲に新たに追加されました。

<sup>4</sup> 財務大臣規則 No.PMK-167/PMK.03/2018、2018 年 12 月 19 日公布・発効

c)の範囲は、以前の所得税法の解説から引用されています。GR-55では、風土病、パンデミック、大規模災害への対処の一環として受領する現物給付がc)の範囲に新たに追加されました。

「現物」の課税価格は、市場価格に基づいて決定されます。「恩恵」の課税価格は、雇用主が実際に負担した（あるいは負担すべきであった）金額です。

以下の事項については、財務大臣規則にて別途規定される予定です。

- a) 特定の地域における現物給付
- b) 特定の種類および・または閾値の現物給付、および特定の閾値の全従業員が利用できる食品・飲料材料
- c) 現物給付の課税価格の決定

上記b)の現物給付の対象範囲は非常に重要な事項であり、今後財務大臣規則により、当該現物給付の種類または価値および関連する基準に関するガイダンスが提供されるべきと考えられます。

現物給付に関する経過措置は以下の通りです。

- a) 雇用主に対する規則（主に損金算入に関するもの）が以下の期間から適用されます。
  - i. 2022年1月1日より前に2022年度が開始した納税者は、2022年1月1日から、または
  - ii. 2022年1月1日以降に2022年度が開始した納税者は、その事業年度の開始日
- b) 雇用主に対する源泉徴収義務は、2023年1月1日まで開始されない
- c) ただし上記b)について、2022年1月1日から2022年12月31日まで（または2022年度が2022年1月1日以降に始まる納税者の場合は2022年度から）受給した現物給付は従業員の2022年度年次所得税申告書（雇用主により源泉徴収されていない場合）に含めて所得税の計算・納付をしなければならないことに注意してください。

### 租税回避防止措置

このセクションは所得税法18条の実施に関するもので、インドネシアにおける租税回避防止措置の取り組みに関して重要な進展を示しています。

興味深いことに、GR-55で導入された規定の方針は、所得税法32C条が18条(1) - (4)項を実施する権限を規定しているにも関わらず、条文の本文そのものではなく、条文の解説に基づいた規定です。

所得税法18条の解説によると、政府は、納税者が本来納付すべき税金を減額、回避、延期しようとし、それが税法や規則の目的・方針に反する場合、その租税回避を防止する権限が与えられるとされています。GR-55は、この防止する権限について政府が実施することのできる措置について概説しています。

GR-55は、第18条(1) - (3)項に規定された措置に加え、財務大臣に以下を実施する権限を与えています：

#### a. 財務実績比較に基づく納税額の再計算

関連者間取引に適用され、納税者の財務実績を類似企業と比較することにより、納付税額を再計算する措置です。これは次に該当する納税者に適用されます。

- i. 同種の事業を営む納税者の財務実績と比較して、「低すぎる」利益を申告している場合

- ii. 5年超の営業実績があり、いずれかの連続する3年間で「不当な」税務上の損失を計上している場合

**b. 金融商品や事業体に対する複数国間での税務上の取り扱いの差異に関する税額の再計算**

この規定は、すべての状況に適用されます(すなわち、関連当事者間であるかどうかに関係ありません)。この規定は、居住者である納税者が外国納税者に対して行った支払いのうち、外国納税者の居住国において金融商品や事業体を使用することにより居住国と「異なる」税務上の取扱いが生じる場合の損金算入を対象としています。居住者納税者による支払いは、以下の場合、損金不算入として処理することができます。

- a) 外国納税者の国で課税所得として扱われない場合、または
  - b) 外国納税者の国でも控除される(すなわち二重控除)場合
- その結果、この支払いに係る所得はインドネシアまたは外国納税者の居住国において非課税または低課税となります。

**c. 実質優先の原則に基づく税額の再決定**

この規定もあらゆる状況に適用され、他の規定を用いても防止できない「租税回避」に該当する場合、国税総局は「実質優先」アプローチに基づいて納付すべき税額を再決定できると規定しています。

このアプローチでは、以下を考慮しなければなりません。

- i. 権限と実施手続きの制限(この定義は明確でない)
- ii. 納税者の活動が「租税回避」の範囲に該当するかどうか
- iii. 取引の正式性および重要性の検証(この定義は明確でない)
- iv. 品質管理の仕組み(この定義は明確でない)、および・または
- v. 納税者の権利の保護

また、これらの規定はいわゆる「グッドガバナンス」のもと、納税者が一般的な紛争解決に係る権利を保持した上で実施されなければなりません。

上記の詳細については、財務大臣規則に規定される予定です。これらの規定の今後の進展は注視されるでしょう。

これとは別に、GR-55では、従来の一国間、二国間の取り決めに加えて、多国間で移転価格事前確認合意書(Multilateral APA)を締結することができるようになりました。

**国際租税協定**

これまでと同様に、政府は他の国や管轄区と二国間または多国間の国際租税協定を締結する権限を持っています。

税源侵食と利益移転(BEPS、Base Erosion and Profit Shifting)により租税回避を防止するための国際協力の進展に鑑み、GR-55はインドネシアが締結できる国際税務協定の種類を更新しています。

- a) 二重課税回避協定(=租税条約)
- b) BEPS防止措置を実施するための多国間条約
- c) 租税情報交換協定
- d) 権限ある当局二国間または多国間合意、および
- e) 経済のデジタル化および・またはその他のBEPS行動から生じる税務上の課題に対処するための協定 - **新規**

2022年12月16日現在、インドネシアを含む OECD・G20 における BEPS インクルーシブ・フレームワーク（包括的枠組み）の 138 の加盟国は「経済のデジタル化から生じる税務上の課題に対処するための 2 本の柱による解決策に関する声明」に参加しています。この二本の柱からなる解決策（Two-Pillar Solution）の実施に関する規定は、世界レベルでまだ進行中です。これは多国間の国際的な租税協定を通じて決定され、必要な場合には、各国の国内法は関連して変更されることとなります。

GR-55 は、物理的な施設等を必要としない新しいビジネスモデルに対して課税権を割り当てる新しいコンセプトが設計され、それによって、源泉国に広範な課税権が与えられることを認めています。さらに、無税または低税率の国・地域への利益移転をなくし、多国籍企業（MNE）が協定で合意された国際的な最低法人税を支払うことを保証するための解決策も用意されています。GR-55 は、以下のように二本の柱による解決策の構成要素を成す法的根拠となります。

a) 第 1 の柱

国際租税協定で定められた一定の基準（連結売上高や利益水準など）を満たす多国籍企業は、物理的な施設等の有無にかかわらず納税義務を果たしているとみなされ、インドネシアで課税されることになる

b) 第 2 の柱

国際租税協定の範囲内にある多国籍企業グループは、当該協定に基づき、インドネシアで徴収される国際的な最低法人税の対象となる

インドネシアにおける二本の柱による解決策の詳細な実施については、財務大臣規則でさらに規定される予定です。

## Your PwC Indonesia Contacts:

**Abdullah Azis**  
[abdullah.azis@pwc.com](mailto:abdullah.azis@pwc.com)

**Hasan Chandra**  
[hasan.chandra@pwc.com](mailto:hasan.chandra@pwc.com)

**Runi Tusita**  
[runi.tusita@pwc.com](mailto:runi.tusita@pwc.com)

**Adi Poernomo**  
[adi.poernomo@pwc.com](mailto:adi.poernomo@pwc.com)

**Hendra Lie**  
[hendra.lie@pwc.com](mailto:hendra.lie@pwc.com)

**Ryuji Sugawara**  
[ryuji.sugawara@pwc.com](mailto:ryuji.sugawara@pwc.com)

**Adi Pratikto**  
[adi.pratikto@pwc.com](mailto:adi.pratikto@pwc.com)

**Hisni Jesica**  
[hisni.jesica@pwc.com](mailto:hisni.jesica@pwc.com)

**Soeryo Adjie**  
[soeryo.adjie-c@pwc.com](mailto:soeryo.adjie-c@pwc.com)

**Adrian Hanif**  
[adrian.hanif@pwc.com](mailto:adrian.hanif@pwc.com)

**Hyang Augustiana**  
[hyang.augustiana@pwc.com](mailto:hyang.augustiana@pwc.com)

**Sujadi Lee**  
[sujadi.lee@pwc.com](mailto:sujadi.lee@pwc.com)

**Alexander Lukito**  
[alexander.lukito@pwc.com](mailto:alexander.lukito@pwc.com)

**Kianwei Chong**  
[kianwei.chong@pwc.com](mailto:kianwei.chong@pwc.com)

**Sukma Alam**  
[sukma.alam-c@pwc.com](mailto:sukma.alam-c@pwc.com)

**Ali Widodo**  
[ali.widodo@pwc.com](mailto:ali.widodo@pwc.com)

**Lukman Budiman**  
[lukman.budiman@pwc.com](mailto:lukman.budiman@pwc.com)

**Surendro Supriyadi**  
[surendro.supriyadi-c@pwc.com](mailto:surendro.supriyadi-c@pwc.com)

**Andrias Hendrik**  
[andrias.hendrik@pwc.com](mailto:andrias.hendrik@pwc.com)

**Made Natawidnyana**  
[made.natawidnyana@pwc.com](mailto:made.natawidnyana@pwc.com)

**Susetiyo Putranto**  
[susetiyo.putranto@pwc.com](mailto:susetiyo.putranto@pwc.com)

**Anton Manik**  
[anton.a.manik@pwc.com](mailto:anton.a.manik@pwc.com)

**Mardianto**  
[mardianto.mardianto@pwc.com](mailto:mardianto.mardianto@pwc.com)

**Sutrisno Ali**  
[sutrisno.ali-c@pwc.com](mailto:sutrisno.ali-c@pwc.com)

**Antonius Sanyojaya**  
[antonius.sanyojaya@pwc.com](mailto:antonius.sanyojaya@pwc.com)

**Margie Margaret**  
[margie.margaret@pwc.com](mailto:margie.margaret@pwc.com)

**Suyanti Halim**  
[suyanti.halim@pwc.com](mailto:suyanti.halim@pwc.com)

**Avinash Rao**  
[a.rao@pwc.com](mailto:a.rao@pwc.com)

**Marlina Kamal**  
[marlina.kamal@pwc.com](mailto:marlina.kamal@pwc.com)

**Tim Watson**  
[tim.robert.watson@pwc.com](mailto:tim.robert.watson@pwc.com)

**Ay Tjhing Phan**  
[ay.tjhing.phan@pwc.com](mailto:ay.tjhing.phan@pwc.com)

**Nicholas Sugito**  
[nicholas.sugito@pwc.com](mailto:nicholas.sugito@pwc.com)

**Tjen She Siung**  
[tjen.she.siung@pwc.com](mailto:tjen.she.siung@pwc.com)

**Brian Arnold**  
[brian.arnold@pwc.com](mailto:brian.arnold@pwc.com)

**Nikolas Handradjid**  
[nikolas.handradjid@pwc.com](mailto:nikolas.handradjid@pwc.com)

**Turino Suyatman**  
[turino.suyatman@pwc.com](mailto:turino.suyatman@pwc.com)

**Dexter Pagayonan**  
[dexter.pagayonan@pwc.com](mailto:dexter.pagayonan@pwc.com)

**Oki Octabiyanto**  
[oki.octabiyanto@pwc.com](mailto:oki.octabiyanto@pwc.com)

**William Christopher**  
[william.christopher@pwc.com](mailto:william.christopher@pwc.com)

**Enna Budiman**  
[enna.budiman@pwc.com](mailto:enna.budiman@pwc.com)

**Omar Abdulkadir**  
[omar.abdulkadir@pwc.com](mailto:omar.abdulkadir@pwc.com)

**Yessy Anggraini**  
[yessy.anggraini@pwc.com](mailto:yessy.anggraini@pwc.com)

**Esa Perdana**  
[esa.perdana@pwc.com](mailto:esa.perdana@pwc.com)

**Otto Sumaryoto**  
[otto.sumaryoto@pwc.com](mailto:otto.sumaryoto@pwc.com)

**Yuliana Kurniadjaja**  
[yuliana.kurniadjaja@pwc.com](mailto:yuliana.kurniadjaja@pwc.com)

**Gadis Nurhidayah**  
[gadis.nurhidayah@pwc.com](mailto:gadis.nurhidayah@pwc.com)

**Peter Hohtoulas**  
[peter.hohtoulas@pwc.com](mailto:peter.hohtoulas@pwc.com)

**Yunita Wahadaniah**  
[yunita.wahadaniah@pwc.com](mailto:yunita.wahadaniah@pwc.com)

**Gerardus Mahendra**  
[gerardus.mahendra@pwc.com](mailto:gerardus.mahendra@pwc.com)

**Raemon Utama**  
[raemon.utama@pwc.com](mailto:raemon.utama@pwc.com)

[www.pwc.com/id](http://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](mailto: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.

© 2022 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](http://www.pwc.com/structure) for further details.

