

# TaxFlash

2026年1月 / 第1号



ページ 1  
インドネシア租税条約の実  
施に関する最新動向

## インドネシア租税条約の実施に関する最新動向

2025年12月31日、財務大臣は、インドネシア租税条約の実施手続きを更新するため、PMK-112<sup>1</sup>を公布しました。

PMK-112 は、これまで国税総局(Direktorat General of Taxes、以下「DGT」)規則第25号<sup>2</sup>「外国納税者(Wajib Pajak Luar Negeri)による租税条約の適用手続き」および第28号<sup>3</sup>「国内納税者(Wajib Pajak Dalam Negeri)による租税条約の適用手続き」に規定されていた内容を組み込んでいます。PER-25については [TaxFlash No. 13/2018](#)、PER-28については [TaxFlash No. 01/2019](#)をご参照ください。

PMK-112 における主な変更点は以下の通りです。

### 国内納税者による租税条約適用手続き

PMK-112 の規定の大部分は PER-28 を踏襲していますが、以下の点が更新されています。

- 国内納税者向けの居住者証明書(Certificate of Domicile、CoD)のフォームについて、取引相手の名称および納税者番号の記載が不要に。
- 特別フォーム(Formulir Khusus: 租税条約相手国の税務当局が、インドネシア国内納税者のステータス確認のために発行する書式)に対する認証または却下通知の発行のスケジュールが、完全な申請書類の受領後「5 営業日以内」から「10 暦日以内」へと変更。

## 外国納税者による租税条約の適用手続き

### 1. 事務手続き

PMK-112の規定の大部分はPER-25と同様ですが、以下の点が更新されています。

- a) 外国納税者の居住者証明書に有効期間の記載がない場合、その証明書は発行月については有効とみなされます。
- b) DGTフォームを最初に受領した源泉徴収義務者／徴収者は、同フォームの記載内容の完全性に加えて、外国納税者が租税条約の恩典を享受する資格を有するかどうかを確認しなければならなくなりました。すなわち、外国納税者がインドネシアの税務上の居住者(税務上の納税義務者)でないこと、租税条約締結国の居住者であること、租税条約の濫用を行っていないことを確認する必要があります。要件を満たさない場合は、所得税法に従って源泉徴収・徴収を行わなければならないかもしれません。
- c) DGTフォームが改訂され、従来は配当・利子・ロイヤルティの受領者のみが記載していたパートVI 受益者テスト(Beneficial Owner Test)が削除されました。これに代わり、同テストの内容はパートVIに統合され、インドネシアから所得を得るすべての法人が記載する必要がある項目となりました(配当・利子・ロイヤルティに限定されない)。また、PER-25に記載されていた「租税条約恩典を享受するための受益者テスト回答の指定」はPMK-112では削除されています。
- d) PMK-112は、外国納税者が租税条約の恩典を享受する資格を有する場合、DGTフォームを税務調査、異議申立て、または更正決定通知書の減額・取消請求の手段中に提出したとしても、租税条約の恩典を適用できることを明確に示しています。

### 2. 条約濫用防止

外国納税者は、租税条約の濫用を行わない限り、租税条約上の恩典を享受することができます。PMK-112では、租税条約濫用を、租税条約の趣旨および目的に反して、外国納税者が所得税の支払を軽減・回避・繰延する一切の行為と定義しています。さらに本規則では、租税条約の「趣旨および目的」を、租税回避や租税逃れを通じた課税逃れが生じる機会を作り出すことなく、二重課税を排除することとしています。これには、第三国の納税者による租税条約の不適切な利用も含まれます。これらの定義は、租税条約濫用防止を目的とするOECD多国間協定(MLI)第6条および最新のOECDモデル租税条約の前文の規定を採用したものです。

DGTは、租税条約に同様の規定が存在しない場合、租税条約の規定または所得税法における国内の濫用防止規定に基づき、租税条約の濫用を防ぐ観点から納税者の遵守状況を審査することができます。これらの遵守テストの結果、要件が満たされていないと判断された場合には、DGTは所得税法に基づき納付すべき税額を決定します。

PMK-112には、MLIに定められた濫用防止規定の一部が組み込まれています。PMK-112の本文では、これらの濫用防止規定の適用を、関連する租税条約で規定されている場合にのみ明示的に限定していません。しかし、付録に示されている例示からは、これらの濫用防止規定は、関連する租税条約に採用されている場合に適用されることが示唆されています。

PMK-112に定められている国内の反濫用規定には、以下のものが含まれます。

**a) 受益者テスト**

PMK-112は、所得の受領者がその所得を真に享受する者であることを判定するための実質的所有者テストを定めています。これらのテストは、PER-25に規定されていた内容と同一です。

**b) 配当への低税率適用要件**

PMK-112では、租税条約において持株割合に応じて配当に二つの源泉税率が規定されている場合、より低い税率を適用できる条件が定められています。法人形態の外国納税者が以下の要件を満たし、かつ配当所得の受益者である場合、低い源泉税率が適用されます。

- 一定割合以上の株式を保有していること、および
- 最低365暦日の保有期間を満たしていること(配当支払日を含む)

この規定は、MLI第8条および最新のOECDモデル租税条約第10条に基づいています。

法人形態の外国納税者がこれらの条件を満たさない場合、納税者が所得の受益者である限り、租税条約に規定された高い方の源泉税率が適用されます。

**c) 重要な不動産を有する法人の株式譲渡に係るキャピタルゲインの課税権判定要件**

PMK-112では、以下の条件を満たす場合、インドネシアが株式または持分の譲渡に伴うキャピタルゲインに対して課税権を有すると規定しています。

- 譲渡対象となる法人の総資産価値に占める不動産の価値が、関連する租税条約に定められた基準割合を超えていること、および
- この基準割合が、株式または持分の譲渡日の前365暦日のいずれかの時点で満たされていること

これらの条件を満たさない場合、キャピタルゲインに対する課税権は、当該租税条約の規定に基づき相手締約国に帰属します。

この規定は、MLI第9条および最新のOECDモデル租税条約第13条の規定を採用したものです。

**d) 恒久的施設(PE)認定の人為的回避に関する規定**

PMK-112は、PMK-35<sup>4)</sup>に規定されているPE(恒久的施設)関連の規定およびMLIの内容と類似した規定を採用しています。

PMK-112では、外国納税者が以下のいずれかに該当する場合、インドネシアに恒久的施設を有するとみなされると規定されています。

- インドネシアにおいて事業活動に使用される恒久的な事業所を有している場合
- 租税条約で定められた期間基準を超えて、建設、据付、組立プロジェクトを実施している場合



- 外国納税者に代わって、インドネシアにおける従属代理人が定期的に契約を締結している場合、または定期的に契約を締結していない場合であっても、外国納税者に代わって定期的に商品の引渡しを行っている場合
- 外国納税者に代わってインドネシアで保険契約の保険料を受領したり、リスクを引き受けている保険代理人または従業員がいる場合
- その活動が、単なる準備的または補助的機能の範囲を超えている場合

PMK-112では、恒久的施設ステータスの人為的な回避を防止するため、以下の濫用防止規定が設けられています。

a. **委託販売取引** – MLI第12条を採用

この規定では、外国納税者の従属代理人が契約締結において主要な役割を果たし、外国納税者がその契約内容を実質的に変更することなく最終化している場合、PEが存在するとみなされます。

b. **特定活動の免除** – MLI第13条を採用

外国納税者は、活動を準備的または補助的機能に限定することにより恒久的施設を回避することがあります。この回避防止規定では、外国納税者またはその関連者がインドネシアで行う活動が、本当に準備的または補助的機能の範囲にとどまっているか、実質的な事業活動に該当しないことを保証するものです。

c. **契約の分割** – MLI第14条を採用

この規定では、外国納税者に係る期間テストは、外国納税者本人およびその密接に関連する者のインドネシアでの滞在期間を合算して行われます。各滞在期間が30日を超え、かつすべてのプロジェクトが同一の作業現場で実施されている場合に、期間の合算が適用されます。

さらに、PMK-112では、密接に関連する者について、支配関係または所有割合が50%超である者、または同一の支配下にある者を指すものと定義しています。この定義は、特定活動免除や契約分割に関する規定を適用するために、MLI第15条を参考として採用されたものです。

外国納税者が恒久的施設ステータスを回避するために租税条約を濫用していると国税総局が判断した場合、インドネシア税法に基づき、みなし恒久的施設に対して国税総局が職権で納税者番号(Nomor Pokok Wajib Pajak, NPWP)を付与することができます。

e) **恩典の制限**

この濫用防止規定は、租税条約の恩典を受ける適格性が、当該租税条約に規定された基準に基づいて判断される、と規定されており、これには以下が含まれる場合があります。

- 租税条約相手国の居住者である個人
- 租税条約相手国の居住者である個人が50%超の株式を保有している法人
- その所得の50%超が、租税条約に特定されていない第三者に対する義務履行に使用されていない法人
- 株式の50%超が、租税条約に明示された証券取引所で定期的に取り引されている法人

f) **主要目的テスト(PPT)**

主要目的テストは、取引または取決め(契約、覚書、スキーム、単一または一連の取引を含む)の主要な目的、または主要な目的の一つが、租税条約上の恩典を直接または間接的に享受することにある場合、その恩典を付与しないことを確保するための規定です。この規定は、MLI第7条および最新のOECDモデル租税条約第29条を採用したものです。

主要目的テストは、他の濫用防止規定が適用できない場合、または租税条約の恩典を享受することを目的とした取決めにより恩典が得られている疑いがある場合に適用されます。

PMK-112では、主要目的テストの適用にあたり、以下の事項を分析することとされています。

- 取引の構造および基礎となる契約内容
- 法的形式と経済的実質の比較
- 取引の時期および期間
- 関係当事者、その関係性、および取引における権利義務
- 租税条約上の恩典および取引から生じるその他の利益
- その他関係する事実および状況



## Your PwC Indonesia contacts

Abdullah Azis <a href="mailto:abdullah.azis@pwc.com">abdullah.azis@pwc.com</a>	Gerardus Mahendra <a href="mailto:gerardus.mahendra@pwc.com">gerardus.mahendra@pwc.com</a>	Raemon Utama <a href="mailto:raemon.utama@pwc.com">raemon.utama@pwc.com</a>
Adi Poernomo <a href="mailto:adi.poernomo-c@pwc.com">adi.poernomo-c@pwc.com</a>	Hasan Chandra <a href="mailto:hasan.chandra@pwc.com">hasan.chandra@pwc.com</a>	Raka Putra <a href="mailto:raka.putra@pwc.com">raka.putra@pwc.com</a>
Adi Pratikto <a href="mailto:adi.pratikto@pwc.com">adi.pratikto@pwc.com</a>	Hendra Lie <a href="mailto:hendra.lie@pwc.com">hendra.lie@pwc.com</a>	Riyadi <a href="mailto:riyadi.riyadi-c@pwc.com">riyadi.riyadi-c@pwc.com</a>
Adrian Hanif <a href="mailto:adrian.hanif@pwc.com">adrian.hanif@pwc.com</a>	Hisni Jesica <a href="mailto:hisni.jjesica@pwc.com">hisni.jjesica@pwc.com</a>	Runi Tusita <a href="mailto:runi.tusita@pwc.com">runi.tusita@pwc.com</a>
Alexander Lukito <a href="mailto:alexander.lukito@pwc.com">alexander.lukito@pwc.com</a>	Hyang Augustiana <a href="mailto:hyang.augustiana@pwc.com">hyang.augustiana@pwc.com</a>	Ryuji Sugawara <a href="mailto:ryuji.sugawara@pwc.com">ryuji.sugawara@pwc.com</a>
Aman Santosa <a href="mailto:aman.santosa-c@pwc.com">aman.santosa-c@pwc.com</a>	Irene Satyanagara <a href="mailto:irene.satyanagara@pwc.com">irene.satyanagara@pwc.com</a>	Sukma Alam <a href="mailto:sukma.alam-c@pwc.com">sukma.alam-c@pwc.com</a>
Andrias Hendrik <a href="mailto:andrias.hendrik@pwc.com">andrias.hendrik@pwc.com</a>	Kianwei Chong <a href="mailto:kianwei.chong@pwc.com">kianwei.chong@pwc.com</a>	Surendro Supriyadi <a href="mailto:surendro.supriyadi-c@pwc.com">surendro.supriyadi-c@pwc.com</a>
Angeline <a href="mailto:angeline.angeline@pwc.com">angeline.angeline@pwc.com</a>	Lukman Budiman <a href="mailto:lukman.budiman@pwc.com">lukman.budiman@pwc.com</a>	Susetiyo Putranto <a href="mailto:susetiyo.putranto@pwc.com">susetiyo.putranto@pwc.com</a>
Angga Wardhani <a href="mailto:angga.wardhani@pwc.com">angga.wardhani@pwc.com</a>	Made Natawidnyana <a href="mailto:made.natawidnyana@pwc.com">made.natawidnyana@pwc.com</a>	Sutrisno Ali <a href="mailto:sutrisno.ali-c@pwc.com">sutrisno.ali-c@pwc.com</a>
Anton Manik <a href="mailto:anton.a.manik@pwc.com">anton.a.manik@pwc.com</a>	Margie Margaret <a href="mailto:margie.margaret@pwc.com">margie.margaret@pwc.com</a>	Suyanti Halim <a href="mailto:suyanti.halim@pwc.com">suyanti.halim@pwc.com</a>
Antonius Sanyojaya <a href="mailto:antonius.sanyojaya@pwc.com">antonius.sanyojaya@pwc.com</a>	Marlina Kamal <a href="mailto:marlina.kamal@pwc.com">marlina.kamal@pwc.com</a>	Tjen She Siung <a href="mailto:tjen.she.siung@pwc.com">tjen.she.siung@pwc.com</a>
Avinash Rao <a href="mailto:a.rao@pwc.com">a.rao@pwc.com</a>	Nicholas Sugito <a href="mailto:nicholas.sugito@pwc.com">nicholas.sugito@pwc.com</a>	Turino Suyatman <a href="mailto:turino.suyatman@pwc.com">turino.suyatman@pwc.com</a>
Ay Tjhing Phan <a href="mailto:ay.tjhing.phan@pwc.com">ay.tjhing.phan@pwc.com</a>	Nikolas Handradjid <a href="mailto:nikolas.handradjid@pwc.com">nikolas.handradjid@pwc.com</a>	William Christopher <a href="mailto:william.christopher@pwc.com">william.christopher@pwc.com</a>
Brian Arnold <a href="mailto:brian.arnold@pwc.com">brian.arnold@pwc.com</a>	Novie Mulyono <a href="mailto:novie.mulyono@pwc.com">novie.mulyono@pwc.com</a>	Yessy Anggraini <a href="mailto:yessy.anggraini@pwc.com">yessy.anggraini@pwc.com</a>
Dexter Pagayonan <a href="mailto:dexter.pagayonan@pwc.com">dexter.pagayonan@pwc.com</a>	Oki Octabiyanto <a href="mailto:oki.octabiyanto@pwc.com">oki.octabiyanto@pwc.com</a>	Yuliana Kurniadjaja <a href="mailto:yuliana.kurniadjaja@pwc.com">yuliana.kurniadjaja@pwc.com</a>
Enna Budiman <a href="mailto:enna.budiman@pwc.com">enna.budiman@pwc.com</a>	Omar Abdulkadir <a href="mailto:omar.abdulkadir@pwc.com">omar.abdulkadir@pwc.com</a>	Yunita Wahadaniah <a href="mailto:yunita.wahadaniah@pwc.com">yunita.wahadaniah@pwc.com</a>
Esa Perdana <a href="mailto:esa.perdana@pwc.com">esa.perdana@pwc.com</a>	Otto Sumaryoto <a href="mailto:otto.sumaryoto@pwc.com">otto.sumaryoto@pwc.com</a>	
Gadis Nurhidayah <a href="mailto:gadis.nurhidayah@pwc.com">gadis.nurhidayah@pwc.com</a>	Peter Hohoulas <a href="mailto:peter.hohoulas@pwc.com">peter.hohoulas@pwc.com</a>	

[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.

© 2026 PwC Tax Indonesia. 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.