

インドネシア税務トピック

＜租税特赦（タックスアムネスティ）、
債務の資本化（デッドエクイティスワップ（DES））、
土地についての付加価値税（VAT）＞

（2017年1月）

日本貿易振興機構（ジェトロ）

ジャカルタ事務所

ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課

本報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）ジャカルタ事務所が現地税務コンサルティング会社 **Asahi Networks Indonesia** に作成委託し、2017年1月に入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本稿はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本稿にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよび **Asahi Networks Indonesia** は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよび **Asahi Networks Indonesia** が係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

独立行政法人日本貿易振興機構（ジェトロ）
ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課
E-mail：BDA@jetro.go.jp

ジェトロ・ジャカルタ事務所
E-mail：JKTJETRO@jetro.go.jp

The logo for JETRO, consisting of the word "JETRO" in a stylized, bold, serif font.

目次

1. 税務行政の状況 —租税特赦（タックスアムネスティ）政策	1
2. 債務の資本化（デッドエクイティスワップ（DES））	4
3. 土地についての付加価値税（VAT）	6

インドネシア税務トピック

<租税特赦（タックスアムネスティ）、債務の資本 （デッドエクイティスワップ（DES））、土地についての付加価値税（VAT）>

1. 税務行政の状況 — 租税特赦（タックスアムネスティ）政策

(1) 税務行政の変化

インドネシアの国家歳入の約 9 割は租税収入で成り立っています。財政安定のため、徴税目標の達成は税務行政上の最重要課題の一つとされています。しかし、徴税目標は非常に高く設定されているため、2008 年以降未達が続いてきました。2016 年も徴税目標 1,539 兆ルピアに対して、実績額 1,283 兆ルピアでした。こうした非現実的な徴税目標を設定されていることが、従来から税務官による無謀ともいえる取り立てに繋がり、さらには行政のコンプライアンス問題に発展していました。

しかし、2016 年 7 月、世界銀行のスリ・ムリヤニ専務理事(当時)が財務大臣に就任して以降、状況に変化が生まれました。スリ財務大臣は政府予算の修正を何度も実施し、最終的に 2017 年度の徴税目標額を前年比マイナスとなる 1,498 兆ルピアに決定しました。同目標額は、前年の実績額に比べると高い数値ですが、現実主義的な税務行政に向けて一歩前進したと言えます。

(2) 租税特赦（タックスアムネスティ）の導入

税収増加に向けた取り組みとして、インドネシア財務省は、2016 年に租税特赦（タックスアムネスティ）政策を導入しました。同政策は、2016 年 1 月から 2017 年 3 月末までの期間に限り、未申告の資産(国内、国外とも)を申請すれば、特赦として追徴課税を行わず、通常よりも低い税率で納税できるとする制度です。通常の所得税は、課税所得に対して課されますが、租税特赦の場合、それとは異なり課税されていない／申告されていない資産（流動および固定を問わない）に対して、同制度で決めた税率をかけて贖罪金（redemption money）を算定します。贖罪率は、3 カ月ごとに引き上げられて、早く申告するほうが低い贖罪金で済む制度となっています。さらに、国外にある資産をインドネシア国内に還流することも奨励し、国内に還流する場合により安い税率が適用されました。

租税特赦は、現在（17年3月時点）までに62万7,000人以上が参加したと伝えられており、一定の成果が見られました。しかし、目標としていた1兆5,000億円相当額には届かない見込みです。制度利用が進まない理由の一つとして、行政に対する不信があると考えられています。租税特赦の利用者からすれば、これまで未申告だった資産を申告すると、後々どのような徴税を受けるか分からないという懸念や、申告しなくても隠し財産を厳しく追求されることはないだろうという予測が働いたといわれています。

日系企業に関していうと、総じてコンプライアンス意識が高いため、未申告の所得や資産が存在するケースは稀です。そのため、通常の事業活動を行っている日系企業が租税特赦の適用を検討することは稀でした。しかしながら、新規にインドネシアへ投資を考えている企業が、既存の企業の株式を取得して進出するような場合、買収先の税務リスクを無くすために、租税特赦を検討するケースがありました。インドネシアの税務時効は5年間です。株式取得後に税務調査が入る場合、仮に買収先に未申告の所得や資産が存在すれば、税務上のリスクとなります。租税特赦を利用すれば、こうしたリスクを減らすことが可能でした。

ただし、この場合もメリットとデメリットがあります。租税特赦によって、2015年度を含む過去5年間の税務リスクが無くなることはメリットですが、対象会社が税務上の損失の繰越額がある場合、税務調査が終了し損失額が確定している年度以外の年度については、税務上の損失が失効するデメリットがあります。つまり、本来であれば将来の5年間に亘り損失の持ち越しができるのですが、この権利が失効することになります。なお、将来の損益予測に照らして相殺仕切れないほどの損失があるような場合、これば必ずしもデメリットになるということではありません。

他のデメリットとして、付加価値税（VAT）については2015年12月31日時点で仮払VATが計上されている場合、その全額を仮払VATとする権利、すなわち将来に持ち越して仮受VATと相殺するないしは還付する権利が失効することになります。さらに法人として租税特赦を実施した場合、申告した資産は資本取引として貸借対照表の資産を計上し、同時に純資産の増加として計上することになります。また、租税特赦の申請自体が、コンプライアンス上問題にならないかも検討すべき点です。特赦（アムネ스티）という用語が、罪を見逃すというような意味合いのため、申請に当たる適用理由を考慮することになります。

17年3月末の租税特赦終了後は、徴税強化の動きが懸念されており、実際に既にその動

きが出てきています。前述の通り、租税特赦が目標額に届かなかったことが要因です。インドネシア進出済みの日系企業は経験済みの場合が多いですが、徴税の際は税務署からのお尋ね書（レター）が届きます。一般的に、同レターに対する回答・対応は煩雑となります。明らかに納税が行われていない場合や納税遅延による金利徴収の場合を除くと、未確認の事象や、事実誤認の事象に対してレターが発行されているケースも多数あります。しかしながら、税務署から発行されるレターの種類によっては無視することもできず、反証のために税務当局の確証を持参して、担当官に説明するなどの対応が必要となります。

2. 債務の資本化（デッドエクイティスワップ（DES））

インドネシアは従来、外貨借入について諸外国と比較しても寛容で、現地法人から海外への送金も特に送金額等についての規制はなく、中銀への報告義務が課されている程度でした。しかしながら、ASEAN 諸国におけるインドネシアのプレゼンスの高まりに伴い、2014 年途中から通貨ルピアの価値を安定させるための規制が導入されました。例えば、外貨借入に対して中銀が一定の規制を設けることで、逆にルピアでの資金調達を促す政策や、国内の取引通貨を原則ルピア建てに限るといったルピア需要を喚起する政策が挙げられます。

こうした政策は多くの日系企業に影響を与えています。従来、多くの日系企業は親会社からの信用供与を得ることで円建てで資金を調達し、調達コストを抑えてきました。しかし、中銀規則の施行により外貨の資金調達をする場合は、従来の外貨借入報告に追加して、外貨建て債権債務に一定の流動比率を達成すること、そのために為替ヘッジを実施することが義務化され、調達コストが増加しました。その上、2016 年以降借入を実施する場合、当該借入を実施する会社の格付け取得が義務化されました。中小企業にとっては格付けを取得することが難しく、これらの一連の規制が突然導入されたことで実務は相当混乱しました。

さらに過少資本制度が導入され、資本金 1 に対して借入等債務額の 4 倍に該当する金額までの調達コストしか損金算入が認められないことになりました。親子ローンがある場合は、先述の外貨建て債務の流動性規制に対応するため、債務を資本に転換することで過少資本制度にも対応し、かつ調達コストも抑えることができますので、自己資本比率が低い会社はこの対応を進めました。

他方、債務の資本化（DES）にあたる税務リスクも懸念されます。通常債務を免除して増資するような場合は、債務免除益に対する課税が発生します。しかし、DES の場合は債務と資本の額が同額であれば課税の問題はないということが、過去に税務当局から出されている確認書（ルーリングレター）などからは明らかになっています。

会社の純資産で見た場合に額面との差額があり、純資産が額面を割っている場合は、適正価格よりも高い金額で一株を引き受けることとなります。よって、その差額について子会社は寄付を受けたという扱いとして課税されるのが、日本など他国のルールです。しかしな

がら、今のところインドネシアでは実務上これについての問題提起はされていません。理論的には将来的に課税される懸念が残る形となっています。

3. 土地についての付加価値税（VAT）

商業生産開始前に土地を取得した場合、支払った VAT について土地は資本財ではないという税務上の解釈から、還付されないケースが報告されていました。これについては、現状の実務に照らしてもさほど状況は変わっていません。しかしながら、長年に渡って当該 VAT を貸借対照表上で仮払 VAT として計上しておくことが本社から問題視され、これに対してなんらかの処理が迫られるケースがあります。実務上最も保守的な処理としては、当該 VAT については関連する土地の取得原価に振替をするという方法です。その場合、帳簿だけでなく過去の VAT の月次申告書の修正も必要になります。

次に、税務時効が 5 年という規定がありますので、仮払いとして処理している VAT についても、5 年経てば仮払いとして計上した VAT については調査権が失効します。そのため、基本的には将来の仮受 VAT と相殺するためにそのまま仮払い VAT として計上しておくということであれば、税務実務上は問題にはなりません。

最後に VAT を還付してもらう場合は、還付にあたり税務調査が実施されるということになります。既に 5 年経っている場合、調査権が失効しているのでそのまま還付されるのではないかと期待されますが、実際に還付するには税務調査が必須ですので、還付が自動的にはされません。VAT は月次で申告し、仮払い VAT が仮受 VAT と相殺しきれない場合は、これを翌月に繰り越すこととなります。よって、仮に還付申請をした場合に税務当局の裁量で当該土地についての VAT を 5 年以内の取引と見立てて調査対象にするということも、税務当局の裁量として実施されるかもしれませんが、その場合であっても当該 VAT が還付されるという判断を受けることは無いということになります。

以上