

关于国际工程税务风险管理的应用与实践

张文刚

中国水电建设集团十五工程局有限公司，陕西 西安 710000

DOI:10.61369/SE.2026070003

摘 要： 伴随着全球一体化程度的不断加深，全球范围内，各国间资源整合与分工日益细化。加之我国建筑行业在积极响应国家“一带一路”及“人类命运共同体”的政策指引下，积极在海外市场取得了长足发展，印度尼西亚市场近两年发展尤为迅速。但是伴随着各施工企业业绩的爆发式增长，我国企业在印尼承接工程项目也面临各式各样的挑战与风险，其中税务风险表现的尤为突出，直接影响企业的经济效益和海外盈利水平。本文通过阐述印度尼西亚税收管理相关法律法规，结合“2023年度印尼国家税务局全税种审计”在印度尼西亚国别具体实施案例对海外国家工程税务风险展开研究。

关 键 词： 国际工程承包；税务风险；全税种审计

On the Application and Practice of Tax Risk Management in International Engineering

Zhang Wengang

SINOHYDRO CORPORATION ENGINEERING BUREAU 15 CO.,LTD. Xi'an, Shaanxi 710000

Abstract： With the continuous deepening of global integration, the resource integration and division of labor among countries have become increasingly detailed worldwide. In addition, in response to the national policies of "Belt and Road Initiative" and "Community with a Shared Future for Mankind", the construction industry in China has actively achieved significant development in overseas markets. The Indonesian market has developed particularly rapidly in the past two years. However, with the explosive growth of the performance of various construction enterprises, Chinese enterprises undertaking projects in Indonesia also face various challenges and risks, among which tax risks are particularly prominent, directly affecting the economic benefits and overseas profit levels of the enterprises. This paper conducts research on overseas country engineering tax risks by elaborating on the relevant laws and regulations of tax administration in Indonesia and combining with the specific implementation case of "Full Tax Audit of the Indonesian National Tax Bureau in 2023" in the Indonesian country.

Keywords： international engineering contracting; tax risk; comprehensive tax audit

一、印度尼西亚全税种审计的背景描述

（一）印度尼西亚全税种审计的基础定义和主要内容

1. 定义

全税种综合审计（Comprehensive Full Tax Audit）：印尼税务总局最高等级稽查项目，覆盖经济活动的全部纳税义务，包括且不限于中央相关税种+地方税、预扣税、进口税、转让定价等。与企业单一税种抽查形式存在区别，涉及范围包括企业申请增值税退税、所得税退税、大额申报异常、高风险的内部关联交易、企业连续亏损报表等各方面。

2. 现行核心印尼法律法规参考依据

— 主税法：2021年《税收协调法 HPP No.7/2021》及印尼财政部依托《税收协调法 HPP No.7/2021》为母法制定的规章（如：PKM 15/2025全税种审计流程）。

— 全税种审计统一流程：印尼财政部 PMK 15/2025（2025-02-14生效，优化整合所有税种审计规则，简化审计流程。同时废除旧增值税、PBB 土地税等单独税种等审计旧版条例）

— 2026年新规：PMK 1/2026，全面收紧资料提交时限、强化虚开发票/转让定价刑事移送标准，加强对税务违法行为的控制。

3. 法定追溯期

法定追溯5个完整纳税年度；

对于企业存在故意偷逃漏税、虚开增值税发票、伪造会计凭证的行为时，无追溯年限限制；

所有会计凭证、账簿、电子发票（e-Faktur）等体现企业经营行为的原始资料必须留存10年备查。

4. 印尼国家审计类型划分（PMK15/2025）

（1）专项审计（Focused Audit）：仅包括单一税种或某单一业务；

(2) 转让定价专项审计 (TP Audit): 企业集团内部关联交易事项穿透式核查, 无法合理认定时进一步升级为全税种审计;

(3) 全税种综合审计 (Comprehensive Full Tax Audit): 全覆盖至印尼境内的全部税种的经济业务, 税务稽查周期最长不超过5个月, 另加30个工作日内出具全税种综合审计调整财务报告。

5. 印尼企业完整征税体系 (全税种审计覆盖清单)

(1) 中央直接税 (所得税体系 PPh)

1) PPh 25 企业所得税 (标准税率22%)

审计核查重点项目: 企业收入确认及成本费用抵扣、固定资产折旧摊销、企业亏损结转情形、国家税收优惠资质的采用以及境外所得抵免依据等情形。

2) PPh 21 员工个人所得税

企业为法定扣缴义务人, 存在税法规定代扣代缴的现实义务; 审计针对雇工资、奖金、社保、个税、未代扣处罚及其他与员工相关的由雇主承担的非货币性福利费用的纳税义务等情形。

3) PPh 23 印尼境内居民纳税人预扣税

- 除土地、房屋等租金、技术、咨询服务费2%

- 股息、利息、特许权15%

审计核查重点项目: 无真实发生业务和相关资料向内部关联方支付服务费、未足额代扣应税劳务预扣税等情形。

4) PPh 26 非居民纳税人预扣税

境外母公司股息、利息、技术费标准税率为20%, 在取得中国居民纳税人资质后, 可凭中印尼税收协定优惠税率降为5%或10%;

审计核查重点项目: 中国一印尼税收协定资质证明、实际受益所有人的资质及其他足以证明经济业务真实性的相关辅助性资料等。

5) PPh 22 进口预缴所得税

有进口资质 NPWP 企业2.5%, 无资质7.5%; 进口报关单、缴税凭证、年度抵税匹配核查。

6) 最终简易所得税 PPh Final 0.5%

年营收≤48亿盾微型企业按营业额缴纳; 审计核查营收阈值、资质存续。

(二) 中央间接税 (增值税与奢侈品税)

1. PPN 增值税

普通商品服务11%、奢侈品12%、出口0%; 强制登记门槛年营收48亿盾 (PKP 纳税人)。

审计核心: 电子发票 e-Faktur 真伪、三单匹配 (发票 + 银行流水 + 物流单)、进项抵扣合理性、出口退税单证、虚开发票重灾区。

2. PPnBM 奢侈品销售税

豪车、高端住宅、游艇、奢侈品10% - 200% 分级税率; 贸易 / 制造企业必查。

(三) 资产类中央 / 地方税

1. PBB 土地与建筑物税 (不动产税)

税率最高0.5%, 按 NJOP 房产评估价计税; 厂房、办公楼、仓库全部覆盖, 2025年纳入统一全税种审计范围, 不再单独稽查。

2. BPHTB 不动产转让税

土地厂房买卖、股权实质转让不动产, 卖方2.5% 全额计税。

3. Materai 印花税

合同、发票、借款凭证、董事会决议漏贴印花税直接罚款。

(四) 进口 / 海关相关税种 (海关数据与税务总局联网比对)

关税 BM、进口 PPN、PPh22进口预提税; 审计交叉核对报关单、提单、付汇流水、库存进销存, 防止低报货值逃税。

(五) 其他法定税种 (2021新法新增)

1. 碳税 Pajak Karbon: 燃煤、高耗能企业专项核查

2. 地方省 / 市税: 机动车税、广告税、餐饮地方附加、矿区地方分成税, 全税种审计一并覆盖。

二、印尼国别税收管理现状及存在的主要问题

通过“2023年度印尼国家税务局全税种审计”暴露出中国企业在印尼的税务工作过程中, 一方面固化于中国的税法思维, 对当地的税务理解不深, 无法结合印尼当地税法及时调整税收筹划方法, 理论与实操的“两张皮”, 另一方面将公司的利益过度依赖印尼当地税务代理机构, 造成税务管理实质上的“以包代管”现象突出。最终导致企业的税务管理混乱, 导致经济损失。

海外国际工程施工承包项目的税务风险实质上是由于纳税义务人局限于自身对当地税法缺乏更深层次的理解导致的应税行为与实际税法规定之间产生的冲突, 最终导致在具体实施过程中的多交或少交税的损失。进而造成企业利润损失或产生税务罚款、滞纳金、税务犯罪及损害企业形象等。

(一) EPC 合同拆分导致的最终预提所得税风险

海外建筑施工企业 EPC 交钥匙形式工程中, 常见以“EP 离岸 + C 在岸”的形式。部分企业存在故意强化“EP 离岸”的合同份额, 进而弱化“C 在岸”的合同份额, 以减少印尼当地最终预提所得税的占比。但是根据印尼税务局的口径, 完整的 EPC 总承包合同作为一个整体的建筑施工服务需要完成统一的最终预提所得税税务申报, 对于形式上的仅拆分合同文本、分开结算, 税务局要求以全部合同额适用2.65%的最终预提所得税。

2026年印尼新上线的 Coretax 数字化税务稽查系统, 多次触发针对形式拆分, 实质上属于同一关联企业内部的合同拆分导致的最终预提税罚款的经典案例, 从而导致施工企业造成现实意义的恶性税务风险。

某中资施工企业在印尼承担棉兰火电站项目建设期间, 将价值1.8亿元人民币设备采购合同整体从 EPC 合同中拆分, 仅对项目的施工部分承担2.65% 部分最终预扣所得税, 税务局认定该拆分部分合同无效, 多次申诉, 均败诉。最终导致企业额外承担4164万元人民币补缴总额税款。

1. 需补缴欠税本金

税务局认定税基 = 1.8 亿元

应补最终预提所得税总额 = $18,000 \times 4\% = 447$ 万元

2. 税务稽查20% 行政处罚

罚款 = $447 \times 20\% = 95.4$ 万

补缴税款 + 税务罚款小计: $447 + 95.4 = 542.4$ 万元

3. 根据补缴税款总额倒推滞纳金 (按商业银行当期月息

2%，单利计算，反算滞纳金及罚息）

滞纳金及利息总额 = 4164 - 542.4 = 3621.6 万元

滞纳金 = 滞纳金及利息总额 ÷ 应补缴预提所得税利息合计额
= 滞纳金及利息总额 ÷ (应补最终预提所得税总额 × 2%)
= 3621.6 ÷ (447 × 2%) = 405.1 个月。

(二) 工程施工企业内部转移定价的税务风险

海外施工企业多以背靠母公司的品牌影响力，在境外通过委托实施分包方式获得施工承包合同。对于同一母公司内部、印尼分公司、境外注册的代表处之间的交易均属于关联交易。关联交易的转让定价是否为市场价格，转让定价是否公允等情况全部适用于税务局转让定价监管的情形。

前文提到的中资企业在印尼境内施工 EPC 总承包合同执行过程中，人为强行拆分“EP 离岸 + C 在岸”的案例中，中资企业在中国提供工程设计、设备制造。通过在离岸设备供货过程中，母公司内部成员企业的离岸价格高于印尼市场同类价格，且缺乏第三方价格支撑以证明价格的公允性。

(三) 印尼联营体项目独立税号的增值税退税损失

在印尼境内的联营体项目自项目开始发生经济业务起，独立于母公司境外机构，需要单独设置税号独立运行。根据印尼税法规定业主单位为印尼政府机构或者类似于 PT.PLN 等国家电力公司的特定机构，施工企业以免销项税，自行申报增值税进项税退税。独立税号的增值税退税工作尤其看重日常税务管理业务的熟练程度，税务局对于企业不同税种的超期纳税，月度税额的异常增减变化等情况要求苛刻。

受项目所在地地区经济保护和政府财政压力等外在因素，加之联营体项目增值税退税工作缺少母公司合署申报的支持，由于项目财务人员的财税知识的差异，对当地税务系统了解的不够充分等内因影响，极易导致退税工作税务资料无法相互印证，税务数据链自相矛盾。不仅无法按期完成退税，造成退税中止，不能实现预期的现金流收益，而且容易引起税务局对企业的“警觉”，触发额外的税务稽查负担。造成进一步增值税退税风险。

三、印尼全税种审计案例的经验与总结

(一) 坚持全面性、合规性、平衡性全税种管理原则

通过分析在全税种案例中，母子公司、代表处及参与项目的案例分析，严格尊重税法的规定进行，坚持全局考虑纳税申报的合规性。将项目层面与母公司的利益通盘考虑，坚持全面性原则；对于外资公司申请本国税收优惠同样存在局限性，如理解合同拆分、违规增值税退税等短期税务收益从长期角度理解属于税务风险成本。在权衡税务风险管理成本和风险收益，选择坚持全局考虑，舍弃“简单粗暴”的短期税务获利以保证母公司的长期经济效益和企业形象又利于坚持平衡性原则。

(二) 灵活运用税收优惠政策和风险管理工具

境外税务风险管理过程中建立税务风险清单，引入风险矩阵管理模式，对于已形成税法违规的如增值税退税风险、最终所得税风险、合同拆分、内部转移定价等风险因子集中把控。对于存

在合同拆分、增值税退税等税务风险较高的因素由专业财务人员细致分析，企业层面重点把控，做到项目层与企业层“点与面”的全覆盖。

对于印尼政府提出的各类吸引外资的税收优惠政策，首先应核实税务政策信息来源的真实性，保证外资企业有资格同本土企业具有相同的适用资格。其次，企业要权衡采用当地政府税务优惠政策与现行一般税务政策之间的风险收益情况。如果仅能保证正常的获利且存在其他不确定性税务风险，境外施工企业需要做保守税务策略，谨慎考虑申请当地政府税收优惠政策。

(三) 完善税务管理体系，充分利用属地化财税资源

海外施工企业的税务管理体系应该形成“项目层 - 代表处 - 区域部 - 母公司”四方联动，在明确各层级的职责的同时，及时引入所在国家第三方事务所或其他税务咨询机构的专业化建议。母公司负责提供税务资源和有效决策，区域部负责调配和统筹并对接母公司的汇报，代表处做国别内资源调度，针对所在国的税务政策和税法法规发布具有针对性的税务管理制度，约束各项目的纳税申报行为，项目层作为基层单位和实际的执行者，要充分利用上级单位提供的便利条件，主动开展税务业务工作，避免脱离实际做出的错误判断。第三方事务所作为税务资源的专业顾问的外部资源，对企业海外的税务业务和所在国的税务把控更为精准，在提供专业化建议和协助处理企业税务问题的环节上具有不可忽视作用。

中国企业执行“走出去”战略，加强税务专业化人才培养，充分利用属地化财税人才有助于优化团队整体管理水平的提升。中方财务人员与当地税务人才的紧密结合，充分发挥各自优势，取长补短，确保会计核算符合所在国家的会计准则和相关法律法规，积极应对当地税务机关的审查，能够有效降低税务风险。

四、结语

税务管理受所在国经济环境影响，经济结构发展不平衡、税制差异等各类客观因素和企业内部管理等因素的影响，已经成为境外施工企业从公司个案分析转变为企业经营决策战略的共性问题。国际工程施工企业应该通过本次印尼全税种审计暴露的税务问题出发，认真思考局部利益与整体利益的统一性，充分了解所在国与中国的税务法律法规的差异，合理利用税收优惠政策，关注当地税务政策的变化，通盘考虑境外财税业务战略布局，加强公司的税收管控力度，最大限度的维护税务收益与税务成本之间的平衡关系，提高企业自身的盈利能力。

参考文献

- [1] 刘丽. RCEP 框架下税收协调机制研究 [J]. 国际税收, 2022(09).
- [2] 李伟, 贺燕. 再论避税行为的法律定性 [J]. 国家税务总局深圳市税务局课题组; 税务研究, 2024(10).
- [3] 梁红星; 张俊恒. 共建“一带一路”倡议下“走出去”企业境外税务风险防范探讨 [J]. 中国总会计师, 2024(09).
- [4] 王莹. 境外承包工程项目企业税务风险管理——以印度某项目为例 [J]. 国际商务财会, 2024(10).