

## 第12章 税制

メキシコでは毎年の経済政策の一環として税制改正案が国会に提出されるため、頻繁に税制が改正される。その変更が企業に大きな影響を及ぼすこともあり、公布から施行までの期間も短いため、留意が必要である。直近の 2023 年度と 2024 年度には法律レベルでの大きな税制改正はなされていないが、2022 年度の税制改正では、連邦税法典、所得税法、付加価値税法等が改正された（第 12 章第 4 節参照）。

租税体系は、基本的には連邦政府の課す「連邦税」と地方自治体（州及び自治体）が課す「地方税」から成る。税金の大半は連邦法により定められた連邦税であり、企業活動に影響する税金も大半が連邦税である。税制の全体像として、主要な税金を図表 12-1 に示す。

図表 12-1 メキシコ税制の全体像：主要な税金

分類	税目	課税対象	税率
連邦税	法人所得税	メキシコ居住法人は、メキシコ国内外の事業から発生する所得。 メキシコ国内に法人を持たない外国法人は、恒久的施設（PE）を有する場合 PE から発生する所得、PE を有しない場合メキシコ源泉の所得。	30%
	個人所得税	居住者：全世界所得 非居住者：メキシコ源泉の所得	最高 35%（累進）
	付加価値税	財及びサービスの生産、流通の各段階でその製品に加えられた付加価値	16%
	生産サービス特別税	酒類、タバコ、清涼飲料水等の取引価格	品目により異なる
	輸入関税	輸入される財の CIF 価格がベース	品目により異なる
地方税	従業員給与税	従業員の給与総額	3%程度（州により異なる）
	不動産取得税	取得した不動産の取引価格、地籍上の価格、査定市価等のうち一番高いもの	2%程度（州により異なる）
	地租または固定資産税	土地や建物の評価額	州により異なる

（出所）ジェトロウェブサイトより作成

日本とメキシコの間では、二重課税防止のため日墨租税条約が締結されている。そのため、メキシコでの源泉税の対象となる配当、利子（関係会社間貸付）、及びロイヤリティ等の日本法人への支払に関しては、租税条約に基づく制限税率の適用により、親子会社間の配当は 0～5%、利子は 15%、ロイヤリティは 10%の制限税率となる（メキシコ所得税法における税率は、配当が 10%、利子が 21%、ロイヤリティが 25～35%である）。なお、メキシコは 2023 年 3 月に「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」、いわゆる BEPS 防止法措置実施条約（Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting: MLI）の批准書を OECD に寄託した。これを踏まえ 2024 年 1 月 1 日から MLI が発効されることとなり、恒久的施設（Permanent Establishment: PE）等に関連する MLI の規定が日墨租税条約にも適用される。

### ひとくちメモ 10: オンライン上の税務やり取り

2014 年度税制改正により、CFDI（デジタルインボイス）義務化を皮切りに SAT はシステム化による企業側の納付状況の把握、管理を行うことで効率的な徴税を可能とする改正を行ってきている。システム化により、CFDI の発行だけでなく、月次会計情報の提出や納税者メールボックスの導入等も推進されてきた。特に納税者メールボックス上で SAT とのやり取り全てを行う必要があり、SAT より通知メールが届いた場合、翌日より 3 営業日経過した時点で通知メールにアクセスしたとみなされるので、重要なメールを見逃さないよう注意が必要である。その他、SAT のシステム仕様に合わせた情報入力が常に要求され、データの整合性が担保されない場合は提出まで進めることができないため、システム改正に対応する納税者側の負担が大きい。

また、2021 年より年間所得額が 400,000MXN 以上の給与所得者もメールボックスの開設が義務付けられているので、駐在員個人としても確認が必要となった。

## 1. 連邦税

代表的な連邦税である法人所得税、個人所得税、付加価値税、生産サービス特別税、輸入関税の概要は以下のとおりである。

### (1) 法人所得税

メキシコ居住法人は、メキシコ国内外の事業から発生する所得に対して課税され、外国法人は、恒久的施設（PE: Permanent Establishment）を有する場合には PE から発生する所得、PE を有しない場合はメキシコ源泉の所得に対して課税される。税率は 30% である。

### (2) 個人所得税

メキシコで働く日本人駐在員の場合は、税務上メキシコ国内居住者と認定されるため、日本で受領する給与もメキシコにおいて申告義務が発生する。年間所得額に応じた分類で個人所得税が課税される。また、マキラドーラの日本人駐在員は、米国に居住して米国会社から給与をもらいながら、多くの日数をメキシコで勤務するケースが一般的である。メキシコでの勤務日数が 183 日を超える米国居住の駐在員の場合は、メキシコでの源泉所得部分に対して、非居住者としての課税が発生する。居住者と非居住者それぞれの個人所得税率は次の図表 12-2、12-3 のとおりである。

図表 12-2 居住者の個人所得税税率（2022 年度）

年間所得額 (MXN)	固定税額 (MXN)	累進税率
0.01 ~ 7,735.00	0.00	1.92%
7,735.01 ~ 65,651.07	148.51	6.40%
65,651.08 ~ 115,375.90	3,855.14	10.88%
115,375.91 ~ 134,119.41	9,265.20	16.00%
134,119.42 ~ 160,577.65	12,264.16	17.92%

年間所得額 (MXN)	固定税額 (MXN)	累進税率
160,577.66 ~ 323,862.00	17,005.47	21.36%
323,862.01 ~ 510,451.00	51,883.01	23.52%
510,451.01 ~ 974,535.03	95,768.74	30.00%
974,535.04 ~ 1,299,380.04	234,993.95	32.00%
1,299,380.04 ~ 3,898,140.12	338,944.34	34.00%
3,898,140.13 ~ 無制限	1,222,522.76	35.00%

(出所) OECD 資料より作成

図表 12-3 非居住者の個人所得税の税率

年間所得額 (MXN)	累進税率
0~125,900	0%
125,901~1,000,000	15%
1,000,001~	30%

### (3) 付加価値税 (IVA)

付加価値税は、商品・サービスの購入と販売の際に課税される間接税である。商品・サービスの仕入れ時に支払った付加価値税を商品販売時に消費者から徴収した付加価値税から控除した上で国庫に納めるため、各流通段階における付加価値に対して課税されることになる。IVA はキャッシュフローベースにて計算し、翌月 17 日までに月次確定申告と納付を行う。納付額がゼロの場合も申告義務がある。

適用税率は 16% である。ただし、農作物、食料品、医療費、教育費等は非課税、または税率 0% である。また、2019 年に導入された北部国境地帯経済特区 (Zona Libre de Frontera Norte) では、同地区内の一定条件を満たした法人及び個人事業者に対して IVA 適用料率が通常 の 50% (16%→8%) となっているほか、2021 年 1 月からは南部国境地帯の 4 州 23 市町村でも同様の恩典が付与されている<sup>7</sup>。なお、北部国境地帯経済特区への減税策は当初 2020 年 12 月までを対象としていたが、その後、AMLO 政権任期末の 2024 年 12 月 31 日までに延長されている。

また、メキシコ法人が所有する資産のメキシコ国外での引き渡しや、メキシコ法人によるメキシコ国外でのサービス提供等に関しては、従来は不課税取引とみなされていたが、2022 年度の税制改正では、それらを非課税取引と定義しなおしており、非課税取引の範囲が拡大されている。

### (4) 生産サービス特別税

生産サービス特別税は、酒類、タバコ、清涼飲料水等、特定の財の販売や関連するサービスを行う法人・自然人に対して課される間接税 (特別消費税) である。課税対象品目を輸入・販売する際に、取引金額にそれぞれ定められた税率を乗じた税額もしくは所定の税額が課される。2023 年度の課税対象品目ごとの税率または税額は次の図表 12-4 のとおりである。

<sup>7</sup> [https://www.jetro.go.jp/world/cs\\_america/mx/invest\\_04.html](https://www.jetro.go.jp/world/cs_america/mx/invest_04.html)

図表 12-4 生産サービス特別税の税率または税額（2023 年度）

品目	税率または税額
アルコール飲料及びビール	アルコール度数に応じて 26.5～53%
自動車用燃料	オクタン価 91 未満： 1 リットルあたり 5.9195 MXN オクタン価 91 以上： 1 リットルあたり 4.9987 MXN ディーゼル： 1 リットルあたり 6.5055 MXN 非化石燃料： 1 リットルあたり 4.9987 MXN
タバコ	160% + 1 本あたり 0.5911 MXN
砂糖を含む飲料	1 リットルあたり 1.5945 MXN
農薬、殺虫剤	毒性に応じて 6～9%
高カロリー食品	100g あたり 275kcal またはそれ以上の食品 8%
化石燃料	燃料の種類に応じて 1 リットルあたり 8.9451 セント～60.1766 MXN
ギャンブル	30%
通信費	3%（インターネット、地方（人口 5,000 人未満）におけるサービス等は課税対象外）

## (5) 輸入関税

輸入関税としては、輸入される財に対して CIF 価格をベースに関税分類ごとに定められた税率が課税される。主要品目の関税率は 0～50%である。組立加工業を促進するため、中間財と資本財の関税率が消費財に比較して低い。

## 2. 地方税

代表的な地方税である従業員給与税、不動産取得税、地租または固定資産税の概要は以下のとおりである。

### (1) 従業員給与税

従業員給与税は、従業員に支払う給与等の総額（ペイロール）に一定の税率を掛けて算出される税で雇用主が負担する。税率は州によって異なるが、平均的な税率は 3%である。また州によっては、投資インセンティブとして会社設立から一定期間免除をする場合がある。

### (2) 不動産取得税

不動産取得税は、売買、贈与、相続等取得形態に関わらず不動産を取得した者に課せられる税金である。課税標準の詳細や税率は州により若干の違いがあるが、取引価額、地籍上の価額、査定市価等のうち一番高いものの 2%程度である。また、州によっては投資インセンティブとして全額または一部を免税する場合がある。

### (3) 地租または固定資産税

地租または固定資産税は、土地及び建物の評価額に対して課税される。州・地方自治体によって評価額の基準や税率が異なる。

### 3. 外部監査及び税務監査制度

#### (1) 外部監査及び税務監査の対象となる企業

メキシコにおける外部監査制度は、メキシコ証券取引所に上場している全ての企業、銀行、保険会社及びその他の金融セクターの企業、及び、メキシコ政府が過半数を保有している企業がその対象であり、その年次財務諸表に対する公認会計士による監査報告書が必要とされる。

2023年度の場合、前年度に1,779,063,820.00MXN以上の税務上の収益を得た企業は、独立公認会計士による監査を受けた財務諸表を、独立公認会計士によるSAT前に提出することが義務付けられている。監査済み財務諸表の提出期限は、監査済み年度の翌年5月15日である。

また、メキシコでは2023年度以降、税務上の収益が前年度140,315,940.00MXN以上（2024年度提出の基準）を充足した企業、資産価値が110,849,600.00MXN以上（同様に2024年度提出の基準）の企業、及びメキシコ社会保障協会に登録された従業員数が300人以上の企業は、独立公認会計士による監査を受けた財務諸表を、独立公認会計士によるSAT監査前に提出することも可能となった。以前は、税務監査を受ければ、税務当局による税務調査は税務監査を行った公認会計士を通じて行われていたため、税務調査の煩わしさを避けられるメリットがあったが、2022年度の税制改正でSATによる監査人に対する1次的調査（Sequential Review）は廃止された。そのため、疑義が生じた場合は会社への税務調査が直接行われることとなり、任意で財務情報・税務情報をSATに提出する対当局での納税者側のメリットはなくなっている。

#### (2) 監査及び会計基準

メキシコでは、2012年1月1日以降に開始する事業年度より、国際会計士連盟（IFAC）が発行した、国際監査基準（ISA）が適用されている。

また、2012年12月31日以降の上場企業の連結財務諸表については、国際会計基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）が強制適用となっているが、それ以外の財務諸表に関しても、IFRSとほぼ同等のメキシコ会計基準による作成が求められている。

#### (3) 監査対象財務諸表等

メキシコにおける外部監査制度の対象となる財務諸表は以下のとおりである。

- 財政状態計算書
- 純損益及びその他の包括利益計算書
- 持分変動計算書
- キャッシュ・フロー計算書
- 注記

また、税務監査においては、これらに加えて、税金計算の妥当性や会計帳簿と明細との整合性、未払税金や納税の状況等が検証されることになる。

## 4. 2024年度税制改正

2018年に樹立したAMLO政権下では、2020年度税制改正をはじめとして企業への課税を強化するような、左派大衆主義的な税制改正が進められている。他方、法律レベルでの大きな改正は、直近2年間は行われておらず、2023年11月25日には2024年度予算案が官報公布されたが、2024年度はAMLO政権下最終年度ということもあり、税制改正は織り込まれなかった。

直近での大きな改正は、2021年11月12日に官報公布された2022年度税制改正であり、具体的には、連邦税法典、所得税法、付加価値税法、及び生産サービス特別税法の改正がなされた。新税導入や税率の引き上げはなかったが、デジタルインボイス、税務監査、移転価格、メキシコ国内法へのBEPS対策の導入等、企業による税務負担が増すような事項に関する変更が多岐にわたって生じている。以下では、2022年度税制改正のうち、日系企業への影響が比較的大きいと思われる点について示す。

### (1) デジタルインボイス (CFDI)

メキシコのSATは、全てのメキシコ事業者（個人、法人）に対して、全ての取引にデジタルインボイス (Comprobante Fiscal Digital por Internet: CFDI) を作成・発行することを義務付けている。メキシコ法人は、SAT公認業者であるPACを利用してCFDIを作成・発行するが、作成方法としては、PACによってSATから提供される電子署名の付加サービスを受けた上で自ら作成・発行する方法と、PACに作成を外注する方法がある。代金受領にあたっては入金都度CFDIを発行する必要があるほか、給与や利息等の源泉税を伴う支払取引にあたっては企業側がCFDIを発行する必要がある。したがって、CFDIは、請求書だけではなく、領収書の役割も果たすものである。

2022年度税制改正によって、一度発行したCFDIを何らかの理由によってキャンセルする場合には、その理由と根拠資料が要求されることとなった。また、すでに行った役務の提供や商品の販売に対して返品、ディスカウント、まあはリベートが生じた場合にのみ発行することが税法上許容されているCredit Noteに関しても、CFDIと同様にその理由と根拠資料が要求される。さらに、年をまたいでCFDIのキャンセルは原則不可となった。ただし、2022年度税務細則では、2021年度以前の会計年度に関わるCFDIについては、所定の条件を満たす場合には、2022年12月31日までキャンセルが可能と規定している。それ以降にキャンセルを行う場合はCFDI金額の5～10%相当の罰金を支払ってキャンセルすることとなる。他方、発行したOriginal CFDIを修正する手段としてCredit Noteを発行することは税法上許容されており、この点については年度をまたいだ場合の制約はない。なお、最近の裁判例によれば、会計年度終了後のCFDIのキャンセルが認められる可能性もあるが、この件に関しては今後の動向が注目される。

加えて、メキシコ国内で貨物・商品を輸送する際は、その貨物・商品の輸送者に対して、CFDIを補完する商品輸送証明書補完データ (Complemento Carta Porte: CCP) を発行して、データまたは紙面で携行することが、2022年度税制改正に伴って義務付けられた。CCPには、輸送距離、出発地及び目的地、納税者番号、出発及び到着日時、輸送する者や車両に関する情報、輸送品に関する情報等を記載する。CCPを携行していない場合や、CFDI発行にあたって必要なCCPを発行しなかった場合等には、罰金等のペナルティが課せられることとなる。

## (2) 税務監査

既述のとおり、従前は「選択制」として一定規模以上の企業に適用されていた公認会計士による税務監査 (Dictamen Fiscal) の実施とそれを踏まえた税務監査報告書の SAT への提出が、2022 年度税制改正によって一定規模以上の企業に対して義務付けられることとなった。また、税務監査報告書の提出期限については、翌年度の 5 月 15 日となっている。

提出義務が生じる要件 (前年度の税務上の収入基準) を満たしていない企業であっても、以下の要件のいずれかを充足する企業は、税務監査報告書の SAT への提出を選択することができる (なお、以下の要件のうちの金額基準はいずれも 2024 年度提出のための数値基準であり、年度によって金額が変動する可能性がある点に留意)。ただし、改正前に行われていた監査人に対する 1 次的調査 (Sequential Review) は廃止されたことから、納税者側には選択適用を行って税務監査報告書を提出するメリットはない。

- 前年度の収益が 140,315,940 MXN を超える企業
- 前年度の総資産が 110,849,600MXN を超える企業
- 前年度に月平均 300 人以上の従業員を雇用している企業

さらに、2022 年度税制改正で監査人の責任対象範囲が拡大され、納税者のカスタムコンプライアンス (税関に関する規制遵守状況) に関するスコープが追加された。また、納税者による租税回避行為等を発見した場合の報告義務も明記されており、これを怠った場合には監査人も税務回避行為等に加担したとみなされることとなる。

なお、税務監査報告書は、規模に関係なく全ての納税者 (企業・個人) が提出すべき「税務申告書」とは異なるものである。税務申告書については、メキシコ公認会計士による監査は不要であり、提出期限は翌年度 3 月末となっている。

## (3) 移転価格

メキシコでは、一般企業とマキラドーラ企業に対する移転価格税制の規定がある。一般企業に対しては、基本的に OECD ガイドラインに準拠した移転価格税制であり、一定規模以上の企業に対して、関連会社との取引に際して毎年移転価格レポートの作成と保持が義務付けられている。

所得税法が定める移転価格に関する最も重要な規定には、以下のようなものがある。

### ① 移転価格調査

同法は、関連当事者との間で取引を行う者は、当該取引から得られる所得及び控除額を算定する義務があると定めている。このため、同種の取引において、関係当事者が存在しない場合に合意された価格や金額を考慮しなければならない。同様に、市場価格への準拠を検証するために、収入や控除等、全ての取引を証明する全ての文書を作成し、保管する義務が定められている。

### ② 移転価格調査の実施義務

同法第 76 条は、納税者は以下の場合に、当該規定を遵守しなければならないと規定している。

- a. 前会計年度の事業活動から得た所得が 1,300 万ペソを上回る場合。
- b. 直前の会計年度において、役務の提供により得た所得が 300 万ペソを上回る場合。
- c. 優遇税制の対象となる企業との取引を行っているとは推定される場合。

税務当局による調査が行われた場合、会社は自らの業務が「1 移転価格調査」及び「2 移転価格調査の実施義務」に記載されている所得税法における要件に適合していることを証明しなければならない。

### ③ 審査

連邦税法典第 46 条は、移転価格調査を実施しない組織に対する制裁及び罰金を規定している。また、独立企業間価格の設定については、独立価格基準法、再販売価格基準法、原価基準法、利益按分法、残余利益按分法、取引単位営業利益法が認められている。

2022 年度税制改正では、従前は「国外居住者」である関連者との取引に限定されていた対象取引から「国外居住者」の文言が削除されたため、国内居住者を含む関連者との取引も対象となることとなった。ただし従前から、実務上は国内居住者との取引も移転価格レポート作成時の分析対象として取り扱うことが一般的であったため、実質的影響は少ないものと見られる。他方、対象取引の改正に伴って、情報申告 (DIM) の附表 Anexo9 の関連者取引の中に、国内居住者との取引が記載項目として追加されることとなるため、移転価格レポートと DIM Anexo9 との整合性に留意する必要がある。また、DIM Anexo9 の提出期限について、従前は前述の税務監査報告書と同様に翌年度 7 月 15 日と規定されていたが、今般の改正によって DIM Anexo9 の提出期限も翌年度 5 月 15 日に早期化されている。さらに、ローカルファイルの提出期限も、従前は対象年度の翌年 12 月 31 日であったものが、改正によって同じく翌年度 5 月 15 日に変更となっており、事前のスケジュール調整が必要となる。

マキラドーラ企業での課税所得計算については、2022 年度税制改正以前は、セーフ・ハーバー方式と移転価格事前確認 (APA) オプションの 2 つの方式が認められていたが、改正によって APA オプションが廃止された。APA オプションの方が、セーフ・ハーバー方式よりもマキラドーラの税額が低くなるのが過去では通常であったため、APA オプションの廃止はマキラドーラ企業の税額負担の増加につながるものであり、影響が大きい。なお、セーフ・ハーバー方式では、①親会社もしくは関連会社を含むメキシコマキラ活動で利用される資産価値の 6.9%、あるいは②金融費用、為替差損、特別 (臨時) 損失を除くメキシコマキラ活動で発生する費用合計の 6.5%、のいずれかの金額が高い方をもって、最低限の課税所得として決定することが、税法で規定されている。

### (4) UBO (実質的支配者) 文書化制度

2022 年度の税制改正でメキシコは、国際的潮流に沿って「実質的支配者」(Ultimate Beneficial Owner: UBO) を明確にさせる制度を導入した。2022 年 1 月 1 日の時点から、①法人、②メキシコの信託の委託者、受託者、及び受益者、③その他の法的組織の当事者は、会社記録の一部として UBO の身元を裏付ける網羅的かつ最新の情報を把握、収集、及び文書化して保管することが義務付けられた。また、変更がある場合には、その変更についても文書で適宜更新していくことが義務付けられている。

加えて、法人や信託の設立、またはその他法的組織の形成に関連する契約の起草や実行に関与する公証人等その他人物もその設立業務に携わることから、設立する法人等の実質的支配者を特定することが別途義務付けられた。

具体的には、UBO の氏名、国籍、税務上の居住地、納税者番号、連絡先情報（住所、メールアドレス、電話番号）を含む情報の文書化が求められる。これらの情報について SAT から提示を求められた場合は、15 営業日以内に当該情報を提示しなければならない。なお、正当な理由があれば当該機関の延長申請は可能とされている。これら義務を遵守しなかった場合は、UBO1 人あたり 500,000MXN（約 20,000USD）から最大 2,000,000MXN（約 100,000USD）の範囲で罰金が科される。

日系企業では、UBO となる個人が日本親会社の社長や役員等である場合が多く、当該 UBO の個人情報開示許諾を得ることや、UBO の個人情報を子会社側で収集・更新することが困難になること等の影響がある。