

第12章 税制

フィリピンの税を徴税組織で大別すると、国税、関税、地方税に分かれる。国税は内国税法に基づいて内国歳入庁（BIR）が管轄している。関税は関税法に基づき関税庁が管轄。地方税は地方自治体法の規定の中で各地方自治体が定めた税務条例に基づき、所轄の地方自治体（主として市又は州）が管轄している。

関連法令は全て英語で発行され、その細則や解釈とともに一般紙や官報、及びインターネットで公告される。また、それぞれ不服審判所が設けられ、判例等も踏まえた裁定がなされており、納税者に有利な裁定がされることも多い。更に不服があれば、裁判所に訴え出ることできる。

BIR が管轄する税には、所得税（法人及び個人）、付加価値税（VAT）、印紙税、物品税等がある。以下、フィリピンでの経営において誰もが直接関係する税を中心に、2018年1月時点で施行されている内容でその全体像を解説する。

図表 12-1 フィリピン税制の概要

国税	地方税
所得税（法人所得税、個人所得税） 付加価値税 関税 相続・贈与税 パーセンテージ税 物品税 印紙税 キャピタルゲイン税 など	固定資産税 不動産取引税 事業税 など

1. 法人所得税

フィリピンの法人所得税の基本は、日本の法人税同様、課税所得に対する税である。課税所得とは「総所得の内、本法に定める特定の項目から、本法その他の特別法により当該所得に対して認められた損金、基礎控除額及び追加控除額を控除したもの」（内国税法第31条）と定められている。実務的には、会計上の純利益に、税務上の加減算をしたものになる。

まず、最低法人所得税は、課税所得が恒常的に少額又はマイナスの法人につき、その総所得を基に課される法人税で、赤字法人でも税金を払うケースも発生する。創立当初からでは余りに厳しいため、設立4年目からとなっている。

また、経済が好調なフィリピンでは、遊休不動産を売却すると大きな利益が上がることもある。こうした資本的資産の売買・交換から生じた損益について、通常資産の売買損益とは別に税を課す、キャピタルゲイン税という形態もある。

更に、法人の利益を配当すると源泉税がかかる。これを避けようと配当をせずに、法人内に留めておくと、不当に留保しているものと見なされる金額に対しては法人所得税が加算的に徴収（不当留保金課税）される。

なお、税制改正のパッケージ 2 として 2019 年 9 月に下院で可決された税制改革法案（CITIRA（the Corporate Income Tax and Incentives Rationalization Act）法案）について、COVID-19 による景気悪化の対応策の一つとして、フィリピン財務省（Department of Finance : DOF）は 2020 年 5 月、上記 CITIRA 法案を一部修正した税制法案（CREATE（the Corporate Recovery and Tax Incentives for Enterprises Act）法案）を国会に提出している。なお、2021 年 3 月 26 日にドゥテルテ大統領が署名、法案が成立した。

(1) 納税義務者と課税対象

納税義務者は、内国法人と外国法人に分類される。その上で、外国法人は居住外国法人と非居住外国法人に分類され、それぞれの分類ごとに課税の範囲が定められている。

内国法人は、フィリピンの法律により設立・登録された法人で、一般的に、フィリピンに設立した子会社は内国法人に該当する。

一方、外国法人とは、フィリピンの法律に基づいて設立された法人以外の法人である。外国法人のうちフィリピン国内で事業を営む法人は居住外国法人とされ、一般的にはフィリピンで営業を行う支店などが該当する。外国法人のうちフィリピン国内に支店等の恒久的施設を有さない法人は非居住外国法人とされる。

図表 12-2 納税義務者の分類

納税義務者の分類	定義
内国法人	フィリピンの法律により設立された法人
居住外国法人	内国法人以外の法人でフィリピン国内において事業を営む法人
非居住外国法人	内国法人以外の法人でフィリピン国内において事業を営まない（恒久的施設を有さない）法人

内国法人、居住外国法人、非居住外国法人の分類ごとに以下のように課税対象が定められている。ただし、内国法人の株式売却益については、売却地を問わずフィリピンの国内源泉所得とされる。

図表 12-3 課税対象

納税義務者の分類	課税対象
内国法人	全課税所得
居住外国法人	フィリピン国内源泉所得
非居住外国法人	フィリピン国内源泉所得（貸付金の利子、配当、ロイヤルティ、株式売却益等）

(2) 課税所得の分類

法人所得税における課税所得は、通常の所得、源泉分離課税所得、キャピタルゲイン等別途課税される所得に大別される。このうち通常の所得は、総所得から事業経費を控除した正味の課税所得のことを指す。源泉分離課税所得やキャピタルゲイン等別途課税される所得は、通常の課税計算から除外される。

なお、内国法人が他の内国法人から受領する配当は非課税とされるため、所得計算から除外される。

源泉分離課税所得は、銀行利息、ロイヤルティが該当し、内国法人はそれぞれ 20%の源泉分離課税となる。源泉分離課税所得は、源泉徴収により課税関係が完了するため通常の課税所得の計算からは除外される。

キャピタルゲイン等別途課税される所得には、上場株式の売却益、非上場株式の売却益、非事業用不動産の売却益が含まれる。このうち上場株式の売却益は、0.6%の課税により課税関係が終了する。非上場株式の売却益については、15%の課税により課税関係が終了する。非事業用不動産の売却益については、売却価額又は公正価値のいずれか大きい額の 6%で課税され課税関係が終了する。

図表 12-4 課税所得の分類

課税所得の分類	内容
通常の所得	総所得－事業経費
源泉分離課税所得	銀行利息、ロイヤルティ等
キャピタルゲイン等 別途課税される所得	株売却益、非事業用不動産の売却益等

(3) 税額の算定(通常の所得)

通常の課税所得は総所得から事業経費を差し引いた正味の課税所得として計算され、正味課税所得(通常の課税所得)に対して 30%の税率で課税される。なお、税務上の欠損金は 3 年間の繰越しが認められている。すなわち、欠損金発生後 3 年間の課税所得と相殺し、当該事業年度の法人所得税額を減額することができる。

一方で、欠損金の繰戻しは認められていない。すなわち、発生した欠損金を過去の課税所得と相殺し、税金の還付を受けることはできない。投資優遇を受けている PEZA 企業や、BOI 企業で法人税免除期間中の企業は、本制度の対象外となる。

(4) 最低法人所得税

フィリピンでは税収を安定的に確保する手段として、正味課税所得の有無に関わらず最低法人所得税(Minimum Corporate Income Tax, 以下 MCIT)の納付制度が導入されている。具体的には、正味課税所得×30%で計算される通常の法人税額が売上総利益×2%で計算される MCIT を下回る場合、最低法人税額を納付する必要がある。

通常の所得税額を上回る MCIT については、3 年間の繰越しができる。繰越された MCIT は法人所得税との相殺は可能だが、MCIT そのものとの相殺は認められていない点に留意が必要である。なお、PEZA 企業は、本制度の対象外となる。

(5) 申告及び納付手続

フィリピンの法人所得税は、日本と同様、申告納税方式が採用されている。

▶ 通常の所得

第 1 四半期から第 3 四半期までは、各四半期末の 60 日以内に四半期申告書を提出する。四半期申告書により申告・予定納付を行い、年度末に確定申告を行い、年間の税額が確定する。四半期申告書では、課税年度の開始日から各四半期までの累積税額を計算し、当該税額から前四半期までに支払った税額を控除した税額を納付する。

確定申告は、4 月 15 日又は会計年度終了後 4 か月目の 15 日以前のいずれか適当な日に申告・納付する。予定納付額と確定税額の差額の精算を行う際に、既予定納付額が確定税額を上回る場合、還付請求又は税額控除証明書 (Tax Credit Certificate、以下「TCC」) 発行の申請を行うか、次年度以降の予定納付額と相殺するかを選択することができる。次年度以降の予定納付額との相殺を選択した場合には、還付請求又は TCC の申請は再度選択できない。なお、次年度以降の予定納付額との相殺を選択した場合には、使用期限はなく企業が存続する限り繰越し可能となっている。

▶ 源泉分離課税所得

源泉徴収により課税関係が終了するため、別途申告を行う必要はない。

(6) キャピタルゲイン税

フィリピンで法人として所有していた資産を売却すると、原則としてその売却損益が法人所得税課税対象の事業所得となる。しかし、事業に直接の関連性を有しない資産の場合、キャピタルゲイン課税の対象となり、事業所得との通算が許されないことがある。典型例が、遊休土地・建物のような非事業用不動産である。こうした非事業用資産の売却に関しては、売却価額又は公正価値のいずれか高い方に対して 6% の税率で課税される。こちらは事業上の損失との損益通算が許されないため、本業が赤字でも納税額が発生する。以下キャピタルゲインに関する課税関係を示す。

▶ キャピタルアセットに該当する不動産

売却価額又は公正価値のいずれか大きい金額に対して 6% の確定税額を、取引日から 30 日以内に申告・納付を行う。

▶ 非上場株式

取引日より 30 日以内に確定申告書を提出し、納付する。確定申告書によりキャピタルゲインからキャピタルロス差し引いた純額に対して以下の税率に基づき納付を行う。なお、キャピタルゲインの額を上限としてキャピタルロスを相殺することが可能だが、超過するキャピタルロスを翌期以降に繰延べることは認められない。課税額は、従来正味のキャピタルゲインの額に応じて 5% 若しくは 10% の税率が適用されていたが、2018 年 1 月 1 日施行の新税法では、正味キャピタルゲインの多寡に関わらず、一律 15% とされた。

図表 12-5 キャピタルゲイン課税

旧税法	新税法
正味キャピタルゲイン 100,000 ペソ以下 : 5%	15%
正味キャピタルゲイン 100,000 ペソ超 : 10%	

▶ 上場株式

パーセンテージ税として、売却価額×0.6%で課税（源泉徴収）される。

(7) 不当留保金課税

事業上の必要性を超えて利益を配当せずに留保し、所得税を回避しているとみなされると、通常の法人所得税の課税後に、更に10%が追加的に課税される。これを不当留保金課税と言う。

▶ 課税対象法人

同族会社（Closely-held corporation）、すなわち発行済み株式総数の50%以上を20名以下の個人株主によって保有されている会社が課税対象法人となる。

▶ 課税対象となる留保金

課税対象となる留保金はその年の未処分利益（Undistributed Profit）、すなわち正味課税所得（Net Chargeable Taxable Income）に非課税所得、総所得に算入されない所得、分離課税対象所得、繰越営業損失控除額を加え、その年度の法人所得税額と配当を控除した額に対象年度の以前の利益剰余金を加え、払込済み資本を控除した額。

▶ 課税額

未処分利益（Undistributed Profit）×10%

▶ 合理的必要性の反証

上記未処分利益に対して配当等を行わない合理的必要性（Reasonable Needs of the Business）があれば課税対象とならないとされ、合理的必要性を持って反証しない限り対象法人の株主等の租税回避行為があったとみなされ課税が行われる。ここでの合理的必要性による反証は、例えば、当該所得を会社の設備投資や建物設備の購入のために留保していることにつき取締役会で承認を行っている場合などを指す。

▶ 課税対象外となる企業

以下の法人は課税対象外となる。

- 1) 銀行及びノンバンクの金融仲介業者
- 2) 保険会社
- 3) 公開会社*（Public Held Corporation）
- 4) PEZA、スービック港湾市当局、クラーク特別経済区域登録企業 等

*ここでの公開会社は、発行済み株式総数の50%以上を21名以上の個人株主によって保有されている会社を意味する。対象会社自身が公開会社でない場合であっても、例えば日本の親会社が公開会社にあたることを示す証拠書類を準備することによって課税対象外となることが可能である。

なお、不当留保金に対しては、上記所得税法の規定による課税に加え、会社法の規定によりペナルティが課される。

会社法上は日本の親会社が公開会社である場合や PEZA 登録企業である場合などの例外規定がないため、払込資本の100%を超える留保金がある場合、原則のとおりペナルティ対象となってしまう点に留意が必要である。

2. 付加価値税

付加価値税 (Value Added Tax, 以下 VAT) は、フィリピン国内で生み出された付加価値を課税対象とする税金で、最終的な負担を物品やサービスの国内での最終消費者へ求める間接税である。課税は取引の過程で随時行われ、納税義務者は物品の販売やサービスの提供を行う事業者となる。

各事業者は、自社の商品やサービスを提供するに際して、その売価に対して VAT を付加して顧客に請求する。回収された VAT (売上 VAT) は、同社がその商品の調達や調達・製造に要した材料、その他の諸経費の支払いに際して支払った VAT (仕入 VAT) が控除された上で、差額が納付される仕組みとなっている。このような計算を行うことで、売上げからそのために発生した原価や経費を控除した後の利益、すなわち付加価値に対して VAT の税率を乗じたのと同じ税額が製品や商品の製造・流通の過程で納付されていくことになる。

(1) 納付義務者

年間売上高が 3,000,000 ペソを超える業者及び物品の輸入を行う業者は VAT を納税する義務を有する。

(2) 課税対象取引

フィリピン国内における物品の販売や不動産のリース等のサービス提供、物品の輸入に対して課税される。ただし、未加工状態で輸入される農産物・海産物、後述のパーセンテージ税の適用対象となるもの等については、非課税取引となる。

(3) 税率

VAT の税率は一律 12% である。ただし、国外で消費される輸出取引に係る売上 VAT は 0% 税率とされている。一般的に、物品が輸出された国では輸入通関時点でのその国の付加価値税が課されることになるため、物品の原産地国でも VAT を課税すると二重課税となる。そのため、輸出品には課税を行わず (0% 税率)、対応する仕入 VAT についても他の売上 VAT と控除することにより負担しないかたちになっている。この点、非課税売上げについては、フィリピン側が最終消費者という位置づけになるため、これに対応する仕入 VAT を他の売上 VAT から控除できない。尚、PEZA の優遇措置を取得している企業は、0% VAT の恩典を受けることができる。

(4) 申告と納税手続

VAT の申告と納税は、旧税法では、月次で実施されていた。すなわち、月末から 20 日以内に月次 VAT 申告書の提出と納付が求められていた。

また、四半期ごとに各四半期末の翌 25 日以内に四半期修正申告書を提出し、調整すべき税額があればその時点で修正を行っていた。一方、新税法では、2023 年 1 月 1 日より申告及び納付が、四半期ごとに行われ、四半期末の翌月 25 日以内に行うこととなった。

図表 12-6 旧税法と新税法の比較

旧税法	新税法
VAT は四半期申告を行う必要がある。一方で、支払は毎月行う必要がある。(フォーム 2550Q と 2550M を提出)	2023 年 1 月 1 日より申告及び支払は、四半期ごとに行われ、四半期末の翌月 25 日以内に終わらせる必要がある。(フォーム 2550Q のみ提出)

3. 個人所得税

フィリピンの居住者か非居住者かに関わらず、フィリピン国内での雇用や事業によってフィリピン国内源泉所得を得ている個人は、租税条約の規定によって免除されている場合を除き、個人所得税の課税対象となる。

(1) 外国籍の者の居住性の判定

外国籍の者の居住性の判定は、基本的にフィリピンに住所を有するか否かで判断される。フィリピンに住所を有する場合、滞在期間の長短に関わらず居住者と判断される。また、一般的には、2年以上フィリピンに滞在する予定の者は、居住者と判断される。

(2) 納税義務者と課税対象所得

フィリピンでは、国籍や居住性によって課税対象所得及び税率が定まる。外国籍の非居住者については、滞在期間が 180 日を超えるか否かで取扱いが異なる点に留意が必要である。

図表 12-7 納税義務者区分と課税所得

納税義務者	個人所得税
フィリピン国籍の居住者	全世界所得×累進税率
フィリピン国籍の非居住者	フィリピン国内源泉所得×累進税率
外国籍の居住者	フィリピン国内源泉所得×累進税率
外国籍の非居住者（滞在期間 181 日以上）	フィリピン国内源泉所得×累進税率*
外国籍の非居住者（滞在期間 180 日以下）	総所得×25%（フラットレート）*

* 日比租税条約においては、短期滞在者免税規定が存在し、以下の 3 条件を全て満たした場合に、フィリピンでの課税が免除される。1. 暦年の総滞在日数が 183 日を超えないこと 2. 日本法人が支払うこと 3. フィリピン法人が負担しないこと

(3) 個人所得税率

フィリピン国籍の居住者、フィリピン国籍の非居住者、外国籍の居住者、外国籍の非居住者のうち滞在期間が 181 日以上のものに対しては、以下に示す累進税率が適用される。2017 年 12 月 31 日までは、500,000 ペソを超える課税所得に関して 32% の最高税率が課されていたが、2018 年 1 月 1 日から施行された新税法によると、高所得者に対しては、以前の最高税率の 32% より高い 35% の最高税率が適用されている。一方で、250,000 ペソ以下の所得者は個人所得税が免税されることとなり、中低所得者を中心に大幅な減税となっている。所得別の税率は次のとおり。

図表 12-8 改正個人所得税率（居住者等）2018 年 1 月 1 日～2022 年 12 月 31 日

課税所得の範囲（単位：ペソ）	税率
0～250,000 以下	無税
250,000 超～400,000 以下	20%
400,000 超～800,000 以下	25%
800,000 超～2,000,000 以下	30%
2,000,000 超～8,000,000 以下	32%
8,000,000 超～	35%

図表 12-9 改正個人所得税率（居住者等）2023 年 1 月 1 日以降

課税所得の範囲（単位：ペソ）	税率
0～250,000 以下	無税
250,000 超～400,000 以下	15%
400,000 超～800,000 以下	20%
800,000 超～2,000,000 以下	25%
2,000,000 超～8,000,000 以下	30%
8,000,000 超～	35%

この点、外国籍の非居住者で滞在期間が 180 日以下の者に対しては、総所得に対して 25%の税率が適用される。また、その他、ROHQ など特定の法人の外国人従業員に対しては 15%の税率が適用されていたが、税制改正によってこれが廃止され、前述の通常の累進税率による課税が行われるため注意が必要である。

(4) 申告と納税手続

フィリピンでは自己申告納税制度が採用されている。

➤ 通常の所得

給与所得に関しては、毎月末日から原則 10 日以内に源泉徴収額を計算し、源泉徴収申告書（BIR Form 1601C）を作成後、納税額とともに提出する。

また、給与所得など源泉分離課税所得等以外の所得については、課税年度の翌年の 4 月 15 日までに確定申告書（BIR Form 1700）を作成し、提出とともに納税を行う。その際に、給与支給時の源泉徴収額との差額を精算する。

雇用者は、翌年の 2 月 28 日までに被雇用者に対して源泉税徴収証明書（BIR Form No. 2316）を発行しなければならない。また、雇用者は、1 月 31 日までに国内歳入局に対して被雇用者一覧、源泉税徴収証明書とともに年次申告書（BIR Form 1604CF）を提出しなければならないとされていたが、RR No. 11-2013 により当該規定が改定され、源泉税徴収証明書の提出に関しては 2 月 28 日まで可能となっている。

➤ 源泉分離課税所得

源泉分離課税所得には預金利息などが含まれる。給与所得等の通常の源泉徴収対象所得と異なり、源泉分離課税所得は源泉徴収の時点で、課税額が確定し課税関係が完了する。そのため、事業者が別途確定申告を行う必要はない。

なお、預金利息に対する源泉徴収税率は20%となっている。

▶ キャピタルゲイン税

基本的な仕組みは法人所得税と同様である。キャピタルゲインは通常の所得と分離され課税される。ただし、個人に対しては以下のような特例がある。

- 課税計算方法

保有期間が12か月以上のキャピタルアセットは、キャピタルゲイン×50%が課税対象となる。

- キャピタルロスの繰越し

正味キャピタルロスのうち、正味課税所得を上限として翌年度への繰延べが認められ、翌年度に発生した保有期間が12か月未満のキャピタルアセットの売却から生じたキャピタルロスとして取扱われる。

4. その他の税制

(1) 印紙税 (Documentary Stamp Tax: DST)

株式の発行及び譲渡、手形、小切手、リース契約書、借入契約書、不動産売買契約書、保険証券、権利義務の移転や履行を証する書類等に対して、印紙税の支払が義務づけられている。主なものとして以下がある。

図表 12-10 主な印紙税

対象文書	税率
株式発行	株式の額面価格 200 ペソに対して 2.00 ペソ。額面価格がない場合には、発行時の対価の額に基づく。
株式譲渡契約書	株式の額面価格 200 ペソに対して 1.50 ペソ。額面価格がない場合は、当該株式の発行時の印紙税の 50%。
配当証明書	額面 200 ペソに対して 1.00 ペソ。
債務証書	発行額 200 ペソに対して 1.50 ペソ。債権証書の期間が 1 年以内の場合には日割りとする。

(出所) ジェトロ HP より作成

なお、印紙税は、メモのような書面形式や実施した取引に対して実際に契約書を交わしていない場合であっても課税される場合があるため注意が必要である。また、関係会社の前払金、前渡金といった advance 勘定にも課税される可能性があるため注意が必要である。印紙税は、翌月の5日までに申告・納税する。

(2) 事業税

地方税は事務所を置く地方自治体で徴収される税である。最も身近な自治体はバランガイである。バランガイとは「船」のことで、その長は船長を意味する「バランガイ・キャプテン」と呼ばれる。そのバランガイを基礎自治体として、その上に市（シティ）又は郡（ミュニシパリティ）、更にその上を全国 80 の州（プロビンス）が覆っているが、それぞれの地方自治体で地方税が課される。

地方税のうち、フィリピンでの事業活動上において一般的に最も重視すべきなのが事業税であり、外形標準課税となっている。年間の純受取額に対して、業種によっては最大 1% の課税がなされるため、売上げが大きく、粗利が小さい会社の場合は負担感が大きい。また、資本金基準もあるため、資本金額の大きい企業も注意が必要である。

(3) 固定資産税 (Real Property Tax: RPT)

土地、建物、機械・設備の所有者は、その所在地の州や市に対し、査定額に基づいた固定資産税を納めなければならない。土地や建物だけでなく、機械・設備も対象となる。所得税免税期間中のエコゾーン登録の輸出型企業については固定資産税の免除が定められているが、別途免税申請が必要とされている。一方、通常の企業については固定資産取得時に評価額を自己申告し、地方自治体税務課の査定を受けなければならない。なお、税率は物件の査定額、及び所在地により異なる。

(4) 物品税

物品税は、特定品の取引に対して課税される税金である。主な税率は以下のとおりである。

図表 12-11 物品税 (石油)

品目	税率 (ペソ/リットル)
軽油	6.00
ガソリン	10.00

図表 12-12 物品税 (車)

製造業者又は輸入業者の販売価格(ペソ)	税率
~600,000	4%
600,000~ 1,000,000	10%
1,000,000 ~4,000,000	20%
4,000,000~	50%

5. 二重課税の回避

日本の親会社など、税務上「非居住外国法人」と分類される会社も、フィリピン国内で所得を計上する限り課税対象となる。例えば、フィリピン子会社への貸付金から金利を得た場合、金利収入に対しては一般的に 20% の源泉徴収税が課される。一方、日本では金利収入は法人税の課税対象となるため、何もしないでおくと、フィリピンと日本の双方で課税されてしまう。

こうした二重課税を避けるため、フィリピン政府は各国と租税条約を交わしており、日本とも 1980 年より条約を締結している。

なお、BIR は、新たな租税条約適用申請手続きを定める通達 (RMO No.14-2021) を 2021 年 3 月に公表している。この内容は第 23 章で後述する。