

[illegible]

フィリピンの税務実務 第2回 法人所得税の基礎とPEZA登録企業への課税動向

KPMG フィリピン マニラ事務所

プリンシパル 遠藤 容正

マネジャー 矢富 健太郎

フィリピンでは、他国と同様に法人所得税の制度があり、法人が稼得した所得に対して課税がなされます。一方、経済区庁（Philippine Economic Zone Authority、以下「PEZA」という）へ登録を行った企業は、特別な取扱いを受けることができ、多くの日系企業が、一定期間の免税や特別税率の適用の恩恵を受けています。第2回目となる本稿では、フィリピンにおける法人所得税の基本的事項や特徴を概観するとともに、PEZA登録企業固有の論点を解説します。また、PEZA登録企業に対する税務当局の最近の動向についても説明します。

なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私見である点をあらかじめお断りいたします。



えんどう よしあき
遠藤 容正
KPMG フィリピン
マニラ事務所
プリンシパル



やどみ けんたろう
矢富 健太郎
KPMG フィリピン
マニラ事務所
マネジャー

【ポイント】

- フィリピンでは、正味課税所得に対して30%の税率を乗じて計算される通常の法人所得税に加え、最低法人所得税や不当留保金課税といった特徴的な税制がある。
- PEZA登録企業は、優遇税制の適用があり、通常の企業とは大きく異なる課税体系となっている。
- 優遇税制の適用は、PEZA登録活動に限定され、それ以外の取引は、通常の法人所得税が課税される点に留意が必要である。
- PEZA登録企業が課税される5%特別税の計算上、控除可能な費用は9項目に限定されており、税務当局は、これ以外の費用を認めない方針を明らかにしている。

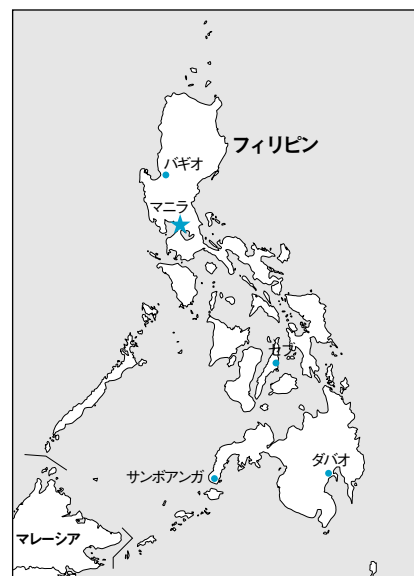
I 法人所得税の基礎と特徴

1. 法人所得税

フィリピンでの法人所得税は、売上から必要経費を差し引いた正味課税所得に対して、30%の税率を乗じて計算されます。ここでの正味課税所得は、会計上の税引前当期純利益に税務上の益金や損金としない項目を加減算したものと理解することができます。以下、フィリピンの法人所得税の特徴について見ていきます。

2. 最低法人所得税（MCIT）

正味課税所得×30%で計算される税額よりも売上総利益×



2%で計算される税額が大きい場合、この売上総利益×2%が最低法人所得税 (Minimum Corporate Income Tax : MCIT) として課税されます。最低法人所得税は、いわゆる外形標準課税として位置付けられており、赤字決算の法人もしくは正味課税所得が僅少な法人からも税を徴収する機能を有しています。また、最低法人所得税は、事業開始から4年度目の課税年度から適用されます。事業立ち上げ期は赤字決算が続く状況も想定され、この点に配慮したものと考えられます。なお、支払った最低法人所得税は、次年度以降3年間にわたって通常の法人税から控除可能です。これにより将来期間に十分な課税所得が生じた場合、過去の最低法人所得税の納税額を相殺して取り戻すことができます。

3. 不当留保金課税

配当等を行わず、合理的な必要性なく払込資本の100%を超えて利益を留保している場合、不当留保とみなされ超過額に対して10%の課税が行われます。同族会社 (Closely-Held Corporations)、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ります。一方で、以下の法人は課税対象外となります。

- ① 銀行およびノンバンクの金融仲介業者
- ② 保険会社
- ③ 公開会社 (Publicly - Held Corporations)
- 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、など

③にある公開会社は、同族会社以外の会社を指します。対象会社自身が公開会社でない場合であっても、たとえば資本関係を日本の親会社までさかのぼり公開会社にあたることを立

証できれば、ここでの要件を満たすと解されています。

また、課税対象法人であっても、合理的必要性により反証できる場合、課税を回避することが可能です。ここでの合理的必要性による反証とは、たとえば、当該留保金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します。

なお、この不当留保金の規定は、税法のみならず会社法上も規定が存在し、違反した場合、会社法違反としてペナルティが課せられます。この点、会社法上の不当留保の禁止規定は、前述の例外ルールがないため、PEZA登録企業や公開会社等であっても適用される点に留意が必要です。

4. 欠損金の繰越し

正味課税所得がマイナスとなる場合、翌事業年度以降に繰り越し、将来の課税所得と相殺を行うことができます。繰越しは欠損金の発生後、3年間可能です (図表1参照)。

II PEZAの概要と優遇税制

1. PEZAの概要

フィリピンでは、経済特区法 (Special Economic Zone Act of 1995) に基づき経済特区が設置されています。フィリピン経済区庁 (Philippine Economic Zone Authority) は通称「PEZA」と呼ばれ、フィリピンでの優遇投資の登録・管理を行っている機関です。経済特区へ入居し、PEZAへ申請・認可を得た企業は、PEZA登録企業として各種の優遇措置を受けることができます。その中でも法人税の免税措置が受けられ、また日系

図表1 法人所得税の特徴

種別	税率	計算方法
法人所得税	30%	✓ (売上ー必要経費) × 30%
最低法人所得税 (外形標準課税) Minimum Corporate Income Tax (MCIT)	2% 赤字の場合でも一定の法人所得税が発生	✓ 売上総利益 (Total Gross Income) × 2% で計算される。 ✓ 法人所得税より売上総利益 × 2% が上回る場合、MCIT が課税される。 ✓ 事業開始年度より4年度目の課税年度以降に適用される。 ✓ MCIT は次年度以降、3年間にわたり繰越控除が可能。
不当留保金課税 Improperly Accumulated Earnings Tax (IAET)	10% 会社法上も不当留保制限があるが免除規定はない。	✓ 配当等行わず、合理的必要性がなく、払込資本金の100%を超えて利益を留保している場合、不当な留保金とみなされ課税される。 ✓ PEZA、銀行、公開会社等は免除される。
欠損金 Net Operating Loss Carry Over (NOLCO)	-	✓ 欠損金は、発生年度の翌課税年度より3年間にわたり繰り越し、将来期間の課税所得と相殺が可能。 ✓ PEZA登録企業は欠損金の繰越しは認められていない。

企業の進出においても一般的な登録形態は、製造輸出とITサービス輸出です。

① 製造輸出

製品等の組立、製造、加工を行い、売上の70%以上を輸出が占める事業 (ex. 電子部品メーカー)

② IT サービス輸出

ITサービスの提供を行い、70%以上を輸出が占める事業 (ex. ソフトウェア開発、コールセンター)

2. 法人税に関する優遇税制

PEZA登録企業は、4年から6年の法人税の免税期間を得ることができます。また、法人税の免税期間の終了後は、総稼得所得 (Gross income earned) に対して5%の特別税が課されます。なお、法人税免税期間は、拡張投資申請により最長で8年まで延長が可能となっています (図表2参照)。

Ⅲ

PEZA登録企業の税務論点と近時の課税動向

1. PEZA優遇税制の対象範囲

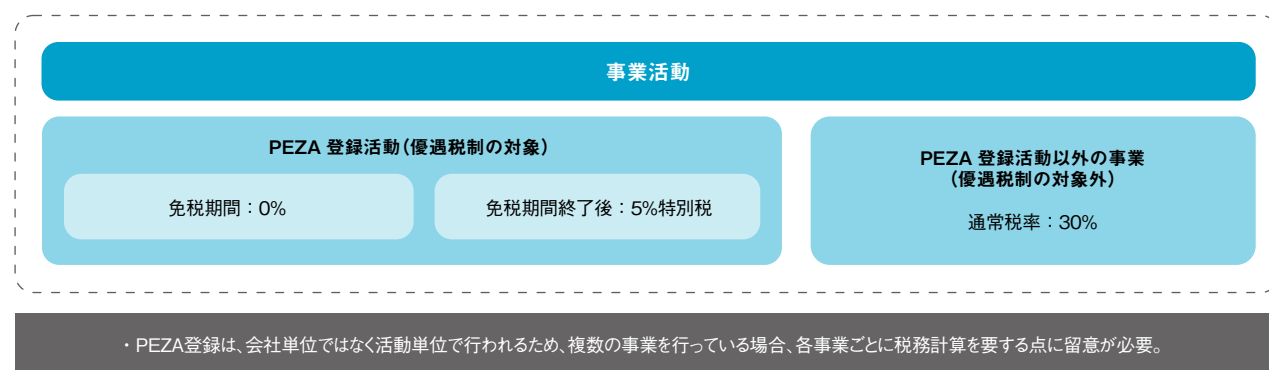
一般にPEZAの優遇措置は、プロジェクト等の活動ごとに申請を行い付与されます。そのため、ひとつの企業の中で、優遇措置の対象となる活動と優遇措置の対象とならない活動が並存する場合がある点に留意が必要です。たとえば、ある製品の製造・輸出についてPEZAステータスを取得した場合、優遇措置の対象活動となります。一方、同じ企業で他の製品の輸入・販売を行っている場合、この部分については、通常、優遇措置のない活動となります (仕入・販売といったトレーディングビジネスは通常、PEZAの優遇措置の対象外となります)。

そのため、税務計算において、免税 (0%)、5%特別税、通常の30%の課税が混在し計算が複雑化する場合があります (図表3参照)。

図表2 PEZA概要

項目	内容
PEZA (Philippine Economic Zone Authority)	・経済特区法 (Special Economic Zone Act of 1995) に基づき経済特区を管轄する。 ・経済特区へ入居し PEZA から認可を得た企業は、各種の優遇措置を享受できる。 ・会社単位ではなく、活動単位で PEZA ステータスが付与される。
登録対象企業	・製造・輸出企業 ・IT サービス輸出企業 ・物流・倉庫サービス企業 ・その他 (経済特区開発企業、IT パーク開発企業など)
法人所得税に対する優遇措置	・4年～6年間の免税 ・免税期間は拡張投資申請により最長8年まで延長可 ・免税期間終了後は総稼得所得 (Gross income earned) に対して5%の特別税率
その他の優遇措置	・原材料・機械設備等の輸入関税や関連税金の免除 ・埠頭税・輸出税の免除 ・国内購入品に対する付加価値税の免除 (0% 取引とされる) など

図表3 PEZA企業の課税体系



従来、優遇措置の対象となる活動とそれ以外の活動の区分が明確ではなく、より優遇措置の対象範囲を広くとらえる実務が行われてきました。一方で、近年税務当局によりPEZA登録活動の範囲をより厳格に解釈し、優遇税制の範囲を限定、課税を強化する動きが見られます。特に以下の取引は、優遇税制の対象とされない典型的な取引となっており留意が必要です。

- ・原材料等のスクラップ業者への売却
- ・製造に使用していた機械設備等の売却

2. 5%特別税の課税範囲

前述のとおり、法人税の免税期間の終了後は、総稼得所得に対して5%の特別税が課されます。ここでの総稼得所得とは、売上から控除可能費用を引いたものとされています。総稼得所得は、多くの企業で、売上から売上原価を控除した、いわゆる売上総利益に相当するものと理解されており、控除可能費用の範囲をできるだけ広く解釈し、課税所得を圧縮しようとする実務が散見されていました。一方で、近年、税務当局が控除可能費用の範囲をより厳格に解釈し、税務調査の過程で控除可能費用に含めた経費が否認される事例が相次いで報告されています。

製造輸出PEZAの場合、規則上、以下の項目が控除可能費用とされています。税務当局は、以下の控除可能費用は限定列举であり、これ以外のコストの控除を認めないという立場を明らかにしています（図表4参照）。

【控除可能費用】

- ・直接給与、直接賃金、直接労務費
- ・製造指導に関する給料
- ・製造に使用される原材料費
- ・仕掛品コスト
- ・製品コスト
- ・製造に使用される消耗品
- ・製造用に利用される機械や設備に関する減価償却費
- ・製造に利用される建物、機械装置、倉庫の賃料および使用料
- ・製造に利用される固定資産に関するファイナンスコストで資産計上されていないもの

これらの解釈を踏まえ、税務当局は具体的に以下のようなケースで否認を行っており、企業側で、税務上損金として取り扱っている費用の確認が必要となります。

【税務当局により否認された費用】

- ・ロイヤルティー費用
- ・修繕費用

図表4 5%特別税計算上の控除可能費用

売上高	10,000
控除可能費用	(6,000)
総稼得所得	4,000
特別税率	5%
5%特別税	200
	$4,000 \times 5\%$

【控除可能費用】

- ・直接給与、直接賃金、直接労務費
- ・製造指導に関する給料
- ・製造に使用される原材料費
- ・仕掛品コスト
- ・製品コスト
- ・製造に使用される消耗品
- ・製造用に利用される機械や設備に関する減価償却費
- ・製造に利用される建物、機械装置、倉庫の賃料および使用料
- ・製造に利用される固定資産に関するファイナンスコストで資産計上されていないもの

⇒上記以外は、税務上の費用とならないとされている点に留意が必要

図表5 否認項目

- ・ロイヤルティー費用…商標権契約に基づく支払い
- ・修繕費用…製造に関する機械・設備のメンテナンスに使われた人件費・部材費
- ・保険料…製造に関する輸入材料や機械の保険料
- ・外注費…登録事業に関連する外注機能にかかる外注業者への支払い
- ・間接労務費…品質管理、エンジニアリング、倉庫担当者等に対する給与、手当、その他の給付

⇒上記は、税務当局のルーリング（個別事例に対する税務当局の公式見解）により5%特別税計算上の費用として認められないとの見解が示されており、自社での取扱いについて確認が必要

- ・保険料
- ・外注費
- ・間接労務費

税務当局は、税務調査の過程で、控除可能費用の処理科目に着目します。そして多くの場合、税務上経費処理された費目が、前述の9項目に該当するか否か、形式を重視して費目名で判断する傾向が見られます。当該9項目に該当しない名称の費用を控除可能費用に含めた場合、実態のいかんを問わず否認されてしまう場合があるため留意が必要となります（図表5参照）。

IV まとめ

PEZAは投資誘致のための機関として位置付けられ、優遇措置を売りに外資企業に対して積極的に投資を呼びかけています。一方で、税務当局はフィリピン政府の恒常的な税収不足の背景もあり、できるだけ関連する優遇税制の解釈を狭め、納税額を増やそうという意図が見られます。特に税務当局は、従来、取扱いが不明確だった領域に対して、解釈の明確化を行い、課税を強化してきており、引き続き留意が必要となります。

【バックナンバー】
「フィリピンの移転価格税制」
(AZ Insight Vol.57/May 2013)
「フィリピンの税務実務 第1回 最終源泉税の基礎と最近の動向」
(KPMG Insight Vol.6/May 2014)

本稿は、月刊「国際税務」(Vol. 34 No. 6、税務研究会発行)に寄稿したものに一部加筆したものです。

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡くださいますようお願いいたします。

KPMG フィリピン
マニラ事務所
TEL: + 63-2-885-7000 (代表番号)

プリンシパル 遠藤 容正
TEL: +63-2-885-0604
yendo1@kpmg.com

マネジャー 矢富 健太郎
TEL: +63-2-885-7000 (Ext.317)
kyadomi2@kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転記載および磁気また光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供しよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2014 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.