

[illegible]

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 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

フィリピンには他国と同様に源泉徴収の仕組みがあり、控除源泉税（Creditable Withholding Tax）と最終源泉税（Final Withholding Tax）の2つの制度が存在します。

控除源泉税とは、源泉徴収義務者によって代理徴収される税のうち、所得受領者のフィリピンでの法人所得税から控除することが可能なものをいい、フィリピン国内におけるサービス取引や不動産取引に広く適用されています。

一方、最終源泉税とは、源泉徴収義務者によって代理徴収される税のうち、当該税金の支払いによりフィリピンでの課税関係が完結するものをいい、配当やロイヤルティーの支払いといった取引に適用されます。最終源泉税は、国際取引にも適用されるため、租税条約適用に関する議論を伴います。

第1回目となる本稿では、フィリピンにおける最終源泉税の基本的な仕組みや課税関係を概説するとともに、租税条約適用に関する注意点、租税条約適用をめぐるフィリピンの税務当局の最近の動向について解説を行います。以下本稿では、特段の断りがない限りフィリピンの子会社が支払い手となり、日本の親会社がフィリピンの子会社から利益を得る取引について見ていきます。

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。



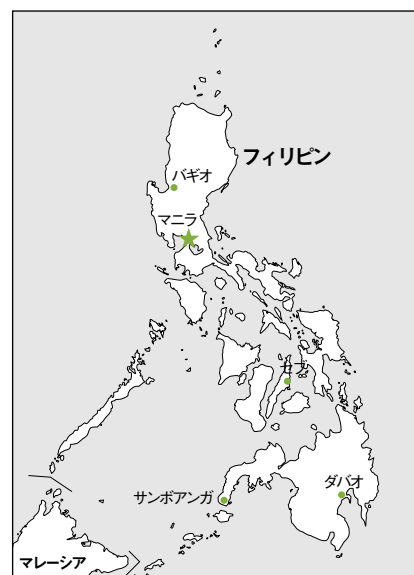
えんどう よしあき
遠藤 容正
KPMG フィリピン
マニラ事務所
プリンシパル



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】

- 日本の親会社がフィリピンの子会社からロイヤルティー、利息、配当を受け取る場合、通常はフィリピンで課税対象となる。また、サービスフィー（技術指導料や経営管理料等）は、フィリピンでサービスが提供された場合にフィリピンで課税対象となる。
- 上記取引に係るフィリピンでの最終源泉税は、日比租税条約の適用により、軽減・免除が可能となるが、租税条約の適用にあたっては租税条約救済手続（TTRA）が必要になる。
- TTRAは、租税条約の適用を行う前に申請する必要があるが、手続きに瑕疵がある場合、税務当局は租税条約の適用を認めないという立場をとっている。
- 近時の最高裁判例において、TTRAは納税者の権利を確認するための手続きであって、租税条約のメリットそのものを否定する効力を有さないとの見解が示され、実務上、混乱が生じている。



I 最終源泉税の基礎

1. 最終源泉税の仕組み

まず最終源泉税の基本的な仕組みについて設例をもとに見ていきます。図表1の設例は、フィリピンの子会社から日本の親会社へ配当金100を支払い、最終源泉税として10を納税するケースです。他国の制度と同様に、フィリピンの最終源泉税の制度は以下のような特徴を有します。

- ・納税義務は所得の受け取り手である親会社ではなく子会社となる。
- ・親会社のフィリピンでの課税関係は子会社の源泉徴収によって完結する。
- ・フィリピンでの税務調査の対象は子会社となる。
- ・税務当局から納税不足を指摘された場合は、子会社に納税義務が生じる。

2. 最終源泉税の対象となる所得の種類と源泉地の判定

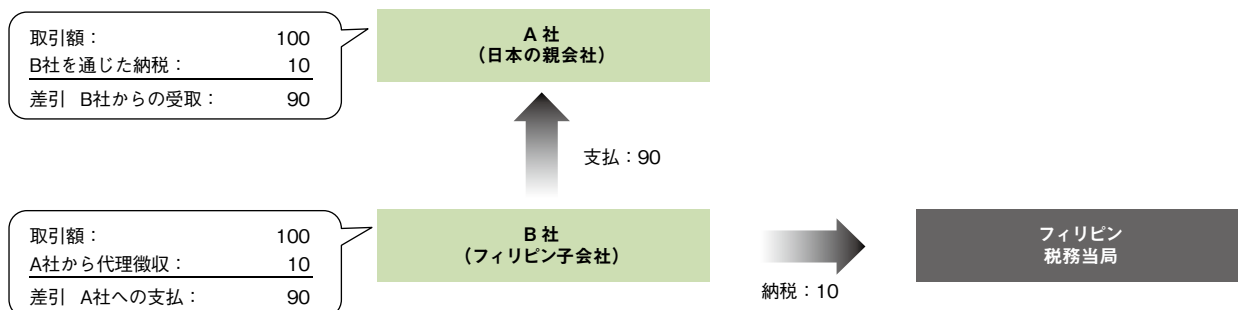
サービス、ロイヤルティー、利息、配当は、最終源泉税の対象となります。フィリピンの国内法によると、日本の親会社（外国法人）は、フィリピン源泉所得に対して、フィリピンで課税が生じます。

一方、フィリピン源泉所得があると判断されない場合、フィリピンでは課税されません。この原則を最終源泉税の対象取引にあてはめると、図表2に示す課税関係となります。

ここでのポイントは、フィリピンの子会社から親会社がロイヤルティー、利息、配当を受ける場合、通常はフィリピンで課税対象となる点です。また、サービスフィーについては、たとえば、日本の親会社から技術者が出張に来て、フィリピンの子会社に技術指導をするような場合、フィリピンで課税対象となり、サービスの提供がフィリピン国外でなされた場合は、フィリピンでの課税対象にはなりません。

図表1 最終源泉税の仕組み

日本の親会社A社はフィリピン子会社のB社から100の配当を受け取った。この取引に係る最終源泉税は10である。



- ・所得はA社で生じているものの、B社は税金の代理徴収の義務があり、納税義務者となる。
- ・B社を通じた納税によりA社の当該取引のフィリピンにおける課税関係は完結する。
- ・B社が納税義務を負うため、最終源泉税の税務調査の対象はB社である。
- ・納税額の不足を指摘された場合は、B社が追加納税の義務を有する。

図表2 フィリピンでの課税関係

	所得の源泉地の判定基準	日本の親会社が所得を受ける場合の判定
サービス	サービスが提供された場所	サービスがフィリピンにおいて提供されたと考えられる場合、フィリピンで課税対象取引となる。
ロイヤルティー	対象資産・ノウハウ等が使用された場所	通常はフィリピン国内源泉所得として、フィリピンで課税対象取引となる。
利息	債務者の居住地	通常はフィリピン国内源泉所得として、フィリピンで課税対象取引となる。
配当	配当を支払う法人の居住地	通常はフィリピン国内源泉所得として、フィリピンで課税対象取引となる。

3. 税率

日本の親会社との取引については、国内法の税率に替えて日比租税条約の軽減税率の適用、もしくは免税措置を利用可能です。フィリピン国内法と日比租税条約上の税率は図表3に示すとおりとなります。ここでのサービスフィーには、たとえば技術指導料や経営管理料が該当します。日比租税条約上、サービスフィーは事業所得（Business Profit）にあたり、フィリピンに恒久的施設を有していない等の条件を満たした場合、フィリピンで免税となります。

なお、日本での課税関係を補足すると、親会社は、受け取った各所得に対して日本の法人税等が課されます。この点、フィリピンで支払った最終源泉税に対して日本で外国税額控除を適用することにより二重課税を回避・軽減することが可能です。

4. 源泉徴収義務の発生時点

フィリピンの税法上、源泉徴収義務の発生時点は、支払い時点、未払金の発生時点、未払費用の計上時点のいずれか早い時点となります。理解のため、図表4に設例を示します。設例のケースのように、未払費用の計上を行っている場合、通常、実際の支払いに先行して源泉徴収義務が生じる点に留意が必要です。源泉徴収義務の発生時点は、後述の租税条約救済手続の申請期限に関連するため、特に留意が必要です。

Ⅱ 租税条約救済手続

1. 租税条約救済手続

租税条約を適用して、軽減税率もしくは免税措置を利用する場合、租税条約救済手続（Tax Treaty Relief Application、以下「TTRA」という）をフィリピンの税務当局に対して事前に申請する必要があります。この手続を期日までに行わなかった場合、税務当局は、租税条約上の軽減税率・免税措置を認めないため留意が必要です。

2. TTRAの申請の時期

TTRAの申請は、最初の課税事象（First taxable event）の前までに行う必要があります。最初の課税事象とは、最初の源泉徴収義務が生じる時点です。ここでの源泉徴収義務が生じる時点とは、前述のとおり、支払い時点、未払金の発生時点、未払費用の計上時点のいずれか早い時点となります。

したがって、TTRAの申請期限となる最初の課税事象とは、最初の取引に関する、支払い時点、未払金の発生時点、未払費用の計上時点のいずれか早い時点となります。また、サービス、ロイヤルティー、利息のように、ひとつの契約で複数回の源泉徴収義務が生じる場合、初回の取引に際してのみTTRA

図表3 源泉徴収税率

所得の種類	フィリピン国内法	日比租税条約
サービス	30%	免税
ロイヤルティー	30%	10% or 15%*2
利息	20% or 30%*1	10%
配当	30%	10% or 15%*3

フィリピンに恒久的施設（PE）がない場合、非居住者の事業所得（Business Profit）は免税となる。

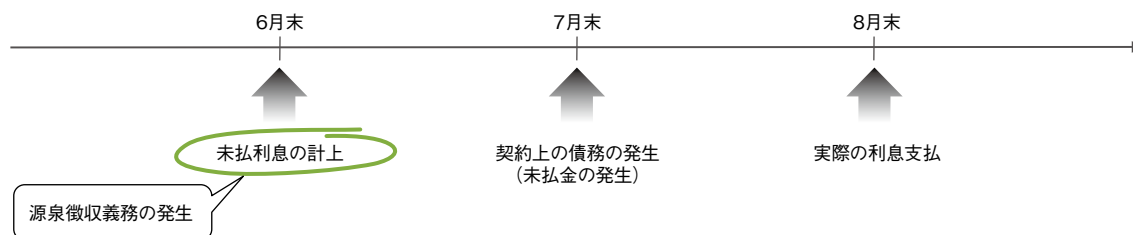
*1：国内借入に関する利息は30%だが、外国借款（Foreign Loan）に係る利子については20%が適用される。

*2：15%のレートは、映画フィルムおよびテレビまたはラジオの放映のためのフィルム、もしくは、テープの使用および使用権に適用される。それ以外は10%が適用される。

*3：少なくとも発行済株式総数もしくは議決権の10%を、配当支払日前6ヵ月間直接所有している場合に10%が適用される。それ以外は15%が適用される。

図表4 源泉徴収義務の発生時点

A社とB社は1月1日付で借入契約を締結した。契約上の利息の支払日は、7月末であるが、実際は8月末に利息の支払いを行った。B社は中間決算を行っており、6月末に1月～6月分の利息に対して未払利息を計上している。

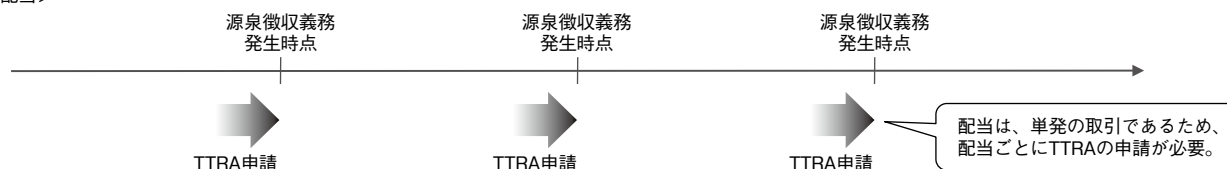


- 源泉徴収義務は、支払い、契約上の債務の発生、未払費用の計上のうち最も早い時点で生じる。
- 上記の取引例では、6月末において未払費用の計上を行っているため、この時点で未払利息の計上を行った1月～6月分の利息に関する源泉徴収義務が生じる。

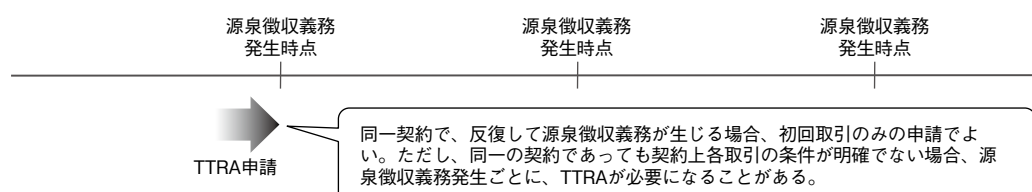
図表5 TTRAの申請タイミング

✓ 最初の課税事象(First Taxable Event)、すなわち最初に源泉徴収義務が生じる時点より前にTTRAの申請を実施する必要がある。

<配当>



<サービス・ロイヤルティ・利息>



の申請が必要となります。

ただし、1つの契約であっても支払い条件が明確ではない場合、取引の都度TTRAが求められることもあるため留意が必要です。配当については、各配当はそれぞれ独立した取引と考えられるため、配当の都度、TTRAの申請が必要となります（図表5参照）。繰り返しになりますが、申請期限までにTTRAの手続を実施しないとその取引については、租税条約の軽減税率・免税措置の適用を認めないというのが税務当局の立場となっており、留意が必要です。

3. 申請に必要な書類

TTRAの申請には、各所得に共通して必要となる書類と各所得の種類に応じてそれぞれ必要となる書類があります。図表6に申請に必要な書類を例示します。これらの書類のうち、居住証明や定款といった日本で発行・作成された書類については、公証が必要となり、またフィリピン大使館で領事証明を取る必要があります。領事証明のない書類については、

図表6 TTRAの申請に必要な書類(例)

✓ 以下は各所得に共通して必要とされる書類。この他、配当、ロイヤルティ等の各所得区分に応じて、種々の書類が要求されている。

- 居住証明 … 所得獲得企業の日本での居住証明（通常日本の税務当局より入手）
- 定款 … 所得の受け取り手となる会社の定款
- 委任状 … フィリピンの会社や会計事務所等へ申請の代理を依頼する場合
- 事業活動証明 … フィリピンの証券取引委員会に事業登録されているかどうかの証明
- 無係争証明 … 対象会社（親会社）が税務調査中の取引等を有しているかの証明

税務当局は、フィリピンで有効な文書として受け付けを行わないため留意が必要です。このようにTTRAの必要書類は比較的手間を要するものも多く、時間的余裕を持って準備を行う必要があります。

Ⅲ 租税条約の適用に関する最近の動向

1. TTRAの申請の現状

前述のとおり、現在フィリピン税務当局は、TTRAの申請を期限内に行わなかった場合、租税条約上の軽減税率・免税措置を利用することができないとする立場をとっています。

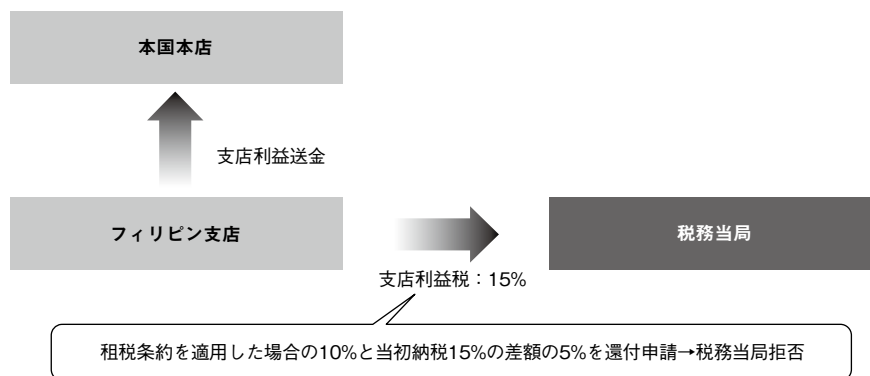
しかし、過去に遡ると、税務当局現場レベルでは、TTRAが十分に理解されておらず、誤った指導が散見され、また企業サイドの理解も十分ではなく、結果としてTTRAの申請を経ずに租税条約の軽減税率を適用しているケースが少なからず見受けられます。このような実情を踏まえ、次項でドイツ銀行マニラ支店の裁判例を見ていきます。

2. ドイツ銀行マニラ支店のTTRAに関する最高裁判例

ドイツ銀行マニラ支店のケースでは、TTRA手続の瑕疵が、租税条約の恩恵自体を否定しうるかという点が問われました。図表7に示したとおり、ドイツ銀行マニラ支店は、当初、本国本店への利益送金に関して、フィリピン国内法に従い15%での源泉徴収を行いました。後日、租税条約の優遇税率である10%との差額の5%相当分を税務当局に還付申請したところ、当局からTTRAの手続を事前に行っていなかったことを理由に、還付を却下されました。なお、フィリピンでは、支店の利益

図表7 TTRAの有効性に関する裁判事例(1)

- ・2003年10月、ドイツ銀行マニラ支店において、国外の本社に対して利益送金を行った。
- ・支店送金に際して国内法に従い支店送金税15%を税務当局へ納税した。
- ・2005年10月、ドイツ銀行マニラ支店は、過払分について還付申請を行った。
→当初支払分15%と租税条約上の優遇税率10%の差額5%相当分を還付申請
- ・税務当局はTTRAが事前に申請されていなかったことを根拠に還付申請を拒否した。



図表8 TTRAの有効性に関する裁判事例(2)

<最高裁の判断>

- ・ドイツ銀行マニラ支店は、還付を受ける権利がある。

<理由>

- ・TTRAは、単に納税者の権利を確認する手続きに過ぎず、RMO No.1-2000による確認手続きは、租税条約のメリットそのものを否定する効力を持たない。

<今後の対応>

引き続き TTRA を事前申請することが適切

- ✓ 上記の判例は、当時有効であった RMO No.1-2000 の有効性を議論しており、現在適用されている RMO No. 72-2010 (2010 年に発行) の有効性については直接言及されていない。
- ✓ 税務当局から、この最高裁の決定を踏まえたガイダンスが発行されていない。
- ✓ 税務調査の現場では、引き続き TTRA の手続違反を理由とした追加納税の指摘が行われている。

を本店に送金する場合、15%の支店送金税が課されますが、租税条約によりフィリピンでの課税が10%へ軽減されています。

この点、最高裁は、TTRAは、単に納税者の権利を確認する手続に過ぎず、租税条約のメリットそのものを否定する効力を持たないとし、ドイツ銀行は、還付を受ける権利を有するとの判断を下しました(2014年1月に確定)。この判決に従えば、今後はTTRAの申請自体が不要とも考えられます。しかしながら、以下の3点を考慮して、現状では引き続きTTRAの申請を行うことが適切であると判断されます(図表8参照)。

- ① この判例は、当時有効であった2000年に発行されたルール(RMO No.1-2000)の有効性を議論しており、現時点で適用されている2010年に発行されたルール(RMO No. 72-2010)の有効性については直接言及されていない。
- ② 税務当局から、この最高裁の決定を踏まえたガイダンスが発行されていない。
- ③ 税務調査の現場では、引き続きTTRAの手続違反を理由とした追加納税の指摘が行われている。

IV まとめ

ドイツ銀行の裁判例をもとに税務当局が租税条約適用に関する新たなガイドラインを出すとの情報もありますが、現時点では確定的な情報はありません。TTRAを巡る議論は、フィリピンでの税務実務の不安定性を示唆する典型例として認識されています。

現在フィリピン政府は恒常的な税収不足に悩まされており、税の軽減や免除に対して、保守的な態度で臨んできます。TTRAの審査においても、租税条約の適用が可能か慎重な見極めをしてくるため、企業サイドで事前に十分な準備が必要です。

【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)

本稿は、月刊「国際税務」(Vol. 34 No.5、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.