

フィリピンにおける租税条約の適用申請について

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人P社は、フィリピンに子会社S社を所有し、S社から使用料を受け取ることになっている。この使用料に係る移転価格のリスクについては専門家による検討済みで特に問題はな
いとのことであった。S社からの使用料については、日本・フィリピン租税条約（以下「日比租税条約」という。）の適用を受けることになるが、フィリピンにおける租税条約の適用申請に時間がかかり複雑という話を聞いているが、現状はどうか。

〔ポイント〕

- 1 日比租税条約の適用関係
- 2 改正前の租税条約の適用申請
- 3 改正後の租税条約の適用申請

〔検討〕

1 日比租税条約の適用関係

日比租税条約は、昭和55年2月に署名され、同年7月に発効している。その後、平成18年12月に一部改正の署名が行われ、平成20年12月にその改正が発効している。この一部改正では、配当、利子、使用料の各所得に対する限度税率が引き下げられている。一般配当は改正前25%から改正後15%に、公社債等の利子を除く利子は、15%から10%に、映画フィルム等を除く使用料は、25%から改正後10%に引き下げられている。

改正日比租税条約の使用料条項（第12条）の

第4項に使用料の定義規定があり、限度税率は第2項に規定がある。映画フィルム及びラジオ・テレビ放送用のフィルム又はテープの使用又は使用の権利に対するものは15%、その他は10%となっている。

フィリピンの国内法による非居住者に対する使用料の源泉徴収税率は30%であることから、租税条約の適用を受けることで、20%相当額の税負担を軽減することができることになる。

2 改正前の租税条約の適用申請

日本においても、使用料に係る租税条約による限度税率の適用を受ける場合、「租税条約に関する届出（使用料に対する所得税及び復興特別所得税の軽減・免除）[様式3]」の提出をすることになるが、フィリピンにおいても租税条約の適用申請（Tax Treaty Relief Application：略称TTRA）を内国歳入庁（Bureau of Internal Revenue：略称BIR）の国際税務部（International Tax Affairs Division：略称ITAD）に提出することになる。

後述する現行の申請ガイドラインになる前の2010年8月に発遣された旧ガイドライン（Revenue Memorandum Order No. 72-2010）第3条にTTRAすべてに共通する必要書類である「共通提出書類」の規定があり、第9条に使用料に係る規定がある。

この「共通提出書類」の含まれるものは次のとおりである。

- ① 居住者証明：所得受領者の居住地国の税務当局による証明書
- ② 会社定款の写し：所得受領者が法人の場合

合で、フィリピン国外で作成されたものについては、同国外所在のフィリピン大使館による認証を必要とした。

- ③ 特別委任状：申請者が源泉徴収義務者或いは所得受領者のフィリピンの代表者等であることを記載したもの
- ④ フィリピンにおける事業証明：法人の場合は、登録の有無にかかわらず証券取引委員会の証明、個人の場合は、通商産業部（Department of Trade and Industry）の証明
- ⑤ 係争中の訴訟事案がないことの証明

また、旧ガイドライン第9条にTTRAの様式である「BIR Form No. 0901-R」の他に、使用料に係る契約書等の添付が規定されていた。なお、改正前では、この申請は、Revenue Memorandum Order No.1-2000により取引開始15日前に行われなければならないことになっていた。

この適用申請が遅れた場合、BIRは租税条約の恩典の適用を認めないとしていたが、ドイツ銀行マニラ支店の起こした訴訟によりフィリピン最高裁は2013年8月19日の判決で上記の税務当局の取扱いを不当とした。

この訴訟は、支店から本店への送金に課される支店利益税の源泉徴収の問題で、フィリピンの国内法による支店利益税の源泉徴収税率は15%であるが、フィリピン・ドイツ租税条約における限度税率は10%である。

マニラ支店は2003年10月21日に支店利益税15%控除後の金額を本店に送金した。2005年10月4日に、マニラ支店は、BIRに対してフィリピン・ドイツ租税条約に定める支店利益税の限度税率10%の適用による還付を請求した。下級審の判決では、支店利益税の支払前15日までに租税条約の適用申請がないことから、この請求を却下した。最高裁は、フィリピン国内法で定めた15日前というルールは、租税条約の規定に優先適用できない等の理由から原告側の訴えを認めたのである。

3 改正後の租税条約の適用申請

RMO No. 72-2010により規制されていた租税条約の適用申請は、申請書類の多さと、ITADにおける受理後の審査に時間を要する等のことから、利用者に不評であった。このような事情から、BIRは、TTRAの手続きの新ガイドラインとして（Revenue Memorandum Order No. 8-2017）を2017年3月28日に発遣して、2017年6月26日から有効となっている。

フィリピンにおける租税条約の適用申請の様式は、① Form No. 0901-P（事業利得）、② Form No. 0901-T（国際運輸業所得）、③ Form No. 0901-D（配当）、④ Form No. 0901-I（利子）、⑤ Form No. 0901-R（使用料）、⑥ Form No. 0901-C（譲渡収益）、⑦ Form No. 0901-S（役務提供）、⑧ Form No. 0901-O（その他）である。

このうち、新ガイドラインの適用は配当、利子、使用料に限定されていることから、上記の③、④、⑤が適用対象となるが、それ以外は旧ガイドライン（Revenue Memorandum Order No. 72-2010）の適用が継続ということになるものと思われる。

新ガイドラインの必要書類は、Certificate of Residence (for Tax Treaty Relief)（以下「CORTT」という。）のPart IとPart IIで、Part Iは居住者証明に関する事項で、Part IIは源泉徴収義務者等に関する事項を記載することになっている。

今回の改正により、提出書類が削減されたことで、適用申請が簡便化されたことに加え、限度税率の適用に関しても大きな改善が見られた。

例えば、事例にある内国法人P社の場合、今後S社から使用料を受け取るようになることから、フィリピンにおける源泉徴収関連事項は、新ガイドラインの適用ということになる。その場合は、使用料支払いの前にP社はS社に対して所定の事項を記入したCORTTを提出することになる。CORTTの提出を行った後に、S社は、日比租税条約に定める限度税率による源泉徴収を行うことになる。