

# 中国居民赴菲律宾共和国 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

## 前 言

为了帮助对外投资者了解和熟悉菲律宾共和国（以下简称菲律宾）的政治、经济、人文环境，特别是税收法规，提高税收合规水平，我们编写了《中国居民赴菲律宾投资税收指南》（以下简称《指南》）。该指南旨在为中国居民赴菲律宾投资和从事经营活动提供初步的税务信息导引，涵盖以下六章的内容：

第一章是对菲律宾投资环境的概述，重点介绍菲律宾在现行的法律法规下鼓励外资进入的领域及措施，以及限制外资准入的相关规定。从整体上看，近几年来，中国对菲律宾投资总量和贸易进出口额出现了逐年增长的发展趋势，然而，政治上的不稳定因素仍然存在，投资环境中可能出现的变数以及税收负担（变化），都会对企业在菲律宾的投资风险产生影响。挑战和机遇并存，这要求中国投资者在投资前应对菲律宾的法律法规、经济政策以及税收环境有更清晰的认识。

第二章是对菲律宾国内税制的概述，包括菲律宾的税制体系和税法渊源，基于菲律宾现行适用的《国家税务法典（1997）》，该部分对菲律宾现行的六大主要税种制度进行逐一介绍，具体是指所得税、增值税、消费税、比例税、关税及单据印花税，并阐述了各类税种的征管方式。值得说明的是，要详尽了解上述各类税种制度内容并跟踪其最新发展动态，需紧密结合菲律宾财政部长或国家税务局局长不定期发布的各类行政性文件，包括税收条例、税收备忘录命令、税收备忘录裁定、国家税务局的裁令、税收备忘录通告、税收行政命令等。

第三章介绍菲律宾的税收征管机构和管理制度，从适用于居民纳税人和非居民纳税人的征管制度分别展开论述，涉及税务登记、账簿凭证管理、纳税申报、税务检查、税务代理、法律责任等多方面内容。

第四章是对菲律宾特别纳税调整政策的概述，重点在于讨论现行的转让定价规则，涵盖的内容包括关联交易的认定、同期资料的现行

规定、转让定价调查的原则和方法、预约定价安排等。目前菲律宾尚未引入受控外国企业规则及资本弱化规则。

第五章围绕中菲税收协定的解释和适用而展开，重点介绍下列条款：协定的适用范围；常设机构条款；营业所得、劳务所得、投资所得、财产收益及其他所得的课税权分配；税收抵免；非歧视待遇条款以及相互协商程序。除了协定文本外，该部分的讨论还结合了菲律宾税务法院以及最高法院做出的相关司法判决。值得注意的是，中国与菲律宾签订的税收协定议定书中规定有最惠国条款，即菲律宾对于中国居民来源于菲律宾的“国际运输营业利润”以及“股息所得”给予单边性的最惠国待遇，也就是说，中国居民从菲律宾取得的这两种所得可以享有的协定优惠并不局限于中菲税收协定，而是参照适用菲律宾对外签订税收协定中最优惠的协定待遇。此外，第五章还介绍了在菲律宾的税务纠纷解决机制，包括税务纠纷和解、税务诉讼以及非诉讼争端解决机制。

基于上述五章的内容，第六章对于中国纳税人在菲律宾投资可能存在的主要税收风险进行重点提示。

《指南》仅基于2022年6月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

## 目 录

<b>第一章 菲律宾国家概况及投资环境</b> .....	<b>1</b>
1.1 国家概况.....	1
1.1.1 地理概况.....	1
1.1.2 政治概况.....	2
1.1.3 经济概况.....	4
1.1.4 文化概况.....	7
1.2 投资环境概述.....	8
1.2.1 近年经济发展情况.....	8
1.2.2 资源储备和基础设施.....	10
1.2.3 支柱和重点行业.....	14
1.2.4 投资政策.....	15
1.2.5 经贸合作.....	31
<b>第二章 菲律宾税收制度简介</b> .....	<b>35</b>
2.1 概览.....	35
2.1.1 税制综述.....	35
2.1.2 税收法律体系.....	35
2.1.3 近三年重大税制变化.....	40
2.2 企业所得税.....	44
2.2.1 国内企业.....	44
2.2.2 外国企业.....	63
2.3 个人所得税.....	72
2.3.1 居民纳税人.....	72
2.3.2 非居民纳税人.....	79
2.4 增值税.....	84
2.4.1 概述.....	84
2.4.2 税收优惠.....	90
2.4.3 应纳税额.....	93
2.5 消费税.....	94
2.5.1 概述.....	94
2.5.2 税收优惠.....	95

2.5.3 应纳税额 .....	95
2.5.4 其他 .....	96
2.6 其他税费 .....	100
2.6.1 比例税 .....	100
2.6.2 单据印花税 .....	103
2.6.3 关税 .....	105
2.6.4 转让税 .....	106
2.6.5 赠与税 .....	106
<b>第三章 税收征收和管理制度 .....</b>	<b>108</b>
3.1 税收管理机构 .....	108
3.1.1 税务系统机构设置 .....	108
3.1.2 税务管理机构职责 .....	110
3.2 居民纳税人税收征收管理 .....	111
3.2.1 税务登记 .....	111
3.2.2 账簿凭证管理制度 .....	118
3.2.3 纳税申报 .....	121
3.2.4 税务检查 .....	129
3.2.5 税务代理 .....	137
3.2.6 法律责任 .....	140
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理 .....	147
3.3.1 非居民税收征管措施简介 .....	147
3.3.2 非居民企业税收管理 .....	148
<b>第四章 特别纳税调整政策 .....</b>	<b>154</b>
4.1 关联交易 .....	154
4.1.1 关联关系判定标准 .....	154
4.1.2 关联交易基本类型 .....	155
4.1.3 关联申报管理 .....	155
4.2 同期资料 .....	157
4.2.1 分类及准备主体 .....	157
4.2.2 具体要求及内容 .....	157
4.2.3 其他要求 .....	157
4.3 转让定价调查 .....	157

4.3.1 原则	158
4.3.2 转让定价主要方法	161
4.3.3 转让定价调查	161
4.4 预约定价安排	163
4.4.1 适用范围	163
4.4.2 程序	164
4.5 受控外国企业	164
4.6 成本分摊协议管理	164
4.7 资本弱化	164
4.8 法律责任	164
<b>第五章 中菲税收协定及相互协商程序</b>	<b>166</b>
5.1 中菲税收协定	166
5.1.1 中菲税收协定	166
5.1.2 适用范围	167
5.1.3 常设机构的认定	169
5.1.4 不同类型收入的税收管辖	175
5.1.5 菲律宾税收抵免政策	187
5.1.6 非歧视待遇原则	190
5.1.7 在菲律宾享受税收协定待遇的手续	191
5.2 菲律宾税收协定相互协商程序	197
5.2.1 相互协商程序概述	197
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据	197
5.2.3 相互协商程序的适用	198
5.2.4 启动程序	198
5.2.5 相互协商程序的法律效力	198
5.2.6 菲律宾仲裁条款	198
5.3 中菲税收协定争议的防范和解决	198
5.3.1 税务纠纷和解	200
5.3.2 税务诉讼	201
5.3.3 非诉讼纠纷解决机制（ADR）	204
<b>第六章 在菲律宾投资可能存在的税收风险</b>	<b>206</b>
6.1 信息报告风险	206

6.1.1 登记注册风险 .....	206
6.1.2 信息报告风险 .....	206
6.2 纳税申报风险 .....	207
6.2.1 在菲律宾设立子公司的纳税申报风险 .....	207
6.2.2 在菲律宾设立分公司或代表处的纳税申报风险 .....	208
6.2.3 在菲律宾取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险 .....	208
6.3 调查认定风险 .....	208
6.4 享受税收协定待遇风险 .....	210
<b>附 录</b> .....	<b>213</b>
<b>参考文献</b> .....	<b>216</b>

# 第一章 菲律宾国家概况及投资环境

## 1.1 国家概况

### 1.1.1 地理概况

菲律宾位于亚洲东南部，从北到南长达1000公里，北隔巴士海峡与中国台湾省遥遥相对，南和西南隔苏拉威西海、巴拉巴克海峡与印度尼西亚、马来西亚相望，西濒南中国海，东临太平洋；是亚洲、大洋洲两大陆和太平洋之间以及东亚和南亚之间的桥梁，其地理位置有重要的战略意义。菲律宾共有大小岛屿7000多个，其中吕宋岛、棉兰老岛、萨马岛等11个主要岛屿占全国总面积96%。海岸线长约18533公里<sup>[1]</sup>。



图1 菲律宾地图

地图来源：中国地图出版社

菲律宾地貌复杂多样，有山脉、平原、高原、峡谷、湖泊、大河、火山、草原、森林等诸多形态，境内山地面积占总面积的三分之二。

<sup>[1]</sup>中华人民共和国外交部，《菲律宾国家概况》（2021年8月更新）。

菲律宾位于太平洋边缘的火山地震带之上，因此境内地震频繁，全境有火山五十多座，其中活火山十一座。最有名的活火山是吕宋岛的“马荣火山”，该山在1616-1968年间喷发30余次<sup>[2]</sup>。

菲律宾属热带雨林气候，高温多雨，湿度大，台风多。全年平均气温在27℃，年降水量2000-3000毫米，年平均湿度78%。群岛西部有旱季（11月-次年4月）和雨季（5-10月）之分，东部海岸终年有雨，并以冬雨最多。南部地区也终年多雨，无明显旱、雨季之分。东部太平洋是台风发源地，每年6-11月多台风。

截至2020年12月，菲律宾总人口1.09亿，是世界上第13大人口大国。近年来，菲律宾人口增长率降低至1.3%。由于地区发展差异导致菲律宾人口分布很不平衡，马尼拉的人口密度高达48000人/平方公里，而吕宋岛北部的一些地区人口密度仅为数十人/平方公里。菲律宾城市人口占总人口的51.2%<sup>[3]</sup>。

## 1.1.2 政治概况

### 1.1.2.1 政治制度

菲律宾现行宪法于1987年2月2日通过，同年2月11日由总统正式宣布生效。菲律宾宪法规定行政、立法、司法三权分立。菲律宾实行总统内阁制，总统是国家元首、政府首脑兼武装部队总司令，拥有行政权，由选民直接选举产生，任期六年，不得连任，总统无权实施戒严法，无权解散国会，不得任意拘捕反对派。议会称国会，是最高的立法机构，由参、众两院组成。司法权属最高法院和各级法院。2022年5月9日，费迪南德·罗慕尔德兹·马科斯当选为菲律宾新一届总统。

菲律宾有大小政党超过一百个，主要政党包括菲律宾民主人民力量党、自由党、民族主义人民联盟等，目前，执政党是菲律宾民主人民力量党<sup>[4]</sup>。（1）菲律宾民主人民力量党：简称PDP-Laban，执政党。

<sup>[2]</sup>中华人民共和国驻菲律宾共和国大使馆经济商务参赞处网站，菲律宾概况-地理概况（2016年8月18日更新）。

<sup>[3]</sup>中华人民共和国商务部，《对外投资合作国别（地区）指南——菲律宾（2020年版）》，第4页。

<sup>[4]</sup>中华人民共和国商务部，《对外投资合作国别（地区）指南——菲律宾（2021年版）》，第3页。

1982年成立。主张以民族民主主义为基础，推动建立公正、民主、民生的理想社会。该党主席为前总统杜特尔特，秘书长为前众议长阿尔瓦雷兹。（2）自由党：简称LP，1946年成立。该党主张遏制腐败和贫困，认为市场经济是最好的经济模式。2010年总统大选，该党推举的阿基诺三世当选总统。现任党主席是前交通与通讯部长阿瓦亚，总裁是现任副总统莱妮·罗布雷多。（3）民族主义人民联盟：简称NPC，1991年成立。该党支持修改宪法，主张实行议会制政体，倾向于实行两党制，支持加快国有企业私有化。目前是执政联盟成员。该党领袖是许寰戈<sup>[5]</sup>。

全国划分为吕宋、维萨亚和棉兰老三大部分。全国设有首都地区、科迪勒拉行政区、棉兰老穆斯林自治区等17个地区，下设81个省和117个市<sup>[6]</sup>。

### 1.1.2.2 法律体系

菲律宾法律制度从法系上看是罗马法系与英美法系的混合体，融合了罗马法系与英美法系的特点和内容，这是因为菲律宾历史上曾先后经历了西班牙和美国的统治。西班牙统治者在菲律宾强制推行西班牙法（罗马法系），美西战争后美国取代西班牙成为新的殖民统治者，美国殖民统治者将美国法律（英美法系）引入菲律宾，同时也保留了部分西班牙法，形成了美国法与西班牙法相混合的菲律宾法律。

菲律宾法律渊源包括制定法、判例、习惯法。制定法种类包括宪法、其他法律、命令、行政命令和行政规则。菲律宾立法权属于议会，议会由参议院和众议院组成。在菲律宾只有最高法院的判例才具有约束力。作为法律渊源的判例必须是普遍遵守的、能够作为一种规范加以遵守并且是经过长时间形成的。

菲律宾司法权属最高法院和各级法院。根据宪法规定，最高法院是国家的最高司法机关，拥有最高司法权。下设上诉法院、地方法院和市镇法院，以及反贪污法院、税务法院等专业性法院。菲律宾最高法院和中级法院的法官都不是选举产生的，而是先由司法与律师理事

<sup>[5]</sup>中华人民共和国外交部，《菲律宾国家概况》（2021年8月更新）。

<sup>[6]</sup>中华人民共和国外交部，《菲律宾国家概况》（2021年8月更新）。

会向总统推荐名单，每个空缺推荐3名候选人，经任职委员会同意后，由总统决定最终任命人选。最高法院由1名首席法官和14名陪审法官组成。检察工作由司法部检察长办公室负责。

最高法院的权限包括：对重大案件、违宪案件、中级法院上诉案件的审理权；对国内法律的解释权，对引起争议的法律、条约、国际公约和行政协定或总统发布的法令、公告、命令、指示、条例的最终裁决权；对司法部门官员和职员任命权；对中级法院及其工作者的行政监督权，对中级法院法官的处分权和解职权。最高法院有权监督一切法院及其成员。最高法院有权任命司法部门的官员和职员。最高法院受理的所有案件，必须在24个月内结案。根据宪法规定，最高法院应在每次国会例会开幕后的30天内，向总统和国会提交司法工作的年度报告。

### 1.1.3 经济概况

#### 1.1.3.1 整体经济概况

2020年，菲律宾经济增长率为-9.6%，国民生产总值（以下简称GDP）3614.89亿美元，农业、工业和服务业三个产业的GDP占比分别为10.18%、28.40%、61%<sup>[7]</sup>。2020年一季度菲律宾有储蓄家庭百分比为37.8%<sup>[8]</sup>。截至2021年6月，菲律宾外汇储备为总额959.8亿美元，2020年12月曾高达964.7亿美元峰值<sup>[9]</sup>。2020年通货膨胀率为3.5%<sup>[10]</sup>。

#### 1.1.3.2 外交关系

菲律宾奉行独立的外交政策，已同126个国家建交。菲律宾将美国视为经济、军事、政治上最密切的盟国，2014年7月，双方签订为期10年的《强化防务合作协议》，允许美军在指定区域新建和升级现有军事措施。美国也是菲律宾最大的劳务输出国，在美国的菲律宾籍劳工和侨民超过400万人。

<sup>[7]</sup>世界银行-菲律宾。

<sup>[8]</sup>中华人民共和国商务部，《对外投资合作国别（地区）指南——菲律宾（2020年版）》，第14、16页。

<sup>[9]</sup>CEIC-菲律宾外汇储备。

<sup>[10]</sup>中华人民共和国外交部，《菲律宾国家概况》（2021年8月更新）。

菲律宾同日本在1956年建交，日本是菲律宾最大的援助国和最大的出口目的地。2008年10月，菲律宾参议院审议通过菲日2006年签署的《经济伙伴关系协议》。菲律宾重视发展同东盟其他国家的关系，并将其列为菲律宾对外政策的优先考虑对象。同时菲律宾积极参与、推动和促进东盟内部的各项合作及经济一体化进程。

菲律宾同中国在1975年6月9日建交。前总统阿基诺执政期间，中菲关系跌入低谷。2016年10月18-21日，菲律宾前总统杜特尔特对中国进行国事访问，双方签署了《中华人民共和国与菲律宾共和国联合声明》，标志着中菲关系实现全面转圜，两国关系和各领域合作都进入一个全新的发展阶段。

### 1.1.3.3 贸易关系

菲律宾是联合国成员之一，1979年加入关贸总协定，1995年又成为世界贸易组织（WTO）的创始成员国。菲律宾是东南亚国家联盟（ASEAN）主要成员国，也是亚洲太平洋经济合作组织（APEC）的24个成员国之一。

对外贸易在菲律宾国民经济中占十分重要的地位，独立后的大多数年份里菲律宾的对外贸易额呈现增长态势。2020年菲律宾对外货物贸易额为1550.3亿美元，2021年为1925.3亿美元，2022年1月为167.8亿美元，同比增长20.1%。2021年出口额746.5亿美元，进口额1178.8亿美元，同比增长3.2%。其中，中国、美国、日本、新加坡和泰国是菲律宾的主要出口市场。菲律宾主要出口商品为：电子产品，其他制造产品，（电池）阴极、阴极组件或精炼铜，椰子油，汽车、飞机、船舶用点火线组及其他线组等<sup>[11]</sup>。

根据菲律宾贸工部公布的数据，2019年菲律宾净吸收外商直接投资为86.7亿美元，2020年为68.2亿美元，2021年为105.2亿美元，同比增长54.2%。这些投资主要来自新加坡、日本、美国、德国与中国香港；主要流向制造业、电力、天然气、蒸汽与空调供应、金融和保险活动、房地产活动、信息与交流活动等行业<sup>[12]</sup>。

<sup>[11]</sup>以上数据来源于贸工部网站。

<sup>[12]</sup>以上数据来源于菲律宾贸工部网站。

2018年10月24日，菲律宾政府正式开始全面实施与欧洲自由贸易联盟（EFTA）的四个成员国（冰岛、列支敦士登、挪威和瑞士）之间签订的自由贸易协定（FTA）<sup>[13]</sup>。

迄今为止，菲律宾已同近40个国家和地区签订了各类双边经贸协定。2008年10月8日，菲律宾批准了《日菲经济伙伴关系协议》；2010年10月7日，菲律宾与哈萨克斯坦签订双边《自由贸易协定》和《投资保护协定》；2012年7月11日，菲律宾与欧盟签署《伙伴与合作协议》。目前，菲律宾已与45个国家签署了税务条约。这些条约旨在促进国际贸易和投资，避免双重征税，打击逃税<sup>[14]</sup>。

目前，欧盟给予菲律宾进口产品普惠制（GSP）待遇，超过6000种菲律宾进口商品可享受零关税待遇。此外，美国于2018年3月将对菲普惠制（GSP）关税优惠政策延伸至2020年12月31日，涵盖5057种商品。

#### 1.1.3.4 货币、银行机构与外汇管理

菲律宾货币为比索，可自由兑换。中国银行正在推动人民币与比索直接结算业务。2016年以来，比索兑美元持续走弱，2019年略有回转。年均兑换率2015年为45.503，2016年为47.492，2017年为50.404，2018年52.662，2019年为51.796，2020年为49.624<sup>[15]</sup>。

1992年开始，菲律宾进行外汇管理制度改革。主要内容是：解除外汇管制，实行浮动汇率；在银行体系之外，可以自由买卖外汇；外汇收入和所得可以出售给授权代理行，也允许在银行体系之外进行交易，还允许在菲律宾境内外自由存储外币，并可以自由用于任何目的。

在菲律宾注册的外国企业可以在菲律宾银行开设外汇账户，用于进出口结算。所有进口商品的支付方式均无需中央银行批准，商业银行可以通过下列方式出售外汇用于支付进口：信用证、付款交单、承兑交单、贸易账户和直接汇款。在所有出口商品中，出口商均需向银行申领“出口报关单”。对出口可采取如下方式支付：许可的方式、

<sup>[13]</sup> See FTA Between EFTA and Philippines fully implemented.

<sup>[14]</sup> See DTR signed by Philippines fully implemented.

<sup>[15]</sup> 中华人民共和国商务部，《对外投资合作国别（地区）指南——菲律宾（2021年版）》，第24页。

其他许可方式和可兑换的外币。在菲律宾工作的外国人，其合法税后收入可全部转出。携带现金出入境需要申报，数额规定是1万比索，外汇无限额，1万美元以上需报关。

菲律宾中央银行是国家货币管理部门，负责制定和实施国家外汇管理政策。菲律宾的银行系统分为四类：商业银行、储蓄银行、农村银行和政府特别银行。商业银行是菲律宾银行体系的核心，总资产约占银行业总资产的90%，主要商业银行有：首都银行、BDO银行、菲岛银行、菲律宾国家银行等。菲律宾当地主要外资银行有：渣打银行、汇丰银行、花旗银行、美洲银行。中国银行在马尼拉设有分行。

在菲律宾注册的外商投资企业进行本地融资没有法律障碍，融资的可能性主要取决于公司资质、项目效益、风险评估等方面要素。

#### 1.1.4 文化概况

菲律宾是一个多民族的国家，有90多个民族。马来族占菲律宾人口的85%以上，包括他加禄人、伊洛戈人、邦班牙人、维萨亚人和比科尔人等；重要的少数民族包括华人、美国人、南亚人、西班牙人、韩国人、日本人、印度尼西亚人和阿拉伯人；还有为数不多的原住民。跟据不完全统计，居住在菲律宾的华侨华人约有250万，占总人口的2%-3%。菲律宾居民大约80%信奉天主教，6%信奉伊斯兰教，少数人信奉独立教和基督教新教，土著居民多信奉原始宗教，华人多信奉佛教<sup>[16]</sup>。

菲律宾约有70多种语言。国语是以他加禄语为基础的菲律宾语；英语为官方语言，在菲律宾较为普及，凡是上过学的菲律宾人都会说英语，菲律宾自称是“世界第三大英语国家”。

鉴于菲律宾历史发展过程中的种族起源、西班牙和美国的殖民统治、各地移民的不断涌入，菲律宾文化呈现出多种文化相融合的现象。菲律宾被认为是世界上节日最多的国家之一，各个民族的各种节日共计几百个，全国性节日有二十多个，包括元旦、复活节、五月花节、圣十字架节、国庆节、万圣节、黎明弥撒节、圣诞节等。

<sup>[16]</sup>中华人民共和国商务部，《对外投资合作国别（地区）指南——菲律宾（2020年版）》，第9页。

菲律宾人的名字通常是教名在前，随后是母姓首字，再是父姓。菲律宾人注重礼貌，同辈人相见时，互相握手问好。遇见长辈时，要吻长辈的手背，或拿起长者右手碰自己的前额，以示尊敬。邀请菲律宾人赴宴应多次邀请，否则他们会认为这是客套，前两次均谢绝。在菲律宾接受服务需要支付小费，计程车在10%左右，饭店和旅馆的消费按10%附加在账单内，其他服务每次付2-4比索。

在菲律宾收受或赠送礼物不宜当众打开，否则客人会有被当众羞辱的感觉。菲律宾人忌讳13和星期五。菲律宾人不爱食用生姜和兽类内脏和腥味重的食物，也不喝牛奶和烈性酒。在菲律宾进门时不能脚踏门槛，他们习惯进屋前先脱鞋。菲律宾人聊天时常谈论教育、孩子等大众话题，而忌谈政治、宗教等敏感话题。

## 1.2 投资环境概述

### 1.2.1 近年经济发展情况

2003-2019年，菲律宾经济发展起起落落，但年均增长率达5%以上。其中2007年高速增长，全国GDP增长一度达到7.1%。2009年，受全球金融危机影响，GDP仅增长1.1%。2010年，由于全球经济复苏带动其出口增长以及选举支出的拉动，GDP增长反弹到7.3%，创35年来最高纪录。2012-2014年，菲律宾经济分别增长6.8%、7.2%和6.1%，2015年回落至5.8%，2016年回升至6.8%，是亚洲增长较快的国家。2017年增长6.7%，在东亚地区位列第三，仅此于中国和越南。2018年增长6.2%，2019年增长5.9%，2020年下降9.6%（见表1）。

表1 2013-2020年菲律宾经济增长情况

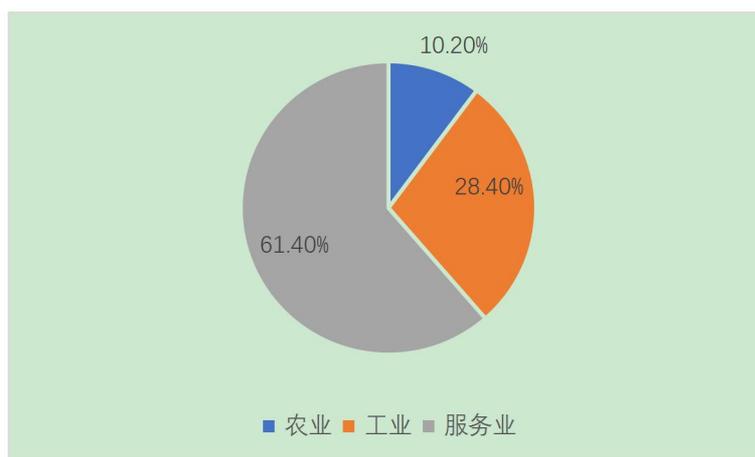
年份	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
经济增长率(%)	7.2	6.1	5.8	6.8	6.7	6.2	5.9	-9.6%
GDP总值(亿美元)	2794	2850	2858	2947	2989	3104	3768	3615

资料来源：菲律宾国家统计协调委员会

2020年，菲律宾实现GDP总值为3615亿美元，与2019年相比下降9.6%，位列世界第34。2020年，菲律宾GDP构成中，农业、工业和服

务业占比分别为10.2%、28.4%、61.4%。2016-2020年，菲律宾消费占GDP比重约为85%，2020年达到90.4%，家庭消费占74.6%，政府消费占12.8%、资本形成实际总额占GDP的25.5%。2021年第二季度，家庭最终消费支出增长7.2%、政府最终消费支出下降4.9%；总资本形成增长75.5%，净出口对GDP增长贡献依然为负<sup>[17]</sup>。

表2 2020年菲律宾GDP构成



资料来源：菲律宾国家统计协调委员会

菲律宾各地区的物价水平极不平衡，总体物价高于中国。其中蔬菜、温带水果的价格是中国的3-4倍；水、电和液化气等价格是中国的2-3倍，宾馆住宿、饭店就餐约为中国的1-2倍，汽车、服装和鞋子等价格与中国相当，房产、海产品和热带水果较中国便宜<sup>[18]</sup>。

世界经济论坛《2019年全球竞争力报告》显示，菲律宾在141个国家和地区排名中位居第64位。世界银行《2020年营商环境报告》显示，在190个经济体中，菲律宾营商环境便利度排名第95位，分值为62.8<sup>[19]</sup>。此外，在瑞士洛桑国际管理发展学院（International Institute for Management Development, IMD）发布的《2021世界竞争力报告》中，菲律宾位列64个经济体中的第52位<sup>[20]</sup>。

<sup>[17]</sup>中华人民共和国商务部，《对外投资合作国别（地区）指南——菲律宾（2021年版）》，第7页。

<sup>[18]</sup>中华人民共和国商务部，《对外投资合作国别（地区）指南——菲律宾（2019年版）》，第15页。

<sup>[19]</sup>中华人民共和国商务部，《对外投资合作国别（地区）指南——菲律宾（2020年版）》，第14页。

<sup>[20]</sup>菲律宾工贸部统计数据。

## 1.2.2 资源储备和基础设施

### 1.2.2.1 资源储备<sup>[21]</sup>

菲律宾地热资源丰富，具有良好的开发前景。菲律宾全国已探明石油储量为1.68亿吨，天然气为3.841万亿立方英尺，液化气为1.09亿桶。苏禄是石油开采前景最好的区域，初步估计该区域蕴藏着2.03亿吨石油等同物。巴拉望岛西北部海域有石油储量约3.5亿桶。煤和褐煤的沉积量很大，已证实储存量为3.69亿吨，其中40%分布在塞米拉拉（Semirara）岛上，潜在的储存量可能为15.9亿吨。

菲律宾的矿产资源种类繁多，储量巨大，目前已探明储量的矿藏中，就有13种金属矿和29种非金属矿，在世界矿产资源中占有重要地位。菲律宾的金属矿储量超过71亿吨，非金属矿储量为510亿吨，矿产资源总价值约908亿美元。金属矿产主要有铜、金、银、铁、铬、镍等。以单位面积矿产储量计算，菲律宾的金矿储量居世界第三位，曾是世界五大黄金出口国之一；铜矿储量居世界第四位；镍矿储量居世界第五位；铬矿储量居世界第六位。在达沃附近发现了世界上最大的镁矿。

### 1.2.2.2 基础设施现状与发展计划

#### （1）基础设施现状<sup>[22]</sup>

菲律宾的交通运输业分为陆上运输、水上运输和航空运输。陆上交通以公路运输为主，铁路不发达，均集中在吕宋岛。由于群岛地形使公路和铁路建设的难度加大，水运和空运成为岛屿之间主要的运输手段。水上交通承担了全国40%的货运和10%的客运任务。航空运输主要承担岛屿之间的客运，由国家航空公司经营，全国各主要岛屿间都有航班。菲律宾基础交通设施不足，长年缺乏投资。菲律宾首都马尼拉是全国最大的交通枢纽和贸易港口。现代化的交通设施主要集中于马尼拉及其周边的经济发达地区。

<sup>[21]</sup> 中国银行股份有限公司，《文化中行：“一带一路”国别文化手册——菲律宾》，2016年1月版。

<sup>[22]</sup> 中国银行股份有限公司，《文化中行：“一带一路”国别文化手册——菲律宾》，2016年1月版。

菲律宾陆上运输以公路为主。客运量占全国陆上运输总量的90%，货运量占全国陆上运输货运量的65%。菲律宾公路通行里程约21.6万公里，国道占15%，省道占13%，市镇路占12%，其余60%为乡村土路，道路密度为0.72公里/平方公里；其中，路况良好的占35.16%，路况一般的占32.12%，路况不佳、较差的占23.56%，另有9.17%的公路路况未作评估。高速路总长500多公里，全国共有8166座桥梁。菲律宾各岛距离较短，地势起伏不平，限制了铁路网的发展。菲律宾铁路主要集中于吕宋岛，现有铁路线约500公里。由于铁路设施远远无法满足交通需要，菲律宾政府大力发展铁路建设，计划在吕宋岛和棉兰老岛新建南北铁路、苏比克-克拉克铁路、棉兰老铁路等，以改善居民出行交通和满足货运需求。

菲律宾航道总长达3219公里，并拥有众多的自然港。由于是海岛国家，海运和港口设施十分重要。目前全国有接近1500个运营港口、商船千余艘。但主要的对外贸易港口只有马尼拉、宿务、卡加延德奥罗、怡朗、三宝颜和达沃等六大港口。大多数港口需要扩建和升级，以容纳大吨位轮船和货物。

菲律宾航空运输业比较发达，全国有机场300个，国内航线遍及40多个城市，全国各主要岛屿之间都有航班。国际航线较多，与30多个国家签有国际航运协定，主要机场有首都马尼拉的贝尼格诺·阿基诺机场、宿务的马克坦机场和达沃机场等。但很多机场设施落后，许多省会机场是土石跑道的简易机场。大多数主要航线每天或每周都有多个航班从马尼拉飞往亚洲国家和地区，以及美国、欧洲与中东的主要城市。

菲律宾的通信基础设施发展较好，近年来一直在扩建。国内网络质量较高，共有六个可用平台：固定电话、固定线路、移动电话、有线电视、无线电视与广播以及卫星通信系统。

## （2）基础设施发展规划

杜特尔特政府在“十项社会经济发展议程”基础上发布了《2017-2022菲律宾发展规划（PDP）》（以下简称《规划》）<sup>[23]</sup>，是

<sup>[23]</sup> 菲律宾国家经济发展委员会，《2017-2022菲律宾发展规划》，2017年。

“2040愿景”提出后的第一个中期发展规划。《规划》旨在为包容性增长、高度信任的社会和具有全球竞争力的经济奠定更坚实的基础，以实现2040愿景。根据《规划》，菲律宾的目标是在2020年实现经济增长7%-8%，全国人均收入达5,000美元，贫困率由2015年的21.6%降至14%，使600万人摆脱贫困，尤其关注贫困的农村地区和贫困率较高的特定区域。此外，《规划》还提出了把失业率由5.5%降至3%-5%，推动教育普及，加强健全防御机制，使政府获得更高社会信任度，大大增强企业创新能力等。该政府将基础设施建设作为重点发展领域，提出了“大建特建”的基础设施建设规划，拟定基础设施支出占GDP的比重达到7.4%的目标，计划至2022年在基础设施领域投入8-9万亿比索。

“大建特建”计划推行后，国家经济发展署公布了77个国家重点基础设施项目，涵盖了铁路、机场、港口、农业灌溉、水利、道路桥梁等多领域项目，体现了菲律宾近年基础设施领域的主要发展方向。菲律宾基础设施发展融资渠道多样，既有PPP等企业参与开发的商业模式，也有世界银行、亚洲基础设施投资银行、亚洲开发银行等多边机构和各国政府官方发展援助开发的执行模式。

### ①交通

《规划》指出要提高交通部门的效率以支持经济增长，通过为人员和货物在国内、邻近地区和全球提供充足、方便、可靠和安全的运输服务以提升交通部门的竞争力。政府将针对铁路、航空和港口制定统一的国家运输政策，建立独立的监管机构，并成立相关部门以施行交通部门的发展战略。政府将尽一切可能的手段提高机场的运营效率以达到最优的机场利用率，同时还将改善港口设施以确保岛际航运，港口设施的扩建将遵循国际标准。此外，政府还将开发航道以容纳更大的船只，确保可持续发展和港口效率，并成立一个独立机构调查运输事故，提供运输安全建议。

### ②水务

国家水资源委员会和国家经济发展署将加强与合作伙伴在水资源管理方面的协调和联系，包括地方政府机构、国家政府机构、政府

拥有和控制的企业、非政府组织、私人部门和学术界。政府将加强有关单位在水资源项目开发和管理方面的能力，并审查有关水资源的现有法律和法规。水资源缺乏地区的地表水开发将是优先发展领域，同时在条件允许的情况下按照规定的标准引入地下水补给系统。此外，政府为了确保缺水地区和马尼拉地区的水安全，将开发新的水源，保护流域现有和潜在的水源，并探索供水技术。同时，政府将实施灌溉计划和洪水管理措施。

### ③能源

菲律宾电力资源比较紧缺，政府将会支持电力设施所需的大规模投资，并跟踪电力基础设施项目的实施以提高发电量。政府将鼓励市场竞争以降低电力成本，具体措施包括：加快对零售电商牌照申请的评估以扩大市场供应商名单，并加快电力部门和负债管理公司的发电厂资产私有化，包括承包的发电厂和独立发电厂，优先考虑为未通电地区提供电力服务，努力在2022年之前在全国实现电力普及。同时，政府还将支持天然气工业的发展，为天然气工业建立一个有利于发展的法律和监管框架，并优先制定天然气发展计划的方向，以指导该领域的投资。为了提高能源利用效率，政府将继续实施旨在支持经济增长和环境保护的EEC项目。此外，替代燃料计划下的若干项目（例如汽车石油气计划和公共交通的天然气车辆计划）将继续推行。

### ④信息通讯

政府将扩大信息通讯基础设施的部署，解决数字连接的差距，并继续把电子政务系统作为良好治理的重要工具，确保建设和维护大规模集成的政府信息通讯基础设施和网络。随着技术的快速进步和融合，政府将对现有的政策和监管框架进行重大改革，包括加强信息和通信技术部门（DICT）和国家电信委员会（NTC）在维持市场竞争和促进信息通讯在教育 and 人力资本开发领域的创新应用等方面的作用。

### ⑤公共服务

政府首要解决的是教育领域现有的基建赤字，扩大基础教育设施建设资金，为学校建筑提供基础设施，如电力、信息和通信技术、水和卫生设施。其次，在医疗卫生领域，政府还将继续扩大菲律宾医院

发展规划、卫生设施提升计划（HFEP）项下的卫生设施发展以保障卫生服务的提供。此外，政府还将为贫困家庭和无家可归的人提供可负担的、安全的和能够抵御灾害的住房，并推行促进废物适当管理的计划项目，以便更好地管理医疗和危险废物。

### 1.2.3 支柱和重点行业

根据菲律宾统计协调委员会的统计，菲律宾农业人口占总人口的三分之二以上，有40%的劳动力以农业为生。2020年农林渔猎业产值为1.8万亿比索，占GDP的7.0%。主要出口产品为：椰子油、香蕉、鱼和虾、糖及糖制品、椰丝、菠萝和菠萝汁、未加工烟草、天然橡胶、椰子粉粕和海藻等。2021年第二季度萎缩0.1%。

菲律宾的工业不发达，钢铁、冶金、机器制造等重型工业很少，主要发展轻工业，生产能力和技术水平在世界上处于落后地位。菲律宾的工业项目主要有制造业、建筑业、采矿业、燃料和动力业等。制造业是菲律宾的工业支柱。2020年，菲律宾工业增加值为5.1万亿比索，占GDP的28.4%。其中，制造业增加值为3.2万亿比索，占GDP的17.8%。菲律宾制造业主要包括食品加工、化工产品、无线电通信设备等。2021年第二季度增长20.8%。菲律宾矿产资源丰富、种类繁多，在菲律宾对外贸易中占据重要地位。矿藏开采主要由私人公司承担，但国内缺乏大规模的冶炼工业，大部分矿产供出口，主要输往美国和日本。

菲律宾实行出口导向型经济模式，第三产业在国民经济中地位突出，服务业占GDP60%以上。2020年，菲律宾服务业增加值为11.0万亿比索，占GDP的61.4%。其中，批发零售和汽车修理行业增加值3.3万亿比索，占GDP的30.2%。菲律宾是全球主要劳务输出国之一。据统计，在海外工作的菲劳工约230多万人，其中约24%在沙特阿拉伯工作，16%在阿联酋工作。2019年菲海外劳工汇款达335亿美元，同比增长3.9%。

菲律宾风光绮丽，物产丰富，民族众多，具有丰富的旅游资源，历史上受西班牙和美国统治，留下众多历史遗迹，融合了东西方文化与风俗，极富异国情调。菲律宾旅游业发达，1991年至2016年月均游客量约23万人次；2017年到访游客数量660万人次；2018年到访游客

同比增长7.7%，达到716万余人次；2019年达到862万余人次，同比增长15.24%。2020年受疫情影响，菲律宾旅游业遭受重创，外国游客数量同比下降近84%至132万人次；全年国际旅游业收入17亿美元，同比下降83%；超过500万名旅游业从业者遭遇失业或收入锐减<sup>[24]</sup>。

## 1.2.4 投资政策

### 1.2.4.1 投资门槛

#### (1) 外商投资制度

贸工部（DTI）是菲律宾负责投资政策实施和协调、促进投资便利化的主要职能部门。贸工部下设的投资署（BOI）和经济特区管理委员会（PEZA）负责投资政策包括外资政策的实施和管理；产品标准化局主要负责产品技术标准和法规的管理和实施；进口服务署主要负责特定产品进口法规的实施以及发起和指导反倾销、反补贴及保障措施的初步调查。此外，菲律宾在苏比克、克拉克等地区设立了自由港区或经济特区，并成立了相应的政府机构进行管理。

菲律宾有数个涉及投资的重要法律，包括《1987年综合投资法典》《1991年外国投资法》《1995年经济特区法案》《1992年基地转型及发展法案》《地区总部、地区生产总部和地区仓储中心相关法案》《投资者租赁法案》《1994年出口发展法案》和《建设经营转让法》（Build Operate and Transfer Law，以下简称BOT法）。

#### ① 《1987年综合投资法典》<sup>[25]</sup>

《1987年综合投资法典》（the Omnibus Investment Code of 1987）共和国第226号法令，共和国第7981号法令进行了修正<sup>[26]</sup>。《1987

<sup>[24]</sup> 中华人民共和国商务部，《对外投资合作国别（地区）指南——菲律宾（2020年版）》，第10页。

<sup>[25]</sup> The Omnibus Investment Code of 1987, Executive Order 226.

<sup>[26]</sup> 《1987年综合投资法典》共有六编，内容如下：第一编：投资激励法案。该法案为国内外企业提供了一系列国家优先发展领域的综合鼓励措施，共分为五章，分别为投资优先领域、投资优先计划、投资者基本权利、注册企业激励措施以及一般规定。其中，在第二章规定“投资优先计划”（IPP），列明企业参与所列的领域可以享受相应优惠措施。如果企业参与在“投资优先计划”之外的领域，在满足以下任一条件后也能享受这些优惠措施：（1）50%以上的产品出口（菲律宾公民所有的企业）；（2）70%以上的产品出口（外商持股40%以上的企业）。第二编：无激励的外国投资，现已被《1991年外国投资法》取代。第三编：对跨国公司在菲律宾设立地区或区域总部的激励措施。这编共分三章，分别为跨国公司取得

年综合投资法典》是菲律宾投资的基本法，是各类投资激励法案的综合，适用于来自国内和国外的投资。该法典阐述了投资的基本政策，由投资署（the Investment of Board, BOI）负责法律的实施和投资管理。

## ② 《1991年外国投资法》

《1991年外国投资法》（the Foreign Investments Act of 1991, FIA）共和国第7024号法令，共和国第8179号法令进行了修正。《1991年外国投资法》及其修正案规定，外国投资者<sup>[27]</sup>可在菲律宾绝大部分的经济活动中投资经营，并规定了限制投资的领域，即限制外资投资清单。该外国投资限制清单中详细列举了禁止和限制外国投资的领域，截止目前已更新至第十一版。

## ③ 《1995年经济特区法案》

《1995年经济特区法案》（the Special Economic Zone Act of 1995）共和国第7916号法令，共和国第8748号法令进行了修正。该法案于1995年通过，旨在通过发展经济特区促进经济增长。经济特区管理委员会（PEZA）负责该法的实施并给予经济特区内的合格企业优惠政策。经济特区分为工业园区、出口加工区、自由贸易区、旅游经济区、信息技术区、农业经济区等各类经济园区。每个经济特区都朝着政府干预最小化、独立自由区域的目标发展。经济特区不需要政府提供特别帮助，自我管理经济、金融、工业及旅游发展，同时与周边区域建立起相应的联系。

## ④ 《1992年基地转型及发展法案》

营业执照的规定、投资移民的规定以及地区总部激励措施。第四编：对跨国公司在亚太地区或其他外国市场建立地区仓库提供零配件，或生产部件及稀缺原料的激励措施。第五编：特别投资者的居留签证，详细规定了外国公民取得特别投资者居留签证的条件，如未曾受过刑事惩处、投资资本不少于5万美元等条件。第六编：对出口加工区企业的激励措施，包括对外国居民的居住激励以及出口税收优惠。

<sup>[27]</sup>根据《1991年外国投资法》规定，菲律宾国民（A Philippine National）指根据菲律宾法律设立的公司，其有投票权的不低于60%的发行股本由菲律宾公民拥有；或者在海外组织，根据菲律宾《公司法典》规定，在菲律宾注册经营，其有投票权的发行股本100%由菲律宾公民拥有，或者为养老、其他雇员退休或分离福利基金的受托人所有，该基金受托人为菲律宾国民，且不低于60%的基金收益流向菲律宾国民。不构成菲律宾国民的即为非菲律宾国民（A non-Philippine National）。“外国投资”指非菲律宾国民，将外国货币和/或实物转移入菲律宾并按照在菲律宾中央银行完成注册的其他资产形式所做的股权投资。菲律宾中央银行应对外国货币以外的其他资产进行评估和估值。

《1992年基地转型及发展法案》（Bases Conversion and Development Act of 1992）共和国第7227号法令。根据该法案成立了基地转型发展委员会、苏比克湾管理署（the Subic Bay Metropolitan Authority, SBMA）以及苏比克经济特区和自由港区（the Subic Bay Metropolitan Authority and the Freeport Zone）。在苏比克经济特区和自由港区注册的企业将享受各种投资优惠，包括一流的商业、居住和旅游设施。

#### ⑤ 《地区总部、地区生产总部和地区仓储中心相关法案》

《地区总部、地区生产总部和地区仓储中心相关法案》共和国第8756号法令明确了关于在菲律宾设立跨国公司地区总部（Regional Headquarters, RHQs）、地区运营总部（Regional Operating Headquarters, ROHQs）和地区仓储中心（Regional Warehouses）的规定和指南。地区总部是指跨国公司在菲律宾设立、但并不从菲律宾获取收入的分支机构。地区生产总部指跨国公司在菲律宾设立、可以通过提供服务而获取收入的分支机构。

根据投资署发布的“投资法律指南”，在菲律宾投资的相关法律之间的关系和结构图如表3所示：

表3 投资法律指引表<sup>[28]</sup>

共和国法令与实施细则
第57号行政命令实施条例和细则“降低投资委员会进口的资本设备、备件和附件的关税——注册的新兴企业和拓展企业”
实施规则和法规附件 - AHTN 2017产品最终清单
第226号行政命令实施细则
实施细则第8762号共和国法，又称“2000年零售贸易自由化法”
70号行政命令实施细则
182号行政命令实施细则和规定 - “提供全面的汽车复苏战略计划”
第313号行政命令实施细则
R. A. 7042 - “1991年外国投资法”
R. A. 7918 - 修改E0226第39条第III款的法案。
R. A. 8792 - “2000年电子商务法”
经修订的实施R. A. 8502的法规
R. A. 7227 - “1992年基础转换与发展法”

<sup>[28]</sup> BOI.

- R. A. 7652 - 《投资者租赁法》  
 第7653号共和国法案 - 新中央银行法  
 R. A. 7717 - 对“R. A. 6957”某些章节进行的修改  
 R. A. 7721 - 放宽外国银行在菲律宾及其他目的的进入和业务范围的法案  
 R. A. 7844 - “1994年出口发展法”  
 R. A. 7899 - “公寓法”  
 R. A. 7916 - “1995年经济特区法”  
 R. A. 7925 - “菲律宾公共电信政策法”  
 R. A. 8293 - “菲律宾知识产权法典”  
 R. A. 8366 - “投资房屋法”  
 R. A. 8556 - “1998年融资公司法”  
 R. A. 8762 - “2000年零售贸易自由化法”  
 R. A. 8791 - “2000年一般银行法”  
 R. A. 8799 - “证券法规”  
 R. A. 8800 - “保障措施法”  
 R. A. 9135 - “菲律宾关税和海关法典，经修正及其他目的”  
 R. A. 9136 - “2001年电力行业改革法案”  
 R. A. 9161 - “租赁改革”  
 R. A. 9178 - “2002年BaR. A. ngay微商业企业（BMBE）法”  
 R. A. 9182 - “2002年专用车（SPV）法案”  
 R. A. 9184 - “政府采购改革法案”  
 R. A. 9194 - 修订R. A. 9160的法案  
 R. A. 9211 - “2003年烟草管理法”  
 R. A. 9224-针对1997年《国家国内税收法》和其他目的对汽车消费税进行合理化修正的法案  
 R. A. 9239 - “2003年光纤媒介法案”

**行政命令**

- 第57号行政命令（2018年起）  
 第30号行政命令 - “建立能源投资协调委员会，以简化影响能源项目的监管程序”  
 第22号行政命令 - “降低投资委员会进口的资本设备零件和配件的关税税率，注册的新企业和扩展企业”  
 第136号行政命令 - “成立贸易，工业，旅游，农业，自然资源，运输，通讯和服务投资理事会以及其他目的”  
 第184号行政命令 - “公布第十次常规外国投资负面清单”  
 第226号行政命令 - “综合投资法规”  
 第70号行政命令 - “降低由BOI注册的新兴企业和扩展企业进口的资本设备，备件和配件的关税”

**备忘录通函和行政命令**

- 备忘录通函2018-09 “对实施2017年投资优先计划的一般政策和具体指南的修订”  
 备忘录通函2018-07 “根据2017年投资优先计划修订欠发达地区清单”

备忘录通函2018-08 “对2017年投资优先计划的修订”  
备忘录通函2018-06  
2018年第1号行政命令 - “降低投资委员会进口的资本设备，备件和配件的关税 - 注册的新兴企业和扩展企业”  
2017年自由化董事会政策系列第33-44号董事会决议  
2018-01号通函 “自由化董事会政策”  
2018-02号通函 “库存委员会政策”  
2018-03号通函 “库存委员会政策”  
备忘录通函第2017-003号 “修订的BOI表格S-1的实施（年度报告）”  
备忘录通函第2017-002号 “经BOI认可的非政府组织的修订条款和条件”  
第2017-001号通函 “提交报告的命令”  
第2016-007号通函 “填写信息手册的细节”  
《人民FOI手册》实施细则  
备忘录通函第2016-006号 - “人民信息自由手册”  
人民信息自由手册  
备忘录通函第2016-005号 - “在2014年“农业综合企业和渔业”投资优先计划中对地域供应考虑的修正  
第2016-004号备忘录通函 - “关于BOI注册商业实体遵守第1-2016号联合行政命令的补充指南。  
第2016-003号备忘录通函 - “修订2016 IPP附件“ A”下的欠发达地区清单”  
第2016-002号备忘录通函 - “根据第226号行政命令提交的复议动议规则”  
备忘录通函第2016-001号  
联合DTI-DENR-DA-DOF-DOH-DILG-DOLE-DOTC行政命令编号 2009年01系列  
2009年第1号行政命令 “通过和实施全球化学品统一分类和标签制度（GHS）”  
2016年第1号联合行政命令 “第10708号共和国法实施细则和规定”  
投资委员会通告第2014-01号

来源：菲律宾投资委员会网站

## （2）外商投资领域

菲律宾政府将所有投资领域分为三类，即优先投资领域、限制投资领域和禁止投资领域。菲律宾政府每年会制定一个投资优先计划，列出政府鼓励投资的领域和可以享受的优惠条件，引导内外资向国家自己指定行业投资。同时菲律宾政府不定期更新限制外资项目清单，现行清单为2018年第11版外国投资负面清单（FINL），外国公司在菲律宾从事的行业必须是未列入外国投资限制清单的行业。

### ①限制外资项目清单<sup>[29]</sup>

<sup>[29]</sup> 《第10版限制外资项目清单》，第184号令，2015年5月29日。

根据2018年10月31日签署发布的第11版外资负面清单（the Eleventh Regular FNIL），限制性的领域包括两类，分别规定在清单A和清单B中，清单A是基于宪法和特定法律的规定限制外国投资进入的领域（见表4），而清单B是基于国家安全、国防、公共健康、道德和保护中小企业的考虑而限制外商所有权的领域。

表4 限制外资项目清单（清单A）

<b>禁止外商投资进入的领域</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 大众传媒(录音除外)以及互联网业务;</li> <li>2. 相关专业执业活动,包括放射学和X射线技术、法律、海员和船舶轮机员;</li> <li>3. 实缴资本少于250万美元的零售贸易企业;</li> <li>4. 合作社;</li> <li>5. 私家侦探、安全警卫服务机构;</li> <li>6. 小型采矿;</li> <li>7. 利用群岛水域、领海及专属经济区内的海洋资源,以及小规模利用河流、湖泊、海湾与潟湖的自然资源;</li> <li>8. 拥有、经营及管理斗鸡场;</li> <li>9. 制造、维修、堆存及/或销售核武;</li> <li>10. 制造、维修、堆存及/或销售生物、化学及放射性武器和具杀伤性地雷;</li> <li>11. 制造鞭炮和其它烟火装置。</li> </ol>
<b>外资持股不得超过25%</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 私人招聘,不论是在本地或海外就业。</li> <li>2. 与国防有关的建筑合同</li> </ol>
<b>外资持股不得超过30%</b>	广告业
<b>外资持股不得超过40%</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 除第7718号共和国法所涵盖的基础设施/发展项目外的,在一定监管制度下,由当地出资的公共工程的的建筑和修理承保工程项目和需要接受国际竞标的由外国投资或协助的项目。</li> <li>2. 勘探、发展和利用自然资源;</li> <li>3. 私人土地所有权;</li> <li>4. 经营公共事业。但发电、向可竞争市场供电以及不属于公共事业定义的业务或服务除外;</li> <li>5. 教育机构。由宗教团体和宣教团建立的教育机构除外;</li> <li>6. 培育、生产、碾磨、加工、贸易(零售除外)大米和玉米,以及以物易物、购买或以其他方式获取大米和玉米及其副产品;</li> <li>7. 承包政府所有或控制的公司、机构或市政公司的物料、货物和商品供应项目;</li> <li>8. 经营深海商业渔船;</li> <li>9. 拥有公寓单位。</li> <li>10. 专用无线电通信装置。</li> </ol>

清单B外资持股不得超过40%：A. 制造、修理、储存和/或分销制造、修理、储存和/或分销需要菲律宾国家警察批准的产品和配料：

a. 枪支和弹药的零件、用于或打算用于制造枪支的工具或工具。b. 火药。c. 炸药。d. 爆破器材。e. 用于制造炸药的成分：氯酸钾钠；硝酸铵钡，铜，铅，钙和铜；硝酸；硝化棉；高氯酸铵、钾和钠；二硝纤维素；丙三醇；无定形磷；双氧水；硝酸锶粉末；甲苯；望远镜瞄准器、SNIPERSCOPE和其他类似设备。

B. 需要国防部批准的产品的制造、修理、储存和/或分销：a. 用于战争的枪支弹药。b. 军械及其部件（例如鱼雷、地雷、深度充电器、炸弹、手榴弹、导弹）。c. 射击、轰炸和火力控制系统和部件。d. 导弹/导弹系统和部件。e. 战术飞机（固定翼和旋转翼）及其部件。f. 航天器和部件系统。g. 战舰（海、陆、空）和辅助设备。h. 武器维修设备。i. 军事通信设备。j. 夜视设备。k. 受激相干辐射装置、部件和附件。l. 武器训练装置。m. 国防部部长可能确定的其他产品。

C. 危险药物的制造和分销。

D. 桑拿浴室和蒸汽浴室、按摩所和其他受法律管制的活动，因为它们可能给公众健康和道德带来危险。

E. 赌博业。

F. 实缴资本低于200,000美元的国内市场企业。

G. 拥有先进技术或至少雇用50（含50）名员工的国内市场企业，其实缴股本低于100,000美元对比之前的投资负面清单可以看出菲律宾政府对于外资的限制正逐步放开。对比来看。有部分新兴的行业外国人还是可以100%独资的。包括：a. 互联网业务，大众传媒除外；b. 高等教育水平的教学，条件是所教授的科目不是专业科目（即包括在政府委员会或律师考试中）；c. 从事短期高水平技能培训且非正规教育系统的培训中心；d. 保险调整机构、贷款公司、融资公司和投资机构；e. 外商投资负面清单B第4项中不包括的健康中心。

## ②特殊行业限制

### A. 证券交易

菲律宾允许外国公司参与菲律宾证券交易所的证券投资交易。菲

律宾证券交易所是菲律宾唯一的证券市场，经营股票、期货、债券交易。菲律宾规定所持公司股份的上限通常为40%。菲律宾证券交易所每月都会发布外国所有权水平的报告（Foreign Ownership Level Report File）。

#### B. 外国公司承包当地工程

菲律宾没有专门适用于国际工程承包的法律规则，其对国际工程承包法律关系的调整，主要是基于国内一些相关法律，比如《BOT法》，而且对国际工程承包中的执照、承包商的登记、监督和管理都有专门的部门负责。

《BOT法》（An Act Amending Certain Section of RA6957，共和国第7718号法令<sup>[30]</sup>）明确了私营企业参与通常由政府负责的基础设施建设和有关服务的政策和规定。根据《BOT法》，外国承包商在菲律宾从事工程承包，可选择适用菲律宾规定的承包形式，包括BOT（建设-运营-移交）、BT（建设-移交）、BOO（建设-拥有-运营）、BLT（建设-租赁-移交）、BTO（建设-移交-运营）、CAO（承包-增加-运营）、DOT（开发-经营-转让）、ROT（修缮-经营-转让）和ROO（修缮-拥有-经营）。根据该法案，特许经营年限最长为50年<sup>[31]</sup>。

菲律宾对外国承包商进入承包工程领域无限制，但对于菲律宾本国政府出资的项目，外国承包商承揽部分不能超过项目资金的25%。根据《BOT法》第2条规定，就基础设施项目的施工阶段，项目发起人可以获得来自外国或国内的资金并接受外国承包人或本国承包人的服务。若某项基础设施或发展设施的运行需要获取公共设施特许经营权，则项目经营者必须为菲律宾国民（包括个人和公司），且必须及时在菲律宾证券交易所注册，该项目至少60%为菲律宾国民所有。而且外国承包商在项目的不同阶段应雇佣菲律宾本国劳工。

#### C. 银行业开放

---

<sup>[30]</sup>Build-Operate-Transfer Law, Republic Act No. 7718 (An Act Authorizing the Financing, Construction, Operation and Maintenance of Infrastructure Projects by the Private Sector and for Other Purposes), Approved on May 8, 1994.

<sup>[31]</sup>中华人民共和国商务部，对外投资合作国别（地区）指南——菲律宾（2016年版），第30页。

2014年7月，菲律宾国会通过了新的外资银行法修正案，对外资银行准入和经营范围实行全面开放。此前法律规定只允许外资银行购买或拥有本地银行60%的股份或设立分行。为此，许多外商一直在呼吁菲律宾放开对外资银行的限制，菲律宾政府宣称此举也是菲律宾迈向东盟经济一体化包括金融一体化的需要。菲律宾前总统阿基诺已签署此项修正案。

### (3) 投资相关规定

#### ①外商投资菲律宾的形式<sup>[32]</sup>

##### A. 个体工商户

由一个自然人出资、拥有并营运的组织机构，承担无限责任，并且该组织实体与投资人并无相互独立的法律人格，需向菲律宾贸工部（DIT）申请成立。

##### B. 合伙企业

由两名以上合伙人建立，具有区别于合伙人的独立人格，可以承担有限责任或无限责任，在菲律宾证券交易委员会（SEC）申请设立，要求每名合伙人至少出资3,000比索。

##### C. 公司

公司是独立于股东且享有独立人格的实体，股东仅就其出资部分承担有限责任。由5-15名发起人设立，需向SEC申请注册，实缴资本至少为5,000比索。

##### D. 分支机构

外国公司的延伸机构，不是独立法人，为总机构在菲律宾经营商业活动，可以在菲律宾境内取得收入，注册时需由总机构向菲律宾境内汇入至少20万美元资本，例外情况下（如涉及高科技，或至少直接雇佣50名员工），注册资本可减少至10万美元。分支机构需在SEC注册。

##### E. 代表处或联络办事处

代表总机构在菲律宾境内从事的活动包括且不限于信息发布、联络、促销、质量控制等。代表处并无独立人格，只能以总机构名义行

<sup>[32]</sup> Maria Rosaria L. Bernardo & Gia Angeli R. Geraldez. Structuring Foreign Investment. Asia-Pacific Tax Bulletin, September/October 2013, p. 328.

事，且经营范围仅限于总机构和代表处的营业执照范围，不在菲律宾境内取得收入，注册时需向菲律宾境内汇入3万美元资本，并在SEC注册。

#### F. 地区总部

地区总部是跨国公司在菲律宾成立的分支机构，代表总公司参与国际贸易，作为子公司、分支机构以及附属公司在亚太地区及其他外国市场的监管、联络和协调中心。地区总部并不从菲律宾获取收入。地区总部的最低注册资本要求为5万美元，以做经营费用。

#### G. 地区运营总部

地区运营总部是跨国公司在菲律宾成立的分支机构，与地区总部不同的是，地区运营总部可从菲律宾取得收入。其收入来源主要是为在菲律宾的附属企业、子公司和分公司提供包括下列事项在内的服务：从事日常监管和计划、商业筹划和协调、提供和采购稀缺原料和部件、提供金融咨询服务、市场控制和销量提升、培训和员工管理、物流服务、研发服务和产品发展、技术支持和维护、数据支持和交换，以及商业发展。地区运营总部的最低注册资本要求为200,000美元。

表5 各种投资机构形式的最低资本要求

机构形式	最低资本要求
代表处	USD 30,000
地区总部	USD 50,000
地区运营总部	USD 200,000
分支机构（内销型企业）	USD 200,000
分支机构（出口型企业）	PHP 5,000
个体工商户	0
合伙企业（一般情况）	0
外资合伙企业（内销型企业）	USD 200,000
外资合伙企业（出口型企业）	PHP 3,000
子公司（一般情况）	PHP 5,000
子公司（外资持股40%以上的内销型企业）	USD 200,000
子公司（外资持股40%以上的出口型企业）	PHP 5,000

## ②注册流程

为有效开展经营活动，实体企业应向菲律宾有关机构注册。注册机构为贸工部（DTI）和证券交易所（SEC）。其中，个体工商户须在贸工部注册。

贸工部（DTI）是负责投资政策实施和协调、促进投资便利化的主要职能部门，其前身为菲律宾商务部。贸工部的职责是，制定综合的工业发展战略和进出口政策；创造有利于产业发展和投资的环境；促进竞争和公平贸易；负责双边和多边投资贸易合作的谈判；支持中小企业的发展，保护消费者权益。贸工部下设投资署（BOI）和经济特区管理委员会（PEZA），负责投资政策包括外资政策的实施和管理。此外，菲律宾在苏比克、克拉克等地设立了自由港区或经济特区，并成立了相应的政府机构进行管理。

除个体工商户外，其他外商投资形式，如分公司、代表处、地区总部、地区经营总部、合伙企业均需在SEC注册。注册程序为：确定公司名称→依据《公司法》拟定组织章程→某些情况下需要政府机构提供担保→在银行开户→支付费用→取得公司营业执照→取得股份过户登记簿和股东名册。

在按规定提交了评估文件后，对于子公司和资本超过3,000比索的合伙企业，证券交易所将颁发注册证书。对于代表处、地区总部、地区运营总部及分支机构，证券交易所将颁发执照。

对于绝大多数公司，菲律宾公民须拥有至少60%的股份以及表决权，不少于60%的董事会成员应是菲律宾公民。如果公司不能满足上述关于菲律宾公民所占比例的要求，则必须满足特定条件。此外还可以通过BOT方式或者PPP项目投资。

### ③并购

菲律宾关于并购等商业行为有一系列法律法规，其中《公司法》对并购的手续和流程进行了相关规定，《反垄断和限制贸易的合并法》（Republic Act 3247）明确了由于并购等行为造成的垄断或贸易阻碍的情形及相关处罚措施。如无法律明文禁止，外资企业可按菲律宾国内企业收并购流程并购菲律宾企业，具体做法如下：

A. 首先由双方董事会各自通过并购方案，并至少在专门召开的股

东或成员大会两周前提交方案。股东大会上，2/3以上股权票或2/3以上成员票赞成即为方案通过（并购方案如需修改，亦须在股东大会上获得相同比例的赞成票）。

B. 方案获股东大会通过后，合并双方总裁或副总裁在注明合并方案、投票情况的合并书上签字，由董事会秘书或秘书助理认证后，提交至证券交易委员会（SEC）批准（如合并涉及银行、银行业金融机构、信托公司、保险公司、公用事业、教育机构或其他由特别法律规范的特别行业，需先由相关政府机构出具推荐函）。

C. SEC认定并购行为不与《公司法》或其他相关法律抵触后，出具并购许可，并购行为自此生效。在菲律宾，律师事务所或会计师事务所均可咨询并购事宜。

#### ④对投资所得和资本汇回的管制

菲律宾对于投资人将资本和收入汇回母国并无严格管制。然而，只有在菲律宾中央银行注册的外商才能使用从当地银行系统购买的外币将投资所得、股利分红和利润全额汇回。根据中央银行在2011年12月15日发布的第743号通知，基于《外汇交易管制规则》第34条的规定，申请在银行注册的外商直接投资应当自款项汇入或者在菲律宾实际资产交易五年内将数据提交至中央银行。对于未注册的外商直接投资，应将数据记录于投资簿，对于汇入款项或资产的外汇交易，应早于通知规定的五年期限。申请在中央银行注册的外资应在一年内提交申请。超过上述期限，中央银行将不再接受有关投资注册<sup>[33]</sup>。

#### ⑤土地购买限制

根据菲律宾宪法规定，外国人不得在菲律宾购买土地，但外国公民或公司可以先成立一家菲律宾公司。公司的股权外方占40%以下（含40%），菲方占60%以上（含60%），并且公司至少有5人，公司成立后，必须在菲律宾开立主要的公司账户。账户的户头可仅为外国公民，由外国公民控制房产收入所获得的资金。该公司在购买菲律宾土地前，须得到菲律宾投资委员会的许可，才可进行土地买卖的交易。

#### ⑥租地规定

---

<sup>[33]</sup>J. Loke, Philippines - Business and Investment sec. 5.3, Country Analyses IBFD.

《投资者租赁法案》（第7652号共和国法案）<sup>[34]</sup>允许外国投资者在菲律宾租用商业用地最长不超过75年（过去规定为50年）。根据该法，任何到菲律宾投资的外国投资者在遵守菲律宾法律和下列条件的情况下，可租赁私人土地：A. 土地租赁合同期限为50年，仅可一次性延长25年；B. 租赁的土地仅做投资用途；C. 租赁合同应符合《综合土地改革法》和《土地政府法案》。

#### 1.2.4.2 投资吸引措施

《1987年综合投资法典》是各类投资激励法案综合，主要包括《投资激励法案》（the Investment Incentives Acts）；《出口激励法案》（the Export Incentive Acts）；《农业投资法案》（the Agricultural Investment Acts）；《外商经营条例法案》（the Foreign Business Regulation Act）；《1981年综合投资法典》（the Omnibus Investment Code of 1981）。依据《1987年综合投资法典》，菲律宾投资署是负责促进投资的政府机构。投资特许和优惠政策也由投资署规定，包括税收激励和非税收激励。

##### （1）财政优惠激励与非财政优惠激励<sup>[35]</sup>

财政优惠激励存在不同的方式，包括：①免征所得税；②允许从征税收入中减去人工费用；③减免用于制造、加工或生产出口商品的原材料的税负；④可征税收入中减去必要和主要的基建费用；⑤进口设备相关材料和零部件减免关税；⑥减免码头费用以及出口关税；⑦自投资署注册起的4-6年内免征地方营业税等。

非财政优惠措施的形式包括：①简化海关手续；②托运设备的非限制使用：托运到菲律宾的设备贴上可出口的标签；③进入保税工厂系统；④雇佣外国公民：外国公民可在注册企业从事管理、技术和咨询岗位5年时间，经投资署批准，期限还可延长。总裁、总经理、财务主管或者与之相当的职位可居留更长时间。

<sup>[34]</sup> Investors' Least Act, Republic Act No. 7652, approved on June 5, 1993.

<sup>[35]</sup> 参见中华人民共和国商务部，对外投资合作国别（地区）指南——菲律宾（2018年版），第33页。

疫情发生以来，菲律宾政府采取了被称为“四大支柱”的抗疫方针政策：为弱势群体提供紧急救助；扩大医疗资源供给；采取相应财政货币政策筹措资金；以及出台经济复苏计划。根据菲律宾财政部最新数据，截至2020年10月末，“四大支柱”项下资金支出分别达到5056亿比索、532亿比索、1.3万亿比索和6998亿比索。具体来说，菲律宾抗疫经济刺激措施包括提供流动性、鼓励金融机构对企业贷款、对中小微企业提供直接财政补贴和信用担保、对失业人口和低收入群体提供现金救济等。

菲律宾国会通过多轮经济刺激复苏法案，包括总额1.3万亿比索的刺激经济复苏法案（Accelerated Recovery and Investments Stimulus for the Economy Act, ARISE），以及全国互助复苏法案1.0和全国互助复苏法案2.0等。互助复苏法案1.0中，财税政策包括：指导所有银行、准银行、融资公司、贷款公司和其他公共和私营金融机构，对（包括但不限于）工资贷款、个人贷款、住房贷款、机动车贷款、信用卡贷款等所有贷款，以及住宅租金，实行至少30天的宽限期等。互助复苏法案2.0中，财税政策包括：对公共和私营部门医护人员的疫情补贴免征所得税；对制造或进口关键设备或基础物资免征关税和其他税费；对（包括但不限于）工资贷款、个人贷款、住房贷款、商业贷款和机动车贷款、融资租赁、信用卡贷款等贷款的贷款延期或重组免征印花税；对符合资质的公立学校捐赠（包括用于捐赠的进口）个人电脑、笔记本电脑、平板电脑或类似设备，免征捐献税和进口关税；取消对通过首次公开募股（IPO）交易或出售股票所征收的比例税等<sup>[36]</sup>。

2021年3月26日，前总统杜特尔特签署《企业复苏和税收激励法》（Corporate Recovery and Tax Incentives for Enterprises, CREATE）（第11534号共和国法案），对菲律宾企业税收和激励机制进行了改革，包括将企业所得税率降低5至10个百分点，降至20-25%。

## （2）行业优惠

<sup>[36]</sup> 参见中华人民共和国商务部，对外投资合作国别（地区）指南——菲律宾（2021年版），第60-61页。

菲律宾政府会制定一个投资优先计划，列出政府鼓励投资的领域和可以享受的优惠条件，引导内外资向国家指定行业投资。优惠条件包括减免所得税免除进口设备及零部件的进口关税、免除进口码头税、免除出口税费等财政优惠，以及无限制使用托运设备简化进出口通关程序等非财政优惠。

根据《企业复苏和税收激励法》，菲律宾投资署（BOI）负责同其他有关部门协商制定战略投资优先计划（SIPP），并每三年更新一版。根据不同地区、行业和经营活动，对符合条件的对象提供不同程度的财税激励，包括：①特定企业激励。符合条件的出口商及重要本国企业可获最长17年的税收激励，包括4至7年所得税免税期（ITH），以及长达10年的特殊企业所得税（SCIT，5%的税率）或扩大税额扣抵中二选一。符合条件的本国企业可获得最长达12年的奖励措施，包括享有4至7年ITH，以及5年SCIT或扩大税额扣抵中二选一。为推动乡村发展及创造就业，对投资注册于武装冲突或重大灾后恢复地区的企业额外给予两年附加ITH，对完全搬迁至首都区以外的企业额外给予3年附加ITH。②特定项目或活动激励。对符合条件的企业，对直接和专用于特定项目或活动的资本设备、原材料、零配件或附件免征进口关税；对直接和专用于特定项目或活动的本地采购货物和服务免征进口增值税。③医药领域激励。自2021年1月1日起至2023年12月31日止，用于预防、控制和治疗COVID-19的药品、疫苗、医疗设备、备件和原材料的销售及进口免征增值税（VAT）；从2021年1月1日起，用于治疗癌症、精神疾病、结核病和肾脏疾病的处方药和药品免征增值税（VAT）<sup>[37]</sup>。

该计划详情可以查询菲律宾投资署网站：[www.boi.gov.ph](http://www.boi.gov.ph)，需要注意的是，这些领域中有一些是限制或禁止外国投资的领域（具体可登陆菲律宾投资署网站询：[www.boi.gov.ph/files/laws](http://www.boi.gov.ph/files/laws)）。

### （3）地区优惠

#### ①棉兰老岛地区优惠

<sup>[37]</sup> 参见中华人民共和国商务部，对外投资合作国别（地区）指南——菲律宾（2021年版），第61-62页。

菲律宾将棉兰老岛地区专门列入投资优先计划，2017年投资优先计划专列《棉兰老岛自治区特别清单》，规定棉兰老岛地区以下产业享受优惠政策：出口行业（包括出口商和供应商）、农业、农业企业和渔业、基础工业（包括药业、纺织业、无机和有机肥、矿业勘探和开发以及水泥制造业等）、消费品生产、基础设施及水电供给、工业服务业、工程工业、物流行业、东盟东部增长区相关投资企业、旅游业、卫生和教育行业、穆斯林产业等。

### ②特殊经济区域的优惠

根据《经济特区法案》，菲律宾实施了专门针对特殊经济区域的优惠措施。目前，菲律宾经济区主要有经济特区管理委员会（PEZA）管辖的96个各类经济区和独立经营的菲律宾弗德克工业区、苏比克、卡加延、三宝颜、克拉克自由港等组成。这些经济特区可享有税收和非税的各种优惠政策<sup>[38]</sup>。

### ③经济区优惠

菲律宾目前共有各类经济区379个，分为工业园区、出口加工区、自由贸易区、旅游经济区、IT园区或建筑等。不同特殊经济区提供不同的优惠政策，主要包括以下内容：A. 进口固定设备、原材料、零部件、良种牲畜和基因材料等免征关税；B. 传统项目4年免征所得税，先锋项目6年免征所得税；C. 免征所得税后的收入，仅需按5%的税率纳税，以此替代其他各项国家和地方税收；D. 扣除进口替代品课税；E. 免除码头费用、出口税和进口费；F. 减免对国内固定设备、良种牲畜和基因材料的课税；G. 可征税收入中额外减除人工费用；H. 托运设备的非限制使用；I. 外国投资者和家庭的永久居留权；J. 雇用外国公

<sup>[38]</sup>例如（1）企业可在4年内免征所得税，最长可延至8年。免征期结束后，可选择按照总收入的5%缴纳“总收入税”（Gross Income Tax），以取代国家税和地方税，其中3%上缴中央政府，2%上缴地方财政。（2）进口资本货物（设备）、散件、配件、原材料、种畜或繁殖用基因物质，免征进口关税及其他税费，同类物品如在菲律宾国内采购，可享受税收信贷，即先按规定缴纳各项税费，待产品出口后再返还（包括进口关税部分的折算征收或返还）。（3）经批准，允许企业生产产品的30%在菲律宾国内销售，但须根据国内税法纳税。（4）免缴码头税费和出口税费。（5）给予初始投资在15万美元以上（苏比克自由港为25万美元）的投资者及其配偶和未成年子女（21岁以下）在经济区内永久居留的身份，他们可以自由出入经济区，而不需要向其他部门申请。（6）简化进出口程序。（7）允许聘用外籍雇员，为外国经理人员和技术人员办理2年的可延期工作签证，但外籍雇员数量不能超过企业总雇员人数的5%。（8）企业用于员工技术培训和提高管理能力的费用一般可以从上缴中央政府的3%税收中扣除。

民；K. 可不经菲律宾中央银行审批汇出收入；L. 免除地方营业税；M. 如果已交纳5%综合所得税，外企在菲律宾分支机构免纳利润汇回税<sup>[39]</sup>。

### 1.2.5 经贸合作

菲律宾是世界贸易组织（WTO）、亚太经合组织（APEC）和东盟（ASEAN）成员国。目前，菲律宾已同近40个国家和地区签订了各类双边经贸协定；已同45个国家签署了税务条约。这些条约旨在促进国际贸易和投资，避免双重征税，打击逃税。作为东盟成员国，菲律宾除享受东盟国家间贸易优惠安排外，还享受其他国家与东盟签订的有关经贸协定，如《中国-东盟自由贸易协定》《区域全面经济伙伴关系协定》（Regional Comprehensive Economic Partnership, RCEP）。

2012年3月，中国政府特使、农业部副部长牛盾访菲。9月，菲总统特使、内政部长罗哈斯来华出席中国-东盟博览会。10月，中国政府特使、外交部副部长傅莹访菲。11月，菲旅游部长吉米内兹出席上海国际旅游博览会。2013年8月，菲前外长德尔罗萨里奥来华参加中国-东盟特别外长会。2014年11月，前总统阿基诺应邀来华出席亚太经合组织（APEC）第二十二次领导人非正式会议，其间习近平主席同其简短会面。2015年11月，习近平主席赴菲出席第二十三次亚太经合组织领导人非正式会议。同月，王毅外长赴菲工作访问，同德尔罗萨里奥外长举行会谈，并会见前总统阿基诺和奥乔亚文官长。2016年11月，习近平主席在秘鲁首都利马出席第二十四次亚太经合组织领导人非正式会议期间与前总统杜特尔特举行双边会见。

1975年6月9日，中菲两国建立正式外交关系之际，签署了第一个政府间贸易协定，之后又签署了双边投资保护协议和避免双重征税协定。2005年4月两国签署了《促进贸易和投资合作的谅解备忘录》，2006年6月签署了《关于扩大和深化双边经济贸易合作的框架协议》。2016年10月前总统杜特尔特访华期间，双方签署了《中国商务部和菲律宾贸工部关于加强贸易、投资和经济合作的谅解备忘录》《中国商

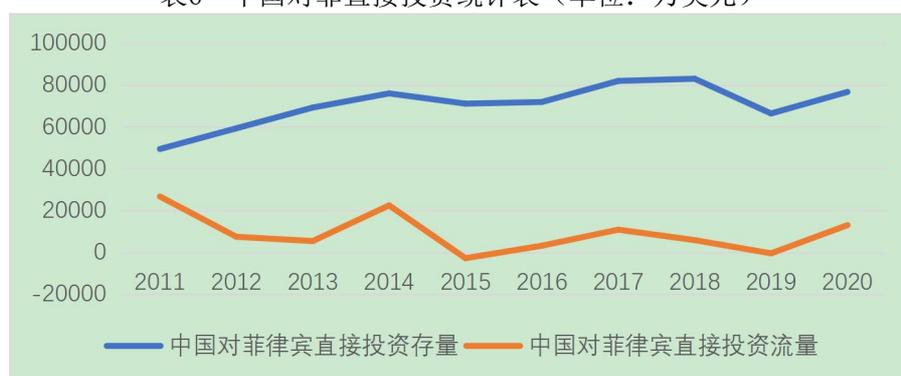
<sup>[39]</sup> 中华人民共和国商务部，《对外投资合作国别（地区）指南——菲律宾》（2020年版），第39-40页。

务部和菲律宾国家经济发展署关于编制中菲经济合作发展规划的谅解备忘录》《中国发展改革委和菲律宾国家经济发展署关于开展产能与投资合作的谅解备忘录》《中国发展改革委、菲律宾交通部和菲律宾公共工程部关于基础设施合作项目清单的谅解备忘录》《中国农业部与菲律宾农业部农业合作行动计划（2017-2019）》《中国质检总局和菲律宾农业部关于动植物检验检疫合作谅解备忘录》等经贸技术合作文件。基于这一系列的政府间合作协议，中菲在教育、科技、文化、旅游、国防、执法等领域的交流与合作不断深化。2017年3月，中菲双方签署《中菲经贸合作六年发展规划》。2018年11月，中菲签署《中华人民共和国政府与菲律宾共和国政府关于共同推进“一带一路”建设的谅解备忘录》。

近年来，中菲双边商贸经济活动较为频繁。在赴菲投资方面（见表6），2012年和2013年的直接投资流量数额出现下滑，在2014年回升（22,495万美元），但2015年再次出现下滑，呈负值（-2,759万美元），2017年回升至较高水平（10,884万美元）。截止2020年，中国对菲律宾直接投资存量为76,713万美元。中国在菲律宾投资主要涉及矿业、制造业和电力等领域。

中菲经贸合作发展较快，1975年中菲建交时双边贸易额仅为7200万美元。近年来，两国贸易保持了持续快速增长势头。据菲律宾工贸部统计数据，2020年菲律宾向中国货物出口额为186.9亿美元，2021年一月至五月为47.3亿美元，同比增长14.2%。据中国海关统计数据，2020年中国向菲律宾出口额418亿美元，2021年一月至五月为212亿美元，同比增长65.6%。

表6 中国对菲直接投资统计表（单位：万美元）



年份	中国对菲律宾直接投资存量	中国对菲律宾直接投资流量
2011	49427	26719
2012	59314	7490
2013	69238	5440
2014	75994	22495
2015	71105	-2759
2016	71893	3221
2017	81960	10884
2018	83002	5882
2019	66409	-429
2020	76713	13043

资料来源：中华人民共和国商务部，《中国对外直接投资统计公报》

与此同时，中国同菲律宾进出口金额呈现出总体上升趋势（见表7和表8），在2013-2020年间，中国向菲律宾的出口额均超过了从菲律宾流向中国的进口额。据中国海关统计，近年来，中国对菲律宾出口商品主要类别包括：电机、电器、音像设备及其零部件；机械器具及零件；钢铁；矿物燃料，矿物油，沥青，矿蜡；服装；塑料及其制品；钢铁制品；玩具、游戏和运动器材及其零部件；车辆及其零部件，铁道车辆或电车除外；鞋靴、护腿和类似品及其零件。中国从菲律宾进口商品主要类别包括：电机、电器、音响设备及其零部件；机械器具及零件；矿砂、矿渣及矿灰；铜及其制品；食用水果及坚果，柑橘类水果或甜瓜果皮；塑料及其制品；光学、照相、医疗和手术器械等；矿物燃料、矿物油，沥青，矿蜡；动物和植物油脂、油料；玻璃及玻璃制品。

表7 2011年-2020年中国和菲律宾贸易额（单位：亿美元）

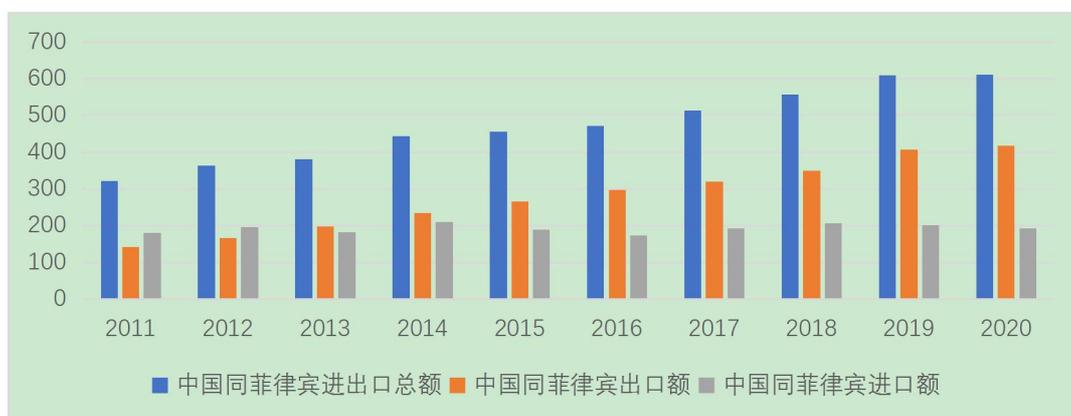


表8 2011年-2020年中菲贸易统计（单位：亿美元）

年份	总额	中国出口	中国进口	中方贸易差
2011	322.5 (↑16.2%)	142.5 (↑23.5%)	180.0 (↑11.0%)	-37.5
2012	363.7 (↑12.8%)	167.3 (↑17.4%)	196.4 (↑9.2%)	-29.1
2013	380.6 (↑4.6%)	198.4 (↑18.6%)	182.3 (↓7.2%)	16.1
2014	444.6 (↑16.8%)	234.7 (↑18.2%)	209.8 (↑15.4%)	+24.9
2015	456.5 (↑2.68%)	266.7 (↑3.63%)	189.8 (↓9.56%)	+76.9
2016	472.1 (↑3.4%)	298.3 (↑11.9%)	173.7 (↓8.4%)	+124.6
2017	512.8 (↑8.5%)	320.4 (↑7.4%)	192.3 (↑10.5%)	+128.1
2018	556.7 (↑8.5%)	350.6 (↑9.3%)	206.1 (↑7.1%)	+144.5
2019	609.5 (↑9.5%)	407.5 (↑16.3%)	202 (↓2.0%)	+202.5
2020	611.5 (↑0.3%)	418.4 (↑2.6%)	193.1 (4.4%)	+225.3

资料来源：中国海关统计

据中国商务部统计数据显示，2019年，中国企业在菲新签工程承包合同额62.4亿美元，同比增长102%；完成营业额27.6亿美元，同比增长39.9%<sup>[40]</sup>。根据中方统计，2020年，中国在菲承包工程新签合同额96.0亿美元，同比增长53.8%；完成营业额28.3亿美元，同比增长2.4%<sup>[41]</sup>。新签大型工程承包项目包括中交第一公路工程局有限公司承包菲律宾马尼拉滨海新城项目（一期A岛）；华为技术有限公司承包菲律宾电信；西安西电国际工程有限责任公司承包菲律宾棉兰岛-维萨亚斯直流项目0352等。

在中国驻菲律宾大使馆经商参处登记的中国企业有近百家，其中大多是大中型企业的分支机构。主要有中国路桥、中国港湾、中电建、中能建、中建、中技、中机、中国地质工程等经营工程承包的大型企业，也有中兴、华为等电信系统供应商，国航、南航、厦航、中国远洋、中海等经营海空运输、船舶代理的企业以及中国国家电网公司等。中国企业在菲律宾的机构大多是设立分公司或代表处，以独立法人形式存在的不多。非独立法人的机构在开展业务方面局限性比较大，承接项目、签订合同均要依托母公司进行。按照菲律宾的法律，外资的建设承包商只能做外资项目，对承包菲律宾本国的工程项目有诸多限制。

<sup>[40]</sup>中华人民共和国商务部，2019年中国-菲律宾经贸合作简况。

<sup>[41]</sup>中华人民共和国商务部，2020年中国-菲律宾经贸合作简况。

## 第二章 菲律宾税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

菲律宾的税收体制可以分为国税（National Taxes）以及地方税（Local Taxes）两种。其中，国税是指由中央政府通过国内税务机关（Bureau of Internal Revenue, BIR）施行并征收的税种，主要包括所得税（Income Tax）、增值税（Value Added Tax）、消费税（Excise Tax）、比例税（Percentage Tax）、印花税（Documentary Stamp Tax）及赠与税（Donor's Tax）。而地方税，是指由地方政府基于宪法的授权性规定而施行并征收的税种，主要包括不动产税（Real Property Tax）、不动产转让税（Real Property Transfer Tax）和商业税（Business Tax）。对于特定的税种，地方政府部门无权课征，例如所得税（除了对银行和其他金融部门课征的所得税）；印花税；遗产税及赠与税（除《地方政府法典》（Local Government Code）中另有规定）；销售、货物交换、服务或其他类似交易中产生的比例税或增值税等<sup>[42]</sup>。

菲律宾的税务管理部门包括国家税务局（BIR）和地方税务机关。

#### 2.1.2 税收法律体系

##### 2.1.2.1 法律渊源

###### （1）国家税法的法律渊源

菲律宾税法的基本法律渊源是《国家税务法典(1997)》(National Internal Revenue Code, NIRC)，共由十四编组成（见表9）。这部法律经历了数次修改和改革，目前规定在共和法令8424号——1997年税收改革法案（the Tax Reform Act of 1997）中。2005年11月1

<sup>[42]</sup>关于地方政府课税权限的范围，可参见《地方政府法典》。

日起实施的共和法令9337号修正案（RA No. 9337）对《国家税务法典》的所得税和增值税进行了实质性改革。

表9 《国家税务法典（1997）》各编的标题

第一编	国内税收总局的组织及职能	第八编	救济措施
第二编	所得税	第九编	合规要求
第三编	遗产税及赠与税	第十编	违法行为及处罚
第四编	增值税	第十一编	国内税收的分配
第五编	其他比率税	第十二编	监督委员会
第六编	特定商品的消费税	第十三编	废除条款
第七编	单据印花税	第十四编	最终条款

为有效实施《国家税务法典（1997）》，财政部长通常会参考国家税务局局长的意见颁布所需的税务条例。对于《国家税务法典（1997）》的条款，国家税务局局长享有排他性的解释权，但这一解释权受财政部长的审查。用于解释《国家税务法典》条文的行政性文件包括以下几种不同的类型<sup>[43]</sup>：

①税收条例（Revenue Regulations, RRs）：为了有效地实施《国家税务法典（1997）》及相关法律，由财政部长参考国家税务局局长的意见所签发的，用于规定、说明或界定的规则和条例；

②税收备忘录命令（Revenue Memorandum Orders, RMOs）：规定指令或指引的文件，提供相关指南，并概述在实施总局所述的政策、目标、计划和项目时必要的过程、运作、活动、工作流程、方法以及程序（除审计以外）；

③税收备忘录裁定（Revenue Memorandum Rulings, RMRs）：由国家税务局局长发布的有关《国家税务法典》及其他税收法律的可适用于特定事实的裁令、意见和解释。总局局长可随时颁布RMRs，从而为纳税人提供在具体情况下适用税法及其结果的指引。

④国家税务局的裁令（BIR Rulings）：国家税务局对于纳税人及其他利益相关人提出咨询的官方立场，国家税务局的裁令不能与RMRs冲突，否则无效。

<sup>[43]</sup> Guide to Philippines Tax Law Research.

⑤税收备忘录通告 (Revenue Memorandum Circulars, RMCs) : 由国家税务局或其他机构/办公室发布的适用有关法律、法规、条例及先例的相关细节规定。

⑥税收行政命令 (Revenue Administrative Order, RAOs) : 涵盖有关国家税务局的行政设置的事项。具体来说, 包括组织框架、职能声明、及国家税务局各部门的责任、权力的定义与委托、人员的编制与要求及绩效标准等。

⑦税收委任权命令 (Revenue Delegation Authority Orders, RDAOs) : 国家税务局局长根据法律授权给各税务官员的职能。

在菲律宾, 最高法院的判决也是税收法律渊源的组成部分。最高法院可以对较低层级的法院做出的涉及税收合法性、课征、核查、处罚等案件的判决或裁令进行审查、改判、修改或确认, 由最高法院做出的判决可以构成对菲律宾税法具有法律约束力的解释。上诉法院 (Court of Appeals) 以及税务上诉法院 (Court of Tax Appeals) 的终级和可执行判决也是被认可的对菲律宾税法的解释。

## (2) 地方税的法律渊源

在地方层面上, 根据《地方政府法典》(1991年), 地方政府可以征收税和其他费用以支持地方的发展任务、扩大服务范围并减少对中央政府的经济依赖。地方的税收法律包含在地方政府根据《地方政府法典》所颁布的法令中, 并且由各地方政府的财务主管与估税员办公室负责管理与执行。

### 2.1.2.2 主要税种概览

菲律宾的主要税种包括所得税、增值税、消费税、印花税、关税及比例税。其中, 间接税在税收体系中的比例较重。

#### (1) 所得税 (Income Tax) <sup>[44]</sup>

所得税, 是指针对某一主体从其财产、职业行为、交易或商业活动, 或者《国家税务法典 (1997) 》所规定的总收入相关的项目所取

<sup>[44]</sup>Index for Income Tax.

得的收入，减去扣除项目以及/或者《国家税务法典（1997）》授权的其他减免税额所课征的税收。需申报所得税的主体包括：

①居住于菲律宾的公民（Resident Citizens）就其来源于菲律宾境内及境外取得的所得纳税；

②作为非居民的菲律宾公民（non-resident citizens）就其来源于菲律宾境内的所得纳税；

③外国自然人，无论是否是菲律宾居民，仅需就其来源于菲律宾境内的所得纳税；

④国内企业（包括合伙企业）就其来源于菲律宾境内及境外的所得纳税；

⑤外国企业，无论是否在菲律宾从事交易或业务，仅需就其来源于菲律宾境内的所得纳税；

⑥参与交易或商业活动的遗产和信托。

## （2）增值税（Value-added Tax）<sup>[45]</sup>

增值税，是针对在菲律宾境内销售、易物、交换或租赁商品，并提供服务所征收的税种。在1987年税制改革中，菲律宾首次引入了增值税，以取代年度定额税、向工厂与制造商征收的销售税、向随后卖家征收的流转税、向进口产品征收的高级销售税和补偿税，以及对一些产品的销售所征收的比例税。此后，与增值税相关的法律历经多次修改，主要包括：

①共和法令7716号修正案（RA 7716），亦被称为《扩展的增值税法》（Expanded VAT Law of 1994），将增值税的范围扩大至服务及不动产的销售与租赁，并改善增值税的征管；

②共和法令8241号修正案（RA 8241），规定自1997年1月1日起缩小增值税的税基；

③共和法令9337号修正案（RA No. 9337），亦被称为《改革后的增值税法》（Reformed VAT Law of 2005），将增值税的税率从10%提高至12%，并扩大了增值税的范围<sup>[46]</sup>。

<sup>[45]</sup> Index for value-added tax.

<sup>[46]</sup> J. Loke, Philippines – Corporate Taxation sec.13.2, IBFD Country Analysis 2017.

④共和法令11467号修正案（RA No. 11467），规定对销售和进口治疗多种疾病的药物和药品免征增值税；

⑤共和法令11534号修正案（RA No. 11534），亦被称为《企业复苏和税收激励法案》，对包括增值税在内的多个税种的相关条款进行了修正。

需申报增值税的主体包括：

①在其从事商业或交易过程中，销售、易物、交换或租赁商品，提供应税服务的主体或实体，年度总销售额或收入超过1,919,500比索；

②要求以增值税纳税人的身份进行登记却未登记的主体；

③任何进口产品的主体，无论其是否在从事商业或交易的过程中。

### （3）消费税（Excise Tax）

消费税，是针对在菲律宾生产、制造的用于国内销售或消费以及其他目的的特定商品及进口产品所课征的税收<sup>[47]</sup>。

### （4）比例税（Percentage Tax）

根据《国家税务法典（1997）》第109节第(w)条的规定，比例税的征收对象是在交易和经营过程中销售或租赁货物、财产或提供服务免征增值税的主体或实体。这些主体的年度总销售额或收入不超过1,919,500比索，且未进行增值税登记。此外，从事特定行业或交易的行为（例如国内或国际客运交通或娱乐业等），也需按总收入征收比例税。在计算所得税时，比例税可以作为经营费用被扣除<sup>[48]</sup>。

### （5）关税（Customs Duty）

在关税方面，进口到菲律宾的商品一般都要缴纳关税。关税主要规定在《菲律宾关税与海关法》中。

### （6）单据印花税（Documentary Stamp Tax）

<sup>[47]</sup> Index for excise tax.

<sup>[48]</sup> Index for percentage tax.

单据印花税的征税范围包括单据、文书、贷款协议，以及证明接受、分配、销售、转移某一责任、权利或资产的文件。征收对象为上述文件的制作者、签字人、接收者或转移者<sup>[49]</sup>。

### 2.1.3 近三年重大税制变化

2019年9月9日，众议院批准了第304号众议院法案，即《消极所得和金融中介税收法案》（Passive Income and Financial Intermediary Tax Act, PIFITA）<sup>[50]</sup>。该法案的要点如下<sup>[51]</sup>：

（1）对境内外纳税人的某些消极所得的预提税率调整如下：

①利息：任何债务工具实现的总利息支付或任何其他货币收益的15%；

②非上市证券的资本利得：应纳税年度内处置非上市股票/债务工具实现的净资本利得的15%；

③上市证券的资本利得：出售上市股票/债务证券的总售价的0.6%（到2024年每年将减少0.1%）；

④取消首次公开募股的税款。

（2）建议非居民外国公司收到的现金/财产股息应缴纳15%的最终预提税（或更低的协定税率）。

（3）不当累积所得的税率为不当累积的应纳税所得额的15%（某些机构可例外）。

（4）禁止扣除与免税收入/无须征税的收入相关的费用。

（5）利息费用的扣除额上限为纳税人赚取的利息收入的50%，该收入应预扣税款。

（6）对履行准银行职能的银行和非银行金融机构属于PIFITA中列出的收入类别将征收5%的总收入税（Gross Receipts Tax, GRT）。此外，将对从事人寿保险业务的企业征收2%的GRT。

（7）对于某些工具，取消单据印花税（Documentary Stamp Tax,

<sup>[49]</sup>Index for documentary stamp duty tax.

<sup>[50]</sup>Philippines – Proposed Passive Income and Financial Intermediary Tax Act – passed final reading by House of Representatives (10 Sep. 2019), News IBFD (accessed 28 Apr. 2020).

<sup>[51]</sup>Philippines – Proposed Passive Income and Financial Intermediary Tax Act – passed committee evaluation (03 Sep. 2019), News IBFD (accessed 28 Apr. 2020).

DST)。更改某些文件（例如财产保险和年金保单）的DST费率。取消出售国内法人股的DST。

2019年9月9日，众议院通过了众议院第4157号法案，即《企业所得税和激励合理化法案》(Corporate Income Tax and Incentive Rationalization Act, CITIRA)，该法案是政府全面税收改革计划的第二个方案<sup>[52]</sup>。该法案的要点如下<sup>[53]</sup>：

(1) 现行企业所得税率（适用于居民企业和非居民企业）为30%，从2021年开始每两年税率将减少2%，直到2029年达到20%；

(2) 取消某些纳税人的优惠税率，适用现行企业税率；

修订所提供的财政激励机制。对已批准活动在特定期间内可延长提供激励；及给予现有享受优惠政策的纳税人以日落优惠。如果纳税人符合资格标准，则应在日落规定期满后重新申请激励。

2020年2月19日，参议院方式委员会提出了第1357号参议院法案，即《企业所得税和激励改革法案》(Corporate Income Tax and Incentives Reform Act, CITIRA)。该法案与众议院早些时候批准的第4157号众议院法案相似，但有一些差异，该法案重点如下<sup>[54]</sup>：

(1) 自2020年1月1日起，企业所得税（CIT）税率降低至29%。到2029年1月1日，企业所得税税率将逐渐降低至20%。

(2) 开展适格活动（Qualified Activities）的公司可能享有2至4年的免税期，并可额外享受3至4年的企业所得税特别税率（Special Corporate Income Tax, SCIT），该税率到2020年将占总收入的8%，到2021年达到9%，到2022年达到10%，逐渐代替所有税收。SCIT可以一次延长3或4年，最多12年。

(3) 开展适格活动的公司可以在5-8年内按照一般公司所得税制度下的加计扣除措施进行税额计算，此项加计扣除的政策最多可以延长3年或4年，但最长适用年限不得超过12年，其中包括：

<sup>[52]</sup> Philippines – Proposed Corporate Income Tax and Incentive Rationalization Act Bill – passed by House of Representatives (10 Sep. 2019), News IBFD (accessed 28 Apr. 2020).

<sup>[53]</sup> Philippines – Proposed Corporate Income Tax and Incentive Rationalization Act Bill – passed committee evaluation (06 Sep. 2019), News IBFD (accessed 28 Apr. 2020).

<sup>[54]</sup> Philippines – Proposed Corporate Income Tax and Incentives Reform Act – Senate bill introduced (24 Feb. 2020), News IBFD (accessed 28 Apr. 2020).

①最多可扣除50%的电费支出（该法案的早期版本并未有此规定）；

②最多可扣除50%的人工费用；

③最多可扣除100%的研发费用；

④国内投入费用的额外扣除额最高可达50%；

⑤扣除对制造业的再投资补贴（最高为再投资的50%）；

⑥为该企业生产商品和提供服务而购买的资产的折旧准备金（建筑物另外10%，机器另外20%）；

⑦增加净经营亏损结转额。

（4）对于以下目前支付全部收入（Gross Income Earned, GIE）的5%的税率以代替所有税费的公司，其日落期将从5年延长至7年：

①100%出口其产品；

②在激励活动中雇用至少10,000名当地工人；

③从事“闲散”制造业（在CITIRA实施之日前连续三年从事直接劳动支出与资产比率至少为70%的制造活动或项目，出口其制成品的100%，实际运营区域位于马尼拉大都会区以外）。

2021年3月26日，在前述CITIRA方案的基础上，菲律宾前总统罗德里戈·杜特尔特签署了《企业复苏和税收激励法案》（Corporate Recovery and Tax Incentives for Enterprises, CREATE），针对企业所得税、增值税和比例税等多项条款修正，并于2021年4月11日生效。

（1）在企业所得税方面，CREATE法案规定的国内企业和外国居民企业适用的企业所得税税率将从目前的30%降至25%，并追溯至2020年7月1日，并在接下来的六年里，企业所得税将每年进一步降低1%。到2027年以后，最终达到20%：

①将应税收入不超过500万菲律宾比索、总资产不超过1亿菲律宾比索的国内企业适用的企业所得税从30%降至20%；

②其他国内企业和外国企业适用的企业所得税税率从30%降至25%；

③自2020年7月1日至2023年6月30日，国内企业和外国企业适用的最低企业所得税（MCIT）税率从2%降至1%；

④自2020年7月1日至2023年6月30日，非营利性专营教育机构和医院适用的企业所得税税率从10%降至1%；

⑤区域运营总部适用的企业所得税税率从10%升高至25%。

（2）在消极所得方面：

①对外国居民公司出售未在证券交易所交易的股票所获得的资本收益征收资本利得税，税率从5%、10%提高到15%；

②适用于区域运营总部的消极所得的税率从7.5%提高至15%。

（3）在企业所得税激励措施方面：

①所得税免税期（Income Tax Holiday, ITH）：对于出口企业和《战略投资优先计划（Strategic Investment Priority Plan）》从事被列为“关键（Critical）”活动的国内市场企业，可享受4至7年的所得税优惠待遇，并在10年内享受特殊企业所得税率或加计扣除（Enhanced Deduction）；对于《战略投资优先计划》下不被列为从事“关键”活动的国内市场企业，所得税免税期为4至7年，然后在5年内享受特殊企业所得税率或加计扣除；

②对资本设备、原材料、备件或配件的进口免征关税；

③进口免征增值税，当地购买实行增值税零税率。

（4）在增值税方面，对以下交易从2021年1月1日起免征增值税：

①销售或分发、进口、印刷或出版教科文组织协议所涵盖的任何教育材料，包括数字和电子格式的材料；

②所有专门用于治疗COVID-19的药物、疫苗和医疗设备；

③用于生产预防COVID-19的个人防护设备的资本设备、备件和原材料；

④经美国食品药品监督管理局批准，可用于临床试验的治疗COVID-19的药物，包括生产这些药物直接需要的原材料；

⑤销售治疗癌症、精神疾病、结核病、糖尿病、高胆固醇、高血压和肾脏疾病的处方药和药品。

2021年8月15日，菲律宾国家税务局发布第97-2021号税收备忘录命令，规定“有影响力的社交媒体用户（Social Media Influencer）”应根据《国家税收法典（1997）》和其他现行法律的规定，缴纳所得税和比例税或增值税。如果该有影响力的社交媒体用户并非公司或合伙企业，那么在税法适用时，此用户之主体性质将会被认定为自营职业者（Self-employed）或以独资经营者身份（Sole Proprietors）从事贸易、业务的主体，因此，该用户的收入一般被定性为经营收入（Business Income）。有影响力的社交媒体用户的收入来源主要包括：①YouTube合作伙伴计划；②赞助的社交和博客文章；③广告展示；④成为品牌代表/大使；⑤联盟营销；⑥共同创建产品线；⑦推广自己的产品；⑧照片和视频销售；⑨数字课程、订阅、电子书；⑩播客和网络研讨会。

## 2.2 企业所得税（Enterprise Income Tax）

所谓“企业”，根据《国家税务法典（1997）》第22节第（B）条（经《企业复苏和税收激励法案》第4节修订），包括一人公司、合伙企业（无论如何成立或组成）、合股企业（Joint-stock Companies）、共有账户（Joint Account, “cuentas en participacion”）、社团或保险公司。但是，“企业”一词不包括：（1）仅为提供专业服务，不从商业交易中获取收入的普通专业合伙；（2）根据与政府之间的服务合同签订运营财团协议，为从事建设项目或参与对石油、煤炭、地热或其他能源的开发而成立的合资企业或财团。

### 2.2.1 国内企业

#### 2.2.1.1 判断标准

根据《国家税务法典（1997）》第23节第（E）条和第（F）条，企业纳税人依据注册地（the Place of Registration）的不同可分为两种不同类型：国内企业（Domestic Corporation）和外国企业（Foreign Corporation）。

依据第22节第(C)条和第(D)条<sup>[55]</sup>，企业在菲律宾境内成立或组建，或者依据菲律宾的法律成立或组建，即构成菲律宾税法上的居民企业。

当一家企业并非在菲律宾境内成立或组建，也未依据菲律宾的法律成立或组建，即构成“外国企业”。但是，若其在菲境内从事交易或经营的活动，可被划分为“居民外国企业”（Resident Foreign Corporation）<sup>[56]</sup>。

### 2.2.1.2 征收范围

国内企业应对其来源于境内和境外的所得负有纳税义务；而外国企业，无论其是否在菲律宾境内从事交易或经营活动，仅就其来源于菲律宾境内的所得负有纳税义务（见表10）。在认定国内企业与居民外国企业的企业所得税税负时，应当采用正常企业所得税与最低企业所得税之间的较高者，非居民外国企业则不受此限制。

表10 国内企业和外国企业的征税范围

主体类型	构成要件	税收义务范围
国内企业	在菲律宾境内成立或组建，或者依据菲律宾的法律成立或组建的企业	对其来源于境内和境外的所得负有纳税义务
居民外国企业	在菲律宾境内从事交易或经营活动的外国企业	就其来源于菲律宾境内的所得负有纳税义务
非居民外国企业	并未在菲律宾境内从事交易或经营活动的外国企业	

### 2.2.1.3 税率

企业所得税的税率规定在《国家税务法典（1997）》第二编第四章，第27节和第28节分别规定了针对国内企业和外国企业适用的税率。对于国内企业，第27条规定了一般性税率、特定主体适用的税率（如私人教育机构、医院）、针对不同类型消极所得适用的税率，以及最低的企业所得税税率。

<sup>[55]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter I, Section 22(C) and (D).

<sup>[56]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter I, Section 22(H) and (I).

## （1）正常税率

### ①一般性规定

除了私人教育机构、医院<sup>[57]</sup>，政府持有或控制的企业、机构或部门<sup>[58]</sup>外，菲律宾的国内企业在某一纳税年度就其来源于境内和境外的应纳税所得额，应按照35%的税率缴纳企业所得税。根据第9337号修正案，自2009年1月1日起这一税率调整为30%<sup>[59]</sup>。

依据菲律宾参议院第1906号法案<sup>[60]</sup>，自2019年1月1日起，对于国内企业在每一纳税年度内从境内外取得的所有收入，均适用25%的税率<sup>[61]</sup>。这一税率在2021年3月公布的《企业复苏和税收激励法案》第6节中再次予以确认，该节规定，除《国家税务法典（1997）》另有规定外，自2020年7月1日起，根据第22(B)条及本节的规定，在菲律宾境内成立或根据菲律宾法律设立的应税公司，如果在每个纳税年度存在来源于境内外的应纳税收入，仍然按照25%的税率缴纳所得税。

但是，应税收入不超过500万菲律宾比索、总资产不超过1亿菲律宾比索的国内企业，适用20%的税率；在计算时，总资产不应当包括在纳税年度内特定商业实体的办公室、厂房和设备所在的土地。

当企业的销售成本与其从境外和境外取得的总销售额或收入之比不超55%时，该企业可选择适用以总收入乘以15%计算其应纳税额。企业一旦做出这一选择后，在其满足上述条件的连续三个纳税年度内不得撤回该选择。

### ②私人教育机构及医院

非营利的私人教育机构及医院应为其除第二编第四章第27(D)条中涉及的所得以外的应纳税所得额按10%的税率纳税。根据《企业复苏和税收激励法案》第6节，自2020年7月1日起至2023年6月30日止，

<sup>[57]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter IV, Section 27(B).

<sup>[58]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter IV, Section 27(C).

<sup>[59]</sup>Senate and House of Representative of the Philippines, Act No. 9337, approved on May 4, 2005, Section 1(B).

<sup>[60]</sup>1906号法案（2019年1月1日已生效），即企业所得税激励改革法案（CORPORATE INCOME TAX AND INCENTIVES REFORM ACT），旨在合理化现有的投资税收优惠，即降低企业所得税相关税率的同时通过废除123项特殊法律投资税收优惠并整合成一个单一的综合激励机制扩大税基。建立一个透明、有针对性和有时限的税收制度。

<sup>[61]</sup>See Senate S. B. No. 1906, Sec. 8.

该税率调整为1%。但是，来自于不相关交易、业务或其他活动的总收益超过该私人教育机构或医院所有来源的收入总额的50%，则全部应纳税所得额都应根据该节第(A)小节的规定来征税<sup>[62]</sup>。

### ③国有或国家控制企业、机构或部门

尽管现有的特别或一般法律中有相反规定，所有国有或国家控制的企业、机构或部门，除政府服务保险体系（GSIS）、社会保障系统（SSS）、家庭发展互助基金（HDMF）<sup>[63]</sup>、菲律宾医疗保险公司（PHIC）和当地水利部门（Sec. 7(C)）<sup>[64]</sup>，应根据《企业复苏和税收激励法案》第6节中对从事类似商业、工业或活动的企业或组织的征税税率为其应纳税所得额缴纳税款。

#### (2) 针对国内企业的最低企业所得税<sup>[65]</sup>

当上述国内企业开始从事经营活动年度后的第四个纳税年度起，若该企业截止纳税年度末的总收入的2%大于依据第27节第(A)条规定的一般性税率计算的应纳税额，则应当适用最低企业所得税（自2020年7月1日起至2023年6月30日止，最低税率为1%）。也就是说，该国内企业的税负为正常企业所得税和最低企业所得税之间的较大者。最低企业所得税超出正常企业所得税的部分应当向后结转，可以抵免此后三个纳税年度的正常企业所得税。财政部长有权对处于持久的劳动纠纷、不可抗力或正当的商业逆境而遭受损失的企业，停止适用最低企业所得税。

#### (3) 针对消极所得适用的预提税税率

①从储蓄和收益中获得的利息，或从类似储蓄、信托基金和类似协议取得的其他金钱收益，以及特许权使用费。

<sup>[62]</sup> “不相关交易、业务或其他活动”意思为任何本质上不是与该私人教育机构或医院行使或实现其基本目的或职能相关的交易、业务或其他活动。“私人教育机构”为由个人或私人团体在教育文化及体育部、或高等教育委员会、或技术教育和技能发展局签发的许可之下，按情况根据现有法律及法规所开办并管理的一切私人学校。

<sup>[63]</sup> Corporate Recovery and Tax Incentives for Enterprises, Sec. 6.

<sup>[64]</sup> Congress of Philippine, Tax Reform for Acceleration and Inclusion, Section 7(C) Republic Act No. 10963.

<sup>[65]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter IV, Section 27(E).

国内企业从境内获取的上述收入，适用20%的税率征收最终税。但是，国内企业在外币扩张储蓄制度项下从储蓄银行处取得的利息收入应按该利息收入15% (Sec. 7. (D) (1))<sup>[66]</sup>的税率缴纳最终的所得税。

#### ②销售不在证券交易所进行交易的股票获得的资本利得

除了通过股票交易所出售或处置股票以外，销售、交换或以其他方式处置持有国内企业股权份额所实现的净资本利得，征收15%的最终税率。(Sec. 7(D) (2))

#### ③对在外币扩张储蓄制度下取得所得的征税

在外币扩张储蓄制度下，储蓄银行通过与非居民、在菲律宾的离岸银行单位、当地商业银行（包括经菲律宾中央银行授权通过外币储蓄系统交易的外国银行在菲的分支机构）所开展的外币交易中取得的所得，应当给予免税。除非此类交易的净所得，根据财政部长参考国家税务局局长的意见，应当由银行缴纳常规的所得税。在外币扩张储蓄制度下，由储蓄银行向居民提供的外币贷款产生的利息收入，应按照10%的税率缴纳最终税。

#### ④企业之间的股权分配

菲律宾实施的是修正的古典税制（Modified Classical Tax System）。国内企业从另一家国内企业处获取的股息无需纳税。

同时，根据《企业复苏和税收激励法案》第6节，来源于外国的股息在符合以下情况下可以享受免税待遇：在收到该股息的下一个纳税年度内，企业需要将实际收到或汇入菲律宾的股息重新投资于在菲律宾开展业务运营的国内企业，且资金使用方向应仅限于为运营资本需求、资本支出、股息支付、国内子公司的投资以及基础设施项目提供资金；除前述条件外，国内公司直接持有外国公司的流通股占比不得低于20%，并且在分配股息时已至少持有两年。

然而，值得注意的是，理解对于企业间股权分配的税收待遇，还需结合第73节的规定。根据第73节第(B)款，若企业取消或赎回作为股息而发行的股票，其实施的时间和方式使得该分配、取消或赎回，实质上全部或部分地等同于对应税股息的分配，则在赎回或撤销股票

<sup>[66]</sup>Congress of Philippine, Tax Reform for Acceleration and Inclusion, Section7(C) (2) Republic Act No.10963.

时分配的金额应在其所代表的盈利或利润分配的范围内视为应纳税所得额。所有向股东或企业成员的分配，都应视作从最近累计的利润或盈余中做出的，且应构成被分配人在收到股息当年的年度所得额中的一部分<sup>[67]</sup>。

合伙企业在一个纳税年度内基于第27节第(A)条的规定所申报的应纳税所得额，在扣除所征收的企业所得税款后，应视为已实际或实质上由合伙人在同一纳税年度内取得且应在其个人能力范围内纳税，无论相关所得是否实际被分配<sup>[68]</sup>。

#### ⑤销售、交换或处置土地及/或建筑物取得的资本利得

从销售、交易或处置未实际用于企业经营但被视作资本资产的土地和/或建筑所实现的资本利得，应基于该土地和/或建筑的总售价或根据该法典第6节第(E)条确认的公允市场价值二者中较高的金额，按照6%的税率征收最终税。

### 2.2.1.4 税收优惠

菲律宾国内法中有关税收优惠措施的规定，除《国家税务法典（1997）》外，还可见诸于《1987年综合投资法典》《1995年经济特区法案》等，具体内容详见1.2.4.2的讨论。此外，菲律宾于2015年12月9日通过了《税收激励措施管理与透明法案》(The Tax Incentives Management and Transparency Act, TIMTA)，该法案的目的在于强化授予与管理税收激励措施过程中的透明度和可问责性，同时监督与跟踪由促进投资的机构授予的税收激励措施。但是TIMTA并未改变现行法律中已经规定的税收优惠措施，有关税收优惠措施的规定仍然主要规定于前述法规中。

依据该法案，已注册并享受税收优惠的商业机构应当向IPAs (Investment Promotion Agencies) 履行相应的报告义务。在提交税收申报单并支付税款的法定截止日期后30天内，商业机构向各自对应的IPA提交一份完整的年度报告，申报其享受的与所得税、增值税和关税有关的税收减免、扣除、以及不征税的具体情况。IPA则应在

<sup>[67]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter XI, Section 73(B).

<sup>[68]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter XI, Section 73(D).

提交相关税收申报单的法定截止日结束后60天内，将前述年度报告提交给BIR<sup>[69]</sup>。根据2022年2月10日发布的No. 28-2022号税收备忘录通告，已注册的企业在提交年度所得税申报表之前应向IPA申请税收优惠证明，并将该税收优惠证明附在提交给BIR的年度所得税申报表中。

根据《企业复苏和税收激励法案》第16节，在符合《国家税务法典（1997）》第295节和第296节规定的条件和期限的前提下，可对已登记的项目或活动给予以下类型的税收优惠：

(1) 所得税免税期 (Income Tax Holiday, ITH)

(2) 特别企业所得税 (Special Corporate Income Tax, SCIT) 税率：对于出口企业、最低投资资本为五亿比索 (P500, 000, 000.00) 的国内市场企业，以及根据《战略投资优先计划》从事被列为“关键”活动的国内市场企业，自2020年7月1日起，根据所得总收入，享受相当于5%的税率，以代替该企业应当缴纳的所有中央税和地方税。

(3) 加计扣除 (Enhanced Deductions, ED)：对于出口企业、国内市场企业和从事“关键”活动的国内市场企业<sup>[70]</sup>，可以允许下列扣除：

①为企业生产货物和提供服务而购置的资产的折旧津贴 (Depreciation Allowance) (符合条件的资本支出)——建筑物的折旧津贴增加10%；机器和设备的折旧津贴增加20%；

②在纳税年度内发生的人工费用，可额外扣除50%；

③在纳税年度内发生的研究和开发费用，可额外扣除100%；

④在纳税年度发生的培训费用，可额外扣除100%；

⑤在纳税年度内发生的国内投入费用，可额外扣除50%；

⑥在纳税年度内发生的能源类费用支出 (Power Expense)，可额外扣除50%；

⑦对制造业再投资补贴的扣除：当从事制造业的已注册企业将其未分配利润或盈余再投资于《战略投资优先计划》中所列的任何项目

<sup>[69]</sup>The Tax Incentives Management and Transparency Act, 2015, sec. 4.

<sup>[70]</sup>根据《企业复苏和税收激励法案》第16节，从事《战略投资优先计划》下“关键”活动的企业，是指所在行业属于经国家经济和发展局确定的、对国家发展至关重要的行业的企业。

或活动时，自再投资时起的五年内，再投资的金额应允许从其应税所得中扣除；

⑧净营业损失加计结转（Enhanced Net Operating Loss Carry-Over, NOLCO）：登记项目或活动在开始商业运营后前3年内的净经营亏损，如果此前没有从总收入中被抵消或扣减的，可以在该亏损发生年度之后的连续5个纳税年度内结转，并从相应年度的总收入中扣减。

### 2.2.1.5 应纳税所得额

根据《国家税务法典（1997）》第二编第五章第31节的规定，“应纳税所得额”是指本法中规定的总收入相关项目，减去本法及其他特别法所允许的各项扣除（Sec. 8）。其中，总收入的计算规定在《国家税务法典（1997）》第二编第六章，而允许扣除的项目规定在第二编第七章。值得注意的是，第五章至第七章的内容既适用于计算企业的应纳税所得额，也适用于计算个人的应纳税所得额。为确保法条叙述上的完整性，以下介绍将部分涉及个人所得税的内容。

#### （1）收入范围

根据《国家税务法典（1997）》第32节，无论收入取得的来源地是否是菲律宾，总收入包括且不限于以下项目：

①以任何形式支付的服务酬劳，包括但不限于费用、薪酬、工资、佣金及类似项目；②从事交易或营业活动或从事职业取得的总收入；③处置财产取得的收益；④利息；⑤租金；⑥特许权使用费；⑦股息；⑧年金；⑨奖励及奖金；⑩养老金；⑪合伙人从普通专业合伙的净收入获得的分配股。

有一些项目不包括在总收入中，例如根据税收协定给予免税的所得；外国政府取得的所得；政府或其政治职能机构取得的所得；销售债券、企业债券或其他五年期以上的负债证明取得的收益；赎回在共有基金中股份取得的收益等。

#### （2）不征税收入和免税收入

依据《国家税务法典（1997）》第30节<sup>[71]</sup>，下列组织取得的所得无需纳税：

①并非以营利为主要目的组建的劳动、农业或园艺组织；②无股本股份的共有储蓄银行，和以互惠目的及非营利目的而组织并经营的无股本合作银行；③为其成员利益而专门经营的受益人团体、社团或协会，如会社体系下的兄弟组织、或共济会或由员工组织的非股份制企业，专门向该团体、社团或协会、或非股份制企业的成员或其被扶养人提供的有关人身、医疗、意外、或其他救济的款项；④企业所有并专为其成员利益而经营的陵园；⑤为宗教、慈善、科技、体育、或文化目的，或为了退伍老兵复健而专门组织并经营的非股份制企业或协会，该企业或协会的净所得或资产应属于或有益于任何成员、组织者、官员或任何特定人士；⑥非营利性质的商业联盟商会、或贸易局，且其任何净所得都不会向任何私人股东或个人提供利益；⑦以非营利目的组织的专门用于提高社会福利的公民联合会；⑧非股份制及非营利教育机构；⑨政府教育机构；⑩农户或其他的共有台风或火灾保险企业、共有沟渠或灌溉企业、共有或合作电信企业、或类似纯地方性质的组织，其所得仅由单纯为解决其费用目的而从成员处征收的派捐费、会费及收费组成；⑪农户、果农，或类似以推广其成员产品并将销售收入返还给成员的目的而组建并经营的组织，返还给成员的销售收入将扣除基于其完成生产数量而计算的必要销售费用。

虽有上文规定，但无论上述何种类型及性质的组织从其财产（不动产或动产）或从事的营利活动中取得所得，该笔所得都要承担法律规定的税负。

### （3）税前扣除

关于扣除的内容，规定在《国家税务法典（1997）》第二编第七章<sup>[72]</sup>，具体可分为三种类型：可扣除项、不可扣除项以及一些特殊的扣除情形。

#### ①可扣除项

<sup>[71]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter IV, Section 30.

<sup>[72]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII.

在计算应纳税所得额时，准予从总收入中扣除的项目包括：费用、利息、税款、亏损、坏账、折旧、油气井和矿山的耗竭、慈善和其他捐助、研发、养老信托基金、某些款项抵扣性的附加要求。

#### A. 费用<sup>[73]</sup>

一般情况下，在纳税年度中从事开发、管理、经营及/或交易、商业或履行职业的行为所支付或发生的正常且必要的费用，或是可直接归于上述活动的正常且必要的费用，可从总收入中扣除。扣除的前提是，纳税人必须提供充分的证据（例如官方票据或其他充分的记录）以证明被扣除费用的数额，以及该笔被扣除的费用与开发、管理、经营及/或交易、商业或履行职业的行为之间的直接联系。

任何直接或间接支付给国家政府、地方政府机关、国有或国家控股企业的官员或雇员，外国政府的官员或雇员或代表，或私人企业、普通专业合伙企业或类型实体的构成贿赂或回扣的付款，不得进行扣除。

#### B. 利息<sup>[74]</sup>

在一个纳税年度中，与纳税人的职业、交易或经营有关的负债所支付或发生的利息数额，准予从总收入中扣除。纳税人被允许扣除的利息费用应减去应纳最终税的利息收入的42%，根据No. 9337号<sup>[75]</sup>，该扣除比率自2009年起调整为33%。然而，下列利息不得扣除：

a. 在纳税年度内，若个人纳税人以收付实现制申报的所得产生负债，利息通过折扣或其他方式提前支付，但这类利息应准予在支付负债的年度被扣除，并且若应付负债为分期付款性质，则与基本还款或当年所付还款相对应的利息金额应在该纳税年度准予扣除；

b. 若纳税人以及款项已支付或将支付给主体是第36节第(B)条<sup>[76]</sup>所定义的主体；或若该负债的产生是为石油勘探提供融资。纳税人

<sup>[73]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(A).

<sup>[74]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(B).

<sup>[75]</sup>Senate and House of Representative of the Philippines, Act No. 9337, approved on May 4, 2005, Section 3.

<sup>[76]</sup>根据第36条第(B)款的规定，直接或间接地销售或交换财产导致的损失，在计算净所得时不能扣除：1. 家庭成员之间的交易。某一自然人的家庭应仅包括兄弟姐妹、配偶、被继承人和直系晚辈；2. 除了在清算过程中的分配，在个人与该个人直接或间接持有 50%以上已发行股票的公司之间；3. 除了在清算过程中的分配，在两家由同一自然人直接或间接持有 50%

可选择是否将取得用于商业经营或从事职业的财产所产生的利息进行扣除或视为资本支出。

### C. 税款<sup>[77]</sup>

在纳税年度内支付或发生的与纳税人的职业、交易或经营相关的税款，应准予扣除，除了：a. 所得税；b. 由外国机关征收的所得税；但若纳税人未在其纳税申报表中表达想要享有第34节第(C)条第3款的任何优惠（与外国税收相关的抵免额），则可准予将该部分税款扣除；c. 遗产税和赠与税；d. 旨在增加被评估财产的价值而对当地优惠计征的税款。

以上准予扣除的税款，在退税或抵免时，应在接受所述扣除项相关的所得税优惠的当年计作总收入的一部分。

对于在菲律宾境内从事交易或经营的非居民外国个人和居民外国企业，上述的扣除税款仅限于与来源于菲律宾的所得有关时，才能允许扣除。对于国内企业，也可以在纳税申报表中表明其希望把在纳税年度向外国支付或产生的所得税额与本条款中的税额将抵扣，实施限额抵免。

### D. 损失<sup>[78]</sup>

在纳税年度中实际承受的，未通过保险赔偿或通过其他形式补偿的损失，应准予扣除：a. 如果发生在贸易、专业或商业中；b. 与贸易、商业或专业有关的财产，如果损失是由于火灾、风暴、沉船或其他人员伤亡，或由于抢劫，盗窃或挪用公款而造成的；c. 如果在提交纳税申报表时已将这种损失在遗产税申报表中扣除，则不得根据本款扣除任何损失。

### E. 坏账<sup>[79]</sup>

---

以上已发行股票的公司之间，若其中任一公司在销售交易日前的纳税年度，是一家个人控股公司或外国个人控股公司；4. 信托的委托人和受托人之间；5. 在信托的受托人与受托人之间，以及另一家信托的受托人之间，若由同一人作为各信托的委托人；6. 信托的受托人与该信托的受益人之间。

<sup>[77]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(C).

<sup>[78]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(D).

<sup>[79]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(E).

纳税人实际确认为无价值并在纳税年度内冲销的债务，除非与职业、交易或经营无关，也与第36节第(B)条<sup>[80]</sup>提及的主体之间的交易中的债务无关。但是如果该坏账在之后又被盘活，则在盘活的纳税年度计入总收入。除了根据菲律宾法律成立的且主要业务是接收存款的信托公司或银行以外的情形，在纳税年度内属于资本资产的证券失去价值并被冲销，则该损失可以作为资本资产销售或交易的损失。

#### F. 折旧<sup>[81]</sup>

对于用于交易或经营的财产，其损耗、磨损（包括合理的陈旧费用）的合理扣除额应当允许扣除。“合理扣除额”的计算方法包括：直线法、余额递减法、年限总额法，以及由菲律宾财政部长参考国家税务局局长的意见所规定的其他方法。对于由财政部长参考国家税务局局长的意见制定的条例和规则，纳税人可以和国家税务局局长就财产使用寿命和折旧率达成协议，所达成的协议对纳税人和政府部门具有约束力。

此外，第34节第(F)条还针对下列财产的折旧做出特别规定：石油生产中使用的财产，采矿中使用的财产，以及参与交易或经营的非居民外国人以及居民外国公司可扣除的折旧。

#### G. 油、气井和矿山的耗竭<sup>[82]</sup>

对于油、气井或矿山，基于成本消耗法计算的耗竭或摊提的合理扣除额，应根据财政部长鉴于国家税务局局长的意见颁布的法规及条例。但规定，当损耗的扣除额等于所投资的资本时，就不得再给予更多的扣除。在开始有商业价值的生产后，特定的无形开采勘探和开发钻探成本：

<sup>[80]</sup> 根据第36条第(B)款的规定，直接或间接地销售或交换财产导致的损失，在计算净所得时不能扣除：1. 家庭成员之间的交易。某一自然人的家庭应仅包括兄弟姐妹、配偶、被继承人和直系晚辈；2. 除了在清算过程中的分配，在个人与该个人直接或间接持有 50%以上已发行股票的公司之间；3. 除了在清算过程中的分配，在两家由同一自然人直接或间接持有 50%以上已发行股票的公司之间，若其中任一公司在销售交易日前的纳税年度，是一家个人控股公司或外国个人控股公司；4. 信托的委托人和受托人之间；5. 在信托的受托人与受托人之间，以及另一家信托的受托人之间，若由同一人作为各信托的委托人；6. 信托的受托人与该信托的受益人之间。

<sup>[81]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(F).

<sup>[82]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(G).

a. 应在发生当年进行扣除，前提是该支出是由于非出产矿井及/或矿山所需而发生的。

b. 若该支出是因同一合约区域的出产矿井及/或矿山而产生的，则应在支付或发生的当年全额扣除，或由纳税人选择将其资产化并进行摊提。

#### H. 慈善及其他捐助<sup>[83]</sup>

根据第34节第(H)条的规定，纳税人的慈善和捐助可以在一定的限额内扣除，在特定情况下也可以全额扣除。一般而言，在某一纳税年度内实际支付的下列捐赠或赠与可以享受限额扣除：a. 单纯为了公共目的而向菲律宾政府或其代理机构或政府部门提供的捐赠；b. 向单纯基于宗教、慈善、科技、青少年及体育的发展、或文化或教育、或退伍军人康复的目的而组建和运作的公认的国内企业或社团提供的捐赠；c. 向社会福利机构，或向非政府组织所实际支付的捐款或馈赠。

其中，并没有任何有益于个人股东或个人部分的净收入，在个人作为纳税人的情况下，扣除数额不超过纳税人从交易、经营或职业中不考虑本优惠取得的应纳税所得额的10%，在企业为纳税人的情况下，这一限制比例为5%。

在特殊情况下，纳税人的慈善和捐助可全额扣除，包括：a. 向菲律宾政府或向其代理机构或政府部门就所指定的国家重点计划或特定活动提供的捐款；b. 对特定外国机构或国际组织的捐助；c. 对符合特定条件的公认的非政府组织<sup>[84]</sup>的捐助。

#### I. 研发<sup>[85]</sup>

<sup>[83]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(H).

<sup>[84]</sup>根据第34节第(H)条第(c)款的规定，“非政府组织”一词的意思为非营利的国内企业：(a) 出于科技、研究、教育、性格塑造以及青少年和体育发展、医疗、社会福利、文化或慈善目的，或结合上述各目的而专门组建并运营的，且净收入中不得有任何部分是有益于任何个人的；(b) 公认非政府组织应在不晚于收到捐助的纳税年度结束后3个月的第15日之前，直接向为实现其组织并运营目的或职能而进行的活动划拨使用金，除非根据财政部长参考国家税务局局长意见后颁布的法规及条例的规定可给予期限的延长；(c) 管理费用的年管理费用水平，应根据财政部长参考国家税务局局长意见后颁布的法规及条例中的规定而定，但任何情况下都不得超过其总费用的30%；且(d) 在组织解散时，其资产应分配给其他以类似目的组建的非营利本国企业、或根据公共需求给予国家，否则将由法院分配给其判断之下可以最好的方式完成已解散组织当初组建时的初衷的另一组织。

<sup>[85]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(I).

纳税人可以将其在某一纳税年度内支付或发生的，与其交易、营业或职业相关的研发费用，视为正常且必要的费用，该费用并不计入资本账户。此类费用可以在支付或发生的纳税年度内进行扣除。如果纳税人的此项费用计入资本账户但并不计入可折旧或耗损的财产类型，则此项研发费用可以视为递延费用。在计算应纳税所得额时，递延费用可以在纳税人所选择的不超过60个月的时间内按比例扣除。

但关于这部分的扣除规定，不适用于：a. 任何用于取得或改良土地的支出，或用于与应计折旧或损耗性质的财产相关的研究和开发支出；b. 任何因确定铁矿床或其他矿产（包括油气井）的存在、位置、范围或质量而支付或发生的支出。

#### J. 养老信托基金<sup>[86]</sup>

为向其雇员支付合理养老金而设立或维持养老信托基金的雇主，允许在纳税年度扣除其向该信托支付或转移的超过提存的部分，前提是该数额并未曾被扣除过，且平均分配到转移或支付当年起随后的十年内。

#### K. 某些款项可扣除性的附加要求<sup>[87]</sup>

任何已付或应付的可在计算总收益时扣除或纳入考虑的项目，或准予扣除的折旧或摊销额，仅在证据表明其应扣除并预扣的税款已根据第58节及第81节的规定向国家税务局缴纳时才予以扣除。

#### L. 可选择的标准扣除 (Optional Standard Deduction, OSD)<sup>[88]</sup>

对于第27节第(A)条以及第28节第(A)条第1款所规定的国内企业以及居民外国企业，可选择按照不超过总收入40%的标准申报扣除。除非纳税人在申报表中表明希望适用OSD，否则应该按照其他关于扣除的规定据实扣除。一旦纳税人在所得税申报表中选用了OSD，则在该纳税年度内不可撤销。除非国家税务局局长另行允许，否则该企业应当保留与其总收入相关的凭证。依据菲律宾参议院第1906号法案，

<sup>[86]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(J).

<sup>[87]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(K).

<sup>[88]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(L).

国内企业以及居民外国企业，可选择按照不超过总收入20%的标准申报扣除<sup>[89]</sup>。

## ②不可扣除项

在计算净收入时，以下项目在任何情形下均不可扣除：a. 个人、生活或家庭费用；b. 任何为新建筑物或永久改建、或为增加任何财产或地产的价值而进行的改良活动所支付的金额；c. 任何在已被扣除过的用于复原财产或利用残值所花费的金额；d. 为覆盖任何官员或雇员的人身保险所付的保费，或当纳税人直接或间接受益于该保险时，与该纳税人、个人或企业所从事的任一交易或业务有经济往来的主体的人身保险所缴纳的保费。

此外，下列主体之间直接或间接地销售或交换财产导致的损失，在计算净所得时不能扣除：a. 家庭成员之间的交易，某一自然人的家庭应仅包括兄弟姐妹、配偶、被继承人和直系晚辈；b. 除了在清算过程中的分配，在个人与该个人直接或间接持有50%以上已发行股票的公司之间；c. 除了在清算过程中的分配，在两家由同一自然人直接或间接持有50%以上已发行股票的公司之间，若其中任一公司在销售交易日前的纳税年度，是一家个人控股公司或外国个人控股公司；d. 信托的委托人和受托人之间；e. 在信托的受托人与受托人之间，以及另一家信托的受托人之间，若由同一人作为各信托的委托人；f. 信托的受托人与该信托的受益人之间。

## ③特殊扣除情形

### A. 保险企业<sup>[90]</sup>

对于在菲律宾经营的本国或外国保险企业，其依法需在年内转移至储备基金可能存在的净增长以及除本年根据保单和年金合同支付股息之外的金额，可从其总收入中扣除。但所释放的储备金在释放的当年应视作所得。

### B. 虚假销售股票及证券所产生的亏损<sup>[91]</sup>

<sup>[89]</sup> See Senate S. B. No. 1906, Sec. 10.

<sup>[90]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 37(A).

<sup>[91]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 38.

对于任何由于股票份额或证券销售或其他处置方式而声明承受的亏损，若纳税人在进行该销售或处置之前的30天或之后的30天内取得（法律承认全额利得或亏损的购置或交易），或是签署合同或基于期权而取得了实质上相同股票或证券，则该亏损根据第34节不得进行扣除，除非股票或证券交易商就其正常情况下进行的交易所产生的亏损作出了声明。

#### （4）亏损弥补<sup>[92]</sup>

如果纳税年度中所承受的下列损失未经保险或其他赔偿方式进行补偿的，应准予进行扣除：①发生于交易、职业或经营之中；②与交易、经营或职业有关的财产，由于发生火灾、风暴、海难或其他伤亡，或由于发生抢劫、失窃或侵吞的情况而导致的亏损；③若在提交纳税申报时，有关亏损已在遗产税纳税申报时从遗产税中扣除，则不得再行扣除。

营业或企业的经营净损额在任一纳税年度中未能从总收入中扣除的，可以向后在三个纳税年度内结转，但享受这一结转抵免的前提是，发生净损额的纳税年度内，纳税人并未享受免税待遇，并且营业或企业的所有权并未发生重大的变动。

根据2020年9月30日发布的第25-2020号《税收条例》的规定，在2020年和2021年纳税年度发生净经营亏损的企业，除非被取消申请扣除的资格，否则该企业可以将此亏损在亏损发生年度后的连续5个纳税年度结转，并从相应年度的总收入中扣减。即使在第11494号共和法令到期后，上述纳税年度的净经营亏损仍可结转扣除，但需在该亏损发生年度之后的连续5个纳税年度内提出申请。

此外，第39节<sup>[93]</sup>还规定了资本亏损及其数额的认定。所谓的“资本亏损”是指销售或转让资产（不包括股票交易或其他属于纳税人存货中的其他财产）时产生的亏损。对此类亏损的扣除仅限于此类销售或交易取得的利得。

<sup>[92]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(D).

<sup>[93]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 38 and Section 39.

对于根据菲律宾法律组建的银行或信托企业，若其大部分业务为吸收存款、销售权益证或记名形式的债券、信用券、本票或证明，或其他由任一企业发行的债务凭证（包括由政府或政府部门发行的债务凭证），这类销售所导致的亏损不受上述限制，且在确定其他亏损的限额时也不能将其考虑在内。

#### （5）特殊事项的处理

##### ①清算与重组（Restructuring and Liquidation）<sup>[94]</sup>

###### A. 经营实体变更

如果一个合伙或其他非公司经营实体变更为公司形式，或发生其他经营实体的形式变更时，可能涉及所得税、增值税、印花税和本地与转让相关的税收。一般而言，在此过程中产生的销售或处置资产的利得或损失，在计算所得税时均可确认。

###### B. 合并与分立（Merger and Division）

在发生合并与分立的情况下，下列情形中发生的利得或损失在计算所得税时不予确认：a. 法定的吸收合并（Statutory Serger）以及新设合并（Consolidation）。在此种情形中，法定的合并（包括吸收合并和新设合并）必须是在善意的（Bona Fide）商业目的下从事的，且不能够仅仅出于逃避税收的目的。b. 事实上的合并（De Facto Merger）：所谓“事实上的合并”是指受让方用股份购买转让方全部或大部分（80%）财产的一种并购方式。此种方式下，受让方公司在收购完成后得以继续存在，且转让方并不要求获得受让方公司的控制权。如果“事实上的合并”要享受不确认所得税的待遇，则此交易财产应当具有永久性特点，且不能仅为货币性财产。c. 将资产转移给受控公司。此种情况包括，不超过五人的转让方将其财产转让给受让方公司（包括被视为公司的合伙），以获取受让方公司的股票或参与权，进而取得对受让方的控制。其中，“控制”是指通过持有股票，获取在该公司中全部有投票权的股票所拥有的总投票权的51%以上。

<sup>[94]</sup>J. Loke, Philippines – Corporate Taxation sec.9.2, Country Analysis, IBFD 2017.

上述三种交易形式所转让的财产的计税基础，在按照转让方确认的利得额调整后，可在随后年度中处置此资产并判断利得或损失时，结转至合并后的企业或受让方企业。

#### C. 收购公司（Purchase/Takeover of a Company）及购买已有营业

在收购公司时，在公司层面，除了产生所有权的变更外，并不产生税负。但是，出售股份的股东则应缴税。如果是购买已有的营业，一般情况下，出售方应当适用正常的所得税税率。但是，因出售国内企业的股权而获取的资本利得、以及销售作为固定资产而持有的不动产，应当缴纳最终税。

#### D. 清算（Liquidation）

待清算企业在分配清算股利（Liquidating Dividends）时，并未实现任何所得税意义上的所得或亏损。

#### ②特殊行业的税务事项<sup>[95]</sup>

##### A. 银行及其他金融机构

银行和非银行金融中介从菲律宾境内获取的总体收入，所适用的税率为：针对贷款所得的税率从1%到5%，针对非贷款所得的税率从0%到7%。

##### B. 保险公司

菲律宾境内保险业对于外资已经有较大程度地放开。在税收方面，无论是国内企业还是外国企业，保险公司均可享受特殊的抵扣条款。针对保险公司，如果准备金可在之后年度中冲回，并在该年度被视为收入，那么，在其计入准备金年度，可以从该年度的收入总额中扣除。除此之外，针对不同类型的保险公司，如火险、雇主责任保险等，NIRC规定了一些特殊规则。

##### C. 建筑业

建筑公司若签订长期合同（超过一年的合同），应当依据完工比例法（on a Percentage-of-completion Basis）申报收入。依据NIRC，为了完成项目而组建并满足一定条件的合资企业或财团不能够视为

<sup>[95]</sup>J. Loke, Philippines – Corporate Taxation sec. 12, Country Analysis, IBFD 2017.

税法意义上的公司。对于其获得的收入，应当针对合资企业或财团的投资方直接课税<sup>[96]</sup>。

#### D. 开采业

菲律宾宪法第XIV条将探查、开发、开采和利用菲律宾自然资源的权利主体限制在菲律宾公民和由菲律宾公民持有资本超过60%以上的公司和协会（Association）。同时，针对开采业的框架性条款，可以参见菲律宾1995年《采矿法》（Mining Act of 1995）。石油企业的所得税适用正常的企业所得税税率。为了从事石油运营，依据与政府签订的服务协议中的运营协议或财团协议而成立的国内合资企业或财团，并不被认定为所得税法意义上的公司。

在税收方面，NIRC针对石油业的扣除方面设定了一系列特殊规则，如废弃损失、菲律宾参与税收优惠限额（Participation Incentive Allowance）、利息、红利等。在计算应税所得时，采矿项目可以选择使用成本消耗法（Cost Depletion）或将探查、开发的费用列为可扣除项目扣除。

#### E. 船运业和航空运输

针对菲律宾国内企业通过船运和航空运输的经营活动从各地取得的净所得，均应适用正常的企业所得税税率。自1992年5月24日，依据RA7471，菲律宾船运企业因海外船运运营而产生的所得，免征所得税。针对外国公司，因船运和航空运输而产生的所得，对其总收入适用2.5%的税率。

### 2.2.1.6 应纳税额

根据《国家税务法典（1997）》第31节的规定，“应纳税所得额”是指本法中规定的总收入相关项目，减去本法及其他特别法所允许的各项扣除以及/或免税项目。然后，结合乘以相适用的税率标准，进而考察是否存在税收优惠条款。具体示例如表11：

<sup>[96]</sup>J. Loke, Philippines – Corporate Taxation sec. 12.3, Country Analysis, IBFD 2017.

表11 2019纳税年度计算示范表<sup>[97]</sup>

总收入（比索）	5,098,000
折旧/摊销	0
不可扣除利息	0
与贸易无关费用	0
准备金	0
总加回（Total add-backs）	0
扣除项（-）	
免税收入	0
折旧/摊销	-72,000
与交易相关的费用	-3,053,300
招待支出	-39,000
未计入销售成本的交通成本	-501,000
税收支出	-82,000
其他	0
总计	-3,747,300
调整项	
亏损减免（Loss Relief）	-1,086,100
通货膨胀调整（Inflationary Adjustment）	0
总计	-1,086,100
应税收入	264,600
适用税率	30%
税额	79,380
税收减免	
税收优惠	0
预缴税款	0
减免总额	0
应纳税额	79,380
最低企业所得税额	101,960
最终总体税负	101,960

### 2.2.1.7 合并纳税

菲律宾税法中并未有集团内部合并纳税的规定<sup>[98]</sup>。

### 2.2.2 外国企业

<sup>[97]</sup>Jude Ocampo; Karen Ocampo, Philippines – Corporate Taxation sec.3, Country Analyses IBFD 2019.

<sup>[98]</sup>J. Ocampo, Philippines, Corporate Taxation sec.2, Country Survey IBFD 2017.

### 2.2.2.1 概述

#### (1) 菲律宾税收管辖权类型

菲律宾采取的税收管辖权是全球所得纳税体制。具体而言，当企业被认定为国内企业时，应就其来源于境内和境外的所得负有纳税义务；而外国企业，无论其是否在菲律宾境内从事交易或经营活动，仅就其来源于菲律宾境内的所得负有纳税义务。

#### (2) 菲律宾税收居民判定标准

菲律宾判断税收居民的标准是注册地，即“企业是否在菲律宾境内成立或组建，或者是否依据菲律宾的法律成立或组建”。当一家企业并非在菲律宾境内成立或组建，也未依据菲律宾的法律成立或组建，即构成“外国企业”。依据在菲境内是否有从事交易或经营活动，可将外国企业进一步细分为：①居民外国企业：在菲律宾境内从事交易或经营活动的外国企业。②非居民外国企业：并未在菲律宾境内从事交易或经营活动的外国企业<sup>[99]</sup>。

### 2.2.2.2 所得来源地的判定标准

菲律宾所得税的来源地规则规定在《国家税务法典（1997）》第42节<sup>[100]</sup>，适用于判断个人所得和企业所得的来源地。

根据这一节的规定，区分不同的收入/所得类型应适用不同的来源地规则：（1）来源于菲律宾境内的总收入（第42节第(A)条）；（2）来源于菲律宾境内的应纳税所得额（第42节第(B)条）；（3）来源于菲律宾境外的总收入（第42节第(C)条）；（4）来源于菲律宾境外的应纳税所得额（第42节第(D)条）；（5）部分来源于菲律宾境内及部分来源于菲律宾境外的所得（第42节第(E)条）。

#### (1) 来源于菲律宾境内和境外的总收入<sup>[101]</sup>

判断一笔收入是来源于菲律宾境内或是境外，根据所得类型之不同，第42节第(A)条以及第42节第(C)条分别做出规定（见表12）。

<sup>[99]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter I, Section 22(H) and (I).

<sup>[100]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 42.

<sup>[101]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 42(A)&(C).

表12 判断收入来源地的规则

所得类型	来源于菲律宾境内的总收入	来源于菲律宾境外的总收入
A. 利息	根据第42节第(A)条第(1)款, 来源于菲律宾境内的利息、及由债券、本票或居民、公司或类似实体的其他付息义务产生的利息。	除第42节第(A)条第(1)款所规定的来源于菲律宾境内的利息之外的利息。
B. 股息	根据第42节第(A)条第(2)款, 包括(a)从国内企业取得的作为股息的数额; 以及(b)从外国企业取得的作为股息的数额, 除非该外国企业在以宣告派发该股息的纳税年度为止的三年期内, 或者在该企业存续以来的上述期间内, 不足50%的总收入来源于菲律宾境内; 但仅可以将与企业在该期间内来源于菲律宾收入占其所有来源收入的相应比例的份额确认股息数额。	除第42节第(A)条第(2)款中所规定的来源于菲律宾国内的股息之外的股息。
C. 服务	在境内提供劳务或个人服务取得的报酬。	在境外提供劳务或个人服务取得的报酬。
D. 租金及特许权使用费	由位于菲律宾境内的财产或因该财产的权益取得的租金或特许权使用费, 包括: (a) 在菲律宾境内使用、或有权或有优先权使用版权、专利、设计或模型、设计图、秘密配方或工艺、商誉、商标、品牌或其他类似财产或权利; (b) 在菲律宾境内使用或有权使用任何工业、商业或科研设备; (c) 科研、技术、工业或商业知识或信息的提供; (d) 任何辅助并附属于, 为了得以实现下列项目适用或取得而提供的协助, 包括(a)段提及的财产或权利, (b)段提及的设备, 或(c)段提及的知识或信息; (e) 非居民主体或其雇员所提供的关于财产或所属权利的使用, 或安装或运营品牌、机器或其他从该非居民主体处购置设备的服务; (f) 提供与任何科学、工业或商业事业、项目、工程或方案的技术管理或经营相关的技术建议、帮助或服务; 以及 (g) 使用或有权使用: (i) 电影胶片; (ii) 用于与电视相关的影片或录像带; 以及(iii) 用于与广播相关的录音带。	由位于菲律宾境外的财产或因该财产的权益取得的租金或特许权使用费, 包括为了在菲律宾境外使用或优先使用专利、版权、秘密工艺及配方、商誉、商标、品牌、特许权及其他类似财产而取得的租金或特许权使用费。
E. 销售不动产	销售位于菲律宾境内的不动产取得的收益、利润及所得。	销售位于菲律宾境外的不动产取得的收益、利润及所得。

(2) 来源于菲律宾境内的应纳税所得额<sup>[102]</sup>

来源于菲律宾境内的各项总收入，应扣除可合理分配的费用、亏损及其他可扣除项，以及与完全在菲律宾境内从事的业务或交易具有实际关联性的费用、利息、亏损及其他扣除项中无法准确归结至某些总收益项目或类别的相应比例的部分。然而，上述项目扣除的前提是，有必要的信息可充分证实对此类扣除的计算。如有剩余部分，应全额视为来自于菲律宾国内的应纳税所得额。

存在的例外情况是：在国外所支付或发生的利息，不得从总收入项目中扣除，除非相关负债是为了给在菲律宾国内从事或经营业务或交易提供资金而实际发生的。

(3) 来源于菲律宾境外的应纳税所得额<sup>[103]</sup>

来源于菲律宾境外的各项总收入，应扣除可合理分配或归结的费用、亏损及其他可扣除项，以及费用、利息、亏损及其他扣除项中无法准确归结至某些总收入项目或类别的相应比例的部分。如有剩余部分，应全额视为来源于菲律宾境外的应纳税所得额。

(4) 部分来源于菲律宾境内及部分来源于菲律宾境外的所得<sup>[104]</sup>

第42节第(A)条和第(C)条所规定的总收入项目之外的收入、费用、亏损及其他可扣除项，应根据财政部长参考国家税务局局长意见后颁布的法规及条例中的规定，分配到来源于菲律宾境内或境外产生。对于被单独作为来源于菲律宾境内的总收入项目，应扣除可合理分配的相关费用、亏损及其他可扣除项，以及费用、利息、亏损及其他扣除项中无法准确归结至某些总收益项目或类别的相应比例部分，从而计算应纳税所得额。如有剩余部分，应全额视为来自于菲律宾国内的应纳税所得额。对于部分来源于菲律宾境内及部分来源于菲律宾境外的所得，应纳税所得额的计算可先扣除所分配的费用、亏损及其他可扣除项，以及费用、利息、亏损及其他扣除项中无法准确归结至某些总收入项目或类别的相应比例部分；可归于来源于菲律宾境内的

<sup>[102]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 42(B).

<sup>[103]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 42(D).

<sup>[104]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 42(E).

应纳税所得额，应根据财政部长所颁布的一般分摊流程或公式来确定。

销售由纳税人在菲律宾境内生产并在境外销售的动产，或是销售由纳税人在菲律宾境外生产并在境内销售的动产，由此产生的收益、利润及所得，应视为部分来源于菲律宾境内及部分来源于菲律宾境外的所得<sup>[105]</sup>。

在菲律宾境外销售从菲律宾境内购置的动产、或在菲律宾境内销售购置于菲律宾境外的动产所取得的收益、利润及所得，应视作完全来源于所销售国家；然而，销售菲律宾国内企业的股份所获的收益，应视作全额来源于菲律宾，无论该股份是在何处销售。非居民外国人或外国企业实施向任何人转让由菲律宾国内企业发行股票的行为或就其记入账簿，需满足一定的条件，即：

A. 出让人向国家税务局长交了书面协定承诺，将于未来缴纳任何因该转让而获得的收益所应缴纳的所得税。

B. 国家税务局长已证实基于法律征收的由该类销售或转让所产生的收益应缴纳的税款已经缴付完毕。转让人和被销售或转让股份的企业有义务提醒受让人这一要求。

### 2.2.2.3 税率

#### (1) 居民外国企业<sup>[106]</sup>

##### ① 一般规定

除非另有规定，在菲律宾境内从事贸易或经营活动的外国公司，就其在上一纳税年度来源于菲律宾境内的所得，按照应纳税所得额的35%计算应纳税额。自2009年1月1日起，该税率调整为30%<sup>[107]</sup>。

依据菲律宾参议院第1906号法案，对于外国企业在每一纳税年度内从菲律宾境内取得的所有收入，均适用25%的税率<sup>[108]</sup>。

<sup>[105]</sup> 在第42节中，“出售”或“已售”等词包括“交易”或“已交易”的意思，且“生产”一词包括“创造”、“建造”、“制造”、“加工”、“腌制”或“酿造”的意思。

<sup>[106]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter IV, Section 28(A).

<sup>[107]</sup> Senate and House of Representative of the Philippines, Act No. 9337, approved on May 4, 2005, Section 2.

<sup>[108]</sup> See Senate S. B. No. 1906, Sec. 9.

《企业复苏和税收激励法案》第7节对此做出了进一步确认，除本法典另有规定外，任何根据外国法律设立的组织、企业，如果在菲律宾境内从事贸易或商业活动，从2020年7月1日起，应就上一纳税年度来源于菲律宾境内的所有应税收入，缴纳25%的所得税。

除此之外，居民外国企业拥有选择权，即在满足与第27节第(A)条规定的相同条件后，企业可选择适用以总收入乘以15%计算其应纳税额。

### ②最低企业所得税的规定

在第27节第(E)条所规定的适用于“国内企业”的最低企业所得税的规定（即以总收入的2%作为参照），亦适用于居民外国企业。根据《企业复苏和税收激励法案》第7节，自2020年7月1日起至2023年7月1日止，税率为1%。

### ③国际运输企业

在菲律宾境内开展国际运输业务的企业应按菲律宾总营业额（Gross Philippine Billings）的2.5%缴纳税款。对于“菲律宾总营业额”的具体定义，区分国际航空企业和国际航运企业两种情形。

### ④离岸银行单位

无论其他法律是否做出相反规定，由菲律宾中央银行授权的离岸银行单位，从其与非居民、其他离岸银行单位、当地商业银行（包括经菲律宾中央银行授权的与离岸银行单位开展业务的外国银行的分支机构）所开展的外币交易中取得的所得，应当给予免税。除非此类交易的净所得，根据财政部长参考国家税务局局长的意见规定，应当由银行缴纳常规的所得税。然而，向居民提供外币贷款产生的利息收入，应按照10%的税率缴纳最终税。

### ⑤对分支机构汇回利润的征税（Branch Profits Remittance Tax）<sup>[109]</sup>

任何由分支机构向其总部汇回的利润，都应基于其申请或划拨汇回的总利润额在不进行任何税收扣除的情况下（除注册于菲律宾经济

<sup>[109]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter IV, Section 28(A).

区署的活动)按15%的税率征税。对于该税的征收和缴付方式与第57节和第58节规定的预提税缴交方式相同。

外国企业在某一纳税年度中从菲律宾境内取得的利息、股息、租金、特许权使用费(包括技术服务的酬金)、工资、薪酬、保险费、年金、报酬或其他固定或可确定年度、定期或偶然的收益、利润、所得及资本利得,不得视作分支机构利润,除非上述所得与在菲律宾进行的交易或业务有实际联系。

#### ⑥跨国公司的地区或区域总部以及地区运营总部

地区或区域总部无须缴纳所得税,而地区运营总部应就其应纳税所得额,按照10%的税率缴纳所得税。但是,根据《企业复苏和税收激励法案》第7节的规定,从2022年1月1日起,地区运营总部应按照一般性的税率规定缴纳公司所得税。

#### ⑦居民外国企业取得特定消极所得适用的税率

首先,居民外国企业从菲律宾境内取得来自储蓄和收益的利息,或从类似储蓄、信托基金和类似协议取得的其他金钱收益,以及特许权使用费,适用20%的税率征收最终税。但是,居民外国企业在外币扩张储蓄制度项下从储蓄银行处取得的利息收入应按该利息收入7.5%的税率缴纳最终的所得税。依据菲律宾参议院第1906号法案,该税率被修订为15%<sup>[110]</sup>。

其次,在外币扩张储蓄制度下,储蓄银行通过与非居民、在菲律宾的离岸银行单位、当地商业银行(包括经菲律宾中央银行授权,与外币储蓄系统单位以及其他储蓄银行交易业务的外国银行在菲的分支机构)所开展的外币交易中取得的所得,应当给予免税。除非此类交易的净所得,根据财政部长参考国家税务局局长的意见规定,应当由银行缴纳常规的所得税。在外币扩张储蓄制度下,由储蓄银行向居民提供的外币贷款产生的利息收入,应按照10%的税率缴纳最终税。无论是作为个人还是作为企业的非居民,在外币储蓄扩张制度下,从与储蓄银行的交易取得的所得都应免于缴纳所得税。

<sup>[110]</sup> See Senate S. B. No. 1906, Sec. 9.

再者，除了通过股票交易所出售或处置股票以外，销售、交换或以其他方式处置所拥有的国内企业股权份额所实现的净资本利得，不超过10万比索的，在相关纳税年度，按照5%税率征收最终税，超过10万比索的，税率为10%。依据菲律宾参议院第1906号法案，对此类收入统一适用15%的税率<sup>[111]</sup>。

最后，居民外国企业从国内企业处获取的股息亦无需缴税。

## (2) 非居民外国企业<sup>[112]</sup>

### ①一般性规定

除非本法另有规定，未在菲律宾从事交易或业务的外国企业，应为其在各纳税年度内取得的所有来源于菲律宾的总收入，按照35%的税率缴纳所得税。总收入包括利息、股息、租金、特许权使用费、工资、保险费（不包括再保险保费）、年金、报酬或其他固定或可确定年度、定期或偶然的收益、利润、所得及资本利得（不包括应按本节第5款第(c)项规定的资本利得），自2009年1月1日起，所得税的税率调整为30%<sup>[113]</sup>。依据菲律宾参议院第1906号法案，除另有规定外，对此类收入适用的税率降为25%<sup>[114]</sup>。

### ②适用于特殊行业的非居民企业的税率

A. 非居民电影胶片所有人、出租人或经销商应为其从菲律宾境内取得的总收益按25%的税率纳税；

B. 非居民船舶所有人或出租人应就其来自将船舶出租或包租给菲律宾公民或企业取得的总租金、出租费或包租费，按照4.5%的税率纳税；

C. 航空器、机器及其他设备的非居民所有人或出租人取得的租金、包租费及其他费用，应按总租金或费用适用7.5%的税率纳税。

### ③非居民外国企业取得特定消极所得适用的税率

A. 对于1986年8月1日后签约的外国贷款，按照利息数额的20%征收最终预提税；

<sup>[111]</sup>See Senate S.B. No. 1906, Sec. 9.

<sup>[112]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter IV, Section 28(A).

<sup>[113]</sup>Senate and House of Representative of the Philippines, Act No. 9337, approved on May 4, 2005, Section 2.

<sup>[114]</sup>See Senate S.B. No. 1906, Sec. 9.

B. 对于非居民外国企业从国内企业取得的现金形式和/或财产形式的股息，应按照股息数额征收15%的最终预提税<sup>[115]</sup>。

C. 非居民外国企业在纳税年度中除了通过股票交易所出售或处置股票以外，销售、交易、交换或以其他方式处置所拥有的国内企业股票所实现的净资本利得，在不超过10万比索时，适用5%的税率，超过10万比索时，适用10%的税率。依据菲律宾参议院第1906号法案，对此类收入适用的税率统一为15%<sup>[116]</sup>。

#### 2.2.2.4 应纳税所得额

针对居民外国企业应纳税所得额的计算，其基本规则可以适用针对国内企业的相应规则，即《国家税务法典（1997）》第5章至第7章的内容。在此基础上，针对居民外国企业和非居民外国企业有一些特殊规定，具体如下：

（1）在收入计算方面，外国企业仅就其来源于菲律宾境内的所得缴纳企业所得税；

（2）关于扣除的内容，主要规定在《国家税务法典（1997）》第二编第七章<sup>[117]</sup>，与国内企业类似，具体可分为三种类型：可扣除项、不可扣除项以及一些特殊的扣除情形。

对于在菲律宾境内从事交易或经营的非居民外国个人和居民外国企业，除所得税、与外国机关征收的所得税、遗产税和赠与税以及旨在增加被评估财产的价值而对当地优惠计征的税款之外，在纳税年度内支付或发生的与纳税人的职业、交易或经营相关的税款，应准予扣除。但上述的扣除税款仅限于与来源于菲律宾的所得有关时，才能允许扣除。

（3）对于第27节第(A)条以及第28节第(A)条第(1)款所规定的国内企业以及居民外国企业，可选择按照不超过总收入40%的标准申报扣除。除非纳税人在申报表中表明希望适用OSD，否则应该按照其他

<sup>[115]</sup>该预提税的征收应按照第57节第(A)条的规定，非居民外国企业所住的国家应允许对于该企业在菲律宾应缴纳税款给予抵免，自2009年1月1日起，抵免的额度应等于股息数额的15%，代表着常规所得税税率（30%）与股息所得税（15%）之间的差额。

<sup>[116]</sup>See Senate S.B. No. 1906, Sec. 9.

<sup>[117]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII.

关于扣除的规定据实扣除。一旦纳税人在所得税申报表中选用了OSD，则在该纳税年度内不可撤销。除非国家税务局局长另行允许，否则该企业应当保留与其总收入相关的凭证。

## 2.3 个人所得税 (Individual Income Tax)

依据菲律宾《国家税务法典（1997）》第22节第(A)条、第(b)条之规定，菲律宾税法上承担个人所得税纳税义务的主体包括个人、信托基金以及遗产<sup>[118]</sup>。同时，更进一步划分可知，个人所得税的纳税主体可以分为“菲律宾公民” (Filipino Citizens)、 “外国个人” (包括居民和非居民)、 遗产和信托基金。

根据第26节的规定，合伙企业按照公司纳税。普通专业合伙不按照一般所得税来纳税，但普通专业合伙中从事商业的合伙人仅对他们分得的收入纳税。为了计算合伙人分得的份额，合伙企业的净收入采用与公司一样的计算方法。另外，每个合伙人都要报告从合伙企业净收入中实际分得份额的总收入。

### 2.3.1 居民纳税人

#### 2.3.1.1 判定标准

依据《国家税务法典（1997）》第23节第(A)条至第(D)条之规定<sup>[119]</sup>，菲律宾个人所得税的征管中，划分居民与非居民的标准为“国籍”，所有的菲律宾公民均被视为居民。具体分类时，自然人可以分为四种类型，具体的税收待遇如下所示：

(1) 居住在菲律宾的菲律宾公民 (Citizen of the Philippines Residing Therein)：就其来源于菲律宾境内和境外的所得纳税；

(2) 非居民的菲律宾公民 (Non-resident Citizen)：仅就其来源于菲律宾境内的所得纳税；

(3) 作为海外劳工在境外工作并取得所得的菲律宾个人公民

<sup>[118]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter II, Section 22(A) - (B).

<sup>[119]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter II, Section 23(A) - (D).

(Individual Citizen of the Philippines)：仅就其来源于菲律宾境内的所得纳税，例如作为菲律宾公民并身为专门从事国际贸易的船只编制内的成员，在境外提供劳务取得报酬的船员，应当视为海外劳工；

(4) 外国个人 (Alien Individual)：无论是否是菲律宾的居民，仅就其来源于菲律宾境内的所得纳税。

### 2.3.1.2 征收范围

关于个人的应纳税所得额计算，与计算企业的应纳税所得额一样，规定在《国家税务法典（1997）》第二编第五章至第二编第七章中。为避免累述，对于相关内容的讨论，请参考企业所得税相关部分，本部分仅针对专门适用于个人的相关条款进行阐述。

#### (1) 总收入

构成总收入的十一项收入类型（包括但并不限于此十一项）规定在《国家税务法典（1997）》第32节第(A)条中。但是以下十四种收入被排除出总收入的范围<sup>[120]</sup>，包括：

①人寿保险。在受保人去世时支付给继承人或者受益人的保险金，但不包括保险人基于支付利息的协议取得的利息数额。

②被保险人取得的退保金额。

③赠予、遗赠。通过赠予、遗赠和继承取得的财产价值，但不包括转移所分割权益时由该财产取得的所得。

④伤害和疾病补偿。基于事故或健康险或劳工赔偿条例，取得的作为人身损害或疾病的补偿，也包括由此类损伤或疾病（无论是通过起诉还是协议）取得的损害赔偿。

⑤税收协定项下的免税所得：根据菲律宾所签订的条约享受免税待遇的所得。

⑥退休金、养老金、遣散费等。退休的职工为同一雇主工作了至少10年且退休时不小于50岁。此优惠只能使用一次。

⑦由外国政府取得的所得：外国政府、由外国政府控制或所有的金融机构以及外国政府建立的国际或区域金融机构，通过贷款、股份、

<sup>[120]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VI, Section 32(B).

债权、或其他国内证券的方式投资于菲律宾取得的所得、或是从菲律宾银行取得的储蓄利息。

⑧由政府或政府分支机构取得的所得。由公共设施或行使政府基本职能而取得的可归于菲律宾政府或其分支机构的所得。

⑨奖励和奖金。对于在宗教、慈善、科技、教育、艺术、文学或公民领域所取得成就的认同而颁发的奖项和奖金<sup>[121]</sup>。

⑩在体育竞赛中取得的奖励或奖金。该体育竞赛可以在菲律宾境内或境外举行。

⑪十三薪和其他福利。由政府官员和私营实体的雇员取得的福利，免除额不超过 90,000 比索 (Sec. 9(e))<sup>[122]</sup>。

⑫政府服务保险制、社会保障制、医疗保险和其他资助。

⑬销售债券、企业债券或其他五年期以上的负债证明取得的收益。

⑭赎回共同基金份额取得的收益。

## (2) 对于额外福利 (Fringe Benefit) 的税收待遇

根据第33节的规定，额外福利是指由雇主以现金或者实物的形式向雇员（不包括普通雇员）提供的任何商品、服务或其他福利，包括但不限于以下各项：①房屋；②报销账户；③各种交通工具；④家庭服务人员，比如佣人、司机以及其他；⑤对于低于市场利率的借贷，市场利率和实际利率之间的差额；⑥由雇主为雇员承担的参加社交和运动俱乐部或其他组织的会员费、应付款和其他费用。⑦出国旅行的费用；⑧节假日费用；⑨为雇员或其受养人支付的教育支助；⑩人寿或健康保险、其他非人寿保险金，或类似超出法律所允许的数额。

从2018年1月1日起，对于雇主提供给雇员的额外福利还原后的现金价值，按照35%（第10节第(A)条）的最终税率课税所得税。还原的现金价值 (Grossed Up Monetary Value) 是指将额外福利的实际现金价值除以65%（第10节第(A)条）。对于不在菲律宾从事贸易或商业的非居民外国人，受雇于跨国公司地区或区域总部以及区域运营总部

<sup>[121]</sup>前提是 (i) 取得方的入选并未采取任何行动参加竞技；(ii) 取得方并不被要求在未来提供实质性服务作为获得此奖项的条件。

<sup>[122]</sup>Congress of Philippine, Tax Reform for Acceleration and Inclusion, Section10(A) Republic Act No. 10963.

的外国人，受雇于境外银行单位的外国人，以及受雇于石油服务承包商和转包商的外国人，额外福利的课税计算方式另有不同<sup>[123]</sup>。

根据第33节第(C)条的规定，下列各项额外福利并非应税收入：

①根据特别法给予免税的额外福利；②为了雇员退休、保险和住院福利计划所交纳的费用；③给予普通员工的福利，无论是否是基于集体谈判协议而达成的；④由菲律宾财政部参照国家税务局局长的建议发布规章中所规定的最低福利。

### (3) 扣除

关于扣除的介绍，有一些专门针对个人适用的扣除项目包括：

①可选择的标准扣除 (Optional Standard Deduction, OSD)<sup>[124]</sup>

第24节所规定的公民和居民外国人（即不是非居民外国人的个人），可以选择按照不超过总销售额或总收益40%的标准申报扣除。除非纳税人在申报表中表明希望适用OSD，否则应该按照其他关于扣除的规定据实扣除。一旦纳税人在所得税申报表中选用了OSD，则在该纳税年度内不可撤销。除非本法另有要求，允许适用OSD的个人在申报纳税时无需提交财务报表。此外，普通专业合伙企业 (General Professional Partnership) 和组成这种合伙企业的合伙人可以只使用一次普通专业合伙企业或组成合伙企业的合伙人的OSD (Sec. 11. (L))。除非国家税务局局长另行允许，否则该个人应当保留与其总销售或总收益相关的凭证。

②个人纳税人为健康或者住院治疗保险支付的保费<sup>[125]</sup>

当一个家庭的纳税年度总收入不超过250,000比索时，该家庭每年所支付的此项保费不超过2,400比索，或纳税人每月为自己或其家庭所支付的该项费用不超过200比索，此费用可以从其总收入中扣除。对于已婚人士，只有为受养人主张额外免税的夫或妻一方才有权扣除此项费用。

<sup>[123]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VI, Section 33(A).

<sup>[124]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(L).

<sup>[125]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(M).

根据菲律宾参议院第2112号法案，雇主为雇员提供的医疗保险费，可免缴个人所得税和附加福利税<sup>[126]</sup>。

### 2.3.1.3 税率

个人所得税的税率规定在《国家税务法典（1997）》第二编第三章，其中第23节规定了菲律宾公民（包括居住在菲律宾境内和境外的公民）和居民外国人适用的所得税税率，第24节则规定了非居民外国人适用的税率。

第23节第(A)条规定了公民与居民外国人取得的应纳税所得额应适用的税率，主要是针对雇佣报酬所得以及商业和专业所得，第(B)条则规定适用于特定消极收入的税率，第(C)条涉及对销售不在证券交易所交易的股票取得资本利得课征的税率，第(D)条则是适用于销售不动产取得资本利得的税率。

#### (1) 应纳税所得额的税率

公民取得的雇佣报酬所得以及商业和专业所得采用的是累进税率，税率跨度从5%-32%。

表13 个人应纳税所得额的税率（有效期2018.01.01-2022.12.31）<sup>[127]</sup>（Sec. 5. (A) (2) (a)）

应纳税所得额		上档累进税额 (比索)	超过部分适用税率 (%)
超过(比索)	至(比索)		
0	25,000	0	0
25,000	40,000	0	20
40,000	80,000	30,000	25
80,000	200,000	130,000	30
200,000	800,000	490,000	32
800,000		2,410,000	35

表14 个人应纳税所得额的税率（2023.01.01起施行）

应纳税所得额		上档累进税额 (比索)	超过部分适用税率 (%)
超过(比索)	至(比索)		

<sup>[126]</sup> See Senate S.B.No.2112, An act exempting medical insurance premiums from income tax and fringe benefit tax, amended for the purpose sections 32 and 33 of republic act No.8424, as amended.

<sup>[127]</sup> Congress of Philippine, Tax Reform for Acceleration and Inclusion, Section5(A) (2) (a) Republic Act No.10963.

0	25,000	0	0
25,000	40,000	0	15
40,000	80,000	22,500	20
80,000	200,000	102,500	25
200,000	800,000	402,500	30
800,000		2,202,500	35

对于已婚人士，夫妻双方应分别基于各自的应纳税所得额计算个人所得税。对于一些所得未能确定为夫妻其中一方单独取得或实现，则应当将该笔所得在夫妻双方之间平均分配以分别计算其个人的应纳税所得额。

当取得所得的人为《国家税务法典（1997）》第22节第(H)项所界定的“最低工资劳动者”（Minimum Wage Earner），即在私营部门工作接受法定最低工资的员工，或者在公共部门受雇且取得的报酬收入不超过其所分配的非农业部门的法定最低工资的雇员。对于最低工资劳动者，其应纳税所得及其假日工资可免征收个人所得税。

## （2）对于消极收入和资本利得的税率

对于各项消极收入及资本利得所适用的税率，可参见下表。

表15 适用于消极收入和资本利得的税率<sup>[128]</sup>（Sec 5.(B)(1)）

所得项目		税率（%）	
<b>利息</b>			
从任一货币银行储蓄和收益中获得的利息，或从储蓄替代物、信托基金和类似协议取得的其他金钱收益		20	
长期存款或投资取得的利息，采用的形式包括：储蓄、共同或个人信托基金、储蓄代替物、投资管理账户，以及根据菲律宾央行规定的其他投资形式的凭证	持有达5年以上	免税	
	不足5年的	4年以上，不足5年	5
		3年以上，不足4年	12
		不足3年	20
在外币储蓄扩张机制项下从储蓄银行获得的利息		15	
<b>特许权使用费</b>			
一般		20	
书籍、其他文学作品和音乐作品		10	
<b>奖金</b>			

<sup>[128]</sup> Congress of Philippine, Tax Reform for Acceleration and Inclusion, Section 5(B)(1) Republic Act No. 10963.

菲律宾慈善抽奖和乐透奖金不超过1万比索	0
一般	20
金额小于或等于1万比索的奖金	适用个人所得税税率
<b>股息</b>	
个人从国内企业、合资股份公司、保险公司、共同基金公司以及跨国企业的地区运营总部取得的现金或财产形式的股息；个人从合伙企业（除了普通专业合伙外）的税后分配取得的作为合伙人的净所得；个人从社团、联合账户、合资企业或财团的税收分配取得的作为成员之一的净所得。	10%（适用于2000年1月1日之后）
<b>资本利得</b>	
销售、交换、赎回有担保债券、无担保债权或者其他到期日长达5年以上的债权凭证的所得，或者赎回共同基金份额的所得	免税 <sup>[129]</sup>
由销售、交换、兑换或以其他方式处置国内公司股份取得的净资本利得，不包括通过证券交易市场销售或处置股票	10
销售、交换或以其他方式处置位于菲律宾的不动产取得的总销售额或当前公允价值（取较高值）*	6
	将不动产销售或处置给政府或者其他政治分区或机关、或由政府所有或控制的公司
	由纳税人选择适用表1的税率或6%的税率

（\*注：根据第24节第(D)条第（2）款的规定，如果自然人将销售不动产取得的收益，在未来十八个月内全部用于购置和建造新的主要居住场所，那么，销售不动产取得的资本利得可以享受免税。被出售或处置的不动产的历史成本或调整基础将转移到新建造或购买的居所。为了享受这一免税待遇，纳税人应当在销售或处置不动产之日起30日内通知国家税务局局长其希望取得免税的意图，并且这一免税措施每十年只能享受一次。如果销售或处置不动产取得的收益并未完全用尽，那么未用尽的部分应当缴纳资本利得税。）

### （3）对于个体经营和专业人员的税率（Sec. 5(A) (2) (b)）

自雇人士和/或专业人士可以选择对总销售额或毛收入和其他营业外收入超过25万比索的部分适用8%税率，替代个人所得税累进税率和比例税<sup>[130]</sup>。

### （4）对于获得混合收入个人的税率<sup>[131]</sup>（Sec. 5(A) (2) (c)）

<sup>[129]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VI, Section 32(B) (7) (G).

<sup>[130]</sup>Congress of Philippine, Tax Reform for Acceleration and Inclusion, Section 5(A) (2) (b) Republic Act No. 10963.

<sup>[131]</sup>Congress of Philippine, Tax Reform for Acceleration and Inclusion, Section 5(A) (2) (c) Republic Act No. 10963.

既获得工资报酬，又从商业或专业业务获取收入的纳税人，应当就“所有的工资报酬”和“所有的商业或专业业务收入”，按照下述税率，缴纳税款：

①如果销售总额和/或总收入及其他营业外收入不超过增值税的起征点，应以8%所得税率纳税。

②如果总销售总额和/或总收入及其他营业外收入超过增值税起征点，则应当依据本章2.3.1.3表13中的个人所得税税率纳税。

#### 2.3.1.4 应纳税额

根据《国家税务法典（1997）》第二编第五章第31节的规定，“应纳税所得额”（Taxable Income）是指本法中规定的总收入（Gross Income）相关项目，减去本法及其他特别法所允许的各项扣除和/或免税项目。然后，结合乘以相适用的税率标准，进而考察是否存在税收优惠条款。

#### 2.3.2 非居民纳税人

##### 2.3.2.1 判定标准

如前所述，在菲律宾承担有限纳税义务的个人包括“非居民的菲律宾公民”、“作为海外劳工在境外工作并取得所得的菲律宾个人公民”以及“外国个人”，这些主体仅就其来源于菲律宾境内的所得纳税。

其中，“非居民公民”是指满足下列条件的菲律宾公民：

（1）能够向国家税务局局长证明其居住于海外的事实，以及有确定的意图长期居住海外；（2）作为移民亦或基于永久受雇的原因，在纳税年度离开菲律宾居住海外的菲律宾公民；（3）在海外工作并取得收入的菲律宾公民，其工作性质要求该公民在纳税年度的大部分时间身处海外。

“外国个人”包括“居民外国人”（Resident Alien）以及“非居民外国人”（Non-Resident Alien）。根据第23节第(F)条及第(G)条的规定，“居民外国人”是指居住地位于菲律宾境内且并非公民的

个人，而“非居民外国人”是指居住地位于菲律宾境外且并非公民的个人。外国人可以基于其希望停留的时间长度和性质被认定为居民，尽管现行的法规中并未规定可以被认定为居民的期限，但BIR曾做出裁定，一个已经在菲律宾停留近两年半左右的外国人，尽管在菲律宾从事贸易或经营，从所得税的角度看仍然是非居民<sup>[132]</sup>。非居民外国人还可以进一步分为“从事贸易或商业的外国人”和“不从事贸易或商业的外国人”。不同类型的外国人在适用的税率上有所差异。

### 2.3.2.2 征收范围

如前所述，上述主体仅就其来源于菲律宾境内的所得纳税。

### 2.3.2.3 税率

居民外国人与公民取得的雇佣报酬所得以及商业和专业所得采用的是相同的税率表，均为累进税率，税率跨度从5%-32%。

非居民外国人所适用的税率区分为五种不同的情形：（1）在菲律宾从事贸易或经营的非居民外国人；（2）不在菲律宾从事贸易或商业的非居民外国人；（3）受雇于跨国公司地区或区域总部以及区域运营总部的外国人；（4）受雇于境外银行单位的外国人；（5）受雇于石油服务承包商和转包商的外国人。

#### （1）在菲律宾从事贸易或经营的非居民外国人

在菲律宾从事贸易或商业的非居民外国人就其从菲律宾取得的应纳税所得额纳税，在缴纳所得税的方式上，应视同个人公民和居民外国人。当非居民外国人来到菲律宾，于任一纳税年度内在菲律宾累计的停留时间超过180天时，就应被视为“在菲律宾从事经营的非居民外国人”。

表16 在菲律宾从事贸易或商业的非居民外国人

所得类型	税率(%)
<b>股息</b>	
个人从国内企业、合资股份公司、保险公司、共同基金公司以及跨国企业的地区运营总部取得的现金或财产形式的股息；非居民外国人从	20

<sup>[132]</sup>J. Loke, Philippines – Individual Income Tax sec. 1.1, Country Analyses IBFD 2017.

中国居民赴菲律宾投资税收指南

合伙企业（除了普通专业合伙外）的税后分配取得的作为合伙人的净所得；非居民外国人从社团、联合账户、合资企业或财团的税收分配取得的作为成员之一的净所得。			
<b>奖金</b>			
金额小于或等于10,000比索的		与前表税率相同	
其他奖项（除了菲律宾慈善奖金和乐透彩票）		20	
<b>特许权使用费</b>			
一般情况		20	
书籍、其他文学作品、音乐作品		10	
电影和类似作品		25 <sup>[133]</sup>	
<b>利息</b>			
一般的利息收入		20	
长期存款或投资取得的利息，采用的形式包括：储蓄、共同或个人信托基金、储蓄代替物、投资管理账户，以及根据菲律宾央行规定的其他投资形式的凭证	持有达5年以上		免税
	不足5年的	4年以上，不足5年	5
		3年以上，不足4年	12
		不足3年	20
<b>资本利得</b>			
销售、交换、赎回有担保债券、无担保债权或者其他到期日长达5年以上的债权凭证的所得，或者赎回共同基金份额的所得		免税 <sup>[134]</sup>	
由销售、交换、兑换或以其他方式处置国内公司股份取得的净资本利得，不包括通过证券交易市场销售或处置股票	不超过100,000比索		5
	超过100,000比索		10
销售、交换或以其他方式处置位于菲律宾的不动产取得的总销售额或当前公允价值（取较高值）			6
	将不动产销售或处置给政府或者其他政治分区或机关、或由政府所有或控制的公司		由纳税人选择适用表1的税率或6%的税率

(2) 不在菲律宾从事贸易或经营的非居民外国人

不在菲律宾从事贸易或经营的非居民外国人，就其从菲律宾境内取得的全部所得，在各纳税年度内缴纳所得税，各项收入包括：利息、现金或财产形式的股息、租金、工资、薪酬、保费、年金、补偿、报

<sup>[133]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VI, Section 28(B) (2).

<sup>[134]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VI, Section 32(B) (7) (G).

酬、薪金或其他固定或可确定年度、定期或偶然的收益、利润、所得及资本利得，按照此类所得25%的税率征收所得税。至于取得销售国内企业股权或不动产取得的资本利得，适用与公民和居民外国人相同的规定（即第24节第(C)条和第(D)条）。

(3) 受雇于跨国公司地区或区域总部及区域运营总部的外国人

对于受雇于跨国公司在菲律宾境内设立的地区或区域总部以及区域运营总部的外国人，应就其从该总部取得的总收入在各纳税年度里缴纳所得税，包括工资、薪酬、年金、补偿、报酬和其他酬金（例如答谢礼和补贴），对于此类所得按照总收入的15%缴纳所得税。同样的税收待遇也适用于受雇于跨国企业并与外国人处于相同地位的菲律宾人。这里所谓的“跨国公司”是指位于亚太地区和其他外国市场的附属企业、子公司或者分支机构从事国际贸易的外国公司或实体。

(4) 受雇于境外银行单位的外国人

对于受雇于设立在菲律宾境内的境外银行单位的外国人，应就其从该境外银行单位取得的总收入在各纳税年度里缴纳所得税，包括工资、薪酬、年金、补偿、报酬和其他酬金（例如答谢礼和补贴），对于此类所得按照总收入的15%缴纳所得税。同样的税收待遇也适用于受雇于境外银行单位并与外国人处于相同地位的菲律宾人。

(5) 受雇于石油服务承包商和转包商的外国人

作为国外永久居民的外国人，因受雇于在菲律宾境内参与石油作业的外国服务承包商或外国服务转包商而在菲律宾工作，应就其从该承包商或转包商取得的工资、薪酬、年金、补偿、报酬和其他酬金（例如答谢礼和补贴），按照15%的税率在菲律宾缴纳个人所得税。同样的税收待遇也适用于受雇于石油服务承包商和转包商并与外国人处于相同地位的菲律宾人。

本节第(3)款、第(4)款和第(5)款规定的税收优惠待遇不适用于地区总部（EHQ），区域运营总部（ROHQ），离岸银行业务单位（OBU）或石油服务承包商以及在2018年1月1日之后向美国证券交易委员会（SEC）注册的分包商。但是，目前对合格员工享受优惠税

率的现有地区总部、ROHQ、OBU或石油服务承包商和分包商应有权继续享受现在和未来合格员工的税率优惠<sup>[135]</sup>。（Sec. 6. (F)）

### 2.3.2.4 来源地规则

关于个人所得税的来源地规则，规定在《国家税务法典（1997）》第42节中，这部分内容详见企业所得税章节中。

### 2.3.2.5 应纳税额计算范例

X先生是菲律宾税法认定的居民外国人，并抚养有两个孩子。2019年度，X先生获得普通薪资3,600,000比索；年终奖500,000比索；200,000比索的股息分配；Z银行向其支付的400,000比索存款利息。此外，X先生还获得每月1,500比索的米饭补助，其社会保障费支付的税率为每月300比索。

表17 2019年度应纳税额计算示范表<sup>[136]</sup>（单位：比索）

	所得（比索）	不征税部分	应税部分
薪资所得（Compensation Income）	-	-	-
基本薪资	3,600,000	-	3,600,000
年终奖	500,000	90,000	410,000
最低减让（De Minimis）（如米饭 补贴）		18,000	18,000
其他所得			
股息所得	200,000	200,000	
利息所得	400,000	400,000	
所得总额			4,028,000
减：社会保障费（Social Security Contributions）	-	-	3,600
应纳税所得总额			4,024,400
扣减项			
个人免税额			(50,000)
附加免除项			(50,000)
应纳税所得净额			3,932,400

<sup>[135]</sup> Congress of Philippine, Tax Reform for Acceleration and Inclusion, Section 6(F). Republic Act No. 10963.

<sup>[136]</sup> Jude Ocampo; Karen Ocampo, Philippines – Individual Income Tax sec. 4, Country Analyses IBFD 2019.

应纳税额			
2,000,000			490,000
$(4,024,400 - 2,000,000) \times 32\%$			647,808
总额			1,137,808
税收减免			0
应纳所得税额			1,137,808

## 2.4 增值税(Value Added Tax)

### 2.4.1 概述

菲律宾于1987年引入增值税，并以增值税替代了之前的年度固定税(Annual Fixed Taxes)、对生产和销售环节征收的原始销售税(Original Sales Tax)、流转税(Turnover Tax)，对进口商品征收的销售税、以及对特定商品征收的消费税(Excise Tax)和比例税(Percentage Tax)<sup>[137]</sup>，增值税所征收的对象是销售、易货交易(Barter Exchange)、交换或者租赁商品或财产以及提供服务、进口商品。对采购征收的进项税允许与销售时的销项税相抵，两项之间的差额则为应缴纳增值税的税额。

继1987年行政273号指令之后，菲律宾增值税法又经历了几次修正，其中包括：

(1) 共和国7716号法案，被称为1994扩围增值税法，将增值税范围扩大至服务、销售以及不动产租赁，并且加强了征管水平；

(2) 共和国8241号法案，缩小了增值税税基；

(3) 共和法令9337号修正案，被称为2005改革增值税法，将增值税税率从10%提高至12%，同时扩大了增值税的适用范围；

(4) 《加速成长与扩大包容》税制改革法案，提高了增值税的登记与起征点，并扩大了适用零税率与免税的范围。

2005年，菲律宾重新修订增值税税法，并引入两项机制：(1) 在任何一个纳税年度内采购的总价款超过100万比索的可折旧商品的

<sup>[137]</sup>J. Ocampo, Philippines-Corporate Taxation sec.13, Country Analyses IBFD (assessed 6 May 2017).

进项税必须在其使用年限内进行摊销，但是摊销时长不得超过60个月；（2）对政府法人销售商品适用5%的最终预提税<sup>[138]</sup>。

2016年9月26日，菲律宾财政部向国会提交了国内税制改革方案的第一批内容，其中一项改革方案是通过缩小增值税免税范围达到扩大增值税税基的目的。根据这一法案，不再适用免税待遇的项目包括：

（1）特别法，适用于老年人和残疾人的特别法除外；（2）合作社，销售原始农产品除外；（3）低成本的社会化住宅；（4）电力传输；（5）租赁住宅；（6）国内航运进口等<sup>[139]</sup>。2017年5月31日，众议院通过了该改革方案（5636号法案）。

2018年1月1日生效的《加速成长与扩大包容》税收改革法案，作为菲律宾综合税制改革的重要部分，对增值税进行了以下修改：（1）增值税登记的门槛从1,900,000比索提高至3,000,000比索；（2）对于未达到3,000,000比索登记门槛的个体经营或专家，可以选择对其销售额超过250,000比索的部分适用8%的税率，以替代累进税率与比例税或按个人所得税税率征税；（3）保留了对初级食品、农产品、医疗保健与教育、经济特区业务流程外包、残疾人、老年人、合作社、社会化住房、低成本住房、再生能源、旅游企业、低于1.5万元的租金及协会会费等项目（个人）的增值税豁免；（4）增值税的起征门槛从1,919,500比索提升至3,000,000比索<sup>[140]</sup>。

#### 2.4.1.1 纳税义务人及扣缴义务人

根据《国家税务法典（1997）》第四编第105节，增值税的纳税主体包括，在贸易或营业过程中，销售、易物、租赁商品或财产、提供服务的人，以及进口商品的人。这些主体应当按照第106节至第108节的规定缴纳增值税。所谓“在贸易或营业过程中”，是指由任何主体从事商业或经济活动的常规行为，包括类似交易，无论参与的主体是否是非上市、不盈利组织或政府实体。除非另有规定，由非居民外

<sup>[138]</sup>Jude Ocampo-Corporate Taxation sec 8, Country Analyses IBFD, 29 Dec 2016).

<sup>[139]</sup>Philippines-Revised tax reform package submitted (06 Feb. 2017), News IBFD.

<sup>[140]</sup>Philippines-President signs first package of Tax Reform Bill (03 Jan. 2018), News IBFD.

国人在菲律宾提供的本法所界定的服务应当被认为是“在贸易或商业过程中”提供的。

2022年3月16日发布的No. 27-2022号税收备忘录通告，宣布最近更新的扣缴义务人名单，引入了最高级别的扣缴义务人（Top Withholding Agents, TWA）名单，并规定，从2022年4月1日起，新加入的最高级别的扣缴义务人必须从支付给商品和服务供应商的收入中分别扣除1%或2%的应计预提税（Creditable Withholding Tax），并汇给BIR。

#### 2.4.1.2 征税范围与税率

##### （1）销售商品或财产的增值税

根据第106节第(A)条，对于销售、易物或交换的财产或商品，应当在商品或财产的总售价或总价值基础上，按照12%的增值税率，由卖方或转让方缴纳增值税。但是，若商品销售或服务的对象是政府或行政分区，或政府所有或控制的机构或公司，最终预提税税率为5%<sup>[141]</sup>。“总售价”是指买方支付的总货币金额或有义务支付给卖方的作为销售、易物或交换财产或商品的对价。该商品或财产的消费税包含于总售价中。

“商品或财产”是指所有可以用金钱衡量的有形和无形客体，包括：①在贸易或营业过程中主要用于销售或租赁的不动产；②使用专利、版权、设计模型、计划、秘密配方或工序、商誉、商标或其他类似财产或权利的权利或优先权；③在菲律宾使用任何工业、商业或科学设备的权利；④使用电影、胶片和磁带的权利；⑤无线电、电视、卫星传播和有线电视。

已办理登记的增值税纳税人（VAT-Registered Persons）的下列销售行为适用增值税零税率<sup>[142]</sup>：①出口销售，包括：A. 从菲律宾境内向国外销售并实际运输货物，以可接受的外币支付，并遵循菲律宾中央银行的条例，无论运输安排中对出口货物所有权转移如何做出约

<sup>[141]</sup>J. Loke, Philippines - Corporate Taxation sec.13, Country Analyses IBFD, p. 119.

<sup>[142]</sup>Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 31.

定; B. 销售给非居民的在菲律宾组装或生产的用以交付菲律宾居民的商品, 以可接受的外币支付, 并遵循菲律宾中央银行的条例; C. 向出口销售额超过全年总产量70%的出口型企业销售原材料或包装材料; D. 根据第226号行政命令(也称为1987年综合投资法)及其他特别法认定为出口销售的销售; E. 向从事国际航运或国际航空运输业务的人员销售用于国际航运或航空运输业务的货物、用品、设备和燃料<sup>[143]</sup>; ②根据特别法或者菲律宾签署的国际协议免征直接税与间接税<sup>[144]</sup>, 并就销售适用零增值税的人或公司实施的销售。

以下交易行为被认为是销售:

①并非在营业过程中产生的商品或财产的转移、使用或消费, 这些商品或财产原本是用于在营业过程中的销售或使用。②作为已登记增值税的纳税人利润中的份额, 向股东或投资者进行的分配或转移; 或是在债务的支付过程中, 向债权人的分配或转移。③在商品被托运之日起60日内并未实际销售的商品, 但是受托方在60日内退回托运物的不属于销售。④歇业或停止营业, 涉及在发生歇业或停止营业时的应纳税商品的库存。在一笔交易被视为销售、易物及商品或财产的交流, 或者当总售价不合理地低于实际市场价值时, 国家税务局局长可以遵循财政部长发布的法规和条例, 认定合理的税基。

此外, 关于发生退货、折让、折扣的增值税处理方式, 规定在第106节第(D)条。

## (2) 进口商品的增值税

根据第107节, 进口商品的增值税计算, 是根据海关认定的关税加上消费税(如有)和其他的费用, 乘以12%的税率, 进口商应在商品通关之前缴纳这些税款。如果关税的认定是基于商品的数量, 那么增值税税基是根据到岸成本(Landed Cost)和消费税(如有)进行确定。

<sup>[143]</sup> 前述第ABC项在满足特定条件时将不再适用零税率: (1) 成功建立和实施强化的增值税退税制度, 允许纳税人向税务局提交增值税退税申请后, 在90天内承诺退还其可抵扣进项税; (2) 截至2017年12月31日的所有未决增值税退税申请将于2019年12月31日前全额支付。参见Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 31, 另参见Jude Ocampo, Philippines - Corporate Taxation sec. 8, Country Surveys IBFD, p. 21.

<sup>[144]</sup> “直接税与间接税”的限定措辞由2021年12月3日颁布的第21-2021号《税收条例》增加。

当免税进口的商品由享受免税待遇的主体进口到菲律宾，在此商品在菲律宾被销售、转移或交换给非免税的主体，则该购买方、受让方或取得方应被认为是进口商，应缴纳进口过程中产生的一切国内税。进口中产生的税额构成了对商品的留置权，该权利优先于其他收费或该商品上的其他留置权。

### （3）销售服务以及使用或租赁财产产生的增值税

根据第108节，对于服务的销售或交易，包括财产租赁或使用，按照总收入的12%缴纳增值税。所谓“服务的销售或交易”，是指有偿为他人是在菲律宾提供所有种类的服务，包括：

①租赁、使用或有权使用版权、专利、设计模型、计划、秘密配方或工序、商誉、商标或其他类似财产或权利；②租赁、使用或有权使用工业、商业或科学设备；③提供科学、技术、工业或商业知识或信息；④为上述②、③项的使用或享有而提供的辅助性的帮助；⑤由非居民或其雇员提供的与使用属于该非居民财产或权利有关的服务，或安装或操作从此类非居民购买的商标、设备或其他仪器有关的服务；⑥提供与科学、工业或商业运营、企业、项目或方案的实施或管理相关的技术咨询、帮助或服务；⑦租赁动画影片、电影、磁带和光盘；⑧租赁、使用或有权使用无线电、电视节目、卫星传输和有线电视。

“总收入”是指涵盖合同价款、报酬、服务费、租金或特许权使用费在内的总金额或其等价物，包括在为他人提供服务或将要提供服务的纳税季度里，实际取得的与服务一并提供的材料价款、银行存款和预付款（不含增值税）。

### （4）零税率

由已登记的增值税纳税人在菲律宾提供的下列服务适用零税率：

①为在菲律宾境外从事经营的人处理、加工或改装随后从菲律宾出口的商品且用可接受的外币支付该服务，并满足菲律宾中央银行的规定；②为在菲律宾境外从事经营的人或在菲律宾境外未从事经营的非居民，提供前段未提及的服务，且用可接受的外币支付报酬并满足菲律宾中央银行的相关规定；③为根据特别法或者菲律宾签署的国际协

议享有免税待遇，并就服务提供适用零增值税的人或公司提供服务；④为从事国际船运或国际航空运输提供服务（这些服务应为国际运输或航空运输运营所独有的）<sup>[145]</sup>；⑤转包商或承包商为出口额超过年总产量70%的企业提供处理、加工制造产品的服务；⑥从菲律宾到其他国家的海上或航空客运或货运。⑦销售通过可再生能源产生的能量或燃料，包括但不限于：生物质能、太阳能、风能水电、地热能、海洋能源和其他使用如燃料电池和氢燃料技术的新兴能源<sup>[146]</sup>。

2021年6月11日发布的No. 9-2021号税收条例规定，之前按零税率（0%）征收增值税的下列交易，自2021年6月27日起，应按12%的税率征收<sup>[147]</sup>：

①根据第106节第(A) (2) 条第(3)、(4)和(5)项被视为出口销售的交易，即：

A. 将原材料或包装材料出售给非居民买方，由该买方交付给本地的出口型居民企业，用于在菲律宾制造、加工、包装或重新包装前述买方的货物，且该交易以可接受的外币支付，并根据菲律宾中央银行（BSP）的规则和条例进行核算；

B. 向出口销售额超过年总产量70%的出口型企业销售原材料或包装材料（第106节第(A) (2) (a) (4)条）；

C. 根据第226号行政命令（1987年综合投资法）和其他特别法律，被认为是出口销售的（第106节第(A) (2) (a) (5)条）。

②第108节第(B)条第(1)和(5)项规定的服务销售和财产的使用或租赁：

A. 为其他在菲律宾境外从事经营活动的主体加工、制造或重新包装用以出口的货物，且以可接受的外币支付，并按照BSP的规则与条例进行核算（第108节第(B) (1)条）；

<sup>[145]</sup>Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 33.

<sup>[146]</sup>前述第①项与第⑤项在满足特定条件时将不再适用零税率：（1）成功建立和实施强化的增值税退税制度，允许纳税人向税务局提交增值税退税申请后，在90天内承诺退还其可抵扣进项税；（2）截至2017年12月31日的所有未决增值税退税申请将于2019年12月31日前全额支付。参见Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 31, 另参见JudeOcampo, Philippines - Corporate Taxation sec. 8, Country Surveys IBFD, p. 21.

<sup>[147]</sup>Revenue Regulations No. 9-2021.

B. 分包商和/或承包商为出口销售额超过年总产量70%的企业提供的加工、改装或制造货物的服务（第108节第(B)(5)条）。

2021年12月7日发布的No. 21-2021号税收条例规定，企业只有符合以下条件，才可以享受免税进口货物与服务以及零税率采购本地货物与服务：其一，企业应当为已登记的出口企业；其二，该货物或服务应当直接且专门用于“已登记的经营项目或活动”中。同时，前述待遇的最长享受期限应当自登记之日起不超过17年，除非根据《战略投资优先计划》另行延长；

其中，在判断“直接且专门用于”时，主要的判断标准是如果没有原材料、存货、用品、设备、货物、包装材料、服务（包括基本的基础设施、水电和设备的维护、修理和大修），以及其他可直接用于登记的项目或活动的支出，前述已登记的经营项目或活动就无法进行；同时，当地采购的增值税零税率应在有关投资促进署的认可以及在BIR的文件要求下享受<sup>[148]</sup>。

#### 2.4.2 税收优惠

第109节规定的免税交易，共有28项交易可免缴增值税：（1）在原产国销售或进口农产品和海产品、常用家畜、为人类消费而生产的食品和种畜以及遗传物质；（2）销售或进口肥料、种子、籽苗、鱼种、鱼虾、畜禽饲料，包括无论是本地生产还是基于出口目的用于制成品饲料的材料，但是不包括用于赛马、斗鸡、观赏鱼、动物园和其他宠物类饲料；（3）菲律宾居民回国或来菲律宾定居的非居民公民进口的属于其个人的家具，而且根据海关法此类商品免征关税；（4）属于来菲律宾定居的人或菲律宾人或其现在是其他国家的居民或公民的家庭成员和后代，随身携带的或在其在合理的时间内到达菲律宾的专业设备和工具、衣物、家畜和个人家具，这些物品的数量和类别与携带之人的专业、职位或职业相适应，且这些物品不是为了销售、交换或交易，仅供个人使用。该人需要向委员会提交充分的证明表明其实际上是来菲律宾定居并且其居住地的改变是善意的<sup>[149]</sup>；（5）应

<sup>[148]</sup>Revenue Regulations No. 21-2021.

<sup>[149]</sup>Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 34.

缴纳比例税的服务；（6）由农业合同养殖户提供的服务，以及为未剥皮的水稻去皮、玉米研磨成玉米粉和甘蔗榨糖；（7）医疗、牙医、住院和兽医服务，不包括由专业人员提供的服务和实验室服务，如果医院或者诊所经营药店，所销售的药品需要缴纳增值税；（8）由教育部门（DepED）、高等教育委员会（CHED）、技术教育和技能发展机关（TESDA）充分认可的私立教育机构以及政府教育机构提供的服务；（9）个人根据雇员关系提供的服务；（10）跨国公司设在菲律宾用于监督、沟通和协调亚太地区子公司、附属机构或分支机构的区域总部提供的服务，且该区域总部不从菲律宾获得所得；（11）特别法或者菲律宾签署的生效国际协议规定的免税交易，不包括第529号总统令所规定的交易（根据1949年石油法案所规定的石油开采特权受让人）；（12）无论是以原产品还是加工的形式，在合作发展机关（CDA）登记的农业合作社对于其成员的销售以及成员的产品销售给非成员，进口直接或专门用于生产或其产品加工的农用物质、机器和设备，包括有关配件；（13）从合作发展机关登记的信贷或多功能合作社的放贷获得的总收入；（14）在合作发展机关登记的非农业、非电气和非信贷的合作社的销售。但是，无论总资本和净盈余按比例在成员间的分配，每个成员的股本出资不超过15000比索。而且，机器设备及其配件的进口需要缴纳增值税；（15）不属于已登记的增值税纳税人的出口销售；（16）以下情形的不动产销售：①销售主要不是用于在一般贸易或商业过程中销售或租赁给客户的不动产。但是国家税务局的规章规定，如果此类不动产被卖方用于一般贸易或商业，该销售额需要缴纳增值税，该销售附带被认为是该纳税人的主要业务；②销售菲律宾共和国法律第7279号（RA7279）和其他有关法律（比如RA7835和RA8763）规定的用于廉价住房的不动产，住宅价值不超过1,500,000比索，房屋、地段和其他住宅不超过2,500,000比索；但是，自2021年1月1日起，免增值税仅适用于销售非主要用于在一般贸易或商业过程中销售或租赁给客户的不动产，以及销售用于社会化住房（根据菲律宾共和国法律第7279号以不超过2,000,000的价格出售房屋和地段及其他住宅）。此后每3年应根据菲律宾统计局（PSA）发布的《消费

者价格指数》对所述金额进行调整<sup>[150]</sup>；（17）每月每个住宅单元的租金不超过15,000比索，无论该年度该出租人总租金收入；（18）销售、进口、印刷或出版以固定的价格出现在国内的书籍和任何报刊、杂志或公报，且不是主要专用于已支付的广告费用而出版。（19）国际运输公司运输旅客；（20）销售、进口或租赁客运或货运船舶和航空器，包括用于本国或国际运输公司的相关引擎、装备和配件；（21）进口燃料、商品和从事国际航运或航空运输公司的人；（22）银行的服务、执行准银行功能的非银行金融中介的服务和其他非银行中介；（23）根据共和国法令第9994号（2010年增扩老年公民法）和第10754号（增扩残疾人权益与特权法）向高龄公民销售、租赁物品或提供服务；（24）根据经修订的国内税收法典第40(c)(2)条转让财产；（25）协会会费、会员费或其他由房主协会或共管公司收集的参与费用；（26）向菲律宾中央银行出售黄金；（27）自2019年1月1日起，销售针对糖尿病、高胆固醇和高血压的药物；（28）商品和服务的销售或租赁，或提供上述以外的服务，但是年度总销售额或收入不超过3,000,000比索。

此外，依据菲律宾参议院第2193号法案规定，为了降低治疗精神疾病的药品成本，此类药物的销售收入免缴增值税<sup>[151]</sup>。

已办理登记的增值税纳税人可以对其商品、财产或服务的销售，选择不适用免税规定。但是一旦选择，从做出选择的季度起三年之内不能再改变。

2021年11月10日发布的No. 112-2021号税收备忘录通告，修订了第109节(A)款，规定进口易腐烂的农业食品（如未加工的蔬菜、水果和坚果）时，不再需要签发进口货物授权书，且免征这些产品的增值税。然而，在解决以下产品的可税性问题和在有关政府监管机构发布明确的指导方针之前，BIR仍然需要签发进口货物授权书：饲料和饲

<sup>[150]</sup>Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 34.

<sup>[151]</sup>See Senate S. B. No. 2193, An act exempting drugs and medicines prescribed for mental health conditions from value-added tax, amended for the purposes section 109 of the national internal revenue code of 1997, as amended.

料成分；化肥；以及应征收消费税的物品，以及专门用于制造这些物品的原材料、仪器或机械装置和设备<sup>[152]</sup>。

2019年1月10日发布的No. 2-2019号税收备忘录通告确定了对销售糖尿病、高胆固醇和高血压药免征增值税的一般准则<sup>[153]</sup>。2020年1月22日发布的第11467号共和法令第1节规定，销售和进口治疗糖尿病、高胆固醇、高血压、癌症、精神疾病、结核病和肾脏疾病的药物和药品免征增值税<sup>[154]</sup>。

为应对新冠疫情，菲律宾还推出了一系列措施：2020年11月19日公布的No. 50税收备忘录通知规定，政府可以对向能够减轻、控制或消除COVID-19疫情影响的经营活动（包括制造“必要性商品”<sup>[155]</sup>和提供“必要性服务”<sup>[156]</sup>）所提供的投资给予免税期。此外，2021年2月8日公布的No. 8648众议院法案第6节规定，对于地方政府部门采购、进口、储存、运输、分配和管理COVID-19疫苗等活动，应免征关税、增值税、消费税和其他费用，但条件是地方政府部门采购的疫苗只能用于其居民和选民，而不能用于商业分销<sup>[157]</sup>。

### 2.4.3 应纳税额

根据第110节第(A)条第(1)款的规定，在下列交易中，由增值税发票或正式收据证明的进项税额准予从销项税额中抵扣：

(1) 为以下目的购买或进口商品：①销售；②将商品转换为或有意形成可以出售的制成品，包括包装材料；③在经营过程提供以使用；④作为服务销售中提供的材料而使用；⑤在贸易或商业过程中使用，根据税法允许以折旧或摊销进行扣除；

(2) 购买已实际支付增值税的服务。

<sup>[152]</sup>Revenue Memorandum Circular No.112-2021.

<sup>[153]</sup>Revenue Memorandum Circular No.2-2019.

<sup>[154]</sup>Republic Act No.11567, Section 1.

<sup>[155]</sup>根据2020年11月19日公布的No. 50税收备忘录通知，必要性商品（essential goods）包括生产或制造药品、医疗设备和装置、个人防护设备（PPE）、外科设备和用品、实验室设备及其试剂、医疗用品、工具和消耗品（包括但不限于消毒剂和清洁材料、次氯酸钠、聚维酮碘）、生产或制造原材料、半成品/中间产品，以及用于生产或制造上述产品的机器和设备。

<sup>[156]</sup>Approving the 2020 Investment Priorities Plan, Memorandum Order No. 50.

<sup>[157]</sup>House Bill No. 8648.

已登记的增值税纳税人在国内购买或进口商品而产生的进项税可由下列主体抵扣：①完成销售或者商品或财产进口的买方；②商品由海关通关之前支付增值税的进口商。若在一个纳税月度，购买或进口用于在贸易或商业过程中使用的可依法扣除折旧的商品的总购买费用超过了1,000,000比索，则该可抵扣进项税额应当被均匀地分配到购买月度起的60个月内。但是，如果该商品的预期使用寿命小于5年，则该进项税应被分摊到更短的使用期间。

已登记的增值税纳税人参与无需缴纳增值税的交易，应允许抵免：①可直接归于应纳增值税交易的总进项税；②不能直接归于任一活动的进项税的相应比例部分。

在纳税季度末，如果销项税超过进项税，超额的部分应由已登记的增值税纳税人缴纳；如果进项税超过销项税，则超过的部分可以转入下一季度抵扣。但是，对于可归于适用零税率的销售产生的进项税，已登记的增值税纳税人可以按照第112节的规定选择退税，或是与其他的国内税款进行抵扣。

根据《加速成长与扩大包容》税制改革法案（2018年1月1日生效）第31节，财政部将在BIR与海关局（BOC）设立增值税退税中心，负责处理可抵扣进项税的退税。为满足增值税退税的资金要求，每年将自动拨付相当于前一年征收的增值税总额5%的款项作为国家基金的特别账户，当年度内未用完的资金将返还国家财政基金。同时，国家税务局与海关应向国会监督委员会提交综合税务改革计划（COCCTRP）的季度报告，报告所有未决的退税申请与未使用资金<sup>[158]</sup>。

## 2.5 消费税（Excise Duty）

### 2.5.1 概述

消费税的内容规定在《国家税务法典（1997）》第六编中。根据第129节，消费税适用于在菲律宾生产或出产的用于本国消费、销售或以其他方式处置的商品以及进口的物件及在菲律宾进行的服务

<sup>[158]</sup> Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 31.

<sup>[159]</sup>，是在增值税、关税以外另行征收的税种。消费税的征收形式分为两类：从量征收和从价征收，前者是指根据商品的重量、体积或任何其他物理计量单位来征收消费税，后者是指根据商品的售价或其他特定的价格来征收。进口物品适用与本地生产物品相同的消费税税率和计税基础。2016年9月26日，菲律宾财政部向国会提交了国内税制改革方案的第一批内容，政府希望这些改革方案能在2017年中期实施。在消费税领域，将对汽油消费税从4.43比索/升提升至10比索/升，柴油从免税提升至6比索/升<sup>[160]</sup>。

从2018年1月1日起生效的《加速成长与扩大包容》税制改革法案整体提高了消费税率，且新增对含糖饮料及单纯出于审美目的的整容手术征收的消费税<sup>[161]</sup>。

制造商、进口商、所有者、产品占有者为消费税的纳税人。应税商品或物件包括酒类、烟草、石油产品、汽车和非必需品（例如珠宝、香水、用于娱乐或运动的船只）、矿产品（例如煤炭、焦炭等）。针对每一种不同的商品和物件，消费税的税率也各不相同。

## 2.5.2 税收优惠

在《国家税务法典（1997）》第六编第二章中，规定了特定商品享有免征消费税或满足特定条件的情况下享受免税待遇的情况，例如满足特定条件的销售给国际运输者、免税实体或机构的石油产品（第135条）；符合一定条件的本地工业酒精（第134条）等。

## 2.5.3 应纳税额

除非另有其他规定，总销售价格包括了商品在产地以批发的方式销售或通过代理商销售给公众所采用的价格，但不包括增值税部分。如果制造商销售，或允许该制造商所有的或有利益关系的企业以批发形式销售此商品，则总售价指该批发价。如果此价格低于制造成本加

<sup>[159]</sup>Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 41.

<sup>[160]</sup>Philippines – First tax reform package submitted (18 Nov. 2016), News IBFD.

<sup>[161]</sup>Philippines – President signs first package of Tax Reform Bill (03 Jan. 2018), News IBFD.

产品销售前所发生的费用，则需要加上适当的利润率（不低于生产成本和费用的10%），构成此商品的总售价。

在当地生产用于出口且不再进入菲律宾的产品，无论是出口到原产地国或是作为生产商品或产品的零部件，在提交了已实际出口的证明和相关外汇支付收据后，针对该产品已支付的消费税款可以抵扣或退税。但是，根据第151节规定对矿产品（除了煤炭和焦炭外）已征收的消费税，即使该矿产品已实际出口，也不能享受抵免和退税。

免税的个人、实体或机构进口免税产品，之后销售给非免税主体，则受让人被认定为进口商，应承担该产品进口的国内税。

#### 2.5.4 其他

各类产品的消费税税率如下：

##### （1）酒类<sup>[162]</sup>

菲律宾消费税法把酒类分为蒸馏酒类、葡萄酒和发酵酒，应纳消费税额采用从价定率和从量定额的方法来计算（见表18）。

表18 适用于酒类的消费税

税目		税率	
蒸馏酒类		净零售价 <sup>[163]</sup> 的25%， 加40比索每升 2020年1月1日提高 为45比索 2021年1月1日提高 为50比索 2022年1月1日提高 为55比索	从2023年1月起每 年提高10%的税 率，由财政部的税 收规章公布
气泡酒或香 槟酒	每瓶容量为750毫升的净零售 价不超过500比索	每升335比索	从2020年1月起每 年提高10%的税 率，由财政部的税 收规章公布
	每瓶容量为750毫升的净零售 价超过500比索	每升937比索	

<sup>[162]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 6, Chapter III. 及Senate S.B. No. 2197, Sec. 1.

<sup>[163]</sup>在马尼拉市场上，酒类净零售价是在马尼拉的至少5家以上主要大超市的零售价格，但是不包括所要适用的消费税和增值税；在马尼拉以外的市场上，净零售价是在当地至少5家以上主要大超市的零售价格，不包括消费税和增值税。由国家税务局通过宣誓价格调查来确定净零售价。菲律宾税法对此还有更加详细的规定。零售价是最终消费者或终端使用者的购买价。

无气葡萄酒 和葡萄汽酒	酒精含量不超过14%	每升40比索	
	酒精含量超过14%但小于25%	每升80比索	
啤酒、窖藏 型啤酒、麦 芽酒、波特 酒和其他发 酵酒，但不 包括菲律宾 本国发酵酒	每升	每升40比索 2020年1月1日提高 为45比索 2021年1月1日提高 为50比索 2022年1月1日提高 为55比索	从2023年1月起每 年提高10%的税 率，由财政部的税 收规章公布

## (2) 烟草<sup>[164]</sup>

表19 适用于烟草的消费税

税目	税率	
烟丝	每公斤1.75比索	从2019年1月起每年 提高9%的税率，由财 政部的税收规章公 布。
雪茄烟	每只雪茄烟净零售价的20%，加5比索 每只	
由手工包装的卷烟（每包 或不同包装组合不得超 过20支）	每包65.4比索；	2018年为60比索，从 2019年1月起每年提 高9%的税率。
由机器包装的卷烟		

## (3) 石油产品<sup>[165]</sup>

表20 适用于石油产品的消费税

税目	税率		
	2018年1月起	2019年1月起	2020年1月起
润滑油	每升或每公斤 8比索	每升或每公斤 9比索	每升或每公斤 10比索
脱硫气体	每升8比索	每升9比索	每升10比索
矿脂	每公斤8比索	每公斤9比索	每公斤10比索
工业酒精	每升8比索	每升9比索	每升10比索
石脑油、常规汽油和其他类似蒸 馏产品（当用于生产石化产品或 作为天然气的替代燃料用于火力	每升7比索	每升9比索	每升10比索

<sup>[164]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 6, Chapter IV及Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec.42. 及Senate S.B. No.1055, Sec.1

<sup>[165]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 6, Chapter V., 及Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec.43.

发电厂时，符合财政秘书颁布的规定可适用每升0比索)			
含铅高级汽油	每升5.35比索	每升5.35比索	每升5.35比索
不含铅高级汽油	每升7比索	每升9比索	每升10比索
航空喷气机燃料	每升4比索	每升4比索	每升4比索
煤油（若用于航空燃料则每升4比索）	每升3比索	每升4比索	每升5比索
柴油和产生类似动力的燃料油	每升2.5比索	每升4.5比索	每升6比索
液化石油气（在符合财政秘书颁布的规定时每公斤0比索，在用于提供动力时应按照柴油及类似燃料油的税率征税）	每公斤1比索	每公斤2比索	每公斤3比索
沥青	每公斤8比索	每公斤9比索	每公斤10比索
船用燃料油和产生类似动力的燃料油	每升2.5比索	每升4.5比索	每升6比索
石油焦炭（用作发电设施的原料每吨0比索）	每吨2.5比索	每吨4.5比索	每吨6比索

根据第148节，在2018年至2020年期间，如果基于新加坡普氏平均值（MOPS）的迪拜平均原油价格在计划提高消费税前三个月达到或超过每桶80美元，则该部分规定的消费税的提高应当暂停。

另外，《加速成长与扩大包容》的税制改革法案在原《国家税收法案》中新增了第148-A条，2018年起五年内所有进口到菲律宾或在菲律宾提炼、生产的应税石油产品都必须依照财政部的要求进行强制标记，财务部长将提供化学添加剂与相应数量比率的官方燃料标记清单，石油产品的所有人、进口人与承运人应当对石油产品进行标记，未进行符合条件的标记或者虚假标记可能导致相应的法律责任<sup>[166]</sup>。

根据2019年8月22日发布的No. 85-2019号税收备忘录通告，如果发现石油产品没有官方标记或不包含要求的标记水平，则应评估和收取适当的消费税，包括适当的罚款，而不会影响没收这种未标记或稀释的燃料，以及提起适当的刑事诉讼<sup>[167]</sup>。

#### （4）矿产品<sup>[168]</sup>

<sup>[166]</sup> Tax Reform of Acceleration and Inclusion Act, RA. 10963, Sec. 44.

<sup>[167]</sup> Revenue Memorandum Circular No. 85-2019.

<sup>[168]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Title 6, Chapter VII. 及 Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 48.

表21 适用于矿产品的消费税

税目		税率
煤炭、焦炭		2018年1月起每吨50比索；2019年1月起每吨100比索，2020年1月起每吨150比索
非金属矿产品和 砂石资源	源于本地开采或生产的矿石	该资源转移时总产值的实际市场价格的4%
	源于进口	由海关基于关税确定的价值的4%，但不包括消费税和增值税
本地生产的天然气和液化天然气		不征收消费税
金属矿产品	源于本地开采或生产的矿石	该资源转移时总产值的实际市场价格的4%
	源于进口	由海关基于关税确定的价值的4%，但不包括消费税和增值税
国产石油		公平国际市场价格 <sup>[169]</sup> 6%

(5) 含糖饮料<sup>[170]</sup>

表22 适用于含糖饮料的消费税

税目	税率
添加热量甜味剂、无热量甜味剂或将两者混合适用的饮料	每升6比索 <sup>[171]</sup>
添加纯高果糖玉米糖浆或与热量甜味剂或无热量甜味剂混合使用的饮料	每升12比索
使用纯椰汁糖或甜菊醇糖苷	免税
所有乳制品、纯天然果汁与蔬菜汁、医学上指示或膳食替代的饮料、咖啡粉、速溶咖啡和预包装粉状咖啡产品	免税

(6) 其他产品<sup>[172]</sup>

表23 适用于其他产品的消费税

税目	税率
----	----

<sup>[169]</sup> 公平国际市场价格可以由政府机关确定。

<sup>[170]</sup> 关于含糖饮料、热量甜味剂、无热量甜味剂、高果糖玉米糖浆等概念的定义，参见 Tax Reform of Acceleration and Inclusion Act, RA. 10963, Sec. 47.

<sup>[171]</sup> 关于含糖饮料、热量甜味剂、无热量甜味剂、高果糖玉米糖浆等概念的定义，参见 Tax Reform of Acceleration and Inclusion Act, RA. 10963, Sec. 47.

<sup>[172]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Title 6, Chapter VI.

汽车 <sup>[173]</sup>	制造商或进口商的售价（比索）	
	不超过600,000的	4%
	超过600,000但不超过1,000,000	10%
	超过1,100,000但不超过4,000,000	20%
	超过4,000,000	50%
混合动力车辆		适用以上标准税率的50%
纯电力动力车辆		免税
专用于自由港的汽车		免税
珠宝及仿制品、金银和铂金等珍贵材料制成的商品、望远镜；香水、花露水；游艇和其他用于娱乐或运动的船只		批发价或海关根据关税确定的价格的20%，但不包括增值税和消费税
单纯出于审美目的的整容手术 <sup>[174]</sup>		5%

## 2.6 其他税费

### 2.6.1 比例税（Percentage Tax）

与比例税相关的规定体现在《国家税务法典（1997）》第五编中。比例税的征收对象之一，是根据《国家税务法典（1997）》第109节第(w)条的规定，在交易和经营过程中销售或租赁商品、财产或提供服务免征增值税的主体。这些主体的年度总销售额或收入不超过1,919,500比索，且未进行增值税登记。对于此类主体所征收的比例税，相当于其季度总销售或取得的3%。但是合作社可以免缴3%的比例税。

除了上述纳税人外，比例税还可以适用于以下交易或行业：

（1）国内运输人和车库管理人（第117节）：由承租人、运输承包商（包括客运人或其他国内陆路的运输人以及车库管理人）驾驶的汽车，所课征的比例税是其季度总收入的3%。

（2）国际运输人（第118节）：在菲律宾经营的国际航空运输或国际船运者，应支付来源于从菲律宾向其他国家运输商品的季度总收入按3%的税率纳税。

<sup>[173]</sup>进口的并非用于销售的汽车的应纳税额为总的到岸价，包括交易价、关税和所有其他费用。

<sup>[174]</sup>Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 46.

(3) 特许权经营（第119节）：无线电或广播电视公司的特许权经营，该无线电或广播电视公司在上一年的年度总销售收入不超过100万比索，适用3%的税率；煤气和公共供水公司就其取得的商业总收入按照2%的税率缴纳比例税。无线电或广播电视公司可以选择登记为增值税纳税人，并缴纳增值税，但是一旦做出选择就不可撤销。

(4) 来源于菲律宾的海外通讯服务（第120节）：由电话、电报、传真、无线网和其他通讯设备服务提供的从菲律宾传输的海外通讯信息，应按照支付服务费用价款的10%缴纳比例税。由接收服务的人向服务提供者支付税款，服务提供者须在每季度结束后20日内缴纳该税款。但是，政府、外交服务、国际组织、新闻服务者可免税。

(5) 银行和执行类似银行职能的非银行金融中介（第121节）：所有银行和执行类似银行职能的非银行金融中介来源于菲律宾的总收入需要根据一定的税率缴纳比例税（见表24）。

表24 银行和执行类似银行职能的非银行金融中介缴纳的比例税

税目		税率 (%)
借贷产生的利息、佣金、贴现和融资租赁的收入，根据此类工具的到期期间来确定税率	到期期间不满5年*	5
	到期期间超过5年	1
子公司的分红、股权分配和净收入		0
特许权使用费、财产租赁、来源于交易的不动产或动产收益和所有其他1.3.1节所列的总收入		7
交易外币、债券、衍生品和其他类似金融工具的净收益		7

\*如果上述工具规定的到期期间与实际到期期间不同，则以实际到期日为准。

(6) 其他非银行金融中介（第122节）：在菲律宾从事业务的其他非银行金融机构，来源于利息、佣金、贴现和其他税法规定的视为总收入的项目，对其总收入适用5%的税率。但是，借贷活动产生的利息、佣金和贴现和融资租赁所得，若到期期间不满五年，则适用5%的税率；若到期期间超过五年，则适用1%的税率。

(7) 人寿保险金（第123节）：在菲律宾从事任何种类人寿保险业务的个人、公司或企业（除了纯粹的合作型公司或社团）就其所收取的保费按照2%的税率征收比例税。无论该保费的支付是采用现金、

期票、债权或其他的现金代替物。但在收到保险金的6个月内基于回避风险或其他原因向个人退款不计入应税收入。

(8) 外国保险公司的代理机构（第124节）：根据保险法授权在菲律宾有权处理保险业务的保险公司为无权在菲律宾交易的外国公司处理保险业务，应当支付两倍于本国保险公司的税款。

(9) 娱乐业（第125条）和奖金（第126条）：对下列娱乐项目的所有者、承租人或经营者，以及奖金获得者征收比例税的税率参见表25。

表25 适用娱乐业和奖金的税率

项目	税率 (%)
斗鸡场	18
歌舞厅、夜总会	18
拳击会，但是至少有一名菲律宾公民参与的，或由菲律宾公民推动，或由菲律宾公民拥有60%以上资本的公司或社团举办的事关世界或东方竞标赛的拳击会免税	10
职业篮球运动	15
回力球和赛马	30
从赛马中获得的奖金（为获奖者所获奖金扣除下注成本）	10

(10) 通过本地股票交易所或首次公开发行交易上市股票（第127条）：除非经证券经销商销售，每笔通过本地证券交易所交易、易物、交换或处置的上市股票都要纳税，应纳税额为股票总售价或总价值的0.6%，由转让方或卖方支付<sup>[175]</sup>。对于通过首次公开发行销售或交易封闭型公司的股票，税率取决于所交易股票的总售价或总价值，或者取决于所交易的股票占上市后全部流通股的比例，适用1%-4%不等的税率。

实施股票销售有纳税义务的股票经纪人，有义务代收税款，并在收取之日起五个银行工作日内，将税款交到国家税务局。在股票采取公开发行的情况下，公司的发行人应申报税款，并在股票上市之日起30日内缴纳相应的税款。

<sup>[175]</sup> Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 39.

根据2020年9月15日公布且生效的第11494号共和法令（Bayanihan to Recover as One Act）第6节规定，对通过首次公开发行交易上市股票进行课税的条款（《国家税务法典（1997）》第127(B)条）被废止。质言之，在2020年9月15日后，凡是通过IPO出售、易物交易、交换或以其他方式处置封闭型控股企业（Closely Held Corporation）的股票，均无须再缴纳比例税<sup>[176]</sup>。

## 2.6.2 单据印花税（Documentary Stamp Tax）

单据印花税的内容规定在《国家税务法典（1997）》第七编中。根据第173节，单据印花税的适用对象包括单据、文书、贷款协议，以及证明接受、分配、销售、转移某一责任、权利或资产的文件。无论这些单据的制作、签署、发行、接受或转让的地点何在，当权利或义务是从菲律宾产生，或者财产位于菲律宾，并且该行为在菲律宾发生，则就会在菲律宾产生缴纳单据印花税的义务。征收对象为上述文件或文书的制作者、签字人、接收者或转移者。如果应税文件的其中一方享有免税待遇，则由不享受免税待遇的另一方直接承担纳税义务。

表26 各项印花税的税目和适用税率<sup>[177]</sup>

税目	税率（比索）
原始的债权凭证，包括债券、贷款协议、期票、由政府或其部门发行的凭证和证券、类似存款、债权凭证、存款证明和其他不要求立即付款的文书	按发行价格每200比索征收2比索
有/没有票面价值的原始股份凭证	按票面价值每200比索征收2比索；如果没有票面价值，则按照发行股票公司实际收取的对价；或在股票红利的情況下，每股所代表的实际价值。
销售、销售协议、买卖通知书、交付和转账单、义务凭证、股票凭证	按协议金额每200比索征收1.5比索
在菲律宾销售或转让在国外发行的债券、股票或债务凭证	与在菲律宾发行、转让、销售的类似工具适用相同的法定税率
财产或资本增益中利润或权益的证明	按协议金额每200比索征收1比索

<sup>[176]</sup> Bayanihan to Recover as One Act, Republic Act No.11494, Sec.6.

<sup>[177]</sup> Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec.51-70.

中国居民赴菲律宾投资税收指南

银行支票、汇票、不产生利息的存款单和其他凭证		每份3比索
与菲律宾境内有关的汇票		按票面金额每200比索征收0.6比索
在外国开具但可在菲律宾支付的汇票		按票面金额每200比索征收0.6比索
在菲律宾开具的外国汇票或信用证但可在菲律宾境外支付		按票面金额每200比索征收0.6比索
人寿保险合同		基于被保险的价值确定： 不超过100,000的，免税； 100,000到300,000，单张20比索； 300,000到500,000，单张50比索； 500,000到750,000，单张100比索； 750,000到1,000,000，单张150比索； 超过1,000,000的，单张200比索。
财产保险合同		每收取4比索的保费征收0.5比索
养老金、年金或其他文书		按保费或分期付款或所收取的合同价格，每200比索征收1比索
预先计划		按保费或所收取的缴款，每200比索0.4比索
赔偿债券		按保费每4比索征收0.3比索
根据法律规定由海关、船舶检验员、公证人开具的损害证明或其他文件，以及法律或政府规章规定的证书		每份30比索
仓单收据		单张30比索
赛马、乐透奖或其他经授权的数字博彩		单张游戏券0.2比索，根据彩票费用超过1比索的，对于超过的部分，每1比索0.2比索
提单或收据（不包括租船合同，以及主要从事旅客运输的公司的包含旅客陪同行李的票据）		货物价值超过100但不超过1,000比索的为单张2比索，超过1,000比索的为单张20比索
选举代理人		每份代理投票30比索
委托书		每份10比索
租赁协议的备忘录或租赁或使用土地或公寓或其部分的合同（合同每年）	最初的2,000比索	6比索
	超过2,000比索的每1,000比索或余数部分	合同期限内每年2比索
抵押贷款、土地、房屋或财产的抵押和信托协议	最初的5,000比索	40比索
	超过5,000比索后，每5,000比索或不足5,000比索的部分	基于担保的数额，20比索

销售契约、不动产的 转让证书(不包括授 予、专利或政府的原 始证书)	最初的1,000比索	15比索
	对于每1,000比索或其中 部分,超过1,000比索	根据不动产的售价或公允价值或区域 价格中的最高者确定,每100比索的金 额征收15比索
船舶租用合同及类 似合同	大于1,000吨	最初的6个月内1,000比索;之后的每 月或不足一月为100比索
	1,001吨至10,000吨	最初的6个月内2,000比索;之后的每 月或不足一月为200比索
	超过10,000吨	最初的6个月内3,000比索;之后的每 月或不足一月为300比索

### 2.6.3 关税 (Customs Duty)

进口商品需缴纳关税,特别附加关税包括反倾销税、反补贴税、保障措施税和反歧视税,用于保护本国产业免受不公平竞争或不适当的竞争。关税的纳税时间为商品从海关或保税仓库放行或取回时。进口商品的价格基于交易价格确定并进行一定的调整。菲律宾关税法规定了商品具体的分类及税率(通常在0%-30%之间),具体可见菲律宾关税委员会制定的税率表<sup>[178]</sup>。东盟自由贸易协议(AFTA)的共同执行关税优惠(CEPT)提供了比国内关税法更加优惠的税率<sup>[179]</sup>。

在符合关税委员会的手续和规章的条件下,特定的进口商品可享受免税:

(1) 由在菲律宾注册的捕鱼船捕获或收集的水产品;(2) 用于本地的装备且用于船舶或航空器的救援和出口;(3) 在菲律宾登记或许可的船只或航空器在国外的维修费(不包括使用费),未在菲律宾提供此类维修所需的适当的设备或此类船只或航空器受天气或其他因素影响而在外国港口维修;(4) 进入菲律宾用于维修、加工、或在维修、处理或修整之后再出口的商品;(5) 奖章、徽章、奖杯或其他作为奖品而授予的小物品,或作为荣誉勋章而接受;(6) 菲律宾居民回国时属于其个人和家庭的用品;(7) 旅客随行的衣物、个人装饰品、梳妆品、便携的工具和设备、戏剧服装和类似财物;(8) 被政府雇佣的或为政府提供服务的外国顾问和专家(包括他的同事和

<sup>[178]</sup>Tariff Commission, <http://finder.tariffcommission.gov.ph/>

<sup>[179]</sup>EY: Doing Business in the Philippines.

其家庭用品个人)的家庭用品和汽车；(9)属于来菲律宾定居的人的专业仪器和设备，用于职业、工作或交易的工具、衣物、家畜以及个人和家庭用品；(10)专用于公共娱乐、公共博览会或展览会或奖项竞赛，且再出口的物品；(11)外国电影制片商在菲律宾直接且专用于制作或拍摄电影，且再出口的物品；(12)外国大使、使馆和其他外国政府机构官方使用的进口品，但是该外国也要给予菲律宾相关机关类似的特权；(13)外国大使、使馆、领事官员和其他外国政府代表用于个人或家庭使用的进口物品；(14)用于在贫困人群中免费发放的且不用于营利的捐赠给已登记的救助组织的物品。

#### 2.6.4 转让税 (Transfer Tax) <sup>[180]</sup>

菲律宾地方政府对销售、捐赠、易物交易或者以其他方式转让不动产产权的行为征税，最高税率为总对价金额或市场公允价格1%的50%，如果总对价不能反映经济实质时，则适用市场公允价格。马尼拉市在对不动产转让征税时可能会超过最高税率，但是不超过总价款的50%（例如总价1%的75%）。

通过销售、交易本地上市的股票份额按照总销售金额或者总价值的1%的1/2计算。通过首次公开发行股票适用税率为1%到4%（取决于总价款金额），同样也对销售、交易以及换股或者其他转让征税。菲律宾对转让债券不征收转让税。

#### 2.6.5 赠与税 (Gift Tax) <sup>[181]</sup>

任何人士，无论是否为菲律宾居民，都应在转让作为赠与物的财产时征收、估税、征缴并缴付赠与税。无论该转让是通过信托或其他方式，也无论该赠与为直接转让或间接转让，且无论该财产为不动产或私人财产、是有形资产或无形资产，都适用该税种。

一般情况下，每一纳税年度赠与税应纳税额的计算为该纳税年度纳税人取得赠与物的总净值扣除25万比索的免征额后，乘以6%的税

<sup>[180]</sup> Jude Ocampo - Corporate Taxation sec.8, Country Analyses IBFD (assessed 6 May 2017).

<sup>[181]</sup> 请见菲律宾税务局网站。

率。任何候选人，政党或竞选党派联盟以现金或实物作出的任何捐助，均应受修改后的选举法约束<sup>[182]</sup>。

在特定情况下的赠与可免征赠与税：

(1) 由居民做出的赠与：向国家政府或其机关所建立的任何非营利实体、或向所述政府的政治机关作出的赠与；以及向教育、慈善、宗教、文化、或社会福利企业、机构、受信非政府组织、基金或菲律宾裔组织或研究机构或组织进行的赠与，但受赠人不得将超过上述赠与物 30% 的部分用于管理目的。当赠与人作为菲律宾公民或居民时，菲律宾对赠与人所征收的税款，可与外国当局对其征收的任何性质和描述相似的赠与税进行抵免<sup>[183]</sup>。

(2) 由非菲律宾公民的非居民做出的赠与：例如向国家政府或其机关所建立的任何非营利实体、或向所述政府的政治机关作出的赠与；对教育及/或慈善、宗教、文化、或社会福利企业、机构、受信非政府组织、基金或菲律宾裔组织或研究机构或组织进行的赠与，但受赠人不得将超过上述赠与物 30% 的部分用于管理目的。

---

<sup>[182]</sup> Congress of Philippine, Tax Reform for Acceleration and Inclusion, Section 99(A) (B). Republic Act No. 10963.

<sup>[183]</sup> Congress of Philippine, Tax Reform for Acceleration and Inclusion, Section 101(A) (1) (2). Republic Act No. 10963.

## 第三章 税收征收和管理制度

### 3.1 税收管理机构

#### 3.1.1 税务系统机构设置

##### 3.1.1.1 国家税务局

菲律宾国家税务局（BIR）的主要职能和结构，规定在《国家税务法典（1997）》第一编。根据该编的法律规定，BIR应当受财政部的监管，其权力与职责应包含对所有国内税种、收费及费用的核查和征收，并执行与之相关的没收财产、处罚和罚款，其中包括执行税务上诉法庭和一般法院所裁决的有利于税务机关的判决。BIR可施行《国家税务法典（1997）》或其他法律所赋予其的监督权和检查权。

BIR 下设服务管理司、项目管理司以及大型纳税人管理司（大户司）。其中大户司是菲律宾税收征管的特色机构之一，菲律宾的国内税务局将全国的大型纳税户<sup>[184]</sup>，都集中由大户司管理，大户司直接由菲律宾税务局局长分管，在首都之外的一些地区设有分支机构<sup>[185]</sup>。

BIR 设有一位最高长官，即国家税务局局长（Commissioner of Internal Revenue），并设有四位副局长（Deputy Commissioners），这四位副局长分别管理法律组、运营组、信息系统组及资源管理组这四个不同的部门。国家税务局局长对于《国家税务法典（1997）》享有排他性的解释权，但这一解释权受财政部长的审查。国家税务局局长被赋予的权力包括：决定具有争议的税务核查；国内税收、收费或其他费用的返还；基于《国家税务法典（1997）》和其他法律实施的

<sup>[184]</sup>根据《国家税务法典（1997）》第二百四十五节规定，“大型纳税人”的意思为满足下列条件的纳税人：（1）增值税：上一纳税年度中任一季度缴纳或应缴的增值税金额不少于100,000比索的商业机构；（2）消费税：上一纳税年度中缴纳或应缴的消费税金额不少于1,000,000比索的商业机构；（3）企业所得税：上一纳税年度中缴纳或应缴的年所得税金额不少于1,000,000比索的商业机构；（4）预扣税：上一纳税年度中预扣或汇缴的税款金额不少于1,000,000比索的商业机构。

<sup>[185]</sup>王红晓，新加坡、马来西亚及菲律宾三国税收征管的特色与借鉴，《特区经济》，2010年第9期，第82-84页。

处罚；以及由 BIR 征管的部分。这些权力的行使受税务上诉法院的排他性上诉管辖（Exclusive Appellate Jurisdiction）。

BIR 组织架构图详见下图<sup>[186]</sup>：

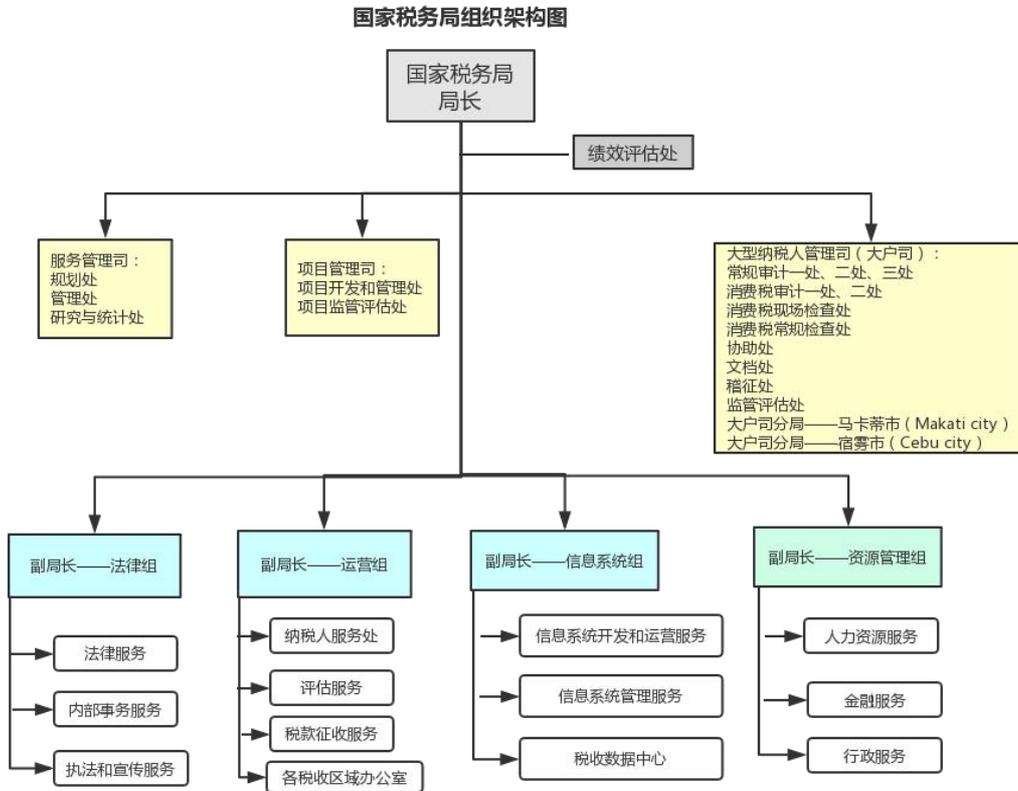


图 2 国家税务局组织架构图

### 3.1.1.2 地区税务机构

BIR在全国各地设置了地区办事处（Regional Offices）、税务区域（Revenue Districts）以及地区数据中心（Revenue Date Centers）。其中，地区办事处的管辖范围大于税务区域，一般来说，每个地区办事处分管四至六个税务区域。

#### (1) 地区办事处（Regional Offices）

为有效管理和执行税收征管，BIR在菲律宾国内设有9处地区办事处。地区办事处主要负责评估和收集该地区管辖范围内纳税人的所有税收、收费和费用的征管，并确保在区域办事处内适当有效地执行BIR的政策和计划。各地区办事处下设法律处、评估处、稽征处、金融处、

<sup>[186]</sup>Bureau of Internal Revenue – Department of Finance Approved Oragnizational Sturcture Executive Order No.366.

人事处、调查处、文档处。地区办事处的地址、联系电话、负责人详细信息均可在菲律宾国税局网站<sup>[187]</sup>查询。

### (2) 税务区域 (Revenue District)

经财政部长同意，国家税务局局长可基于管理的目的，随时将菲律宾划分为若干个税务区域，各区税务区域由一名税收地区官员 (Revenue District Officer) 管理。税务区域的职责：为纳税人提供援助和服务；预处理纳税人提交的表格，编码后整理关键信息；对税务案件进行现场稽查调查；通过简易方法收取税款，有权在本辖区内没收或征收财产。当前，BIR将菲律宾编为115个税收区域，各税收区域办公地址、电话、管辖范围均可在菲律宾国税局网站<sup>[188]</sup>查询。

### (3) 地区数据中心 (Revenue Date Centers)

地区数据中心负责各辖区的税务信息系统的运行与管理，确保税务系统的可行性，各地区数据中心下设网络工程处和设施管理处。当前菲律宾地区数据中心有吕宋一区 (Calasiao)、吕宋二区 (Quezon City)、宿务/维萨亚斯区、棉兰老区。各地区数据中心办公地址、电话、管辖范围同样均可在菲律宾国税局网站<sup>[189]</sup>查询。

## 3.1.2 税务管理机构职责

### 3.1.2.1 国家税务局的职责

国家税务局的职责规定在《国家税务法典 (1997)》第5节至第8节。第5节<sup>[190]</sup>详细规定了国家税务局局长获取信息、传唤、检查和取得证据的权力，为保障税收工作进行，国家税务局可以向纳税人核查与纳税有关的一切书证 (包括纳税人的会计账册及其他基本情况)，并对相关人员进行传唤、质证。第6节<sup>[191]</sup>则规定了国家税务局有权实施税务核查与评估及因执行税务需要的其他权力，具体包括问询由金融机构持有的银行储蓄账户和其他相关信息，税务代理人的认定与登记，制定程序和证据方面的规则。此外，规范统一税收相关文

<sup>[187]</sup>BIR, DIRECTORY, Regional Offices.

<sup>[188]</sup>BIR, DIRECTORY, Revenue District Offices.

<sup>[189]</sup>BIR, DIRECTORY, Revenue Date Centers.

<sup>[190]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 1, Section 5.

<sup>[191]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 1, Section 6.

件的格式，包括申请表格、收据、认证证书以及税收支付确认书等，也由国家税务局负责。

国家税务局也可依照财政部颁布的行政法令委托其下属单位行使职权，但以下几项除外：（1）建议财政部颁布规章规定的权力；（2）税务局税收条例的发布、现行条例的终止、废除或修改的权力；（3）依本法204节A项和B项规定的减免纳税义务的权力；（4）确定消费税计征对象。

### 3.1.2.2 各税收区域及其他税收机关的职责

税收地区主管（Revenue Regional Director）的权力与职责规定在《国家税务法典（1997）》第十节<sup>[192]</sup>，其中包括在所属区域实施法律、政策和计划，并执行国家税法、法规和条例，签发授权书以检查所在区域的纳税人等。各地区税务官员及其他国内税务人员确保税收法律法规的实施和执行，对违法行为实施惩处。其中地区税务官在菲律宾税收管理体系中发挥着不可替代的作用，其主要职责是监督和检查下属税务人员的工作效率和情况，并且通过地区行政官员以书面材料形式向国内税务管理委员会报告下属工作人员的疏漏和违法违规现象。其他税务官员负责本辖区内税款核查征收工作。各税务机关对于违反法律的人有逮捕权，并有权扣押其财产。

其他税收征收代理机构及其职责规定在《国家税务法典（1997）》第12节<sup>[193]</sup>：（1）关税管理委员会及其下属部门负责对各类进口商品征收关税；（2）相关的政府部门及其下属机构负责资源税的征收；（3）国内税务管理委员会可委托银行在适当的时机代收税款。

## 3.2 居民纳税人税收征收管理

### 3.2.1 税务登记

#### 3.2.1.1 税务登记基本要求

<sup>[192]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 1, Section 10.

<sup>[193]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 1, Section 12.

税务登记原规定于《国家税务法典（1997）》第236节，经共和法令9337号修正案（RA No. 9337）第19条修改后规定如下：

（1）在菲律宾的每一个纳税人都必须到所属的地区税务官处登记，时间为就业后十日内、企业开业时或开业前、纳税义务发生前或根据法典规定的填写税收申报表时，税务登记内容包括纳税人姓名、类型、住所、行业和其他由税务局长要求的信息，税务局长应当简化个体经营和/或专业人士的商业登记与税收遵从要求<sup>[194]</sup>；在菲律宾设有总部、分支机构或其他设施的个人应当到所属的税务机关登记，就本节而言，设施可能包括但不限于销售网点、生产地点、仓库或储存场所。

（2）每年的登记费为500比索，应在注册后的每年一月份的最后几天完成支付。对于收入仅为赔偿金的个人或合作社，无需缴纳登记费。登记费应交到地区税务局指定的金融机构或者经本市或直辖市授权的国库或金库；

（3）同一纳税人所承担的不同税负应分别登记；

（4）如发生纳税人主营业场所、营业地或分支机构的变更，纳税人必须到税务登记机关填写申请办理变更登记；

（5）根据本条款，纳税人的应纳税种或其他相关细节发生变化都应到税务机关去进行信息更新；

（6）注销登记。如果企业不复存在或当事人纳税义务已被免除，则要到登记机关去办理注销登记。其中增值税纳税人申请注销登记条件为：A. 纳税人能证明其任意12个月内的总销售额或收入不超出了第109条(A)款规定免税税额（1,500,000比索）；B. 或纳税人在任意12个月内不再从事贸易活动。注销登记在注销后下一个月生效。

（7）如果纳税人想要了解在下一年度其新开办的企业需要交纳多少增值税，那么 he 可以到《国家税务法典（1997）》规定的地区税务局去登记，并交纳一年的登记费；任何人只要其在任意12个月内的总销售额或收入超出了《国家税务法典（1997）》第109条规定的免

<sup>[194]</sup>Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 72.

税数额，就应该在十二个月之后的十天内向登记机关进行缴纳增值税登记并交登记费；

(8) 增值税减免登记。任何未达到(G)款规定缴纳增值税条件的人可自愿到所属的税务管理机构登记并申请增值税减免，登记后的三年内不允许注销登记。

### 3.2.1.2 不同类型纳税人的登记要求

在菲律宾，根据其税法的规定，每一个纳税人都有自己唯一的纳税人识别号，在填写纳税申报表、核定计征税款，以及纳税人与税收管理机构进行通信往来时，均必须使用该号码，据以鉴别纳税人的身份。

在纳税人死亡的情况下，管理人或执行人应按《国家税务法典（1997）》第236节规定重新登记遗产。非居民纳税人死亡情况下，不动产的管理人或执行人应到不动产所在地税收管理机构注册，若管理人或执行人未注册，不动产的所在地的税收管理机构应为其保留纳税人识别号。

纳税人识别号具有唯一性，一个纳税人只能有一个纳税人识别号。根据《国家税务法典（1997）》第275节规定，拥有多个纳税人识别号的应承担相应的刑事责任。

对于不同类型的纳税人，BIR 规定了不同的税务登记流程，投资者可以根据实际情况自行登陆菲律宾国税局网站<sup>[195]</sup>查询。

表27 不同类型纳税人税务登记表格填写

表格编号	适用类型
BIR Form 1901 <sup>[196]</sup>	个体经营和混合收益个人、从事贸易、商业、不动产、信托的非居民
BIR Form 1902 <sup>[197]</sup>	收入仅为赔偿金的个人（本地员工和外籍员工）
BIR Form 1903 <sup>[198]</sup>	公司/合伙企业（包括政府持有或控股的企业）
BIR Form 1904 <sup>[199]</sup>	一次性纳税人以及根据E. O. 注册的人

<sup>[195]</sup>BIR, registration-requirements/primary-registration/application

<sup>[196]</sup>BIR, Application for Registration1901.

<sup>[197]</sup>BIR, Application for Registration1902.

<sup>[198]</sup>BIR, Application for Registration1903.

<sup>[199]</sup>BIR, Application for Registration1904.

(1) 个体经营和混合收益个人、从事贸易、商业、不动产、信托的非居民

#### ①个人经营和混合收益个人

材料要求：由授权政府机构签发的任何身份证明（如出生证明、护照、驾照、社区税务证明）、需有市长颁发的业务许可复印件或者由当地政府单位颁发的专用税票（Professional Tax Receipt, PTR）、年度注册费支付证明（Annual Registration Fee, ARF）、BIR Form 1906、本金收据/发票的最终及清晰样本。特殊行业如咨询、代理、艺术和承销等，不需要PTR，但应有职业税票（Occupational Tax Receipt, OTR）、已婚女士的结婚证、合同或公司证明、其他如租赁合同、贸工部认证的注册商标名称等。非居民还需提供工作许可。特许经营权持有人则还须持有特许经营许可证。

申请流程：完成表格BIR Form 1901及1906向所属的地区税务局提交；向地区税收局授权的代理银行支付500比索登记费；支付印花税；提交收据、发票及要求设置的账簿；地区税收局应告知纳税人相应权利义务，并发放告知书及收据、发票和账簿。

时间要求：在开业前应当完成申请。起算点可以是纳税人第一次交易，也可以是经营许可颁发或由当地政府发放的专业税票之日起30天内。两者以时间较早的为准。

#### ②不动产

材料要求：死亡证明和司法认定的复印件；其他材料，如租赁合同、贸工部认定的注册商标名称等。

申请流程：完成表格BIR Form 1901向所属的地区税务局提交；向地区税收局授权的代理银行支付500比索登记费。

时间要求：应在纳税申报前或者《国家税务法典（1997）》规定的其他时间之前注册申请。

#### ③信托

材料要求：信托协议；其他材料，如租赁合同、贸工部认定的注册商标名称等。

申请流程及时间要求与不动产的规定一致。

## (2) 收入仅为赔偿金的个人

## ①一般个人

材料要求：国家统计局出具的出生证明或护照；如果妻子提出索赔，需要有丈夫放弃要求额外豁免的权利声明；结婚证；若丈夫想要从妻子处为被抚养子女获得额外豁免的特权，他应该先取消之前豁免的特权，在纳税登记时，应另行提交登记更新表格，该放弃豁免特权申请应当一齐提交至所属地区税收局；国家统计局出具的家属出生证明（如果有）；

申请流程：完成表格 BIR Form 1902 与雇主需要提交的其他材料一并提交；将 1902 号表格提交到雇主所在的地区税收局。

时间要求：雇员应当在就业10日后完成申请。

## ②非居民个人或海外员工、船员

若申请人为非居民个人，材料要求为申请人的护照签证。若申请人为海外员工（Overseas Contract Works, OCWs）<sup>[200]</sup>或船员，材料要求为：显示姓名、地址、出生日期的出生证明或其他证明；护照与签证；劳动合同。

申请流程：向申请人所属的地区税务局提交1904号表格及其他材料。

时间要求：注册申请应在纳税申报之前或者《国家税务法典（1997）》规定的其他时间之前。

## (3) 公司/合伙企业（包括政府持有或控股的企业）

公司/合伙企业等不同实体税务登记材料要求见表28：

表 28 不同实体的税务登记材料要求

实体类型	材料要求
公司/合伙企业	在证券交易所注册的证书副本； 视情况而定的公司章程或者合伙企业合约条款； 市长颁发的经营许可，或者经市长授权有当地政府颁发的经营许可； 其他文件，如租赁合同；
合作社	经认证的合作发展局（Cooperative Development Authority, CDA） 注册副本； 合作章程；

<sup>[200]</sup>海外员工的具体解释详见：[https://en.wikipedia.org/wiki/Overseas\\_Filipinos](https://en.wikipedia.org/wiki/Overseas_Filipinos).

政府机构	单位或机构的章程复印件；
业主委员会	房屋和土地管理委员会出具的证明副本及委员会章程； 若登记机构为分支机构或设备类型，需要提供总公司出具供特定部门使用的证明副本； 市长颁发的经营许可证或由市长授权颁发的营业执照申请书； 其他文件，如租赁合同

申请流程：向总公司及分支机构所属的地区税务局分别提交1903号表格及其他材料；向授权代理银行支付500比索登记费用；支付印花税；提交相关的账簿登记信息；地区税收局告知纳税人相应权利义务；最终地区税务局发放告知书及收据、发票和账簿。

时间要求：公司和分支机构或其他设施应在纳税申报前或开始营业之前完成登记申请，起算点为取得经营许可后30天内的第一次交易，或者由证券交易委员会出具的登记证明（以较早时间为准）。若该业主委员会为合作社的形式，印花税应当在当月最后五天内支付，注册登记将在印花税支付到期之前完成。若为合伙企业、联合体、政府机构，应当在法律规定的相关纳税申报、声明或宣誓之前完成注册登记。

#### （4）一次性纳税人（无纳税人识别号）

一次性纳税人主要包括：有关股息、房地产的资本利得税支付人；赠与税的负税人；房地产遗产税的负税人<sup>[201]</sup>；最终奖金税款的支付人；车辆注册人等。

共同材料要求：国家统计局认证的显示有申请者姓名、地址、出生日期、签名的身份证件或其他证件，显示信息还可包括但不限于以下信息：驾驶证；菲律宾律师协会（Integrated Bar of the Philippines, IBP）证件号；专业监管委员会（Professional Regulation Commission, PRC）证件号；护照；若申请人是已婚女性，需有结婚证。

除以上共同材料，不同类型的一次性纳税人还需根据要求向不同机构提交材料，提交材料及机构、时间要求详见表29。

<sup>[201]</sup> 房地产遗产税的适用包括死者死亡时是菲律宾合法居民；死者死亡时不是菲律宾居民且菲律宾无管辖权，以及死者死亡时不是菲律宾居民且菲律宾享有管辖权。

表29 不同类型一次性纳税人特殊材料提交要求及登记机构

类型	特殊材料要求	登记机构	时间要求
有关股息、房地产的资本利得税	出售票据	股息：卖方/出让人注册地所属的地区税务局 房地产：不动产所在地的地区税务局	应在纳税申报前或《国家税务法典（1997）》规定的其他时间之前。
菲律宾居民的赠与税	赠与票据	不动产：不动产所在地的地区税务局提交 个人一般财产：捐赠者的住所地所属地区税务局提交	
非菲律宾居民的赠与税		地区税务局39号（Revenue District Office No. 39 - South Quezon City） <sup>[202]</sup>	
房地产遗产税（死者死亡时是菲律宾合法居民）	被继承人死亡证明	死者住所/享有永久居住权住所所属的地区税务局提交	
房地产遗产税（死亡时不是菲律宾居民且菲律宾无管辖权）		地区税务局39号Revenue District Office No. 39 - South Quezon City	
房地产遗产税（死亡时不是菲律宾居民且菲律宾享有管辖权）		遗产管理人注册地或者未注册时的遗产管理人居住地所属的地区税务局	
最终奖金税款	奖金证明	申请人所在地所属的地区税务局	
车辆注册	二手汽车时需出具销售票据	申请人所在地所属的地区税务局	在与政府或其他部门接触之前完成税务登记。

（5）根据E. 0. 98注册的人（确保拿到TIN能够与任何政府机关进行交易）

材料要求：如果申请者是个人，则需提交由授权政府机构签发的任何身份证明（如出生证明、护照、驾照、社区税务证明）、护照（如

<sup>[202]</sup>不区分物的属性，申请材料都应向地区税务局39号（Revenue District Office No. 39 - South Quezon City）提交。

果是不从事贸易或商业的非居民外国人）、结婚证（如果申请人是已婚妇女）；如果申请者是非个人，则需提交证明非居民外国公司与扣缴代理之间的交易文件（如银行认证、发票、合同等）。

申请程序：完成BIR Form 1904，并将其与所要求的文件一并提交给对申请人居住地具有管辖权的地区税务局。

时间要求：应在与任何政府机构或机构进行交易之前完成并提交申请。

### 3.2.2 账簿凭证管理制度

#### 3.2.2.1 账簿设置要求

《国家税务法典（1997）》第232节规定<sup>[203]</sup>，依法纳税的企业、法人、合伙企业及个人应设立日记账和分类账。对于季度销售额、收入、利润或产量不超过50,000比索的纳税人可使用经财政部授权的简易会计账簿。企业、法人、合伙企业及个人的季度销售额、收入、利润或产量超过3,000,000比索的，其独立注册会计师每年应对其账簿进行审计和审查<sup>[204]</sup>。账簿的所得税报税表应附有妥善完成的账户信息表（Account Information Form, AIF），账户信息表应包含资产负债表、损益表、收入产出资产列表以及其中相关报表中的有关信息。除日记账和分类账外，公司、企业、合伙或个人也应按规定设置明细账（Subsidiary Books），明细账构成纳税人会计账簿的一部分，在账簿保管、翻译、制作及检查上适用的规则与分类账和日记账一致。

账簿和凭证，应当使用英语或西班牙语登记<sup>[205]</sup>。未使用英语或西班牙语的，纳税人需提供账簿和凭证的翻译版本，账簿登记者、纳税人法定代表人、或者经理（纳税人法定代表人缺席时）应对账簿翻译的正确性宣誓，翻译版本将构成上述账簿的一部分。在会计账簿中仅允许使用英语和西班牙语。

#### 3.2.2.2 会计制度简介

<sup>[203]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title IX, Chapter I, Section 232.

<sup>[204]</sup>Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 71.

<sup>[205]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title IX, Chapter I, Section 234.

2004年，菲律宾国会通过了第9298号法案（RRPUBLIC ACT No. 9298）<sup>[206]</sup>，废除了第692号总统令<sup>[207]</sup>。第9298号法案是当前菲律宾规范会计制度的主要法案，也被称为菲律宾会计法案（Philippine Accountancy Act of 2004）。第9298号法案主要规定了：（1）会计教育的标准；（2）注册会计师考试；（3）会计实务的监督、管理和规制。

会计专业监管委员会（The Professional Regulatory Board of Accountancy）是菲律宾的会计制度监督管理机构，会计专业监管委员会在专业监管委员会的监督和行政管理下，由主席和6名成员组成，任期均为三年。另外委员会应从其成员中选出一名副主席，任期一年。主席负责主持委员会的所有会议，若主席职位空缺，副主席应承担此职责。

成为菲律宾注册会计师首先应该是菲律宾公民，除此之外，还应满足以下条件：具有良好的道德品格；持有由教育部或其他政府机关正式认可的学校、学院或研究所授予的会计学士学位证书；未受刑事处罚。在满足以上条件后，经菲律宾会计专业监管委员会审查后，通过注册会计师考试后，方能获得注册会计师资格。

### 3.2.2.3 账簿凭证的保存要求

《国家税务法典（1997）》第235节规定<sup>[208]</sup>，所有账簿，包括公司、合伙或个人的明细账簿及其他会计记录，都应自行保存。账簿凭证保存期间为账簿记录的最后一项时间点至第203条<sup>[209]</sup>规定的最后期限，账簿凭证应提交至国内税务局审查，就所得税而言，一个纳税年度内只能审查一次，除非：（1）经税务局长认定的欺诈，违规或错误；（2）纳税人要求重新调查；（3）预提税合规检查；（4）资

<sup>[206]</sup> Republic of the Philippines Congress of the Philippines Metro Manila, An Act Regulating the Practice of Accountancy in the Philippines, Repealing for the Purpose Presidential Decree No. 692, Otherwise Known as the Revised Accountancy Law, Appropriating Funds Therefor and for Other Purposes.

<sup>[207]</sup> 根据《国家税务法典（1997）》规定，第692号总统令也称为《会计法修正案》。

<sup>[208]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Title IX, Chapter I, Section 235.

<sup>[209]</sup> 税务当局应当法律规定最后期限后三年内就纳税人的申报备案核查。在未经法院审查下尚未对税款核查的应当在期满后开始办理：未在法律规定期限内申报备案，最后期限从备案之日起算。申报备案在法律规定期限之前将备案日视为最后期限。

本利得税负债确认；（5）税务局长根据第5节<sup>[210]</sup>规定要求重新调查，会计账簿调查场所应在纳税人公司所在地或者是国内收入局。

所有企业、合伙企业或退休人士须自退休之日起十天内或税务局长在特别情况下准许的时间内，向税务机关提交其帐目帐簿，包括明细账和其他会计账簿。解散的公司和合伙企业必须通知税务局长，在消除任何税务责任之前不得解散。

除非有相反规定，免税组织或其他享受税收优惠个人或组织的会计账簿、其他有关的记录都向国家税务局提交审查，以方便国家税务局确定其是否符合免税或税收优惠政策条件及有关税负。

#### 3.2.2.4 发票等合法票据管理

收据、销售发票和商业发票的签发原规定于《国家税务法典（1997）》第237节<sup>[211]</sup>，该规定已被共和法令10963号修正案（RA No. 10963）第73节修改。现行的法令规定，凡在菲律宾从事商品交易、运输和服务行业的纳税人，当其交易额在100比索以上时，就应该向买方或接受服务方签发载明交易日期、货物数量、单价和货物及服务特征的发票，并至少留有副本<sup>[212]</sup>。但是，如果交易是支付租金、佣金、赔偿金或赔偿费用，那么发票上必须载明：票据名称、交易种类、支付方的地址。人工发票的原始发票由卖方在交易时交给买方，并由其在开出票据后三年内进行保存，副本由卖方保留相同的期间。

《加速成长与扩大包容》税制改革法案在原《国家税务法典（1997）》第237节的基础上新增了第237-A节<sup>[213]</sup>，规定建立电子销售报告系统，要求从事货物与服务出口的纳税人及大型纳税人根据财政部与税务局的规定，通过电子销售系统报告其销售与购买数据，对该类数据的处理、使用与保密应符合共和国法案第10173号《数据隐私法》等法律法规的规定。同时，现行法令规定，在建立能够存储和处理所需数据的系统之后，从事货物与服务出口、电子商务的纳税人及增值税大型纳税人应当根据财政部要求发行电子发票以代替人工

<sup>[210]</sup> 国家税务局局长有获取信息、传唤、检查和取得证据的权力。

<sup>[211]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Title IX, Chapter II, Section 237.

<sup>[212]</sup> Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 73.

<sup>[213]</sup> Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 74.

发票，其余纳税人也可以使用电子发票。电子发票记录的留存要求与人工发票的原始发票规定相同。税务局长可酌情免除该条款规定的有关纳税人的义务。

关于收据或发票的印制，规定在第238节<sup>[214]</sup>，印刷合法有效的发票须得到国内税收局的授权，并必须包括以下要件：经核准的连续编号、票据名称、交易类型、纳税人识别号、当事人地址等。打印收据或发票的所有人员用纳税人的日志/登记簿记录使用情况，日志/登记册应包含：票据名称、个人或单位的纳税人识别号；发票序列号、数量等。

### 3.2.3 纳税申报<sup>[215]</sup>

#### 3.2.3.1 企业所得税

##### (1) 申报要求

根据《国家税务法典（1997）》第二编第九章第52节，所有在菲律宾负有纳税义务的企业（除了在菲律宾境内没有从事交易或经营活动的外国企业，即非居民外国企业外），即国内企业和居民外国企业，均应当按照《国家税务法典（1997）》第二编第十二章的规定，提交真实可靠的季度所得税申报表以及最终调整后的申报表，各一式两份。其中：

季度所得税申报表应填写上一季度或前几个季度的所得税总额以及累积的可扣除项（BIR表格1702Q<sup>[216]</sup>），并于每一纳税年度（无论是日历年或会计年度）的前三个季度结束后的60天内提交。

最终调整后申报表（BIR表格1702<sup>[217]</sup>）涉及国内企业和居民外国企业上一日历年或会计年度的总应纳税所得额，应于4月15日之前，或会计年度结束后的第四个月后的第15天之前提交。

企业的年度申报表必须附有经审计的财务报告和相關声明。除了根据《财务报告标准》及其他被采用的标准或公约所揭露的事实之外，

<sup>[214]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title IX, Chapter II, Section 238.

<sup>[215]</sup>关于所得税的申报和税款缴纳，规定在《国家税务法典（1997）》第二编第九章至第十三章中。

<sup>[216]</sup>BIR, Quarterly Income Tax Return BIR Form No. 1702Q.

<sup>[217]</sup>BIR, Annual Income Tax Return BIR Form No. 1702-RT.

财务声明的注释必须包含企业在纳税年度内支付或产生的税款及特许权使用费的信息。纳税申报表必须由总裁、副总裁或该企业其他主要管理人员提交，并由该管理人员、财务主管或助理财务主管进行宣誓。

对于在本地证券交易所销售或交易股票取得资本利得的企业<sup>[218]</sup>，以及准备解散或重组的企业所适用的特别申报要求，分别规定在《国家税务法典（1997）》第二编第九章第52节第(C)条和第(D)条。

企业可选择用日历年或会计年度作为提交其年度所得税纳税申报表的基础，但在未依据第47节的规定征得国家税务局局长同意之前，企业不得变更其所采用的会计期间。若确有实情需要，国家税务局局长可根据有关规定合理延长企业提交纳税申报表的时间。

除非国家税务局局长另行批准，季度所得税声明以及最终调整后的申报表应提交至对提交企业的主要办公地或准备申报表所用主要账簿及其他数据的保存地有管辖权的授权代理银行，或税收区官员或征收代理人，或经授权的市或直辖市财政局。

对于指定的纳税人，尤其是大型纳税人，必须通过电子填写进行申报。在上一纳税年度满足以下条件之一的纳税人，即为国家税务局所认定的“大型纳税人”：①在任一季度已缴或应缴增值税金额不少于10万比索；②已缴或应缴消费税金额不少于100万比索；③已缴或应缴企业所得税金额不少于100万比索；④预扣或汇缴的税款金额不少于100万比索。

## （2）税款缴纳

税款总额应由纳税企业在提交纳税申报表时按照国家税务局局长所规定的方式缴付，通常情况下，企业不能申请对税款进行分期支付。具体来说，按季度申报的税款，可减去在前几个季度已支付或核查的税额，并不得迟于纳税年度（无论是日历年或会计年度）的前

---

<sup>[218]</sup> 此类企业应在每次交易完成之后的30天内提交纳税申报表（BIR表格1707）并于纳税年度结束后第4个月的第15日提交该纳税年度内进行的所有交易的最终合并纳税申报表（BIR表格1707-A）。

三个季度结束后的60日内<sup>[219]</sup>。对于企业所提交的最终调整后的申报表,若在所述纳税年度内缴纳的季度税款总和不等于该年度当年全部的应纳税所得额所应缴的总税款,则企业应当:①缴纳未付税款余额,②向后结转超额税款,③依情况抵免或返还超额支付的税款。若企业享有季度估算所得税超额部分的税收抵扣或退税,其最终调整后的申报表上所显示的超额部分可向后结转并同下一纳税年度中的应税季度中所估计的应付季度所得税额相抵扣。一旦做出这一选择,该选择在该纳税期间内应视作不可撤销的,且任何关于现金退税或纳税抵免证明的申请都不会得到批准<sup>[220]</sup>。

对企业在非本地证券交易所销售或交易股票取得的资本利得征收的税款总额,应在纳税人提交纳税申报表之日交付。

### (3) 预提税

非居民外国企业无需填写纳税申报表,对其来源于菲律宾境内的所得征收的所得税,以居民付款人进行预提的方式缴付。在最终预提税制度下,由扣缴义务人预扣的所得税金额即为全部及最终的所得税金额。根据第58节第(A)条的规定,最终预扣税的纳税申报表(BIR表格2307<sup>[221]</sup>)应在各日历季度结束起的25天内提交并缴付税款,而可抵扣预提税的纳税申报表的提交以及税款的支付不得晚于预提税款所在季度结束后次月的最后一天。除国家税务局局长另行同意,由扣缴义务人预提的税款,应通过纳税申报表进行申报,并提交至扣缴代理人合法居住或主要经营地,若扣缴义务人为企业时为其主要办公地所在的城市或自治市的授权财务主管处。

预提所得税税款由扣缴义务人在提交其纳税申报表时缴付。对于欠缴应纳税额或拖欠应纳税款的扣缴义务人,应缴纳罚款与滞纳金。除此之外,对于被要求预提并汇缴任何本法所征收税款的人士有意不预扣、计提并汇缴该税款,或以任何形式帮助、教唆偷逃税款或缴费的,应额外缴纳等同于其未预扣、或未计提并汇缴税款总额的罚款。

<sup>[219]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter XII, Section 75.

<sup>[220]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter XII, Section 76.

<sup>[221]</sup>Certificate of Creditable Tax Withheld at Source BIR Form No. 2307.

《加速成长与扩大包容税收改革法案》在第58节新增规定，应当提交最终和可扣除的预提税的纳税申报表，并且付款不得迟于进行预提的季度结束后的下一个月的最后一天<sup>[222]</sup>。

### 3.2.3.2 个人所得税

#### (1) 申报要求

根据《国家税务法典（1997）》第二编第九章第51节，提交个人所得税纳税申报表（一式双份）的主体包括：①居民公民：就其来源于境内和境外的所得；②非居民公民：就其来源于菲律宾境内的所得；③居住于菲律宾的外国人：就其来源于菲律宾境内的所得；④在菲律宾境内从事交易或业务的非居民外国人：就其来源于菲律宾境内的所得。

下列个人则无需提交所得税纳税申报表：①未在菲律宾境内从事交易或经营活动的外国个人；②根据个人所得税税率，其应纳税收入不超过25万比索的个人，但菲律宾公民与在菲律宾从事经营或职业活动的个人，无论其总收入数额多少，均应提交所得税申报表；③取得来源于菲律宾的基于服务获得纯收入的个人，其所得税已基于第79条的规定以正确的方式代扣代缴。除非取得收入的个人在纳税年度里从两个或者两个以上的雇主那里取得所得，则应进行所得税申报；④第22节第(H)条所界定的“最低工资取得者”或免于缴纳所得税的个人；⑤取得的唯一收入已按照第57节第(A)条的规定缴纳最终预提税的个人。

尽管如此，无需提交纳税申报表义务的个人仍然可能基于财政部长参考国家税务局局长意见后颁布的法规及条例的规定，而被要求提交申报表。

所得税申报表（ITR）应以纸质表格或电子形式，最多包含四页，并且只包含以下信息：①个人简介和信息；②根据本守则规定提供服务补偿收入，从事贸易或经营业务或从事专业工作的总收入，但不包括最终税收的收入；③依法可扣除额；④应纳税所得额；⑤应付所得税。

<sup>[222]</sup>Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 18.

关于提交地点，除了国家税务局局长另行允许，纳税申报表应提交至该纳税人法定居住地或主要营业场所地所在城市或自治市的授权代理银行、税收区官员、征税代表或经授权的财政主管。若纳税人在菲律宾并无法定居住地或主要营业场所地，则应提交至国家税务局局长办公室。

关于提交时间，一般情况下，个人纳税人应在每年的5月15日（Sec. 20(A)(B)）或之前提交上一纳税年度的纳税申报表。对于通过销售或交易未在本地证券交易市场上市的股票的个人，应在每次交易后的30天内提交纳税申报表（BIR表格1707），并在每年4月15日或之前提交一份最终合并申报表（BIR表格1707-A）涵盖上一纳税年度所有的股票交易。根据第24节第(D)条的规定销售或处置不动产的个人，应在每次销售或以其他方式处置之后的30天内提交纳税申报表（BIR表格1706）。从事贸易与业务的个人应在每一纳税年度第三季度结束后的60天内填写季度所得税声明（BIR表格1701Q）。其最终修订申报表（BIR表格1701）必须在每年4月15日或之前提交。对于上述申报时间，若确实存在合理事由，国家税务局局长可根据有关规定合理延长其提交时间。

仅获取工资报酬的雇员，其本年度从菲律宾雇主处获取的工资报酬，不论其数额多少、该所得税已被该雇主正确代扣代缴（扣税额等于税款）的，无需提交年度所得税申报表。由各雇主提交、并由BIR正式盖章的“扣缴通知书”等同于雇员提交的所得税申报表。

另外，第51节还专门规定了适用于某些特殊主体的申报机制，例如已婚人士、父母与取得收入的未成年子女，以及伤残人士。

## （2）税款缴纳

除薪金税由雇主代扣代缴以外，其他应纳税款应由纳税人在提交纳税申报表时缴付。当个人应纳税款超过2,000比索时，个人可以选择分两期等额缴付税款，其中首期付款应于提交纳税申报表时缴付，而第二期应于日历年结束后的10月15日（Sec. 16(A)(2)）或之前缴付。若在规定的付款日或之前未能缴付任何分期款，所有未付税款将全额到期，且还需支付因拖欠税款所产生的罚款。

### （3）雇主的代扣代缴义务

每位雇主在进行工资支付时都应根据财政部长颁布的法规及条例，确定所支付工资应预提的税款并予以扣除。但是，当个人的总报酬所得额未超过法定最低工资或每月5,000比索（二者中的较高者），则不需扣缴任何税款。

除非国家税务局局长另行准许，雇主为雇员代扣代缴的税款应通过一份申报表列明，并提交到雇主的法定居住地或主要营业场所所在地所在城市或自治市的授权代理银行、税收区官员、征税代表或经授权的财政主管。

雇主应于各日历季度结束后的25天内提交申报表并缴付税款。出于保护政府利益的必要性，基于财政部长的许可，国家税务局局长可要求雇主以更频繁的方式缴付或缴存所扣除并预提的税款。国家税务局局长可根据财政部长所颁布的法规及条例，合理地延长雇主提供及提交纳税申报表的期限。

雇主有义务预提并汇缴正确的税额。若雇主未能正确预提并汇缴税款，该税款将连同相关罚款或其他因未能预提并汇缴税款而适用的附加款一并向雇主进行征收。

### 3.2.3.3 增值税

所有应缴付增值税的主体应在每个指定纳税季度结束后的25天内就其当期的总销售或总收入金额提交季度纳税申报表（BIR表格2550Q）。对于通过电子申报纳税的主体，另行规定截止日期。但是，所有增值税登记人都应按月缴付增值税。

被取消增值税登记资格的人士，应在其登记资格被取消的25天内提交纳税申报表并缴付未付税款，但纳税人仅需为其主要经营场所或总部及所有分支机构提交一份合并纳税申报表。

除国家税务局局长另有规定，增值税申报表应提交至位于菲律宾境内该纳税人登记或被要求登记的税收区内的城市或自治市的授权代理银行、税收区官员或经授权的财政主管，并缴付相应税款。

对于以下产品需预缴增值税税款：精糖的销售、面粉的销售，及自然生长与种植的木材产品的销售。

2022年3月9日发布的No. 24-2022号税收备忘录通告规定<sup>[223]</sup>：

(1) 对于2021年6月27日至2021年6月30日期间（No. 9-2021号税收条例生效期间）的货物销售和服务提供，卖方必须申报缴纳12%的增值税。买方如果登记了增值税，可以将增值税作为进项税；如果买方从事零税率的活动，也可以选择通过增值税退税程序退回税款；或者如果买方没有进行增值税登记，还可以选择将增值税作为销售成本或费用的一部分进行申报。

(2) 对于2021年7月1日至2021年7月27日期间的货物销售和服务提供<sup>[224]</sup>，卖方和买方可以选择：暂缓缴纳该交易的增值税；或修改相关的增值税申报表，并将增值税退还给买方。

### 3.2.3.4 比例税

根据《国家税务法典（1997）》第五编第128节，负有缴纳比例税的主体应在每一纳税季度结束后的25天内提交季度申报表（BIR表格2551Q），报告其当期总销售额、总收入或总收益金额，并同时缴付应纳税款。在某一主体的增值税登记被取消且负有缴纳比例税义务时，比例税的计征从登记取消之日起算。结束经营比例税应税活动的主体应通知离其最近的国内税收官员，并在其结束经营后的20天内提交申报表，并同时缴付应纳税款。

国家税务局局长可根据法规及条例：（1）在考虑了销售额总量、经济情况、充分的安保措施以及其他本法的相关规定要求提交的有关信息后，规定可准许特定类别的纳税人遵照除上述规定的提交申报表时间之外的申报期间；（2）规定除原规定的比例税缴付方式及时间之外的方式及时间，包括预缴税机制。

当发现某主体并未开具收据或发票，或并未提交申报表，或有理由相信账簿或其他记录并未正确地反映所作的声明时，国家税务局局长在考虑了其他类似情形下参与类似营业活动的主体的销售情况、收入或其他应税税基后，可以核定最低的总收入额、销售额以及应税税基。这一数额从表面上看应能够正确地反映该主体的税负。

<sup>[223]</sup> Revenue Memorandum Circular No. 24-2022.

<sup>[224]</sup> 在此期间第9-2021号税收条例和第21-2021号税收条例都是有效的。

除国家税务局局长另有规定，负有比例税缴纳义务的主体可选择分别在其各分支机构或经营场所提交申报表，或为其所有分支机构或经营场所提交一份合并申报表，该申报表应依情况提交至所述经营或主要经营场所位于的城市或自治市的授权代理银行、税收区官员、征收代理人或经授权的财政主管。

### 3.2.3.5 消费税

#### (1) 国内商品消费税的纳税申报和缴纳

根据《国家税务法典（1997）》第六编第129节，负有缴纳消费税义务的主体应在所规定的各个生产地分别提交申报表，列明将要转移的产品描述、质量或体积，适用的税基以及应纳税款。对于本国石油、天然气或液化天然气，消费税应由进行本地销售、易货或交易的首个买家、购置人或受让人缴付，而出口商品的销售税应由有采矿权的所有者、承租人、特许权获得者或经营者缴付。若本国产品被移出生产地时未缴付税款，则该产品的所有者或占有人有义务缴付应纳税款。

除非另经特别准许，在本国产品离开生产地之前，制造商或生产者应提交纳税申报表并缴付消费税。一般情况下，申报表应提交至经授权的代理银行、或税收征收官员、或菲律宾境内经授权的市政或自治市财政主管。

财政部长基于国家税务局局长的建议，可通过法规及条例规定：  
①在考虑了转移的数量、充分的安保措施以及其他本法的相关规定要求提交的有关信息后，可准许特定某种或几种类别的纳税人适用除上述规定的提交申报表时间之外的申报期间；②在预缴税、预缴押金或类似机制项下，其他缴付消费税的方式及时间。

#### (2) 进口物件的消费税申报和缴纳

根据第131节的规定，进口物品的消费税应由所有者或进口商，或由除法定享有免税人士之外免于缴纳消费税的物品占有人依据财政部的法规，在从海关库房释放该物品之前向海关官员缴付。对于由享有免税的人士、实体或代理机构带进或进口至菲律宾境内用于销

售、转让或交易给非免税人士或实体的免税物品，购置人或接收人应被视作进口商，有义务缴纳该进口所应纳的关税及国内税款。

针对不同的商品，消费税的纳税申报表有以下几种：酒精制品消费税申报表（BIR表格2200-A），矿物制品消费税申报表（BIR表格2200-M），石油制品消费税申报表（BIR表格2200-P），烟草制品消费税申报表（BIR表格2200-T），汽车和非必需商品纳税申报表（BIR表格2200-AN），甜饮料消费税申报表（BIR表格2200-S）等。

### 3.2.3.6 单据印花税

根据《国家税务法典（1997）》第七编第200节的规定，就应税文件依法缴纳单据印花税的主体，应根据财政部长参考国内收入总局局长的意见后颁布的法规及条例的规定，提交纳税申报表并缴纳税款。

除非财政部长颁布的法规及条例另有规定，否则单据印花税的申报表（BIR表格2000）应在应税票据制作、签署、开立、接受或转让的月份结束后的5天内提交，相应的税款应在上述申报表提交时一并缴纳。然而，税款的缴纳也可以通过购买和实际添附，或通过打单机在应税票据上印花时进行缴付。

除非国家税务局局长另行准许，单据印花税的纳税申报表和应纳税款应通过对纳税人的居住地或主要经营所在地有管辖权的税收区办公处所在管辖范围内的授权代理银行进行提交或缴纳。在没有授权代理银行的地区，申报表应提交至纳税人的法定居住地或主要经营所在城市或直辖市的税收区官员、征税代理、或经授权的财政官员处。

### 3.2.3.7 关税

一般商品在进入海关时需在海关办公室办理报税手续并缴纳关税。关税的申报具体由《菲律宾关税与海关法》调整。

## 3.2.4 税务检查

### 3.2.4.1 纳税评估

#### （1）法律依据

根据《国家税务法典（1997）》第六节的规定，纳税人依据法律要求提交了纳税申报表后，国家税务局局长或其授权代表可能会授权对纳税人的检查，并评估税款的准确金额，若是未提交纳税申报表，则难逃被国家税务局局长检验这一程序性规定。国家税务局局长或者其授权代表在核查纳税人的申报金额时，有权检查纳税人的账簿、文件、记录或者其他与纳税人相关的数据或者调查材料，并传唤纳税人或者有保管账簿权限的雇员到场参加。若纳税人未能在规定时间内提交报告，或有理由相信该报告有误或不完整，国家税务局局长应按照可获取的证据评估合适的税额。若纳税人未能在规定时间内提交纳税申报表或其他材料，或是恶意提供错误的材料，国家税务局局长应基于其认知以及可以搜集的证据和信息制作或修订申报表。当存在纳税人有退出应税行业、准备离开菲律宾或将其财产转移、隐匿、变卖的行为时，或纳税人曾经或正在实施阻碍征税工作的行为时，税务管理委员会有权宣布该纳税人的应税期限，并有权发出纳税通知，要求其在指定的期限内缴清过去所拖欠的税款以及现在应缴的税款，以及不缴纳税款应受的处罚；

## （2）评估程序

### ①初步评估通知（Preliminary Assessment Notice, PAN）

在2013年之前，当税务检查人员完成审计和调查后认定纳税人有纳税义务时，需通过书面报告通知纳税人相关决定。如果纳税人对于该报告的部分或全部内容持有异议，则税务检查人员必须通知并邀请纳税人参加非正式会议（Informal Conference）以便陈明自己的观点。自2013年后，税收地区官员要求纳税人参加非正式会议的规定已经被取消。国家税务局不再发布非正式会议通知<sup>[225]</sup>。在案件审核和评估之后，评估部门若有充分的依据和基础认为纳税人税款缴纳不足，将下发PAN。PAN必须详细说明评估所依据的事实、法律、规则以及相关条例。纳税人可以在15日内对PAN提出异议。

<sup>[225]</sup>BIR, Amending Certain Sections of Revenue Regulations No. 12-99 Relative to the Due Process Requirement in the Issuance of a Deficiency Tax Assessment, Revenue Regulation No. 18-2013, Nov. 28, 2013.

值得注意的是，PAN并非必经的法定程序，在某些情形下，税法规定可不用发布PAN而直接由菲律宾国家税务局发布最终评估通知（Final Assessment Notice, FAN）：A. 当发现出现的欠税是由于纳税申报表中计税的计算错误；B. 当预税款与代扣代缴人实际汇回的金额之间有差异时；C. 当某一纳税人选择就某个纳税期间内就超额抵免的预提税主张退税或抵扣时，若认定该纳税人已将同样数额税款向后结转并自动在下一年度的纳税季度中申请与预估税负相抵扣；D. 当应缴纳消费税的物品未缴纳消费税时；E. 当享有免税待遇的主体在本地购置或进口的物品，例如但不限于机动车辆、资本设备、机器及备件，被销售、交易或转让给非免税人士时<sup>[226]</sup>。

## ②正式缴税函（FLD）与FAN

自收到PAN之日起，如果纳税人未能在15日内回应，那么将被定性为拖欠税款，国家税务局将在规定期限内下发正式缴税函（Formal Letter of Demand, FLD）和FAN<sup>[227]</sup>。FLD与FAN必须陈述评估所依据的事实、法律、条例或法律框架，否则评估将被视为无效<sup>[228]</sup>。FAN如果超过规定期限后才下发，将被视为无效通知，除非在规定期限内纳税人已经进行相应整改。同时，在收到评估结果之日起，纳税人仍然有30天时间可以提出异议要求再评估或再调查，在提交异议请求的60天内，需要提交所有相关的证明资料，否则该纳税评估将作为最终结果。如果纳税人未能提交支持其异议的具体事实依据、相关法律规定以及证据，那么纳税评估将具有终局性。另外，如果纳税人仅针对FLD与FAN中的部分税款税目提出异议，那么对于没有争议的剩余部分，纳税人应当继续缴纳。

若纳税人的申诉被全部或部分驳回、或在提交资料的180天内未收到回应，则受到该决定或不作为不利影响的纳税人可在收到该决定的30天内，或从180天期间结束之日起向税务上诉法院提请上诉，否

<sup>[226]</sup> BIR, Amending Certain Sections of Revenue Regulations No. 12-99 Relative to the Due Process Requirement in the Issuance of a Deficiency Tax Assessment, Revenue Regulation No. 18-2013, Nov. 28, 2013.

<sup>[227]</sup> Revenue Regulation No. 18-2013, Section 3.1.1.

<sup>[228]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Title VIII, Chapter III, Section 228.

则该决定将成为最终、待执行且可请求的决定<sup>[229]</sup>。如果国家税务局局长在自纳税人提交全部文件之日起的180天内未采取任何措施，那么纳税人可以在180天期间结束后的30天内可向税务上诉法院提出申请要求审核；或者继续等待国税局局长对纳税评估的最终决定，并在收到此决定副本之日起30日内向税务上诉法院提出上诉<sup>[230]</sup>。

③对争议性评估的最终决定（Final Decision on Disputed Assessment, FDDA）

在纳税人提出行政异议后，国家税务局局长或其授权代表应在180天内针对纳税人的异议请求发布FDDA。2016年6月13日，菲律宾财政部和税务局发布了税收备忘录命令No. 26-2016<sup>[231]</sup>（Revenue Memorandum Order No. 26-2016），专门制定了处理争议性税务评估以及发布FDDA的政策和指南。

根据该税收备忘录命令，无论纳税人的异议是否被部分或完全接受或驳回，税务机关均应通过发布FDDA告知纳税人对其提出异议的决定。再调查的申请仅适用于纳税人对FAN和FLD提出异议。在发布FDDA后，纳税人就不能申请再调查作为寻求救济的途径。在纳税人提请重新考虑并提交异议书后的180天内，或是纳税人提请再调查申请的60天提交相关材料期间结束后，如果税务机关未能对异议采取措施，并且纳税人在180天后的30日内向税收上诉法院提起上诉，则税务机关应发布FDDA。

在FDDA发布以后，纳税人可以选择部分或完全接受并履行纳税评估决定。如果FDDA是由税务总局局长的授权代表签发，纳税人应当自收到FDDA后30日内向税务总局局长提交重新考虑的动议，或向税务上诉法院提起上诉。向税务总局局长提请重新考虑或是向法院提起上诉，不应使纳税人失去选择自愿履行税务评估决定的机会。

在下列情况下，税务评估结果将作为终局性的、具有执行力的决定：A. 纳税人未能在接到FLD和FAN之日起30日内提出有效的异议申

<sup>[229]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title VIII, Chapter III, Section 228.

<sup>[230]</sup>Simon Whitehead, the Tax Disputes and Litigation Review, Law Business Research Ltd, February 2015.

<sup>[231]</sup>Department of Finance & BIR, Policies and Guidelines in Handling Disputed Assessments, Revenue Memorandum Order No. 26-2016.

请；B. 纳税人未能在提出再调查申请之日起60日提交相关的证明材料；C. 纳税人未能在接到国家税务局局长授权代表签发的FDDA之日起30日内向国家税务总局局长或税收上诉法院提出上诉；D. 纳税人未能在接到国家税务局局长签发的FDDA之日起30日内向税收上诉法院提出上诉；E. 纳税人未能依据现有的法律和程序及时提交申请重新考虑的动议，或起诉到上级法院，或未能向税务上诉法院全体法官共同审理（CTA En Banc）或最高法院提起上诉；F. 纳税人未能收到评估通知，其原因是纳税人的实际地址与其在税务登记系统登记的地址不符，由于纳税人在变更其地址或停止经营活动后，未能及时更新其在税务机关的登记地址或注销其登记。

### （3）评估期限

根据《国家税务法典（1997）》第203节<sup>[232]</sup>规定，除了第222节另有规定外，对于国内收入税的纳税评估，应在法律规定提交纳税申报表最后一天后的三年内进行，在此期间结束后对于该笔税收的征纳并未进行纳税评估的不得开始法律诉讼程序。但是，对于在法律规定期间之外提交纳税申报表的，该三年的时效期间应自纳税申报表提交之日起算。根据第222节，对于企图通过造假或伪造的申报表逃税或未能提交纳税申报表的情况，时效将延长至在发现造假、伪造或遗漏信息的10年内进行纳税评估，或通过法庭诉讼来征收的税款无需经过纳税评估即需提交。

根据第223节的规定，若发生下列情形，税务审计追征期间应当中止，在中止期间以及此后的60天内国家税务局局长不得进行纳税评估，或进行扣押，或在启动法庭诉讼程序：A. 当纳税人请求重新调查，且得到国家税务局局长的允许；B. 当不能按照纳税人在其填报的纳税申报表中的地址找到该纳税人；C. 当扣押或扣缴令正式送达纳税人、其授权代表或有民事能力的家庭成员之一时，无法确认其财产；D. 当纳税人位于菲律宾境外。

## 3.2.4.2 税务稽查

<sup>[232]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Title VIII, Chapter I, Section 203.

国内税务管理委员会是税务稽查的主要机关，国内税务管理委员会有权制定当事人在申报纳税义务时应遵守的相关规定。这些规定将能保障税款核定和税务稽查工作的顺利展开，确保税务机关得到较为真实的核定或稽查结论。

税务局对所得税税款的核查规定在《国家税务法典（1997）》第56节，当税务局对所得税申报表核查时，发现少报或漏报税款时，应当责令纳税人补缴差额税款。

### 3.2.4.3 税务审计

#### （1）概述

税务审计和评估程序以国家税务局发布的当局邮件（Letter of Authority, LOA）作为起始。当局邮件是一种官方文书，其内容包括经授权的税务审计人员对纳税人相关年度的账簿以及会计凭证进行调取和检查，找出可能存在少缴税的情况并处以罚款等行政处罚。需要注意的是，所有的税务审计或对纳税人的调查必须由国家税务局局长或者其地区长官发布授权书后方可执行，否则该审计或调查无效。接受授权书委托的税务审计人员必须自发布授权书之日起120日内完成审计并提交一份《税务审计报告》。如果《税务审计报告》未能在120日内完成，那么授权书将失效并需由国家税务局重新发布。

#### （2）审计对象

菲律宾国家税务局局长在制定年度审计项目时，会规定审计对象的筛选标准，被纳入审计范围的纳税人主要分为四类：①强制性审计的情形；②最优先审计的纳税人；③其他优先审计的纳税人；④基于税收地区官员的自由裁量权。这四类税务审计的情况如下：

##### ①强制性审计的情形

A. 主张所得税退税款或税收抵免结转额度超过10万比索，以及全年销售收入超过1,000万比索（在某些案件为500万比索）的纳税人，税务机关将审计或调查其所有相关年度的国内收入所涉及的相关纳税义务。

B. 纳税人在纳税年度末申请增值税退税或者申请税收抵免额度超过10万比索的，税务局将会对相关年度的增值税应纳税额进行审计或调查；

C. 当经营中的总销售或总收入或者总遗产不超过1,000万比索（在特定案件中为500万比索）时，遗产税申报连同其他税收义务；当总遗产超过1,000万比索（在特定案件中为500万比索）时，遗产税申报不含其他税收义务；

D. 对于总资产或总销售额超过1,000万比索的企业终止经营，将审计或调查前一年度以及终止经营年度所有相关的国内纳税义务，并要求纳税人提供完税清单。

E. 总资产或总销售额超过100万比索的公司进行合并、分立以及其他形式的企业重组，将审计或调查公司重组前一年度以及公司重组年度的所有国内收入纳税义务，尤其是公司重组后原公司注销的情形。

## ②最优先审计的纳税人

最优先审计的纳税人是指总销售收入超过500万比索（特定案件为300万比索）的下列主体：评估中心；经职业教育和技术发展局（Technical Education and Skills Development Authority, TESDA）认证的企业；健康服务提供者；医院；护理学校；餐厅，餐饮服务业；建筑公司；从事租赁业的纳税人；未上市非营利公司或组织及基金会；合作社；从事借贷业务的投资人<sup>[233]</sup>；典当行；不动产开发商；酒店以及其他旅游相关设备，包括度假村运营商；零售贸易；农产品经销商以及提供商；物流提供者<sup>[234]</sup>；政府机关、机构、地方性政府以及国营公司的承包人；纳税人未能按要求提交至少一个季度的销售和采购清单；

## ③其他优先审计的纳税人

A. 在年度企业所得税纳税申报表中填写零申报，经初步审查发现企业存在经营活动，并且其营业规模已达到了税务审计的程度；

<sup>[233]</sup>根据菲律宾法律规定，从事借贷业务的投资人是指：除银行以外，非银行金融中介，金融公司以及其他并不具有类似银行的职能的金融中介，为它们自身或者其他投资人融资。

<sup>[234]</sup>例如码头装卸，货运，快递服务业。

B. 应当缴纳所得税的纳税人实际税负不到总销售额的2%，或者增值税应缴税额不到总销售额的3%；

C. 纳税申报显示企业亏损或者在纳税申报中没有应税收入；

D. 根据各地税收地区所的统计名列全国纳税前20000名的私营企业；

④基于税收地区官员的自由裁量权

税收地区官员可以对未纳入年度评审计划书范围的纳税人进行审计，但是其筛选候选人总数不得超过该年度将被执行税务审计的纳税人总额的25%<sup>[235]</sup>。

### (3) 纳税人提交的书面文件

在税务审计或调查取证过程中，税务审计人员通常会检查纳税人提交的书面文件。税务审计人员需要验证纳税人的纳税申报中各应税项目的数额以及其使用的税率是否正确，纳税人财务报表中申报的成本费用是否属实，并决定纳税人申请的抵扣是否适当且为税法所允许。

以下是在税务审计期间纳税人应提交的文件证明：①之前纳税人收到的授权书或者税务审计通知；②相关审计年度的包含审计财务报表等附件在内的所得税纳税申报表；③前一年度的包含审计财务报表等附件在内的所得税纳税申报表；④包含银行正式收据等附件在内的按季度所得税申报表；⑤按月度和年度的预提税信息申报表；⑥按月度和季度的增值税申报表；⑦单据印花税的完税凭证；⑧体现名义账户以及真实账户月总额的工作文件；⑨试算平衡表；⑩租赁合同或协议的副本；⑪最后一次提交给证券交易管理委员会的综合信息汇总表的副本。

另外，税务审计人员还会采取实地审计的方式，对纳税人的总账、销售和采购账簿、子公司的销售和采购账簿、销售发票以及其他票据，转账凭证以及其他相关记录进行检查。

<sup>[235]</sup>Baker & McKenzie, *Handling Tax Controversy in Philippines*, 2013, pp.6-9.

### 3.2.5 税务代理

#### 3.2.5.1 菲律宾对税务代理的规定

为规范税务代理行为，授权税务代理机构及代理人从事相关税务代理活动，财政部和国税局于2006年共同发布了2006年第11号税收条例（Revenue Regulations No. 11-2006）<sup>[236]</sup>。根据该条例，税务代理机构或税务代理人的业务范围包括：根据税收法典或条例规定，参与税收日常管理、证明、审计、申报备案及出具其他报告；有权参与税务调查、提出异议、请求退款或获取税收优惠；可代表纳税人出席会议、听证，并处理纳税人涉税事务。

菲律宾税务代理认证协会（The Accreditation Boards）是BIR下属处理各项税务代理申请业务的专门机构，包括税务代理的资格认证、停职及资格撤销。税务代理认证协会分为国家税务代理认证协会（Revenue National Accreditation Board, RNAB）和地区税务代理认证协会（Revenue Regional Accreditation Board, RRAB）。从事税务代理的税务代理人、税务事务所或者其他代理人都应在税务代理认证协会认证，已在菲律宾会计师协会和证券交易所认证的代理人或事务所无需再次认证，但仍应缴纳认证费用。

除专业税务代理人外，在出具充分证据的情况下，个人在以下情形也可从事部分税务代理活动：代理家庭成员的税务事务；代理雇主的雇员；公司职员；受托人、委托人、监护人、管理人、执行人以及信托、管理、监护等机构职员；政府单位、机构或部门职员，或者基于其职责代表政府单位、机构或部门。

##### （1）税务代理机构及代理人的资格申请

申请成立税务代理机构或成为代理人，除了专业能力、资质及品德的考量外，申请人还需满足以下条件：

①税务代理人：取得经专业委员会出具的注册会计师资格；不具有注册会计师资格，须取得法学博士学位以上，或经教育部认可的艺

<sup>[236]</sup>BIR, Consolidated Regulations on the Accreditation of Tax Practitioners/Agents as A Prerequisite to Their Practice or Representation Before the Bureau of Internal Revenue and Further Simplifying and Superseding Revenue Regulations No. 15-99 (REVENUE REGULATIONS No. 11-2006), June 15, 2006.

术、商业及管理学士学位且有18个月以上从业经验；经两名以上菲律宾律师或者注册会计师推荐；未受刑事处罚；必须是菲律宾公民。

②一般税务合伙：合伙人需符合税务代理人申请条件；该合伙机构已在证券交易所注册。

③其他从事会计或税务的公司实体：需在证券交易所注册，主要负责人或授权代表应当符合税务代理人申请条件。

根据2010年发布的No. 4-2010税收条例，对所有认证申请，RRAB和RNAB应验证申请人的资格以及所需文件的完整性。如果确定申请是完整的，并且发现申请人的资格符合本规章第4节的规定，则应在RRAB或RNAB收到完整申请之日将申请盖上“已接受”（RECEIVED）字样。在所有情况下，RRAB或RNAB均有权批准或拒绝属于各自管辖范围内的认证申请，并应在收到完整申请后的30天内处理申请<sup>[237]</sup>。

RRAB或RNAB批准了认可申请的申请人，应获得由其各自负责人签署的认证证书。除非因故提前撤销，该证书自签发之日起有效期为3年。

国内税务管理委员会负责税务代理人的确定和登记工作，个人和专家组都可以成为税务代理人。如果申请人的税务代理申请遭到了国内税务管理委员会或国家税务代理登记处和当地税务代理登记处的拒绝，那么当事人可以到财政部有关部门寻求救济。财政部的有关部门将在60天内解决。但财政部在60天内没有给当事人答复的，则视为当事人取得了税务代理权<sup>[238]</sup>。

## （2）暂停或取消税务代理资格

纳税人、菲律宾注册会计师协会或者菲律宾税务管理协会<sup>[239]</sup>及其他专业协会、国内税务局、RNAB或RRAB在以下任何情形之一均可提出暂停或取消税务代理资格的申请：违反《国家税务法典（1997）》涉及刑事犯罪，存在欺诈、违约；提供虚假或误导性信息；为获得代理业务，提供虚假或误导性信息欺骗客户，或者向客户表示其与国内

<sup>[237]</sup> Revenue Regulations No. 4-2010.

<sup>[238]</sup> 陈云东（主编），《菲律宾共和国经济贸易法律指南》，北京：中国法制出版社，2006年版，第212页。

<sup>[239]</sup> 对菲律宾税务管理协会的介绍可访问：

<http://www.cctaa.cn/katzzjj/2016-08-24/14392.html>

税务人员有利益勾结；骗取退税；为客户提供逃避税方案；向客户收取不正当利益；以威胁、诬告、强迫，以财物或承诺等方式影响税务人员；被取消律师资格；辱骂、诽谤税务人员；被会计师协会发现存在违规行为。

2010年发布的No. 4-2010税收条例列出了暂停、取消或撤销认证的其他理由<sup>[240]</sup>：

① “轻率行为”（Reckless Conduct）。这是一种极不合理的不作为或虚假陈述，包括在纳税人不遵守现行税法规定及其规则和条例（包括财务会计准则和税务会计规则）的情况下，对从业人员应当遵守的一般注意标准的极端背离。如果纳税人的应税销售、收据或收入严重少报，或大量多报经修订的《税法》第248条所界定的扣减额，且税务局在执行其执法活动时发现这种差异，则应推定税务代理/从业人员有“轻率行为”。确定其行为模式的一个考虑因素是确定执业者是否明知、疏忽大意还是严重无能；

② 未能遵守继续专业教育（Continuing Professional Education, CPE）的完成情况；

③ 始终未在提交给BIR的文件中注明BIR认证编号。

资格撤销申请应当向居住地或者机构所在地的RRAB提出，由菲律宾注册会计师协会、菲律宾税务管理协会及其他专业机构提出的撤销申请应经单位主管人员签字；未经听证，税务代理资格不得暂停或撤销，听证结束之后，RRAB应当基于少数服从多数投票原则做出最终决定。所有材料应送达申请者。自收到税务代理资格被暂停或取消后15天内，申请者或者税务代理人可提出复议，复议期间决定不停止执行。

### 3.2.5.2 菲律宾税务代理市场现状

菲律宾税务管理协会（Tax Management Association of the Philippines）<sup>[241]</sup>成立于1981年10月，是一个由菲律宾税务从业人员组成的非股份性和非营利性的组织，该协会是菲律宾税务机关认可的协会，在制定、实施税收政策并推动税制改革中发挥重要作用。

<sup>[240]</sup> Revenue Regulations No. 4-2010.

<sup>[241]</sup> 该协会网站参见<http://www.tmap.org.ph>

### 3.2.6 法律责任

《国家税务法典（1997）》第十编<sup>[242]</sup>分别规定了附加税、税收犯罪行为以及公职人员税务犯罪和其他罚则。

附加税是在纳税人违反税收法律规定的情况下，如未按时按额缴纳税款，由税款征收机关对其在原税款基础上加征的税款，具有一定的惩罚性。附加税适用于税法规定的所有税种，征收规则与主税款征收的时间、方式一致，并作为税款的一部分。附加税主要分为两种，一种为加征的民事处罚，加征比例为税款的25%或50%，另外一种则是税款滞纳金，一般为税款的20%。

违反税法并构成犯罪的，除应缴纳税款外，还应受到相应的处罚，被逮捕后缴纳的税款不能成为有效的抗辩理由。帮助犯罪或教唆犯罪的人也将受到相同的处罚。若罪犯不是菲律宾公民，在服刑后将被驱逐出境；公职人员犯罪的，应从重处罚；注册会计师犯罪的，其注册会计师资格将自动吊销。

#### 3.2.6.1 违反基本规定的处罚

BIR在2015年发布的Annex A of Revenue Memorandum Order (RMO) No. 7-2015<sup>[243]</sup>（税收备忘录7号附件A，以下简称附件A），规定了违反《国家税务法典（1997）》的各项罚则。

##### （1）登记违法处罚

表30 违反税务登记罚则表（单位：比索）

法典条款	违反情形	罚则	罚款协调金额确定
第236节 第258节	未进行税务登记	处 50,000 比索以上 200,000 以下的罚款，并处六月以上两年以下监禁 <sup>[244]</sup>	根据所在城市不同： a. Cities 20,000 b. 1st class municipalities 10,000 c. 2nd class municipalities 5,000

<sup>[242]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title X.

<sup>[243]</sup>BIR, Annex A of Revenue Memorandum Order (RMO) No. 7-2015 for Revised Schedule of Compromise Penalty, March 23, 2015.

<sup>[244]</sup>See Senate S.B. No. 1906, Sec. 26.

			d. 3rd class municipalities 2,000
第258节	未按时（每年1月31日之前）支付年度登记费用	处300,000比索以上500,000以下的罚款，并处两年以上四年以下监禁 <sup>[245]</sup>	根据所在城市不同： a. Cities 30,000 b. 1st class municipalities 20,000 c. 2nd class municipalities 15,000 d. 3rd class municipalities 10,000
第236节 第275节	未按规定出示税务登记证	处10,000比索以下罚款，或不高于6个月有期徒刑，或两者同时惩处	1,000
第236节 第275节	没有登记证明	处10,000比索以下罚款，或不高于6个月有期徒刑，或两者同时惩处	1,000

## (2) 会计核算违法处罚

表31 违反会计核算罚则表（单位：比索）

法典条款	违反情形	罚则	罚款协调金额确定
第250节	未能按照本法或总局长的要求在规定日期前提交信息申报单、报表或清单，或保留任何记录，或提供任何信息		按每次1,000比索的金额缴纳；但规定，合计征收金额在一个日历年度内不得超过25,000比索
第257节	注册会计师或在其领导下的人士：蓄意伪造任何检查或审计后的报告或报表，或者是存在显著误报或疏忽	处 50,000 比索 以 上 100,000 以下的罚款，并处两年以上六年以下监禁；若为注册会计师则证书将被吊销	根据第204节规定，因涉及税务欺诈，无法以罚款协调
第257节	任何人士：非第二百三十二节(B)小节中所规		

<sup>[245]</sup> See Senate S. B. No. 1906, Sec. 26.

定的独立注册会计师或财务官员					
①纳税人的账簿进行检查和审计；		25, 000			
②未经审计即签署并认证财务报表；		25, 000			
③向任何纳税人提供不符合本法或依本法颁布的法规及条例中对国内税收所用会计账簿要求的账簿；		25, 000			
④在知晓的情况下在账簿或上述段落中提及的记录中做虚假分录或记录虚假或假冒名称；		根据第204节规定，因涉及税务欺诈，无法以罚款协调			
⑤设置两套或更多的记录或账簿；		根据第204节规定，因涉及税务欺诈，无法以罚款协调			
⑥以任何方式进行违反本节规定的违反行为或玩忽职守行为；		处1, 000比索罚款，特定情形下可参照附表罚款，但若涉及欺诈，则不能以罚款协调			
⑦ A. 未能以本国语言(英语或西班牙语)设置第二百三十二节中要求账簿,或本法第二百四十三节要求的真实完整的翻译版；		根据总收入：			
		下限	上限	罚款	
		xxx	5, 000	1, 000	
		50, 000	100, 000	3, 000	
		100, 000	500, 000	5, 000	
		500, 000	5, 000, 000	10, 000	
		5, 000, 000	10, 000, 000	15, 000	
		10, 000, 000	20, 000, 000	20, 000	
		20, 000, 000	50, 000, 000	30, 000	
	50, 000, 000	xxx	50, 000		
B. 或按本国语言(英语或西班牙语)设置的账簿或记录中发现与按其他语言设置的账簿中有重大差异；		根据第204节规定，因涉及税务欺诈，无法以罚款协调			
⑧企图以任何形式偷逃本法所征收的税款，或在知晓的情况下使		根据第204节规定，因涉及税务欺诈，无法以罚款协调			

	用虚假或伪造的国防税收收据、授权信、授权登记证书、税收抵免证明、税收借项通知以及其他有关表格的		
--	---	--	--

### (3) 纳税申报违法处罚

当企业提交申报表后，国家税务局局长应对其进行审查，并核实应纳税款的数额。在出现企业未缴足税款或未按时缴纳税款时，将对纳税人就其未付税额适用欠税利息（Deficiency Interest 或 Delinquency Interest，但两者不能同时适用），现行的利率规定为菲律宾中央银行规定的贷款利率的两倍，自规定的纳税日起直至所有税款全额缴纳完毕为止<sup>[246]</sup>。通常在未能支付以下税款的情况下会产生适用欠税利息的问题：

- ①基于提交的纳税申报表中显示的应纳税款；
- ②在不要求提交纳税申报表情况下的应纳税款；
- ③在国家税务局局长发出的通知和要求中出现的应纳税款日后追加罚款或利息。

除此之外，在出现下列情况时，还需按照应纳税额的25%额外给予处罚：①未能在本法或法规或条例中规定的时间内提交任何纳税申报表并缴纳应纳税款；②除非国家税务局局长另有授权，将纳税申报表提交给规定国内税收官员以外的官员；③未能在核定通知要求时间内缴纳拖欠的税款；④未能在应纳税款日之前或当日全额或部分缴纳本法或法规或条例中要求提交的任何纳税申报表中显示的金额，或在不要求提交纳税申报表时应纳的全额税款。

对于故意不在法律规定的期间内提交纳税申报表，或对于有意错报或伪造纳税申报表的纳税人，要加征税款本金的50%作为罚金。

对于未能按照法律或国家税务局局长的要求在规定日期前提交信息申报表、报表或清单，或保留任何记录，或提供任何信息的情况，除非有合理的理由且证明不是有意疏忽，否则根据总局长的通知及要求可由未能成功提交、保留或提供上述文件的主体，按每次1,000比

<sup>[246]</sup>Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 75.

索的金额缴纳罚款。在任一年度里，合计征收罚款金额不得超过25,000比索。

### 3.2.6.2 不履行纳税义务处罚

#### (1) 对不缴或少缴税款的处罚

根据《国家税务法典（1997）》第249节规定，经核查确认后未缴纳的税款，将按菲律宾中央银行规定的贷款利率的两倍计算利息，自规定的纳税日起直至所有税款全额缴纳完毕为止。滞延付款利息的计算基础根据实际情况，可以是全部应纳税所得额，也可以是到期应付的税款金额或者是未付税款。对于延期付款的利息，纳税人可选择全额付款或分期付款，若未能按期支付税款的，经通知后，就未能支付的款项，按上述税率重新计算及收取利息，直至完全支付为止。

#### (2) 对不履行扣缴义务的处罚

根据第251节规定，扣缴义务人未按规定代扣代缴应纳税款，或者协助逃避税的，除按本章规定处罚外，一经定罪，对于未按规定扣缴的金额，应处相等于未扣留或未计入税款总额的罚款。根据第252节规定，任何雇主或扣缴义务人未能或拒绝返还超额预扣税款的，除了缴纳上述罚款外，还应当处以等同于超额预提税数额的罚金。

#### (3) 对逃避或欺诈税款的处罚

纳税人逃避税款的，处50万比索以上1,000万比索以下的罚款，并处6年以上10年以下监禁<sup>[247]</sup>。

### 3.2.6.3 其他处罚

#### (1) 开具增值税发票的合规性要求与罚款

根据《国家税务法典（1997）》第四编第二章第113节的规定，已登记增值税的主体，应当就每一笔商品或财产的销售、易物或交换开具增值税发票，并就每一笔商品或财产的租赁，以及每一次服务的销售、易物或交换开具正式的增值税收据。关于增值税发票与正式收据所应包含的信息，规定在第113节第(B)条中。按照第106节（关于销售货物与财产的增值税）以及第108节（关于服务销售以及财产使

<sup>[247]</sup>Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 76.

用或租赁的增值税)，应当缴纳增值税的主体除了所要求的常规会计记录外，还应当保留记录每日购销的辅助性记录，该辅助性记录应含有财政部长所要求的信息。

若一个并未进行增值税登记的主体开具了印有其纳税人识别号（TIN）的发票或收据，后面有“增值税”字样，这种错误开立发票的行为将导致：

①开票人除了应就其交易缴纳比例税之外，还应当按照第106条和第108条的规定缴纳增值税，并且无法享受进项税抵免。不仅如此，还要按照第248节第B条的规定被处于50%的罚款。

②如果发票或收据上的信息符合法定要求，则对于买方而言，该笔增值税可作为进项税抵免。

如果进行增值税登记的主体对免税交易开立增值税发票或增值税正式收据，却未在发票或收据上突出显示“增值税免税交易”的字样，则该笔交易将成为应纳税交易，并且由发票或收据开立人支付增值税。而购买人可就该笔交易申请进项税收抵免。

## （2）票据管理违法处罚

未按规定使用票据的，将被处以罚款：

表32 违反票据管理或未按规定印刷票据罚款金额<sup>[248]</sup>（单位：比索）

违反票据管理罚款金额		
类型	初次违反	二次违反
未开具收据、销售或商业发票	10,000	20,000
拒绝开具收据、销售或商业发票	25,000	50,000
收据、销售或商业发票信息不真实	1,000	5,000
收据、销售或商业发票金额错误	10,000	20,000
副本与原始票据不一致	25,000	50,000
使用未经注册的收据、销售或商业发票	10,000	20,000
使用未经注册的收银机替代发票或收据	25,000	50,000
未按规定印制发票或收据		
未经BIR授权印制发票或收据	10,000	20,000
发票或收据印制未显示以下任一信息：纳税人信息、交易类型、营业地址、纳税人账号、增值税号（增值税纳税人情形下）	5,000	10,000
未按《国家税务法典（1997）》第238节提交印制季度报告	1,000	3,000

<sup>[248]</sup> Application for Authority to Print Receipts & Invoices Penalties.

根据现行《国内税务法典（1997）》（经共和国法案第10963号修订）第264节的规定，未经授权印制销售收据或商业发票，印制多套收据或发票，印制未编号、未包含纳税人名称、经营性质、纳税人识别号与营业地址的发票，或印制其他欺诈性收据、销售或商业发票的行为，将处以50万到1,000万比索的罚款，及6年到10年的监禁<sup>[249]</sup>。

### （3）未按规定传输电子销售数据的处罚<sup>[250]</sup>

2018年1月1日起生效的《加速成长与扩大包容》税制改革法案第74节在原有《国内税务法典（1997）》的基础上新增了第264-A节规定，根据第237-A节，应当报告电子销售数据而没有报告的纳税人应根据其违规天数支付每天相当于纳税人经审计的财务报表中当前纳税年度前第二年所反映的年净收入0.1%的罚款，或10,000比索（以较高者为准）。如果一个纳税年度内纳税人违规的天数超过180天，则应当处以永久关闭的额外处罚。但因不可抗力或纳税人无法控制的原因导致未能提交报告的，不适用该条的处罚。

### （4）购买、使用、持有、销售或要约出售、分期付款、转让、更新、升级、保留或维护销售数据抑制设备的处罚<sup>[251]</sup>

2018年1月1日起生效的《加速成长与扩大包容》税收改革法案第79节在原有《国内税务法典（1997）》的基础上新增的第264-B节规定，任何购买、使用、持有、销售或要约出售、分期付款、转让、更新、升级、保留或维护可以阻止创建、修改、隐藏或删除销售交易电子记录的设备的行为，将被处以50万比索到1,000万比索的罚款，并处以2年到4年的监禁。累计篡改超过5,000万比索的电子销售记录将被视为经济破坏并处以最高处罚。

### （5）与燃料标识有关的犯罪<sup>[252]</sup>

2018年1月1日起生效的《加速成长与扩大包容》税收改革法案第80节在原有《国内税务法典（1997）》的基础上新增了第265-A节，其中规定，对于为国内使用的目的而销售、分销、运输的燃料，未进

<sup>[249]</sup> Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 77.

<sup>[250]</sup> Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 78.

<sup>[251]</sup> Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 79.

<sup>[252]</sup> Tax Reform for Acceleration and Inclusion Act, Sec. 80.

行燃料标记、去除原有标记或在商品中掺假或稀释的，一经定罪，将处以以下处罚：第一次犯罪罚款200万比索，第二次犯罪罚款500万比索，第三次犯罪罚款1,000万比索并吊销从事任何贸易经营的许可证；未经授权制造、进口、出售、使用燃料标识，或制造、进口、出售、使用假冒燃料标识，或使用欺诈方式进行标识等行为，一经定罪，将被处以100万比索到500万比索的罚款，并处以4年到8年的监禁。

### 3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

#### 3.3.1 非居民税收征管措施简介

##### 3.3.1.1 外国投资者报税流程

外国投资者在菲律宾注册企业后，开始经营活动前，应到国内税务局（BIR）领取纳税人识别号（TIN）。具体程序为：携带证券交易委员会颁发的企业登记证明（或在菲律宾经商证明）和市长许可证（或申请市长许可证的文件），前往对其营业所在地有管辖权的BIR地区税务局（RDO），填写相应的表格，到RDO指定银行缴纳500比索的年检费用，向RDO支付15比索的办证费和15比索的印花税，RDO将签发税务登记证明（2303号表格）。

（1）报税时间：上一年度所得税报税截止时间是当年的4月15日。

（2）报税渠道：可通过地区办公室授权代理银行（Authorized Agent Bank, AAB）或收税官（Revenue Collection Officer）等报税。

（3）报税手续：

①填写3份1702号表格。

②如有收入，应到注册地临近的AAB，提交填好的1702号表格及收入相关附件；在没有AAB的地区，应把表格和相关材料提交给收税官；从相关地点取回盖章的表格及确认件。

③若无收入返还，应向注册地的地区收入办公室或税收填报中心提交填写好的1702表格及相关附件；从RDO或税收填报中心取回盖章和确认的表格。

(4) 报税资料。申报所得税时，企业或合伙者需提交以下资料：

①无需交纳预提税的，应提交收入证明，并填写BIR表2304；

②满足税收减免条件的，应填报BIR表2307；

③税收减免备忘录（如满足相关条件）；

④国外税收减免（如满足相关条件）；

⑤账户信息表格（Account Information Form, AIF）和独立的注册会计师（CPA）和/或经审计的财务报告；

⑥上一年税收应返还数额（如满足相关条件）。

### 3.3.1.2 享受税收协定待遇审批和备案

这部分内容可参见5.1.7。

## 3.3.2 非居民企业税收管理

### 3.2.2.1 所得税管理及源泉扣缴

关于非居民企业取得各类所得税所适用的税率和列表，可参见2.3.2.3。

### 3.2.2.2 营业利润<sup>[253]</sup>

除根据一般规定要求提交材料外，仍需按规定填写BIR表格0901-P（BIR Form 0901-P）。在菲律宾构成常设机构，申请适用税收协定营业利润条款的非居民纳税人，还应提交以下材料，各一式三份：

(1) 合同原件或经公证的合同复印件；

(2) 经公证的相关雇员的护照复印件，若雇员超过两位时，雇员各自护照的核证副本须附有护照内容的公证摘要，注明何时抵达及离境日期；

<sup>[253]</sup>Revenue Memorandum Order No.72-2010 Section 4.

(3) 经公证的由菲律宾合同方出具的就合同期限内有关收入的服务证明。

根据2021年3月31日BIR发布的税收备忘录通告No. 14-2021, 申请适用税收协定营业利润条款的非居民纳税人, 除根据一般规定提交材料外(详见5.1.7), 还需根据以下特殊要求提交材料<sup>[254]</sup>:

- (1) 由双方当事人或其授权代表正式签署的合同;
- (2) 特别授权书, 授权合同的签字人代表委托人签字;
- (3) 经宣誓的证明, 说明以下内容: ①该外国企业提供的服务; ②履行这些服务的地点; ③代表外国企业提供服务的个人, 他们的职务/职称与专业背景; ④上述人员在菲律宾的停留时间; ⑤由移民局正式签发的证明, 其中应说明第③条所述个人到达与离开菲律宾的日期, 或有关个人的护照证件; ⑥由收款方正式签署并由国内收款方正式接受的项目完成证书; ⑦收款方根据居住国的发票要求正式开具的发票。

### 3.2.2.3 船运和空运<sup>[255]</sup>

除根据一般规定要求提交材料外, 仍需按规定填写BIR表格0901-T (BIR Form 0901-T)。申请适用税收协定中船运、空运条款的非居民纳税人, 还应提交以下材料, 各一式三份:

- (1) 船舶登记证明副本, 或经公证的飞机登记证明副本;
- (2) 经公证的租船合同或合同的复印件;
- (3) 经公证的适用于在菲律宾办理交易许可证的副本。

根据2021年3月31日BIR发布的税收备忘录通告No. 14-2021, 申请适用税收协定中船运、空运条款的非居民纳税人, 除根据一般规定提交材料外(详见5.1.7), 还需根据以下特殊要求提交材料<sup>[256]</sup>:

- (1) 国际承运人的注册证明;
- (2) 菲律宾政府有关部门颁发的国际承运人经营权/认证证书;
- (3) 由SEC正式颁发的在菲律宾进行交易的许可证。

<sup>[254]</sup>Revenue Memorandum Order No.14-2021 Section 5.

<sup>[255]</sup>Revenue Memorandum Order No.72-2010 Section 5.

<sup>[256]</sup>Revenue Memorandum Order No.14-2021 Section 5.

如果前述非居民纳税人在本国与其所在国互惠的基础上援引免税的规定，还需要提供以下材料：

(4) 请求函，其中应包含对其业务的简要概述，并说明适用豁免的法律依据；

(5) 由外国税务机关正式出具的互惠性的有效证明。

#### 3.2.2.4 股息、利息、特许权使用费<sup>[257]</sup>

扣缴义务人或收入付款人不需要再向ITAD提交税收协定优惠申请表 (Tax Treaty Relief Application, TTRA)，同时，根据2021年3月31日BIR发布的税收备忘录通告No. 14-2021，扣缴义务人或收入付款人也不需要再向BIR提交税收协定优惠居民身份证明表格 (Certificate of Residence for Tax Treaty Relief (CORTT) Form)，就可以申请适用股息、利息、特许权使用费的优惠协议税率<sup>[258]</sup>。

#### 3.2.2.5 财产收益<sup>[259]</sup>

除根据一般规定要求提交材料外，仍需按规定填写BIR表格0901-C (BIR Form 0901-C)。申请适用税收协定中财产收益条款的非居民纳税人，还应提交以下材料，各一式三份：

(1) 合同。公证书原件或经公证的契据（如转让契据），证实已实际转让了标的股票的所有权。

(2) 股票。股票的认购证或认购合约的核证副本。

(3) 一般信息表。提交给证券交易委员会的一般资料单的核证副本，显示认购人的名称。

(4) 公司董事会秘书证书。菲律宾企业董事会秘书执行的正式公证原件，若其股票被出售，应显示以下信息：卖方自销售之日起的主体股份的数量和价值；卖方的所有权百分比的销售日期；标的股份的收购日期；收购股份的方式，包括以前转让的日期，参与转让的各方；以及买方在标的股转让后的所有权比例。

<sup>[257]</sup> Revenue Memorandum Order No. 8-2017 Section 5.

<sup>[258]</sup> Revenue Memorandum Order No. 14-2021 Section 14.

<sup>[259]</sup> Revenue Memorandum Order No. 72-2010 Section 10.

(5) 物业、产房、设备使用时间表。经菲律宾公司的主管机关认证的使用时间表副本，格式可参考BIR表格0901-C。

(6) 财务报表。经审计的财务报表的核证副本，记载公司在本年度内出售或转让本集团股份股票；自销售之日起菲律宾审计财务报表正本。如经审计的财务报表由于销售日期错误，未经审核或中期财务报表的销售日期可视为销售日期，以正确反映交易期间作出的财务报表中的销售日期。

(7) BIR表格编号0605的核证副本和收据，以反映与授权代理银行收入办公区39号管辖的处理和认证费用的支付。

(8) BIR表格编号2000-OT核证副本和收据，以反映股票出售或转让支付的单据印花税。如果单据印花税由非居民卖方和/或非居民买家承担，税收支付应提交授权代理银行。如果买方是菲律宾居民，则应提交申报书，并按现行税收条例实施的《国家税务法典(1997)》第200节第(C)条支付税款。

根据2021年3月31日BIR发布的税收备忘录通告No. 14-2021，申请适用税收协定中财产收益条款的非居民纳税人，除根据一般规定提交材料外（详见5.1.7），还需根据以下特殊要求提交材料。税收备忘录通告No. 72-2010中与此不一致的部分，应当废止、修正或修改：

(1) 双方正式签署的合同；

(2) 在合同当事人授权委托他人签署合同时，应当提交特别授权书；

(3) 经公证的公司秘书证明，应当说明非居民纳税人在转让或让渡股份之前的持股比例、获得股份的日期和方式（如初始认购、随后转让通过股息分红或财产股利等方式）、或由合伙企业/信托基金的授权代表执行的任何同等文件，说明要让渡的权益；

(4) 股票证书；

(5) 名义股东与股份实际持有者之间签署的协议；

(6) 发行公司在交易日之前一年的一般信息表；

(7) BIR和SEC收到的发行公司、合伙企业或信托公司在转让年度之前的应纳税年度的经审计财务报表（AFS）；

(8) 截至转让日的临时AFS;

(9) BIR第1707号表格或不通过当地证券交易所交易股票的强制转让 (Onerous Transfer) 的资本利得税的申报表以及付款证明 (若适用);

(10) BIR第2000-OT号表格或单据印花税申报表或申报表 (一次性交易) 及付款证明;

(11) BIR第0605号表格 (付款表) 以及5,000比索的处理和认证费的支付证明。

### 3.2.2.6 个人劳务<sup>[260]</sup>

除根据一般规定要求提交材料外, 仍需按规定填写BIR表格0901-S (BIR Form 0901-S)。申请适用税收协定中个人劳务条款的非居民纳税人, 还应提交以下材料, 各一式三份:

(1) 经公证的服务合同正本或核证副本;

(2) 有关雇员的护照 (整册) 的核证副本。如有超过两名雇员, 其核证副本每名雇员的护照必须附有经公证的总结护照, 注明到达和离开菲律宾的日期;

(3) 菲律宾承包商或雇主公证认证原件, 以确认申请人在菲律宾提供服务的持续时间。

### 3.2.2.7 其他收益<sup>[261]</sup>

除根据一般规定要求提交材料外, 仍需按规定填写BIR表格0901-0 (BIR Form 0901-0)。申请适用税收协定中其他收益条款的非居民纳税人, 还应提交以下材料, 各一式三份:

(1) 取得收入者或正式授权代表签署的信件申请收入者需提供相关交易所涵盖的有关税收协定条款, 并说明获取该协定优惠的法律理由;

(2) 与交易有关的合同或其他文件的正本或经核证的副本;

<sup>[260]</sup> Revenue Memorandum Order No. 72-2010 Section 11.

<sup>[261]</sup> Revenue Memorandum Order No. 72-2010 Section 12.

(3) 由菲律宾承包商公证确认的取得收入方在菲律宾履行合同的全部期限。

## 第四章 特别纳税调整政策

菲律宾《国家税务法典（1997）》并没有专门规定反避税的章节，但是法院在具体案件中往往基于一些测试原则和方法来应对逃避税行为，譬如实质重于形式原则、分步交易原则以及穿透公司面纱方法。

### 4.1 关联交易

《国家税务法典（1997）》第50节是税务机关进行转让定价调整的法律基础。根据该条款规定，在涉及两个或两个以上组织、交易或业务（无论是否在菲律宾注册及组建）是由同一利益共同体直接或间接所有或控制的，国家税务局局长在认为必要的情况下，有权在这些组织、交易或业务之间做出总收入或可扣除额的分配，以避免逃避税，或清晰地反映该组织、交易或业务的所得额。

除此之外，菲律宾现行法律规范体系中有关转让定价的法律规范还包括：（1）《转让定价指引》（2013年第2号税收条例）；（2）税收备忘录1999年63号命令（Revenue Memorandum Order No. 63-99）；（3）税收备忘录2019年1号命令（Revenue Memorandum Order No. 1-2019）；（4）2020年第19号税收条例（Revenue Regulations No. 19-2020）；（5）2020年第34号税收条例（Revenue Regulations No. 34-2020）；（6）2020年第22号税收条例（Revenue Regulations No. 34-2020）；（7）税收备忘录2020年76号通告（Revenue Memorandum Circular No. 76-2020）。同时，OECD《转让定价指南》对于菲律宾税务当局的实践操作具有指导意义，实践中，菲律宾税务机关往往会参照OECD《转让定价指南》的观点。

除了成文法规则之外，受英美法系之影响，法院判例也可以作为菲律宾转让定价法律制度的一部分。

#### 4.1.1 关联关系判定标准

依据《转让定价指引》，“控制”是指“任何类型的控制，包括直接控制与间接控制，无论在法理上是否可被强制执行，或实际上可

否行使或已行使”。此外，该指引对“关联企业”和“控制”的定义，也参照OECD《转让定价指南》中的界定。

根据税收审计备忘录2019年1号命令（Revenue Audit Memorandum Order No.1-2019），菲律宾国内税务机关声明，以下两种类型的公司不应当被视为具有独立性的公司：（1）由另一方持有其25%以上股份的公司；（2）公司的关联交易占其交易总额达20%以上。

#### 4.1.2 关联交易基本类型

《转让定价指引》对于关联交易的类型并未做出具体规定。

#### 4.1.3 关联申报管理

（1）申报文件：根据2020年第19号税收条例，关联申报适用国内税务机关新发布的1709号表格——《与关联方（国内和/或国外）交易的信息申报表》。2020年第19号税收条例旨在推动24号菲律宾会计准则（Philippine Accounting Standards, PAS）（也称为关联方披露标准）的有效实施，主要规定包括：①根据菲律宾会计准则24确定关联方和关联方交易的规则；②按规定应根据关联方单独列报的关联方交易附注披露；③关于提交1709号表格及其证明文件作为纳税人年度所得税申报表的组成部分的指南。

附于国内税务机关1709号表格的证明文件如下：①经核证的相关合同或交易证明的真实副本；②预提税申报表和相应的已扣缴税款证明并汇至国内税务机关；③已缴纳外国税款的证明或对方所在国税务机关正式出具的裁定；④经核证的APA的真实副本（假设存在）；⑤任何转让定价文件。纳税人需要详细描述交易的性质和受影响的账户，若某些部分不适用则应说明该事实<sup>[262]</sup>。这些证明文件并非必须与1709号表格同时提交，相反，当税务调查人员在审计期间提出要求时，上述证明文件可以与转让定价文件一并提交<sup>[263]</sup>。

（2）申报期限：国内税务机关发布了2020年第34号税收条例，

<sup>[262]</sup>C.T. (II) Carado, Philippines - Transfer Pricing, Topical Analyses p.2.3. IBFD 2021.

<sup>[263]</sup>Revenue Memorandum Circular(RMC) No.76-2020; Revenue Regulations No.19-2020; C.T. (II) Carado, Philippines - Transfer Pricing, Topical Analyses p.13.6.1. IBFD 2021.

通过提供安全港和重要性门槛来简化提交 1709 号表格、转移定价文件和其他支持性文件的指导方针和程序<sup>[264]</sup>。2020 年第 19 号税收条例第 6 节中规定的转让定价文件和其他支持文件不再附于 1709 号表格，但应在收到税务局长要求后的 30 天内提交，或根据税务局长通过正式签发授权书的方式授权的代表所提出的要求，基于合理的理由，在 30 天提交，且该期限不得延长<sup>[265]</sup>。

(3) 申报主体：根据 2020 年第 19 号税收条例，只有以下纳税人需要提交 1709 号表格及年度所得税申报表：①大规模纳税人；②享受税收优惠的纳税人；③报告当前纳税年度和之前连续两年的净经营亏损的纳税人；④与上述①②或③项发生交易的关联方<sup>[266]</sup>。对于采取线下方式提交年度所得税申报表的纳税人，应将 1709 号表格与年度所得税申报表一并提交；对于采取线上方式申报的纳税人，应在法定到期日或年度所得税申报表实际提交日后的 15 天内提交 1709 号表格，实际到期日以较晚者为准<sup>[267]</sup>。

(4) 申报门槛：根据 2020 年第 19 号税收条例，对于需要提交 1709 号表格且满足以下任何重要门槛的纳税人，必须根据现行税收法规准备和提交转让定价文件：①年度总销售额/收入超过 150,000,000 比索，且与国内外关联方的关联交易总额超过 90,000,000 比索。②关联方交易超过以下重要性阈值：A. 如果涉及销售超过 60,000,000 比索的有形商品；B. 如果涉及服务交易、支付利息、使用无形商品或其他关联交易，总金额超过 15,000,000 比索。③如果转让定价文件需要在紧接的前一个纳税期内因超出上述①或②项被要求准备<sup>[268]</sup>。

2013 年第 2 号税收条例适用于关联企业之间的跨境交易和关联

<sup>[264]</sup> C. T. (II)Carado, Philippines – Transfer Pricing, Topical Analyses p. 12. IBFD 2021.

<sup>[265]</sup> C. T. (II)Carado, Philippines – Transfer Pricing, Topical Analyses p. 2. 3. IBFD 2021.

<sup>[266]</sup> C. T. (II)Carado, Philippines – Transfer Pricing, Topical Analyses p. 2. 3. IBFD 2021.

<sup>[267]</sup> C. T. (II)Carado, Philippines – Transfer Pricing, Topical Analyses p. 13. 5. 4. IBFD 2021.

<sup>[268]</sup> C. T. (II)Carado, Philippines – Transfer Pricing, Topical Analyses p. 2. 3. IBFD 2021.

企业之间的国内交易。这意味着任何执行属于上述类别的交易且受2020年第34号税收条例规定的阈值涵盖的公司，应保留转让定价文件。纳税人无需提交转让定价文件，但应在税务调查期间据以提供<sup>[269]</sup>。

(5) 责任承担：根据2020年第19号税收条例，未及时申报或不完整、不正确申报的处罚措施如下：①未能制作、提交所需特定信息申报表，以及未能提供正确且准确的信息申报表，申报失败将被处以单次1,000比索或单个日历年最高25,000比索的罚款；②任何此后的违规行为也将被处以最高25,000比索的罚款。

## 4.2 同期资料

菲律宾政府目前尚未采取BEPS第13项行动计划。

### 4.2.1 分类及准备主体

依据《转让定价指引》第12条的规定，纳税人在实施转让定价的年度，应当准备同期资料。该同期资料虽然不必在纳税申报时提交，但应当在《国家税务法典（1997）》规定的保存期内或其他另行规定的保存期内保存，并依照税务机关的要求提交。

### 4.2.2 具体要求及内容

依据《转让定价指引》第12(D)条的规定，纳税人提交的文档中应当包括但不限于以下材料：（1）组织机构；（2）企业或产业性质以及市场状况；（3）受控交易；（4）假设、策略与政策；（5）成本分摊协议；（6）可比性、功能和风险分析；（7）转让定价方法的选取；（8）转让定价方法的适用；（9）背景文档；（10）文档索引。

### 4.2.3 其他要求

依据《转让定价指引》第13条规定，对于违反上述义务的纳税人，将依据《国内税务法典（1997）》和该指引进行处罚。

## 4.3 转让定价调查

<sup>[269]</sup> C. T. (II) Carado, Philippines – Transfer Pricing, Topical Analyses p. 13. 5. 2. IBFD 2021.

### 4.3.1 原则

根据《转让定价指引》第1条规定，该法规适用于关联企业之间的跨境交易和境内交易。该《指引》大部分是依据OECD转让定价指引中规定的正常交易方法<sup>[270]</sup>，并将其作为判断关联方转让定价行为最合适的标准。根据该指引第6条、第7条、第8条规定，正常交易原则的适用可分解为以下三个步骤：（1）建立可比性分析；（2）识别被测试方和合适的转让定价方法；（3）判断正常交易结果。

#### （1）建立可比性分析<sup>[271]</sup>

正常交易原则以关联方和采取类似交易的独立方所采取的交易价格或利润率的比较为基础。为确保其可比性，所有纳入比较过程的经济因素应当充分相似，以使各情形中的区别因素不会影响可比价格或可比利润率，或可采取合理的调整措施，消除此类区别所造成的影响。影响可比性的因素主要有三个方面：货物、服务或无形资产的特性；功能、风险和资产的分析；以及商业或经济环境。

#### （2）识别被测试方和合适的转让定价方法<sup>[272]</sup>

首先，应判断被测试方。被测试方是指转让定价方法可适用的实体，且通过该实体可真实可靠地寻找可比性。

其次，应选择适用转让定价方法（Transfer Pricing Method, TPM）。转让定价方法的选择意在识别对于特定案件中最合适的方法。因此，该选择程序中应当考虑多项因素。菲律宾税务机关并未对于某种方法有所偏好。同时，在一些无法适用该指引第10节中所述方法的情形中，税务机关将使用以下方法来确定受控交易是否符合正常交易原则：①扩展适用转让定价方法。可比性可能存在于其他行业部门的企业中；②结合适用或混合适用转让定价方法或其他方法。在所有的案件中，纳税人应当能够阐述为何选择适用该种特定的TPM方法。

根据税收审计备忘录2019年1号命令，在选择转让定价的方法时，确定可比数据的可适用性是必要的。BIR在确定内部可比数据时所提供的指引是要核实：（1）这些交易的开展目的并非仅在于证明关联

<sup>[270]</sup>Revenue Regulations No. 2-2013, Section 2.

<sup>[271]</sup>Revenue Regulations No. 2-2013, Section 6.

<sup>[272]</sup>Revenue Regulations No. 2-2013, Section 7.

方交易符合独立交易原则；（2）它们是在正常业务过程中进行的独立交易；并且（3）通过考虑《转让定价指引》中列举的可比性因素，关联方交易与内部可比数据之间存在可比性<sup>[273]</sup>。

再次，选择利润水平指标（PLI）。合适的利润水平指标的选取应当考虑以下因素：①交易特性；②可比数据的可适用性；③PLI衡量正常交易利润的可能性程度。

### （3）正常交易结果的判断<sup>[274]</sup>

当已识别合适的转让定价方法时，可将该方法适用于独立方交易的数据中，以取得正常交易的结果。

只有在某些情况下，才能使用传统交易方法确定正常交易的价格（或利润）。在适用其他方法（尤其是基于利润的方法）时，可以计算出价格范围，在此区间的价格均符合独立交易的结果。

根据税收审计备忘录2019年1号命令，四分位距（Interquartile Range）的使用是一种公认的获取更可靠公平交易结果的统计方法。通过此方法，可以基于有限的样本对总体进行推断，从而通过识别异常值来提高基准测试的可靠性。相应地，为了确定有效的正常交易范围，分析通常将正常交易结果的可接受范围限制为可比公司报告的结果的四分位距。四分位距定义为观察值的25%至75%<sup>[275]</sup>。

### （4）集团内服务（Intra-group Services）

对跨境集团内服务征税问题，根据税收审计备忘录2019年1号命令规定如下：

#### ①定义

集团内服务是业务组内一方提供的活动，可为业务组中的一个或多个其他成员提供利益。它们可以采取与集团业务性质相关的管理服务、行政服务、技术服务、支持服务、采购服务、营销服务、分销服务或其他与集团经营业务性质相关联的商业服务。

#### ②受益测试

<sup>[273]</sup>Revenue Audit Memorandum Order (RMO) No. 1-2019; C. T. (II) Carado, Philippines - Transfer Pricing, Topical Analyses p. 3. 2. IBFD 2020.

<sup>[274]</sup>Revenue Regulations No. 2-2013, Section 8.

<sup>[275]</sup>Revenue Audit Memorandum Order (RMO) No. 1-2019; C. T. (II) Carado, Philippines - Transfer Pricing, Topical Analyses p. 3. 7. IBFD 2020.

在评估服务的公平收费时，必须考虑对接受服务的会员的直接利益。如果服务提供的经济利益或商业价值能够改善受服务公司的商业地位（例如，通过降低运营成本来增加利润或提高效率），则可以认定存在集团内服务交付交易。可以通过考虑处于可比条件的独立方是否愿意向另一独立方付款或自行（内部）提供服务来确定这一点；

及时服务费用（On-call Service）在以下情况可以不收取：使用该服务的潜在性极低，从服务中获得的收益微不足道（可忽略不计），以及此项服务可以随时从未事先签订服务协议의独立第三方处获取；

### ③ 股东费用范围

对于集团内服务，另一个要满足的测试条件是是否实际提供服务，因为该活动为服务接受者提供了经济或商业价值，以增强其商业地位。判断的一般经验法则是，独立公司是否愿意为由一个独立企业进行的活动付费，或是愿意在内部执行该活动。如果是前者，则按照独立交易原则必须付费，否则视为股东支出费用且不应被偿付。另一方面，如果没有重复性服务（Duplicated Services），则应收取涉及更广泛活动的管理费用。除股东和重复服务外，提供附带利益的服务以及仅因纳税人是公司集团（消极关联）的成员而支付给关联公司的服务不被视为集团内服务，这些服务应该由关联公司支付；

### ④ 审计

最常见的审计问题是记录所获收益。

### ⑤ 多层次服务（Tiered Services）

服务的典型安排是成本加补偿。这是基于不涉及大量工作的大多数常规服务。在某些情况下，如果服务不是完全常规的，或者存在其他级别或分层的服务，则通常会在定价中调整成本加成<sup>[276]</sup>。

<sup>[276]</sup> Revenue Audit Memorandum Order (RMO) No. 1-2019; C. T. (II) Carado, Philippines - Transfer Pricing, Topical Analyses p. 6. 2. IBFD 2020.

### 4.3.2 转让定价主要方法

依据《转让定价指引》，菲律宾税收主管当局在进行可比性分析时，采用的方法主要有<sup>[277]</sup>：

（1）可比非受控价格法；（2）再销售价格法；（3）成本加成法；（4）交易净利润法；（5）利润分割法。

除此之外，在没有可比交易或充分的数据以适用前述五种方法时，菲律宾税务局在前述五种方法之外，还会考虑以下两种方法<sup>[278]</sup>：

（1）转让定价方法的扩张适用（Extension），可选取其他产业中的企业作为可比分析对象；（2）适用前述方法的结合或混合方法。

在具体的方法选取时，并未有一个严格的适用顺序，该指引规定应考虑到：（1）所选方法的优势与缺点；（2）通过功能分析，判断在具体受控交易中选用某方法的合适性；（3）适用某方法所需要的信息是否可获取；（4）受控交易与非受控交易之间的可比性程度<sup>[279]</sup>。

### 4.3.3 转让定价调查

2019年后，根据TPA指南引入的标准化审计程序和技术，转让定价的审计程序包括三个阶段：准备阶段、实施阶段、报告阶段。

同时，随着税收审计备忘录2019年1号命令的发布，以及菲律宾国内税务机关培训和能力建设水平的提高，转让定价审计将在2020年以后变得更加普遍。因此，与重要关联方交易的纳税人必须准备证明他们遵守现有的转让定价规则的资料。国内税务机关的目标公司中现在包括了更多的跨国公司。当前，特别关注的领域或目标如下：（1）结束所得税免税期（Income Tax Holiday）并适用特殊总收入税率（5%）的公司；（2）持续报告亏损却增加总资产的公司。通常，这些公司系与母公司或关联方存在业务往来的公司，并且其业务是通过公司间应收款和应付款支付的；（3）从事管理和其他公司间服务的公司。BIR认为，大多数的管理服务往往是当地行政管理人员已经提供服务

<sup>[277]</sup>Revenue Regulations No.2-2013, Section 10.

<sup>[278]</sup>C. T. (II) Carado, Philippines – Transfer Pricing, Topical Analyses p.4.9. IBFD 2016.

<sup>[279]</sup>C. T. (II) Carado, Philippines – Transfer Pricing, Topical Analyses, sec.4. IBFD 2016.

的重复，并且未获得与付款相对应的任何实际利益；（4）特许权使用费。国内税务机关认为当将包含特许权使用费的商品出售给当地关联方时，会产生重复的费用。另外，如果还要支付与产品制造相关的其他技术服务费用，则重复的可能性就很高。另一个典型的争议是适用的特许权使用费费率，尤其是在品牌知名度较低和/或该费率比BIR认为合适的收费水平高得多的情况下。尤其是近期显现的为合同制造业向关联方支付特许权使用费的适当性。BIR认为，当公司从关联方购买其大部分输入材料/原材料并将成品出售给同一关联公司时，与商标或专利有关的知识产权，或与制造过程有关的知识产权都不应付款，因为所有的利益都应归关联公司所有。

### （1）主管当局

根据纳税评估的主管当局不同，BIR可以分为大型纳税人局（Large Taxpayers Service, LTS）和税务局（Revenue Office, ROs）。其中，LTS主要负责规模较大的纳税人，主要包括大型跨国公司、本地集团公司等，这些较大的纳税人所贡献的税收基本可占每年BIR预算的70%以上。而RO负责LTS管辖范围以外的其他类型纳税人。同时，根据地域范围的不同，RO可以细分为多个地方税务局（Revenue District Office, RDOs）。目前，共有19个ROs和120多个RDOs。

### （2）调查程序

首先，在BIR向纳税人下达当局信件后，调查程序即正式开始，随后税务机关可以检查纳税人的税收和会计记录。

此后，BIR应通过对纳税人具有管辖权的税务区办公室发布分歧通知（Notice of Discrepancy, NOD），将税务官员的初步调查结果告知纳税人，并邀请纳税人或其代表参加分歧讨论。在任何情况下，分歧讨论都应当在收到NOD后的30天之内进行（2020年第22号税收条例中提供了详细信息）。在NOD阶段，纳税人有机会通过提交额外文件和提供解释来反驳初步调查结果，以此表明自己的立场。如果BIR

认为解释或文件不充分，则将卷宗转交审查办公室以签发初步评估通知（PAN）<sup>[280]</sup>。

其次，BIR应当向纳税评估部门提交其做出的裁定，并提交初步评估通知（PAN）。在收到PAN后，纳税人应于15日内针对PAN中税收评估结果存在的问题，提交立场书。否则，税务机关将向其下达正式评估通知（FAN）。从PAN的发布到FAN的发布期间，纳税人可于任何时间选择按照评估的应纳税额缴税，并终止案件。

再次，在收到FAN后，纳税人若有异议，应当于30日内提交书面答辩，并于提交书面答辩后的60日内提交支持文件。否则，该正式评估通知将作为终局性、可执行的文件。

若税务机关否决该书面答辩，或从纳税人最后一次提交支持文件之日后180天内，税务机关没有任何作为，纳税人可在收到税务机关对其答辩的否决意见的30天内，或在180天届满之日起，将此案件提交税务上诉法院。

## 4.4 预约定价安排

### 4.4.1 适用范围

根据《转让定价指引》第11条的规定，预约定价安排包含单边的APA以及双边或多边APA。双边或多边APA的提起应当依据菲律宾对外签订的税收条约中的相互协商程序（MAP）条款。

尽管暂无成文规范，从实践来看，BIR接受所有类型的APA，可包括所有类型的转让定价问题。APA申请可能涵盖纳税人的所有转让定价问题，或者可能只限于特定的关联公司之前的交易和公司间的交易<sup>[281]</sup>。同时，尽管APA仅能解决未来年度的转让定价问题，但在有明确约定的情况下，其提供的方法也可以用于解决以前年度的转让定价问题。

<sup>[280]</sup>Revenue Regulations No.22-2020; C.T. (II) Carado, Philippines – Transfer Pricing, Topical Analyses p.14.4.3, IBFD 2021.

<sup>[281]</sup>C.T. (II) Carado, Philippines – Transfer Pricing, Topical Analyses p.17.3.3, IBFD 2020.

#### 4.4.2 程序

目前，暂无成文规范预约定价的程序。

#### 4.5 受控外国企业

菲律宾现无受控外国公司规则<sup>[282]</sup>。

#### 4.6 成本分摊协议管理

目前，菲律宾的相关规范中并没有对成本分摊协议做出规定，仅在《指引》第12(D)条中，将其作为必须提交的文档列出。在实践中，BIR通常会承认企业所做出的成本分摊协议安排，并遵从OECD《转让定价指南》的规定进行管理。

#### 4.7 资本弱化

菲律宾现并无针对资本弱化的规则。但是，国家税务局承认适用公司架构规避税收的最常见方式是高负债率的受控公司。在无资本弱化规则的情况下，由菲律宾税务局在具体案件中，考虑所有相关因素，判断债务与资本之间的合理比率，通常情况下认为合理的债资比是3:1。对于超额支付的利息将面临着被重新定性为股息并据此征税之风险<sup>[283]</sup>。

#### 4.8 法律责任

根据第29节<sup>[284]</sup>，除了菲律宾所得税法中征收的各种税收，对于企业非正常累计的应纳税所得额，还要按照10%的比例征收非正常累计盈余税。所谓的“非正常累计应纳税所得额”，是指经下列项目调整后的“应纳税所得额”：（1）免税所得；（2）排除在总收益之外的所得；（3）应纳最终税的所得；（4）被扣除的净营业亏损结转额，减去以下项目：①实际或实质上支付的股息；②某一纳税年度内支付的所得税：对于使用日历年作为计税期间的企业，其应税累计盈余从1997年12月31日起不得适用于非正常累计盈余。对于采用会计年度会

<sup>[282]</sup> J. Loke, Philippines – Corporate Taxation sec. 7., Country Surveys IBFD 2017.

<sup>[283]</sup> J. Loke, Philippines – Corporate Taxation sec. 7., Country Surveys IBFD 2017.

<sup>[284]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter IV, Section 29.

计期间的企业，其不适用该税的非正常累计盈余，应于1997-1998会计年度所含12个月中的最末一月进行估计。

非正常累计盈余税适用于基于避税目的而建立或被利用的企业，其股东或其他企业的股东通过准予累计所得及利润（而非分配或派发）的方式实现避税。非正常累计盈余税不适用于公众持有企业、银行及其他非银行金融中介、保险企业。

要证明企业股东或成员存在避税的意图，以下事实可构成初步证据，即该企业仅是一家控股公司或投资公司。对于避税意图的确认，下列事实可构成确定性证据，即企业的所得或利润被允许累计的程度超出了经营的合理需求<sup>[285]</sup>，除非企业有明确优势证据可作相反证明。

---

<sup>[285]</sup> 经营的合理需求包括经营的合理预期需求。

## 第五章 中菲税收协定及相互协商程序

### 5.1 中菲税收协定

国际税收协定是有关国家之间签订的旨在调节彼此间税收权益分配关系和实现国际税务行政协助的书面协定。其主要目的包括避免双重课税以及防止偷漏税。中国居民赴菲律宾投资，应特别关注中菲两国的税收协定，理解其中规则，并藉此更为有效地作税收筹划和商业安排，有效降低税务成本和风险。

在税收协定网络方面，截止目前，菲律宾共与包括中国在内的43个国家签订了避免双重征税的税收协定（参见附录一），并单独与塞浦路斯签订了海洋运输专项税收协定。在税收征管互助及税收情报交换方面，菲律宾于2014年9月加入并签署了《税收行政征管互助公约》。2015年，菲律宾与美国签订了《海外账户税收合规法案》（FATCA）。在关税领域，菲律宾分别与以色列和墨西哥签署了《关税征管互助协定》。在社会保障领域，菲律宾共与12个国家签订了《社会保障协定》。

在税收协定与国内法适用关系方面，菲律宾税收协定优先适用，位阶高于国内税法<sup>[286]</sup>。

#### 5.1.1 中菲税收协定

1999年11月18日，我国政府与菲律宾政府在北京签署了《中华人民共和国政府和菲律宾共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称《协定文本》）以及《中华人民共和国政府和菲律宾共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的议定书》（以下简称《协定议定书》），这两份文件共同构成了《中菲税收协定》，并于2001年3月23日生效，2002年1月1日开始执行。

《协定文本》主要包含了适用范围及定义（第1条至第3条）、双重征税的解决办法（第4条至第23条）、无差别待遇（第24条）、协商程序（第25条）、情报交换（第26条）五部分内容。

<sup>[286]</sup> J. Ocampo, Philippines – Corporate Taxation sec.7, Country Analyses IBFD (accessed 6 May 2017).

《协定义定书》作为《协定文本》未尽事宜的补充，包含三项条款。其中，第二条及第三条对于我国赴菲投资尤其具有重要影响，根据这两个条款，菲律宾应给予取得来源于菲律宾的“国际运输营业利润”以及“股息所得”的中国居民片面（单方面的）最惠国待遇。这意味着从菲律宾境内取得上述两种类型所得的中国居民，所享受的税收协定优惠不局限于中菲税收协定，而是参照适用菲律宾对外签订税收协定中最优惠的协定待遇。

理解菲律宾当局对《中菲税收协定》的适用和解释，一方面需结合菲律宾国家税务局不定期发布的行政性文件，对税收协定的适用和解释提供的指引，以及国家税务局在个案中的行政裁决，以了解实践的动向；另一方面需了解法院（主要是最高法院和税务上诉法院）作出的关于税收协定适用的判决。除此之外，还应辅之以经合组织（OECD）发布的《税收协定范本及其注释》。菲律宾虽然并非OECD的成员国，但也较为重视OECD范本与注释及其修订进展<sup>[287]</sup>，在行政裁决和司法实践中，也不乏法院或国家税务局援引OECD范本注释佐证其观点的案例<sup>[288]</sup>。

## 5.1.2 适用范围

### 5.1.2.1 主体范围

《中菲税收协定》适用于取得所得或财产的一方是中国居民或菲律宾居民，或者同时是双方缔约国居民的情况。税收协定项下的“居民”概念规定在《中菲税收协定》第4条第1款，根据该条款，“缔约国一方居民”是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、总机构所在地、实际管理机构所在地，或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。

#### （1）个人税收居民

<sup>[287]</sup> 例如在2014年OECD发布的税收协定范本及其注释中，菲律宾作为观察员的身份，对不同条款中范本注释的观点提出自己的意见。

<sup>[288]</sup> E. g. Hewlett - Packard Singapore (Sales) PTE. LTD v. Commissioner of Internal Revenue, Court of Tax Appeal, CTA Case No.6726, April 30, 2010; Commissioner of Internal Revenue v. Smart Communications, Inc., Court of Tax Appeal, CTA EB No.206, June 28, 2007.

基于我国《个人所得税法》，在中国境内有住所的个人（即因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的个人），或者无住所而在中国境内居住满183天者，可以作为税收协定项下的中国居民个人。而根据菲律宾《国家税务法典（1997）》第23节第(A)条至第(D)条的规定，所有的菲律宾公民都被视为菲律宾税收居民，除非满足第23节第(E)条规定的关于“非居民公民”的定义。

2020年8月17日菲律宾发布了税收备忘录2020年83号公告（Revenue Memorandum Circular No. 83-2020），该公告规定，政府为控制新冠肺炎疫情而限制出行，在原定出发日期被阻止离开菲律宾的个人，若该个人在情况允许的条件下尽早离开菲律宾，则其原定离开日之后的期间不被视为停留在菲律宾<sup>[289]</sup>。该规定自发布之日起生效。

## （2）企业税收居民

结合我国的《企业所得税法》，这意味着依法在中国境内成立者，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业，可以作为税收协定项下的中国居民企业。而根据菲律宾《国家税务法典（1997）》第23节第(E)条和第(F)条，对于企业的纳税人区分为国内企业和国外企业，国内企业应对其来源于境内和境外的所得负有纳税义务。

## （3）双重居民身份的协调

由于居民税收管辖权的认定需要根据本国国内税法规则进行认定，因此，可能会出现同一个纳税人可能同时构成两国的居民纳税人的情形。在中菲两国各自主张居民税收管辖权的情况下，同时为缔约国双方居民的个人，应当依据《协定文本》第4条第2款的规定，认定其居民身份：①应认为是其有永久性住所所在缔约国的居民；如果在缔约国双方同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在缔约国的居民；②如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在缔约国任何一方都没有永久性住所，应认为是其有习惯性居处所在国的居民；③如果其在缔约国双方都有，或者都没有

<sup>[289]</sup>The BIR's Revenue Memorandum Circular No. 83-2020.

习惯性居处，应认为是其国民所属缔约国的居民；④如果其同时是缔约国双方的国民，或者不是缔约国任何一方的国民，缔约国双方主管当局应通过协商解决。

除个人以外，根据协定第4条第3款的规定，同时构成中国和菲律宾税收居民的企业以及其他团体，双方主管当局应当通过协商解决。

### 5.1.2.2 客体范围

根据《中菲税收协定》第2条，本协定适用于由缔约国一方或其地方当局对“所得”征收的所有税种，不论其征收方式如何。在中国，所涵盖的税种主要包括适用于企业和个人的所得税；在菲律宾，则包含了对个人、公司、产业和信托征收的所得税，以及股票交易税。

### 5.1.2.3 领土范围

根据《中菲税收协定》第3条，“中国”是指中华人民共和国，“菲律宾”是指菲律宾共和国。

## 5.1.3 常设机构的认定

### 5.1.3.1 定义

“常设机构”的概念规定在《协定文本》第5条，主要包括四种类型：场所型常设机构、工程型常设机构、代理型常设机构以及服务型常设机构。中国居民企业在菲律宾开展的营业活动是否构成常设机构，直接关系到菲律宾对于该企业从菲律宾取得的所得能否课税或课税范围的问题。

根据菲律宾企业所得税法的相关规定，外国公司，无论在菲律宾境内是否从事贸易或经营活动（即包括居民外国公司和非居民外国公司），一般情况下，应就其在上一纳税年度来源于菲律宾境内的所得，按照应纳税所得额的30%缴纳所得税<sup>[290]</sup>。适用这一税率的结果是，赴菲投资的中国居民企业在菲律宾缴纳的所得税，很可能超过依据我国企业所得税法可取得的抵免限额。为此，我国居民企业适用税收协定中常设机构条款的筹划思路是，应当尽可能避免在菲律宾的经营活动

<sup>[290]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Chapter IV, SEC28B(1).

构成常设机构。另外，还值得注意的是，针对各种类型的常设机构，该条款还规定了构成常设机构的例外，这些“例外性规定”也是企业进行税收筹划时应充分考虑的因素。

### 5.1.3.2 场所型常设机构

根据《协定文本》第5条第1款的规定，“常设机构”是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。第2款进一步列举了常设机构的六种情形：

(1) 管理场所；(2) 分支机构；(3) 办事处；(4) 工厂；(5) 作业场所；(6) 矿场、油井、气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

新冠肺炎疫情期间，外国企业的雇员由于政府的强制居家隔离措施而在家工作，该雇员的隔离场所不构成外国企业的常设机构。如果在疫情结束之后，雇员仍持续在家办公，且该外国企业要求雇员使用该地点实施企业业务，那么该家庭办公室可视为由企业自由支配<sup>[291]</sup>。

### 5.1.3.3 工程型常设机构

根据《协定文本》第5条第3款的规定，下列两种情形也可以构成常设机构：(1) 建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但仅以该工地、工程或活动连续六个月以上的为限；(2) 为勘探自然资源所使用的装置、钻井机或船只，仅以使用期三个月以上的为限。

在判断工程性常设机构时，最关键的要素是时间，如未达到相关的时间要求，则不构成常设机构。在时间的计算上，需注意的：

首先，如果中国居民分包商在菲律宾有多项工程项目，且前一个工程项目与后一个工程项目之间毫无关联时，则可分别独立计算六个月的期间。但若两个或两个以上的项目在商业上或地理位置上构成一个相关的整体，即使是基于不同的合同或为不同的发包人施工，也将被认为是单一项目，必须从相关联的第一个工程项目开始计算时间直

<sup>[291]</sup>Nikita Lingbawan, Philippines: COVID-19 Pandemic: Philippines Clarifies Rules on Permanent Establishment and Tax Residence Rules for Individuals, IBFD News, 18 August 2020.

至最后一个相关联的工程项目结束，若期间超过六个月，将构成常设机构<sup>[292]</sup>。

其次，为工程或勘探活动开始所做的准备工作，只要是在来源国进行，也必须计入六个月/三个月的期间计算中。此外，由于季节或天气的缘故被迫暂时停工，并不影响期间的计算<sup>[293]</sup>。新冠肺炎疫情导致的暂时停工，也应当在计算持续期间时包括进去<sup>[294]</sup>。

最后，如果中国居民企业把在菲律宾的一项工程实施分包，由分包商实施作业，由总承包商实施监督的，当总承包商的监督活动超过六个月的也会构成常设机构，总承包商监督活动时间的计算按照整个工程的持续时间确定<sup>[295]</sup>。

#### 5.1.3.4 服务型常设机构

根据《协定文本》第5条第3款第（3）项，常设机构还包括，缔约国一方企业通过雇员或者其他人员，在缔约国另一方为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以在任何十二个月中连续或累计超过六个月以上的为限。

在适用该条款时，值得注意的是，首先，服务型常设机构条款中的劳务范围较宽泛，包括从事工程、技术、管理、设计、培训、咨询等专业的服务活动，如对工程作业项目的实施提供技术指导与协助但不负责具体施工和作业的服务，对生产技术的使用和改革、经营管理的改进、项目可行性分析以及设计方案的选择等提供的服务，在企业经营、管理等方面提供的专业服务。

其次，时间期限的计算问题。中国居民企业为菲律宾某项目提供劳务，以中国居民企业派其雇员为实施服务项目第一次抵达菲律宾之日起至完成并交付服务项目之日止作为计算期间，计算相关人员在菲

<sup>[292]</sup> OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 4 commentary18, 2014.

<sup>[293]</sup> OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 4 commentary19, 2014.

<sup>[294]</sup> Nikita Lingbawan, Philippines: COVID-19 Pandemic: Philippines Clarifies Rules on Permanent Establishment and Tax Residence Rules for Individuals, IBFD News, 18 August 2020.

<sup>[295]</sup> OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 4 commentary19, 2014.

律宾停留的天数。如果同一个项目历经数年或者数十月，中国居民企业只在某一个“十二个月”期间派雇员到菲律宾提供劳务超过六个月，而在其他期间派雇员到菲律宾提供劳务均未超过六个月，仍认为中国居民企业在菲律宾构成常设机构，而且该常设机构在菲律宾的应税利润范围是整个项目，不仅仅包含上述的“十二个月”<sup>[296]</sup>。

### 5.1.3.5 代理型常设机构

#### (1) 非独立代理人

根据《协定文本》第5条第5款，当一个人（除适用第6款规定的独立代理人以外）在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同，这个人应认为是该企业在该缔约国一方设立的常设机构。除非这个人的活动仅限于为企业采购货物或商品。

基于这一规定，中国居民企业尽管在菲律宾没有固定营业场所，但仍然可能基于“人”的因素，而在菲律宾存在常设机构。这里的“人”并不要求是中国居民或菲律宾居民，也不要求必须与被代理的企业存在雇佣关系，既可以是自然人，也可以是法人。从条款看，构成常设机构的非独立代理人须具备三个特征：

首先，有权代表企业签订合同。“代表”指的是以企业名义签订合同，所签订的合同对企业具有法律约束力，合同本身的权利和义务归于被代理人而非代理人。“合同”是指与企业业务本身相关的合同，而不包括其他内容的合同。例如，中国居民企业的员工到菲律宾进行招聘，以企业名义与菲律宾当地劳动力签订用工合同，但不能据此认定该员工必然是中国居民企业的常设机构，因为其所代表企业签署的合同与企业的经营活动本身内容不一致，属于辅助性的合同<sup>[297]</sup>。这里的“签订合同”往往并不仅限于签署的行为本身，还可能包括实施合同谈判、商定合同细节的行为。例如，中国居民企业的受托人在菲律宾与中国居民企业的所有客户完成了合同细节谈判后，中国居民企

<sup>[296]</sup> OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 The taxation of service commentary 42.11-42.48, 2014.

<sup>[297]</sup> OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 5 commentary 33.

业直接邀请其所有客户到中国或者其他第三方国家与其签订合同的，仍然视谈判受托人为中国居民企业在菲律宾的非独立代理人，即构成常设机构。

其次，经常行使代表权力。对“经常”的理解应结合企业业务性质以及合同内容来确定，由于企业的业务性质决定其交易数量不大、合同签订数量很少的，也不影响“经常”的构成<sup>[298]</sup>。

再次，这个人的活动并非仅限于为企业采购货物或商品。也就是说，如果非独立代理人为中国居民企业在菲律宾的活动，仅限于经常以该企业的名义签订关于采购货物或商品的合同，那么，这个人也并不构成中国企业在菲律宾的常设机构。

在判断外国企业是否存在常设机构时，如果满足下列条件，可以不考虑非独立代理人因新冠疫情而延长的逗留期限：

①在新冠肺炎疫情之前该外国企业在菲律宾没有常设机构；②除雇员、合作伙伴或代理人因出行限制而延长在菲律宾停留时间外，公司其他情况没有变化；③雇员、合作伙伴或代理人在情况允许的情况下尽快离开菲律宾。

如果雇员、合作伙伴或代理人在新冠疫情爆发前经常代表外国企业在菲律宾签订合同，那么就应当采取不同的处理方法<sup>[299]</sup>。

## （2）独立代理人

根据《协定文本》第5条第6款的规定，缔约国一方企业仅通过按常规经营本身业务的经纪人、一般佣金代理人或者任何其他独立代理人在缔约国另一方进行营业，不应认为在该缔约国另一方设有常设机构。换言之，独立代理人并不能构成代理型常设机构。

对于“独立性”的判断，有两项标准：其一，代理企业是否听从被代理企业对其业务细节的指示，或者是否被被代理企业所控制。其二，代理企业面对的业务风险是否由被代理企业所承担<sup>[300]</sup>。

<sup>[298]</sup> OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 5 commentary 33.1.

<sup>[299]</sup> The BIR's Revenue Memorandum Circular No. 83-2020.

<sup>[300]</sup> OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 6 commentary 38.

构成独立代理人通常须至少符合以下两个条件：①代理人在法律上和经济上独立于被代理企业。需要考虑的因素包括：代理人商业活动的自由度、代理人商业活动的风险承担主体、代理人代表的企业的数量等；②代理人实施代理活动，一般按照自身常规业务活动进行，不从事其他经济利益归属于被代理企业的活动<sup>[301]</sup>。

### 5.1.3.6 例外性规定

根据《协定文本》第5条第4款的规定，下列情形不构成常设机构：

（1）专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；（2）专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；（3）专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；（4）专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；（5）专为本企业进行其他准备性或辅助性活动目的所设的固定营业场所；（6）专为本款第（1）项至第（5）活动的结合所设的固定营业场所，如果由于这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质。

基于第5条第4款，当我国居民企业在菲律宾设定的固定营业场所实施的活动具有“准备性或辅助性”的特征，则不构成常设机构。已列举的属于准备性或辅助性的活动包括：储存、陈列或者交付货物；保存或采购商品；搜集情报等。根据第5条第4款第6项，当若干活动均属于准备性质或辅助性质，其总和也可以构成例外情形。“准备性或辅助性活动”通常具备以下特征：（1）辅助性场所与总机构的业务性质有明显差别；（2）辅助性场所仅主要对总机构提供服务，一般不与他人有业务往来；（3）辅助性场所的业务活动不构成总机构业务的重要组成部分。这意味着，如果固定场所不仅为总机构服务，而且与他人有业务往来，或者固定场所的业务性质与总机构的业务性质一致，且其业务为总机构业务的重要组成部分，则不能认为该固定场所是辅助性场所<sup>[302]</sup>。

<sup>[301]</sup>OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 6 commentary 37.

<sup>[302]</sup>OECD Model Convention and Commentary with Respect to Taxes on Income and on Capital, Article 5(4), paras.24-26, 2014.

基于这一例外条款，如果我国居民企业在菲律宾既需要辅助性活动又实施营业活动的，假设商品储存地与销售代理地不一致时，企业最好不要分设辅助机构和营业机构。如果分设，那么辅助机构发生的费用无法扣除营业机构的利润，如果合并设立，那么辅助性费用和准备性费用可以在营业利润中扣除。

### 5.1.3.7 子公司构成母公司常设机构的情形

根据《协定文本》第5条第7款的规定，母公司通过投资设立子公司，拥有子公司的股权等形成的控制或者被控制关系，不会使子公司构成母公司的常设机构<sup>[303]</sup>。但是，这并不排除菲律宾子公司基于代理型常设机构、服务型常设机构、场所型常设机构的相关条款，构成中国母公司在菲律宾存在常设机构的可能性。

现实经济活动中，母子公司之间常存在较为复杂的跨境人员及业务往来，例如中国母公司派其员工到菲律宾子公司为中国母公司工作，中国母公司对外派员工的工作有指挥权，并承担风险和责任，在这种情况下，中国母公司向菲律宾子公司收取有关服务费时，如果外派员工构成中国母公司在菲律宾的常设机构，菲律宾政府有权对子公司支付母公司的服务费征收所得税。再比如子公司有权并经常以母公司名义签订合同，可能会符合非独立代理人的构成条件。

### 5.1.4 不同类型收入的税收管辖

《协定文本》第6条至第22条规定了各项所得在缔约国双方的税权分配，按照所得的不同性质，可以分为：（1）营业所得，包括营业利润（第7条）以及国际运输利润（第8条）；（2）个人取得的劳务所得，包括第14条至第21条的规定；（3）投资所得，涵盖股息（第10条）、利息（第11条）、特许权使用费（第12条）；（4）财产收益与其他所得，包括不动产所得（第6条）、财产收益（第13条）以及其他所得（第22条）。

#### 5.1.4.1 营业所得

<sup>[303]</sup>OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 6 commentary 38.1.

### （1）营业利润

根据菲律宾企业所得税法，对于在菲律宾境内从事贸易或经营活动的外国公司，一方面，须就其在上一纳税年度来源于菲律宾境内的所得，按照应纳税所得额的25%计算所得税；另一方面，对于分支机构汇回总部的利润，应基于其申请或划拨汇回的总利润额，在不进行任何税收扣除的情况下（除注册于菲律宾经济区署的活动）按15%的税率征税<sup>[304]</sup>。对于前者，即居民企业从菲律宾境内取得的营业利润，由第7条第1款所规定的常设机构原则对菲律宾的来源地管辖权进行限制，而对于后者，即分支机构向其总部汇回的利润课征15%的预提税，根据《协定文本》第7条第7款第2项的规定，分公司支付给总机构的利润汇出时按不超过汇出额的百分之十征税。这意味着，赴菲投资的中国企业在菲律宾设立的分支机构向中国总机构汇回利息时，菲律宾对汇回的总利润额，在不进行任何税收扣除的情况下仅按10%课征预提税<sup>[305]</sup>。

根据《协定文本》第7条第1款的规定，针对中国居民企业从菲律宾取得的营业利润，菲律宾政府行使课税权的前提是，该企业在菲律宾的经营活动构成了常设机构，并且菲律宾向该企业课税的范围，仅限于与可归于常设机构的营业利润。换言之，如果中国居民企业在菲律宾的经营活动不构成常设机构，或者中国居民企业从菲律宾取得的营业利润并不归于常设机构，则菲律宾政府无法对该笔所得行使课税权。

一旦确定中国居民企业从菲律宾取得的经营所得可归于该企业在菲律宾的常设机构，随之而来的问题是，究竟有多少利润可归于该常设机构。对此，《协定文本》第7条第2款规定了一般性原则，即计算中国居民企业通过在菲律宾设立的常设机构取得来源于菲律宾的经营营业利润时，应符合“独立交易原则”。也就是说中国居民企业

<sup>[304]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Chapter IV, SEC28A(5).

<sup>[305]</sup> 举例而言，一家中国企业在菲律宾投资取得来源于菲律宾的营业净利润100万，若该中国企业在菲律宾的营业活动构成了常设机构，且该利润与常设机构具有实际联系，必须先缴纳30万的公司所得税，在将剩余利润70万汇回中国时还按照10%的税率缴纳7万元的预提税。但若该中国企业在菲律宾的营业活动未构成常设机构，或取得的营业利润与常设机构不具有实际联系，则不必缴纳公司所得税，但针对汇回的100万元需缴纳10万元的预提税。

通过设在菲律宾的常设机构在菲律宾进行营业，应将该常设机构视同在相同或类似情况下从事相同或类似活动的独立分设企业，并同该常设机构所隶属的企业完全独立处理，该常设机构可能得到的利润应归属于该常设机构。

然而，独立交易原则的适用存在两项例外规定。第一，根据《协定文本》第7条第3款，在确定常设机构的利润时，应当允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其他任何地方。第二，根据《协定文本》第7条第4款，如果缔约国一方习惯于以企业总利润按一定比例分配给所属各单位的方法来确定常设机构的利润，则独立交易原则的适用并不妨碍该缔约国按这种习惯分配方法确定其应纳税的利润。

基于上述的一般性原则和两项例外规定，当中国企业在某一年度确立了认定可归属常设机构利润的方法，除有适当的和充分的理由需要变动外，每年应采用相同的方法确定属于常设机构的利润<sup>[306]</sup>。

值得注意的是，《协定文本》第7条第7款第1项中规定，利润中如果包括本协定其他各条单独规定的所得项目时，本条规定不应影响其他各条的规定。这意味着，如果中国企业从菲律宾取得的任一项所得可以被界定为除了营业利润以外的其他性质的所得，则应当优先适用税收协定中的其他所得条款进行调整，而非营业利润条款。

## （2）海运和空运

菲律宾对于在其境内开展国际运输业务的居民外国企业按“总菲律宾营业额”的2.5%缴纳税款。在中菲税收协定适用的情况下，菲律宾对于中国居民企业以船舶或飞机经营国际运输从菲律宾取得利润，在课税税率上受到限制，即税款不能超过从菲律宾取得的总收入的1.5%。不仅如此，《协定议定书》第2条对于菲律宾的课税权作出进一步限制。根据该条款，菲律宾同意对中国居民企业取得来源于菲律宾的国际运输营业利润在课税上给予片面最惠国待遇。截止2019年6月，菲律宾所签订的税收条约中，关于国际运输营业利润最优惠的条款体现在菲律宾与荷兰签订的税收协定中，根据《菲荷税收协定》第

<sup>[306]</sup> 第5条第6款。

八条第二款，来源地国对于国际运输营业利润的课税权范围限制在取得总收入的1%以内<sup>[307]</sup>。

#### 5.1.4.2 劳务所得

对于中国居民个人从菲律宾取得的劳务所得，按照所得的不同性质，应适用中菲税收协定的不同条款进行调整，包括独立个人劳务所得（第14条）、非独立个人劳务所得（第15条）、董事费（第16条）、艺术家和运动员（第17条）、退休金（第18条）、政府服务所得（第19条）、教师与研究人员（第20条）、学生与实习人员（第21条）。在适用顺位上，第16条、第18条、第19条、第20条以及第21条优先于第15条适用，<sup>[308]</sup>第17条优先于第14条和第15条适用<sup>[309]</sup>。

##### （1）独立个人劳务所得

根据第14条的规定，中国居民个人由于专业性劳务（包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动）或者其他独立性活动取得的所得，仅在中国进行课税。但在下列任一情况下，菲律宾政府亦有征税权：  
①中国居民个人在菲律宾为从事上述活动设有经常使用的固定基地<sup>[310]</sup>。在这种情况下，菲律宾可以仅对属于该固定基地的所得征税；  
②中国居民个人在有关历年中在菲律宾停留连续或累计达到或超过183天。在这种情况下，菲律宾可以仅对在菲律宾进行活动取得的所得征税。

##### （2）非独立个人劳务所得

根据第15条的规定，中国居民个人因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬，除了在菲律宾从事受雇的活动以外，应仅在中国征税。在菲律宾从事受雇的活动取得的报酬，菲律宾也有课税权。然而，中国居民因在菲律宾从事受雇的活动取得的报酬，如果同时具有以下三个条件，则仅中国政府具有征税权：①中国居民在有关历年中在菲律宾停留连续或累计不超过183天；②该项报酬由并非菲律宾居民的雇

<sup>[307]</sup> Netherlands - Philippines Income Tax Treaty (1989), Article 8 paragraph 2.

<sup>[308]</sup> 第15条第1款。

<sup>[309]</sup> 第17条第1款。

<sup>[310]</sup> 判断是否存在固定基地，与对常设机构的认定很类似。

主支付或代表该雇主支付；③该项报酬不是由雇主设在菲律宾的常设机构或固定基地所负担。

对于在菲律宾企业经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇的活动取得的报酬，可以在菲律宾进行征税。

### （3）艺术家和运动员

虽然有第14条和第15条的规定，但是根据第17条，中国居民，作为表演家，如戏剧、电影、广播或电视艺术家、音乐家或作为运动员，在菲律宾从事其个人活动取得的所得，可以在菲律宾征税。中国表演家或运动员在菲律宾从事其个人活动取得的所得，并非归属表演家或运动员本人，而是归属于其他人，仍然可以在该表演家或运动员从事其活动的菲律宾本国征税。作为中国居民的表演家或运动员在菲律宾按照缔约国双方政府的文化交流计划进行活动取得的所得，在菲律宾应予以免税。

### （4）教师和研究人员

根据第20条的规定，任何中国居民个人是、或者在紧接前往菲律宾之前曾是中国居民，主要是为了在菲律宾的大学、学院、学校或为菲律宾政府承认的教育机构和科研机构从事教学、讲学或研究的目的，停留在菲律宾。对其由于教学、讲学或研究取得的报酬，菲律宾应自其第一次到达之日起，二年内免于征税。但是，本款规定不适用于不是为了公共利益而主要是为某个人或某些人的私利从事研究取得的所得。所述中国学生、企业学徒或实习生取得的不包括在前述提到的赠款、奖学金和劳务报酬，在接受教育或培训期间，应与菲律宾居民享受同样的免税、优惠或减税待遇。

### （5）学生和实习人员

根据第21条的规定，中国的学生、企业学徒或实习生是、或者在紧接前往菲律宾之前曾是中国居民，仅由于接受教育或培训的目的，停留在菲律宾境内，对其为了维持生活、接受教育或培训的目的收到的来源于菲律宾以外的款项，菲律宾应免于征税。

### （6）董事费

根据第16条的规定，中国居民作为菲律宾居民公司的董事会成员取得的董事费和其他类似款项，菲律宾政府有征税权。“其他类似款项”包括中国居民个人以菲律宾居民公司董事会成员身份取得的附加福利，如股票期权、居所、交通工具、保险及俱乐部成员资格等。

#### (7) 退休金

根据第18条的规定，中国居民因以前的雇佣关系所取得的退休金和其他类似报酬，应仅在中国纳税。但对于菲律宾当局按照社会保险制度的公共福利计划支付的退休金和其他类似款项，应仅在菲律宾征税。

### 5.1.4.3 投资所得

投资所得主要包括三种类型：股息（第10条）、利息（第11条）、特许权使用费（第12条）。这三个条款在适用上存在着一些共性：

首先，对于中国居民（无论是个人还是企业）取得来源于菲律宾的投资所得，如果与该居民在菲律宾设立的常设机构或者固定基地具有实际联系的，其取得的投资所得应并入其常设机构的营业利润或是其固定基地的独立个人劳务所得，在菲律宾征税，适用协定中的营业利润及独立个人劳务条款；若中国居民在菲律宾没有设立常设机构或固定基地，或是虽有设立常设机构或固定基地，但取得来源于菲律宾的投资所得与该常设机构或固定基地没有实际联系的，菲律宾对于中国居民取得的该笔投资所得在课税的税率上应受到《协定文本》第10条、第11条、第12条的限制。

其次，要适用税收协定项下关于投资所得条款中对于来源地国课税限制的协定优惠，前提条件是，取得投资所得的一方应当符合“受益所有人”的要件。也就是说，如果取得投资所得的中国居民仅是该项所得的代理人、名义持有人，或是对于那笔所得仅拥有极有限的支配权力的导管公司<sup>[311]</sup>，则很可能被排除出受益所有人的范围，因此无法享受税收协定项下的优惠。

---

<sup>[311]</sup>OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 6 commentary 12.1, 12.2 and 12.3.

最后，针对利息和特许权使用费，如果支付方与作为受益所有人的取得方或者他们与其他人之间有特殊关系，以至于所支付的投资数额超出了支付人与受益所有人在没有上述关系所能同意的数额时，协定中的利息条款和特许权使用费条款仅适用于在不存在特殊关系时所能达成的数额。这一规定与正常交易原则相符，为防止企业基于特殊关系扭曲跨境支付款项的数额，套取协定优惠。

### （1）股息

对于股息的定义，根据《协定文本》第10条第3款，是指“从股份或者非债权关系分享利润的权利取得的所得，以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国法律，视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得”。适用这一条款的难点在于，某些所得（例如混合融资工具）可能兼具“股息”和“利息”的某些特征，对此，OECD范本注释建议应当基于实质优于形式的原则，在区分股息和利息上，注意下列要素：①贷款金额所占公司资本比例是否过高以及可赎回资产与贷款金额是否相匹配；②债权人是否参与公司的利润分配；③债权人是否具有优先受偿权；④利息的支付数额是否因公司利润的多少而有所不同；⑤合同上是否约定利息支付的时间。

若确定一笔所得在性质上属于股息，那么根据第10条第1款和第2款的规定，对于菲律宾居民公司支付给中国居民的股息，菲律宾可以按照其国内法进行课税。但是，如果中国居民是股息受益所有人，菲律宾当局所征税款不应超过：①如果受益所有人是直接拥有支付股息公司至少10%资本的公司，为股息总额的10%；②其他情况下，为股息总额的15%。

结合《协定议定书》第3条的规定，菲律宾同意对中国居民取得来源于菲律宾的股息在课税上给予片面的最惠国待遇。截至2022年6月，在菲律宾对外签订的税收协定中，关于股息条款的最惠国待遇体现在与墨西哥新修订的税收协定（2015）<sup>[312]</sup>中，根据菲墨税收协定第10条第2款的规定，①如果受益所有人是直接拥有支付股息公司至少70%资本的公司，为股息总额的5%；②如果受益所有人是直接拥有

<sup>[312]</sup>Mexico - Philippines Income Tax Treaty (2015) Article 10 paragraph 2.

支付股息公司至少10%资本的公司，为股息总额的10%；③其他情况下，为股息总额的15%。

这意味着，在中国居民从菲律宾取得股息的情况下，取决于其在菲律宾子公司的投资份额，菲律宾作为来源地国的课税权所受到限制的程度也有所不同（见表33）。

表33 对于中国投资者从菲律宾取得股息的课税

投资情况	菲律宾课税税率限额
作为股息受益所有人的中国居民公司直接拥有支付股息公司至少70%资本	5%
作为股息受益所有人的中国居民公司直接拥有支付股息公司的资本达到10%，但不足70%	10%
其他情况	15%

## （2）利息

对于利息的界定，根据《协定文本》第11条第4款，是指“从各种债权取得的所得，不论其有无抵押担保或者是否有权分享债务人的利润；特别是从公债、债券或者信用债券取得的所得，包括其溢价和奖金，不包括由于延期支付的罚款。”根据第11条第1款和第2款的规定，对于发生于菲律宾而支付给中国居民的利息，菲律宾可以按照其国内法课税，但是在所得取得方是利息受益所有人的情况下，菲律宾所征税款不得超过利息总额的10%。所谓“发生于”菲律宾的利息，包括两种情况：①支付利息的人为菲律宾政府、其行政区、地方当局或菲律宾税收居民；②当支付利息的人（不论是否为中国或菲律宾一方居民）在菲律宾设有常设机构或者固定基地，支付该利息的债务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担利息，该利息应认为发生于菲律宾。

存在的例外情形是，根据第11条第3款的规定，发生于菲律宾而为中国政府、地方当局及其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构取得的利息；或者为中国居民取得的利息，其债权是由中国政府、地方当局及其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构间接提供资金的，应在菲律宾免税。

## （3）特许权使用费

根据《协定文本》第12条第3款的界定，特许权使用费是指“使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，专利、商标、设计或模型。图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，或者使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。”

根据《协定文本》第12条第1款与第2款的规定，在所得取得方是特许权使用费受益所有人的情况下，该笔特许权使用费的发生地所在国<sup>[313]</sup>在行使课税权时，其税率应受到限制，具体是指：①使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、电视或广播使用的磁带的版权，为特许权使用费总额的15%；②使用或有权使用专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序以及使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报，为特许权使用费总额的10%<sup>[314]</sup>。

特许权使用费条款适用的关键点和难点在于对所得定性的识别，因为对于某些权利的授权使用，往往伴随着销售和服务同时发生，究竟一项所得的取得是因销售取得的营业利润，还是财产转让取得的资本利得，亦或是授权使用而带来的特许权使用费，对所得的界定不同，会导致税收协定的适用产生不同的结果。

考虑到在本年度修订税法后，菲律宾对外签订的税收协定中对于股息、利息或特许权使用费所得适用的税率可能高于菲律宾国内税法所规定的税率，菲律宾政府发布了一项协调措施，将由本国向非居民支付的上述款项的税率作出以下调整，并规定适用协定税率和国内税率中的最低者<sup>[315]</sup>。

---

<sup>[313]</sup>对于发生地所在国的认定与利息相同，根据第十二条第五款的规定，如果支付特许权使用费的人是缔约国一方政府、其行政区、地方当局或该缔约国居民，应认为该特许权使用费发生在该缔约国。然而，当支付特许权使用费的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方设有常设机构或者固定基地，支付该特许权使用费的义务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担这种特许权使用费，上述特许权使用费应认为发生于该常设机构或者固定基地所在缔约国。

<sup>[314]</sup>按照菲律宾法律对技术转让须经批准的规定，仅就经菲律宾主管当局批准的合同所发生于菲律宾共和国的特许权使用费，才可实施上述第（二）项的限制税率。

<sup>[315]</sup>See Philippines - Treaty Withholding Rates Table.

表34 股息、利息、特许权使用费国内法税率一览表<sup>[316]</sup>

	股息		利息	特许权使用费
	公司、自然人	适格公司		
<b>国内法税率</b>	%	%	%	%
公司	15/25	15/25	20/25	25
自然人	20/25	-	20/25	20/25

表35 股息、利息、特许权使用费协定税率一览表

税收协定缔约方	股息		利息	特许权使用费
	个人, 企业	特定适格企业		
	%	%		
澳大利亚	15/25	15/25	10/15	15/25
奥地利	25	10	10/15	10/15
巴林王国	15	10	10	10/15
孟加拉共和国	15	10	15	15
比利时	15	10	10	15
巴西	15/25	15/25	10/15	15/25
加拿大	25	15	10/15	25
中国	15	10	10	10/15
捷克	15	10	10	10/15
丹麦	15	10	10	15
芬兰	15	15	10/15	15/25
法国	15	10	10/15	15
德国	15	5/10	10	10
匈牙利	20	15	15	15
印度	20	15	10/15	-/15
印度尼西亚	20	15	15	15/20
以色列	15	10	10	15
意大利	15	15	10/15	15/25
日本	15	10	10	10/15
韩国	10/25	10	10/15	10/15
科威特	15	10	10	20
马来西亚	15/25	15/25	15	15/25
墨西哥	15	5/10	12.5	15
荷兰	15	10/15	10/15	10/15

<sup>[316]</sup> 有关于非居民企业以及非居民自然人从菲律宾取得的股息、利息、特许权使用费适用税率的特殊规定详见2.2.2.3以及2.3.2.3部分内容, 表34仅列示一般情况下适用税率。

新西兰	15	15	10	15
尼日利亚	15	12.5	10	20
挪威	25	15	15	7.5/25
巴基斯坦	25	15	10/15	15/25
波兰	15	10	10	15
卡塔尔国	15	10	10	15
罗马尼亚	15	10	10/15	10/15/25
俄罗斯	15	15	15	15
新加坡	25	15	10/15	15/25
西班牙	15	10	10/15	10/15/20
斯里兰卡	15/25	15	15	15/25
瑞典	15	10	10	15
瑞士	15	10	10	15
泰国	15	10	10/15	15
土耳其	15	10	10	10/15
阿拉伯联合酋长国	15	10	10	10
英国	25	15	10/15	15/25
美国	25	20	10/15	15/25
越南	15	10	15	15

#### 5.1.4.4 财产收益和其他所得

##### (1) 不动产使用所得

根据《协定文本》第6条第1款，中国居民从位于菲律宾的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），菲律宾政府可以征税。这里所指的“不动产所得”，包括直接使用、出租或者任何其他形式使用不动产取得的所得。其中，对于“不动产”范围的界限，应按照菲律宾（即财产所在地）的法律进行确定，但无论如何，应包括“附属于不动产的财产、农业和林业所使用的牲畜和设备、有关地产的一般法律规定所适用的权利、不动产的用益权，以及由于开采或有权开采矿藏水源和其他自然资源取得收入的权利”。船舶和飞机不属于本条款项下的不动产。

##### (2) 财产收益

财产收益是基于转让财产的所有权而取得的收益。对于此类所得的一般性课税原则规定在《协定文本》第13条第5款中，即转让财产所得，应仅在转让者为其居民的缔约国征税。也就是说，中国居民转让财产取得的收益，应仅由中国行使独占课税权。然而，存在四种情形的例外：①不动产：转让中国居民位于菲律宾的不动产取得的收益，可以在菲律宾征税；②常设机构或固定基地的动产：转让中国居民企业在菲律宾的常设机构营业财产部分的动产，或者中国居民在菲律宾从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）或者固定基地取得的收益，可以在菲律宾征税；③船舶或飞机：转让从事国际运输的船舶或飞机，或者转让属于经营上述船舶、飞机的动产取得的收益，应仅在企业为其居民的缔约国征税；④股票：中国居民转让一个公司财产股份的股票取得的收益，该公司的财产又主要直接或者间接由位于菲律宾的不动产所组成，可以在菲律宾征税。

菲律宾国内税法备忘录指令RAM01-93对纳税人可能滥用税收协定财产收益条款进行了专项规定。菲律宾签署的绝大多数税收协定对非居民转让并非主要由位于菲律宾不动产构成的财产所对应的公司股权通常给予免税待遇。该备忘录指令对该转让规定了税务审计程序，即税务局对于非居民将位于菲律宾的财产或股权转让给缔约国另一方居民，而缔约国另一方居民又将该财产或股权再次转让的情形通常会适用税务审计程序。如发现有滥用财产收益条款的情形，纳税人很可能会面临税务机关的转让定价调整。例如，转让人与被转让人之间属于关联方企业，或第二次转让距离第一次转让时长短于6个月，或是第二次转让价格几乎与第一次转让价格持平<sup>[317]</sup>。

### （3）其他所得

当中国居民从菲律宾取得的一项所得无法归类于上述任何一类所得类型时，应当适用《协定文本》第22条“其他所得”进行调整。根据这一条款，中国居民取得的各项所得，不论在什么地方发生，应

<sup>[317]</sup> J. Ocampo, Philippines-Corporate Taxation sec.7, Country Analyses IBFD (accessed 6 May 2017).

仅在中国征税。但例外情形是，对于第6条第2款规定的不动产所得以外的其他所得，如果取得所得的一方为中国居民，通过设在菲律宾的常设机构在该菲律宾进行营业，或者通过设在菲律宾的固定基地在该菲律宾从事独立个人劳务，据以支付所得的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，在这种情况下，应适用“营业利润”条款（第7条）或“独立劳务所得”条款（第14条）的规定。

## 5.1.5 菲律宾税收抵免政策

### 5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免办法

#### （1）申请抵免的主体

根据《国家税务法典（1997）》第34节第(C)条第（3）款，菲律宾公民及本国企业在某一纳税年度中向其他任何国家缴纳或发生的所得税款可以申报抵免。此外，作为普通专业合伙成员或遗产或信托基金受益人的个人，若从该合伙企业或信托中可分配到的所得部分已根据菲律宾所得税法申报纳税，可以在纳税年度内就普通专业合伙、遗产或信托基金根据持股比例向其他国家支付或发生的税款，申报抵免。上述纳税人需在其纳税申报中表明希望获得抵免的意愿。关于抵免的规定，不适用于外国个人和外国企业。

#### （2）对于抵免的限制<sup>[318]</sup>

可享有的抵免额受到下列两方面限制：首先，向任何国家所支付或发生的税款而享有的抵免数额，不得超过享有该抵免的税款所占的份额，即纳税人根据菲律宾所得税法来源于该国的应纳税所得额在其在同一纳税年度内的全部应纳税所得额中的比例；其次，抵免的总金额不得超过享有该抵免的税款所占的份额，即纳税人根据菲律宾所得税法来源于菲律宾境外的应纳税所得额占其同一纳税年度内的全部应纳税所得额的比例。

#### （3）税额的调整<sup>[319]</sup>

<sup>[318]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(C) (4).

<sup>[319]</sup> National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(C) (5).

根据《国家税务法典（1997）》第34节第(C)条第（5）款，若应付税款在实际支付时不同于纳税人所申报的抵免额，或任何已付税款被全额或部分退回，纳税人应告知国家税务局局长，局长应在得知后重新确定当年或受影响年度的税款金额，如果存在少付的税金，应由纳税人根据国家税务局局长的通知和要求补交税款，如果存在多付的税金，应向纳税人进行抵扣或退还。

对于发生但未交付的税款，在给予抵免前，国家税务局局长可要求纳税人提供担保，作为给予该抵免的先行条件，提供担保的金额须经国家税务局局长批准。

#### （4）享受抵免的年度<sup>[320]</sup>

关于国外税收抵免，纳税人无论采用何种会计核算方法记录账目，可选择在外国税负发生的年度内进行抵免，但是须满足《国家税务法典（1997）》第34节第(C)条第（5）款所列条件。若纳税人选择在外国税负计提的年度抵免，则随后各年度的抵免需按照同样的方式进行，且该税款在同一年度或余下年度不得再进行扣除。

#### （5）申报抵免的证明<sup>[321]</sup>

纳税人须提供证明向国家税务局局长证实如下内容后方可享有抵免：①来源于菲律宾境外的收入总额；②从各国取得的所得、根据上文所述用作抵免的已缴或已发生的税款金额，该数额的认定应根据财政部长颁布的法规及条例；③其他所有验证和计算该抵免所需的必要信息。

#### （6）关于境外分支机构亏损的规定<sup>[322]</sup>

对于非居民外国个人或外国企业，可扣除的亏损为其当年在菲律宾从事营利事业、交易或职业活动时所实际遭受的亏损，且这些亏损未通过保险或其他形式的赔偿而得到补偿。

### 5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免办法

<sup>[320]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(C) (6).

<sup>[321]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(C) (7).

<sup>[322]</sup>National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(D) (2).

个人境外所得的抵免办法可参照企业适用。

### 5.1.5.3 饶让条款相关规定<sup>[323]</sup>

税收饶让指居住国政府对其居民在国外得到减免税优惠的那一部分，视同已经缴纳，同样给予税收抵免待遇不再按居住国税法规定的税率予以补征。税收饶让是配合抵免方法的一种特殊方式，是税收抵免内容的附加。它是在抵免方法的规定基础上，为贯彻某种经济政策而采取的优惠措施。在菲律宾与其他国家签订且有效的43个税收协定中，菲律宾对本国的居民公司从下列国家取得的所得适用税收饶让优惠抵免（表36）。

表36 菲律宾给予饶让抵免的协定

国家	涵盖范围	具体协定条款	终止日期
印度	所有所得	第24条	无
印度尼西亚	所有所得	第23条	无
马来西亚	所有所得	第22条	无
墨西哥	所有所得	第23条	无
巴基斯坦	所有所得	第23条	无
波兰	所有所得	第23条	无
罗马尼亚	所有所得	第22条	无
斯里兰卡	所有所得	第23条	无
新加坡	所有所得	第22条	无
泰国	所有所得	第23条	无
越南	所有所得	第23条	无

另外，在与菲律宾签订税收协定的缔约国当中，对菲律宾给予的税收优惠适用饶让抵免条款的国家如下（表37）：

表37 对方缔约国给予菲律宾的税收饶让抵免

国家	涵盖范围	抵免税率 <sup>[324]</sup>	协定条款	终止日期
印度	所有所得		24	无
印度尼西亚	所有所得		23	无
马来西亚	所有所得		22	无

<sup>[323]</sup> J. Ocampo, Philippines - Corporate Taxation sec.7, Country Analyses IBFD (accessed 20 May 2020).

<sup>[324]</sup> 抵免税率是指在没有优惠税率的情况下，适用该居住国税法规定的税率。

墨西哥	所有所得		23	无
新西兰	特许权使用费	10%	23	无
挪威	股息、利息、特许权使用费		24	2007. 1. 1
巴基斯坦	所有所得		23	无
波兰	所有所得		23	无
罗马尼亚	所有所得		22	无
新加坡	所有所得		22	无
斯里兰卡	股息、利息		23	无
泰国	所有所得		23	无
越南	所有所得		23	无

中菲税收协定中并未规定饶让抵免条款。

### 5.1.6 非歧视待遇原则

《协定文本》第24条对于非歧视待遇做出规定，这一条款为赴菲投资的中国国民或居民在下列四种情况下提供了与菲律宾国民或居民“一视同仁”的税收保障：

(1) 中国国民在菲律宾负担的税收或者有关条件，不应与菲律宾国民在相同情况下，负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。本规定也应适用于不是缔约国一方或者双方居民的人。

(2) 中国居民企业在菲律宾常设机构的税收负担，不应高于菲律宾对其本国进行同样活动的企业。本规定不应理解为菲律宾由于民事地位、家庭负担给予该其居民的任何扣除、优惠和减免也必须给予该中国居民。

(3) 除了适用正常交易原则进行调整的情况外，菲律宾企业支付给中国居民的利息、特许权使用费和其他款项，在确定该菲律宾企业应纳税利润时，应与在同样情况下支付给该菲律宾居民同样予以扣除。

(4) 菲律宾企业的资本全部或部分，直接或间接为中国一个或一个以上的居民拥有或控制，该菲律宾企业在菲律宾负担的税收或者有关条件，不应与该菲律宾其他同类企业的负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。

## 5.1.7 在菲律宾享受税收协定待遇的手续

### 5.1.7.1 菲律宾执行协定的模式

为规范税收协定优惠申请流程，便于非居民纳税人纳税申报管理，菲律宾财政部和国税局于2010年8月25日发布2010年72号税收备忘录（Revenue Memorandum Order No. 72-2010，以下简称RMO No. 72-2010）<sup>[325]</sup>，当前关于非居民税收优惠申请流程主要规定在RMO No. 72-2010。此外，2016年6月24日，菲律宾国家税务局又发布了2016年27号税收备忘录（Revenue Memorandum Order No. 27-2016，以下简称RMO No. 27-2016），优化了关于适用协定中股息、利息及特许权使用费条款的申请流程。在RMO No. 27-2016的基础上，2017年3月28日，菲律宾国家税务局又发布了2017年8号税收备忘录（Revenue Memorandum Order No. 8-2017，以下简称RMO No. 8-2017），创建了新的CORRT表格，对关于适用协定中股息、利息及特许权使用费条款的申请流程进行进一步简化。任何其他类型的收入仍适用RMO No. 72-2010的规定。

2021年3月31日，菲律宾国家税务局又发布了2021年14号备忘录（Revenue Memorandum Order No. 14-2021，以下简称RMO No. 14-2021），更新了申请条约优惠的流程或要求<sup>[326]</sup>。同年6月15日，又发布了2021年77号备忘录通告（Revenue Memorandum Circular No. 77-2021，以下简称RMC No. 77-2021），以问答的方式对RMO No. 14-2021的部分规定进行了修订<sup>[327]</sup>。

2022年2月17日，在RMO No. 14-2021与RMC No. 77-2021发布后，为了减轻税务局国际税务处的审批负担，菲律宾国家税务局发布了2022年20号备忘录通告（Revenue Memorandum Circular No. 20-2022，以下简称RMC No. 20-2022），对优惠申请要求进行了简化。

#### （1）申请提交机构

<sup>[325]</sup> BIR, Guidelines on the Processing of Tax Treaty Relief Applications (TTRA) Pursuant to Existing Philippine Tax Treaties, August 25, 2010.

<sup>[326]</sup> The BIR's Revenue Memorandum Order No. 14-2021.

<sup>[327]</sup> The BIR's Revenue Memorandum Circular No. 77-2021.

所有的税收协定优惠申请须向国际税务处（International Tax Affairs Division, ITAD）提交。国际税务处是税收协定优惠申请的唯一主管机关，负责税收协定优惠的执行与解释。

## （2）申请时间要求

按照RMO No. 72-2010，关于税收协定优惠的申请必须在交易发生之前完成，也就是发生第一次应税事件前完成。若未在规定时间内递交申请，将导致申请人丧失申请税收协定优惠待遇的资格。然而，这一规定的合理性在实践中备受争议和挑战。最高法院审理的Deutsche Bank vs. Commissioner of Internal Revenue案（2013）为例<sup>[328]</sup>，在该案，最高法院认为，仅因纳税人未严格遵守RMO No. 72-2010关于申请提交时间的规定而拒绝给予其税收协定项下的权利，有违缔约国之间签署协议的初衷。国家税务局不应在税收协定的文本之外规定额外的要求妨碍纳税人享有协定项下的优惠。税收协定具有法律的强制力和效力，应切实执行，而向BIR提起的适用协定的申请应仅限于确认纳税人享有这一权利。

菲律宾国际税务局在RMO No. 14-2021中更改了申请时间的要求。非居民纳税人如要享受协定优惠待遇，应当在第一次支付所得之前，向扣缴义务人（Withholding Agent）或者支付人（Income Payor）提供BIR表格No. 0901（BIR Form No. 0901，又被称为Application Form for Treaty Purposes）、由缔约国税务主管当局出具的税收居民身份证明以及条约中的相关优惠待遇的规定。

如果扣缴义务人选择适用条约税率扣缴，那么扣缴义务人应当向ITAD提交确认申请（Request for Confirmation, RFC）<sup>[329]</sup>，根据所得类别的不同，扣缴义务人提出申请的时间要进行区分，对于财产收益（Capital Gains），应在交易完成之后，但不得迟于所得已支付或交易完成的那个纳税年度终了后第四个月的最后一日之前提出申请；对于其他类型的所得，应在所得已经或应当支付，或在报表上计入相关费用或资产两者更早的那个纳税年度终了之后，但不得迟于该

<sup>[328]</sup>Supreme Court, Deutsche Bank AG Manila Branch vs. Commissioner of Internal Revenue, G.R. No. 188550, 19 August 2013.

<sup>[329]</sup>The BIR's Revenue Memorandum Order No. 14-2021 Section 4.

纳税年度终了后的第四个月的最后一日提出申请<sup>[330]</sup>。如果所得已被按照一般税率课税，那么非居民应当向ITAD提交TTRA (Tax Treaty Relief Applications)，非居民可以在取得收入后的任何时间提交TTRA，以证明其享有条约优惠的权利。

一般来说，除长期合同外，每笔交易都应提交一份TTRA或RFC。即合同有效期在一年以上的，应当每年更新一次，直至合同终止。为确保在合同结束前适用合适的税率，非居民纳税人应提交更新后的BIR表格No. 0901、税收居民身份证明（如果以前提交的居民身份证明的有效期已过的话）及其他有关文件，提交时间不得迟于每一纳税年度结束后第四个月的最后一日<sup>[331]</sup>。

为了减少向ITAD提交的RFC与TTRA的数量，减轻ITAD负担，RMC No. 20-2022规定，如果纳税人通过RFC或TTRA的申请，已经取得了条约优惠待遇认证（Certificate of Entitlement to Treaty Benefit, COE），且COE中允许该优惠认定适用于随后的未来的所得支付，那么纳税人就无需每次都提交RFC或TTRA申请，但前提是向同一个非居民支付性质相似的所得。

如果是营业利润、独立或非独立的服务所得（Income From Services）、财产收益、教师收入以及其他这类非经常性交易产生的所得，还是要按照RMO No. 14-2021与RMC No. 77-2021的要求提交RFC与TTRA申请。

纳税人在确定条约优惠是否适用于未来的所得支付时，要以COE所载的具体要求为准据<sup>[332]</sup>。

### （3）申请要求

①申请税收协定优惠之前，非居民纳税人应先向国际税务处申请纳税识别号；根据RMO No. 14-2021，根据不同的税目类型填写对应BIR表格0901（BIR Form No. 0901），该表格均可在BIR网站上下载，填写完整后按不同税目提交有关材料，不同税目类型的材料详见3.3.2。

<sup>[330]</sup>The BIR's Revenue Memorandum Circular No. 77-2021.

<sup>[331]</sup>The BIR's Revenue Memorandum Order No. 14-2021 Section 4.

<sup>[332]</sup>The BIR's Revenue Memorandum Circular No. 20-2022.

表38 不同税收纳税申报表格式

表格编号	适用税目
BIR Forms No. 0901-D	股息
BIR Forms No. 0901-I	利息
BIR Forms No. 0901-R	特许权使用费
BIR Forms No. 0901-P	营业利润
BIR Forms No. 0901-PR	分支机构利润汇款
BIR Forms No. 0901-S1	提供专业服务或其他独立性质的活动取得的报酬
BIR Forms No. 0901-S2	提供非独立个人服务取得的报酬
BIR Forms No. 0901-S3	教授、教师、学生、学徒或实习生取得的报酬、津贴、补贴
BIR Forms No. 0901-S4	娱乐明星/艺术家、运动员、或其他短暂来访者赚得的收入
BIR Forms No. 0901-0	其他所得
BIR Forms No. 0901-C	财产收益
BIR Forms No. 0901-T	船运和空运

## ②具体申请流程<sup>[333]</sup>：

ITAD收到申请材料后，就申请有关资料存在不准确、不齐全等情形，应在收到申请后7个工作日内告知纳税人或申请人，纳税人或申请人应在收到告知后15个工作日内补齐或更正材料。

若纳税人或申请人无法在规定时间内补齐或更正，在不影响重新申请的前提下，ITAD应将纳税人或申请人的有关申请资料归档。该笔交易的申请时间认定仍按原先申请的时间起算，国际税务处应将这一情况以书面的形式告知纳税人或申请人。纳税人或申请人之后重新申请的，需提交原先申请的所有归档材料，方能请求ITAD延续处理原先的税收优惠申请，以享受相应的税收优惠。申请期间，纳税人或申请人不得撤回原先申请的任何材料。若交易中止，纳税人或申请人可提交申请请求国际税务处停止税收协定优惠审查，此时有关申请材料仍由ITAD保管。

ITAD在收到税收协定优惠申请材料之日或补足所有材料之日起

<sup>[333]</sup>Revenue Memorandum Order No. 72-2010, Section 15, Receiving and Processing of TTRA.

的4个月内完成处理，或者在切实可行的情况下尽快解决<sup>[334]</sup>。若收入类型不符合税收优惠申请条件，ITAD应在收到申请材料之日或补足材料之日起30个工作日内作出裁决。对非居民不利的任何裁决，在收到该裁决的30天内，纳税人可向财政部申请审查。若纳税人不要求复议上述不利裁决的，可由ITAD直接受理申请。

(4) 一般规定材料要求<sup>[335]</sup>

根据RMO No. 14-2021与RMC No. 77-2021的要求，从2021年3月31日起，申请免除双重征税时，应向ITAD提交下列文件的原件或经认证的副本：

- ①请求函；
- ②由非居民所得的接收者或者该接收者的授权代表签署的申请表；
- ③由所得接收者居民身份所在国出具的相关纳税年度税收居民身份证明；
- ④证明收入支付或汇付的存款、电汇、电传、汇款银行单据或证明；
- ⑤附有收款人纳税单（Alphalist）的预提税申报表；
- ⑥预提税款的支付证明；
- ⑦由取得所得的非居民纳税人或扣缴义务人向其授权代表出具的经公证的特别授权委托书（SPA），委托书须清楚列明签署申请表格的权力，以及提交TTRA或确认申请的权力<sup>[336]</sup>。

法人和安排以及个人附加的一般要求：

- ①非居民法人或安排的章程，公司成立、组织的备忘录，信托协议或确认其成立的等效文档，如为外文，应提供英文译本；
- ②非注册公司证明原件或者由证券交易委员会（SEC）向法人及安排发放的菲律宾营业执照的经认证副本（Certified True Copy of License to Do Business），或者贸易工业部向个人出具的业务存续与否的原件。

<sup>[334]</sup>The BIR's Revenue Memorandum Order No. 14-2021 Section 4.

<sup>[335]</sup>The BIR's Revenue Memorandum Order No. 14-2021 Section 5.

<sup>[336]</sup>The BIR's Revenue Memorandum Circular No. 77-2021.

税务透明实体 (Fiscally Transparent Entity) 附加的一般要求:

①外国法律的副本, 表明是对外国财政透明实体的所有者或受益人课税;

②外国实体的所有人或受益人名单;

③外国实体的所有权证明;

④由相关外国税务机关正式向财务透明实体的所有人或受益人出具的税收居民身份证明。

除一般材料要求外, 对于不同类型的所得, 纳税人还需提交相应的特别材料, 具体要求见3.3.2。

(5) 股息、利息、特许权使用费税收优惠申请流程<sup>[337]</sup>

①申请人需要提交的材料

在收入被支付或贷记前, 应提交一份正式完成的CORTT表格 (第I和II部分), 或提交规定的居住身份证明以及CORTT表格第I (A、B、C) 和II部分提交给扣缴义务人或收入支付人。如果未提交, 则意味着没有要求任何税收协定减免, 因此这些收入应按照《国家税务法典 (1997) 》规定的正常税率缴纳。

②扣缴义务人或收入缴纳人需要提交的材料

扣缴义务人或收入缴纳人应提交BIR表格1601-F<sup>[338]</sup>和BIR表格1604-CF<sup>[339]</sup>, 并按照税法和现有的收入分配情况支付预提税款。扣缴义务人或付款人应当在支付非居民的股息、利息和特许权使用费收入预扣税后30天内向ITAD和RDO No. 39提交的原始如期完成CORTT (I和II部分) 或规定居住证明与CORTT表格的I部分 (A、B和C) 和第II部分。如果已在ITAD和RDO No. 39备案的CORTT表格在规定的有效期限内用于再次派发股息以及存在利息和特许权使用费收入交叉支付的情况下。扣缴义务人应在支付预提税款后30天内, 提交更新后的II部分。

③CORTT表格的有效期

<sup>[337]</sup>Revenue Memorandum Order No.8-2017 Section 6.

<sup>[338]</sup>Monthly Remittance Return of Final Income Taxes Withheld.

<sup>[339]</sup>Annual Information Return of Income Tax Withheld on Compensation and Final Withholding Taxes.

就股息收入而言，CORTT表格自签发日起两年内有效。但是，如果使用居住国规定的居住证明，则居住证明的有效日期优先于所给的两年期限。就利息和特许权使用费收入而言，CORTT表格应基于合同的有效期。

#### ④CORTT表格提交要求废止

RMO No. 14-2021废除了股息、利息、特许权使用费优惠申请需要提交CORTT表格的规定，尽管如此，先前提交的CORTT表格仍须送交有关的地区税务局（RDOs）进行遵从性检查<sup>[340]</sup>。

## 5.2 菲律宾税收协定相互协商程序

### 5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序（Mutual Agreement Procedure, MAP）是税收协定规定的重要的争端解决方式。当一个人认为缔约国一方或双方的措施导致或将导致对其不符合协定规定的征税时，可以不考虑国内法律所规定的补救方法，将案情提交其本人为居民或国民的缔约国一方主管税务机关。如果前述主管税务机关认为所提意见合理又不能单方面解决时，应与缔约国另一方主管税务机关协商解决。也就是说，菲律宾的居民纳税人在适用税收协定过程中，如果认为缔约国一方或者双方所采取的措施与协定规定的征税规则不符时，可以不考虑国内法的补救办法，将案情提交给菲律宾主管当局，提请启动相互协商程序。相互协商程序要求纳税人在规定的期限内将案件提交给主管机关，主管机关将努力与外国主管机关达成协议。

### 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

截止目前，菲律宾国内法并没有关于提请相互协商的操作细则及相关解释规则。

<sup>[340]</sup>The BIR's Revenue Memorandum Order No.14-2021 Section 14.

### 5.2.3 相互协商程序的适用

提请相互协商的最基本条件之一是纳税人所申请的条约救济是正当有效的。相互协商的适用要求纳税人或者请求救济的一方当事人所请求两国协商的事项必须属于税收协定所涵盖的税种或事项，并且是由于缔约国另一方没有按照税收协定的规则进行征税而导致的争议。例如，在菲律宾国税局ITAD 104-04裁决当中，菲律宾国税局拒绝了本国居民纳税人向其提请的与美国国税局进行相互协商的要求，因为在该案当中涉及争议的赡养费问题并不属于菲律宾和美国税收协定争议的范围，而纯粹属于美国本国国内法的适用问题<sup>[341]</sup>。

### 5.2.4 启动程序

如果纳税人认为缔约国另一方税务机关的行为违反了税收协定，纳税人可以直接申请相互协商程序，而无需先行提起诉讼。如果涉及争议事项正处于诉讼程序中，或者菲律宾国税局正在进行纳税评估，那么纳税人提请的相互协商请求被菲律宾国税局接受的可能性将大大降低。诉讼是否会因相互协商程序的启动而中止取决于法庭适用规则以及法官判决。一般来说，在纳税人和税务机关达成一致的情况下，相互协商程序的提请将会被批准。

### 5.2.5 相互协商程序的法律效力

由于缺乏国内法规则，相互协商程序中税务机关之间达成协议的法律效力仍处于较为模糊的状态。

### 5.2.6 菲律宾仲裁条款

在菲律宾与其他国家签订的已经生效的税收协定当中，并未规定税收仲裁。

## 5.3 中菲税收协定争议的防范和解决

根据国际税务争议的主体不同，国际税务争议可分为两类，一是国家间的国际税务争议；二是国家与跨国纳税人之间的国际税务争

<sup>[341]</sup> Carlos T. Carado II, Philippines – Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD (assessed 6 May 2017)

议。国家间的国际税务争议，产生于主权国家间的国际税收利益分配活动中，争议主体的法律地位是平等的。当前，主权国家之间通常都是通过签订国际税收协定的方式来协调彼此之间的国际税收利益分配关系，因此，国家间的国际税务争议表现主要为有关国家之间就相互签订的税收协定条款的解释、执行、适用范围等问题所产生的争议。国家与跨国纳税人之间的国际税务争议，是产生于国家同跨国纳税人间的税收征纳活动中，争议主体的法律地位是不对等的。通常这类争议是应看跨国纳税人认为征税国的征税行为不符合有关的税法规定或有关国际税收协定的规定而提起的<sup>[342]</sup>。

税收协定是缔约国双方划分国际税收征税权，以避免对纳税人双重征税所达成的国际协议。如果缔约国对纳税人不按税收协定规定征税，将会导致对纳税人的双重征税，这与税收协定避免双重征税的目的和宗旨是相违背的，另外，税收协定也具有防止纳税人逃避税的目的和意义。在实践中，适用中菲税收协定的争议可能体现为以下几种类型：（1）在确定常设机构的利润时，把企业的一般行政管理费用分配给常设机构的比例问题。（2）当利息、特许权使用费的支付人与受益所有人存在关联关系时，支付人所在国对利息和特许权使用费超过正常部分的征税问题。（3）关联企业应税利润的调整问题。（4）对于关联企业间超过正常支付的利息，以及与受益所有人具有关联关系的支付人所支付的利息，享有债权的公司所在的缔约国为实施其有关资本弱化的法律而将利息视为股息征税的问题。（5）有关纳税人住所的确定问题，常设机构的设立问题，以及雇员从事临时性劳务的确定问题。

为避免和防范中菲税收协定争议，纳税人一方面应严格遵守和执行菲律宾国内法规，按照该税收备忘录的流程向菲律宾税务局申请适用税收协定优惠，尤其是涉及股息、利息、特许权使用费的跨境支付。另一方面，纳税人与关联方发生交易之前，可尝试事先向菲律宾税务机关提出预约定价申请，菲律宾主管税务机关和纳税人之间通过事先制定一系列合理的标准（包括关联交易所适用的转让定价原则和计算

<sup>[342]</sup> 廖益新，《国际税法》，高等教育出版社，2008年版，第332页。

方法等)，确定未来一个固定时期内关联交易的定价及相应的税收问题，消除或减少不确定性。

一旦发生税务争议后，纳税人可以选择在行政体系提出异议，寻求救济，在这一过程中，与税务机关达成和解也是化解争议的途径之一。或者纳税人也可以选择司法救济，请求法院的介入，以解决冲突。

### 5.3.1 税务纠纷和解

在纳税评估及税务审计阶段，从税务审计到非正式会议、初步评估通知到发布最终评估通知，纳税人与税务机关达成相互协商和解将越来越难。因为从一阶段到另一阶段，国家税务总局的内部审查程序将越来越严格，并且会有更多国家税务总局工作人员的参与。例如，在税务审计期间，纳税人将仅和税务审计人员接触，但是在发布初步或最终评估通知后，评估部门的官员、收入地区官员以及地区长官将参与进来。因此，纳税人在税务审计期间应当慎重谨慎，恰当选择达成和解协议的时间。

达成和解协议，意味着纳税人对税务审计人员的检查结果让步，或者双方同意对调整后的税额或存在争议的费用金额达成谅解，并补缴税收。为取得纳税人相关税目的补缴税款，税务审计人员也相应作出让步，同意放弃对其他税目的检查。因此，和解是双方之间的让步。在特定情况下，纳税人可能会倾向于通过和解来解决税收争议，如避免过高的证明税务遵从的行政成本，或是避免税收争议久拖不决所带来的成本和损失，包括律师费用等。

和解意味着允许纳税人所缴纳的税款少于纳税评估的检查结果所计算的税额。按照《国家税务法典（1997）》的规定，国税局局长有权进行税收协调、减税、退税或税额抵扣。根据第204节的规定，纳税人必须有如下理由才可向国家税务总局提出申请：

（1）对不利于纳税人的主张之合法性存在合理的质疑；

（2）纳税人提出以其当前的财务状况无法按照国家税务总局的要求缴纳足额税款。任何纳税义务的折让方式应基于下列最低金额：对于经济困难者，最低协调率为基本评估税额的10%；而对于其他情况，最低协调率为基本评估税额的40%。如果应纳税额超过100万比索或者

企业所能缴纳的税款低于最低税率，和解协议需要得到国家税务局局长和副局长亲自同意。

### 5.3.2 税务诉讼

根据现行菲律宾国家税务局的内部文件，税务机关人员往往需要在规定时间内完成本年度税务审计的任务目标，否则面临着被解雇的风险。虽然有规则规定纳税人可以对国家税务局纳税评估结果提出复议申请，但是大多数的复议申请结果均被维持，国家税务局很少会听取和采纳纳税人的复议申请意见，纠正纳税评估结果。因此，在这种情况下，纳税人往往很难通过行政行为保证纳税评估结果的公正性，因此，司法程序是另一个可以考虑采用的税务争议解决途径。税务诉讼的优势在于，通过法院的介入，纳税人可能得到第三方（法官）对税务纠纷较为客观且独立的意见。但是，值得纳税人注意的是：一方面，税务诉讼的时间和费用成本可能会增加纳税人的负担；另一方面，如果纳税人败诉，需要每年对应缴税款本金加征20%的利息，并且利息应从对纳税人做出纳税评估之日起，到纳税人缴齐税款之日截止计算，因此，巨额的利息也是不得不考虑的因素。

#### （1）初审法院

菲律宾地区初审法院（Regional Trial Courts）于1948年成立，至今是菲律宾层级最高的初审法院。菲律宾地区初审法院有权审理地方性民商事和刑事案件，其中包括地方性税务纠纷。处理地方性税务纠纷的诉讼程序具体规定于《地方政府法典》（Local Government Code）中。纳税人自收到税收评估通知之日起60日内可向当地政府财政主管官员提出异议，当地政府财政主管官员应自收到异议之日起60日内予以裁决，纳税人在收到当地政府财政主管官员维持原裁决通知之日起或前述60日期间届满之日起，可在30天内起诉至地区初级法院<sup>[343]</sup>。

#### （2）税务上诉法院

##### ①税务上诉法院司法管辖权

<sup>[343]</sup> Simon Whitehead, *The Tax Disputes and Litigation Review*, Law Business Research Ltd, February 2015, p. 267.

菲律宾税务上诉法院共有一名首席大法官和八名大法官，分为三个部门法庭，每个部门法庭有三个法官。所有的税务上诉案件分别由税务上诉法院三个部门的法官审理并提供判决意见。根据共和国第1125号法案以及共和国第9282号法案之前的其他法律规定，税务上诉法院保留了对如下上诉案件的专属管辖权：

A. 由国家税务局局长做出决定的案件，涉及有争议的评估，国内税收、行政性收费或其他收费的退还，相关罚款，或者根据《国家税务法典（1997）》、其他法律以及税务局颁布的部分法律所引起的争议；

B. 由海关局局长做出决定的案件，涉及关税、行政性费用或者其他收费；没收、冻结或者解冻相关财产；其他相关罚款；根据海关法或者海关颁布的其他法律所引起的争议。

C. 在自动复核案件中，涉及海关委员会被提交给财政部长审理的对纳税人有利的决定；

D. 由贸工部部长决定的案件，涉及非农产品、商品或物品，或由农业部决定的涉及农产品、商品或物品的案件，并且与征收反倾销税、反补贴以及保障措施相关。

自共和国第9282号法案通过后，从2008年开始，税务上诉法院的司法管辖权的范围已经被扩大到包括民商事税务争议，涉及刑事犯罪的税务案件，地方性税务纠纷，财产税以及具有终局性质的征税案件（Final Collection of Taxes）在内的争议。同时，税务上诉法院的原司法管辖权被扩大包括：

A. 违反《国家税务法典》以及海关和关税法典的刑事案件；

B. 对地区初审法院做出的地方性税收案件的初审判决提起上诉的民刑事案件；

C. 由评估上诉中央委员会做出的涉及对不动产的评估和征税的决定；

D. 国内税收的征收以及成为终审性质的关税评估<sup>[344]</sup>。

## ② 税务诉讼程序

<sup>[344]</sup>Court of Tax Appeals, <http://cta.judiciary.gov.ph/ctamain>.

在庭审之前，法官将主持由上诉人和被上诉人共同参与的审前会议（Pre-trial Conference），上诉人和被上诉人需要分别确认并陈述其税务纠纷的具体事实，并将其具体事实内容形成备忘录提交给税务上诉法院。在此之后，由法院法官下达审前指令，宣布审前程序终止并正式进入庭审阶段，上诉人和被上诉人双方各自举证。

在税务上诉法院审理阶段，主要有两种案件审理方式：税务上诉法院分庭审理（CTA Divisions）以及税务上诉法院全体法官共同审理（CTA enBanc）。如果税务上诉法院法官否决了纳税人起诉书中要求审核的全部或部分内容，并对税务局全部或部分纳税评估结果进行了确认，纳税人可以在得到此判决通知之日起15内向税务上诉法院提出要求再审。如果税务上诉法院拒绝纳税人申请再审的请求，纳税人可以在收到拒绝再审请求之后15日内再次提起诉讼要求全体法官出庭（enBanc）共同审理此案件；如果税务诉讼法院全体法官共同审理该案的判决仍然对纳税人不利，那么，纳税人可以在收到判决通知之日起15日内提出再审；如果税务上诉法院全体法官共同审理做出拒绝再审决定，纳税人可以在收到拒绝再审通知之日起15日内申请提交复审令（Certiorari）上诉至最高法院；若纳税人没有上诉或申请再审或者已经在规定时间内另提起诉讼，那么最终判决将成为终审判决。

### （3）最高法院

如果纳税人在15日内向最高法院提出再审请求，那么将由最高法院对该案件进行最终审理。最高法院由首席法官一人和陪席法官十四人组成，是菲律宾级别最高的法院，最高法院对所有法院及其全体人员实施行政监督。最高法院审理的案件具有终局性。最高法院在审理案件时，得由全体法官出庭，或酌情由三人、五人或七人组成分庭。最高法院的大法官由菲律宾总统根据司法和律师理事会所提供的名单遴选任命，每任7年且至少年满40周岁，为菲律宾本国公民，曾任下级法院法官或在菲律宾执行律师业务十五年以上<sup>[345]</sup>。

一切涉及同外国缔结的条约、协定或行政协定或法律是否违宪的案件，应由最高法院全庭审理；根据法院规则需要全庭审理的其他案

<sup>[345]</sup>Supreme Court, <http://sc.judiciary.gov.ph/>

件包括关于总统令、公告、命令、指令、条例是否违宪及其适用和有效性的案件，均应由实际参加案件审议和表决的法官以多数同意才能做出裁决。由分庭审理的案件，应由实际参加审议和表决的法官多数同意、至少应由法官三人同意才能裁决。如果未能取得所要求的同意数，该案件应由全庭裁决。但最高法院在全庭或分庭作出的判决中所制定的法律或原则，除最高法院全庭开庭外，不得被推翻或修改<sup>[346]</sup>。

最高法院拥有下列管辖权：

①对有关大使、其他外交使节和领事的案件，以及有关申请发布调卷重审令、制止管辖令、指示行为令、责问权限令和人身保护令的案件，行使初审管辖权。

②依照法律规定或法院规则，对下级法院关于下列案件的终审判决和裁决所提出的上诉或调卷重审令，进行复审、复查、驳回、改判或确认维持原判：

A. 关于条约、政府协定、法律、总统令、公告、命令、指令、法令或条例的合宪性或有效性的一切争议案件；

B. 关于税、关税、摊牌费、通行费或任何与此有关的罚款合法性的一切案件；

C. 关于下级法院管辖权争议的一切案件；

D. 一切判处无期徒刑或更重刑罚的刑事案件；

E. 一切仅涉及法律错误或法律问题的案件。

最高法院所受理的案件，必须在其提交最高法院之日起二十四个月内作出判决或裁决，除最高法院下令缩短期限者外，所有下级合议庭法院应在十二个月内作出判决，其他下级法院应在三个月内作出判决或裁决。任何案件，在根据法院规则或法院要求提交最后答辩状、辩护状和备忘录后，应视为提交法院要求判决或裁决。

### 5.3.3 非诉讼纠纷解决机制（ADR）

税务上诉法院和最高法院承担了税务上诉法院附设调解规则的起草工作。该起草规则被命名为《税务上诉法院调解指南》（Guidelines for the Implementation of Mediation in the CTA）。

<sup>[346]</sup> 1987 Constitution of the Republic of Philippines, Article 8 Section 3.

调解是解决争议的程序，需要公正客观的第三方调解员参与。调解员必须是退休的法官、资深法律从业人员、资深注册公共会计师，或者至少具有从事税法或海关法五年以上工作经验的且得到法律许可的海关经纪人。同时，上述法律从业者也要求至少具有十年实践经验。调解员帮助双方确定争议并提出解决争议的相应方案。一旦形成双方都能接受的协议，该协议将变成法院判决的依据。在法庭已经接管审理具体税务案件后，法院附设调解的调解程序需要在法庭的主持下进行。《税务上诉法院调解指南》规定案件在如下情形可以适用调解程序：（1）已提交法庭评论的在审的税务上诉法院全体法官共同审理案件；（2）在审前会议（Pre-trial Conference）之前或在审前会议之时进行调解。调解程序将使税务上诉法院的诉讼程序中止长达30天时间，根据《税务上诉法院调解指南》的规定，原被告双方可从税务上诉法院的调解员中选择审理其案件的调解员。在当事人未选择调解员的情况下，可由菲律宾调解员中心-税务上诉法院（Mediator Center-CTA）的主席代为选择调解员<sup>[347]</sup>。

---

<sup>[347]</sup> Juan Paolo E. Colet, Supreme Court Approves CTA Mediation Rules, Philippines Dispute Revolution Centre, June 2011.

## 第六章 在菲律宾投资可能存在的税收风险

### 6.1 信息报告风险

#### 6.1.1 登记注册风险

外商在菲律宾投资时，可以采用不同的组织形式：个体工商户、合伙企业、公司、分支机构、代表处或联络机构、地区总部、地区经营总部，每一种投资形式的注册资本要求、流程以及所承担的法律 responsibility 有所不同，所行使的功能也不尽相同。例如分支机构和代表处不是独立法人，因此其从事的经营活动须由外国投资者承担无限责任；地区总部和地区运营总部所行使的功能不同，以至于前者不能获取收入，且注册资本的要求较低，而后者可以获取收入，相应地应满足较高的最低注册资本要求。因此，我国投资者在选择投资形式时应慎重考虑，结合投资的实际状况和需求，选择最为合适的投资形式。

此外，企业在登记注册过程中，还应时刻关注现行法律中对于特殊行业（包括证券交易、工程承包以及银行业）的限制性政策以及对限制外商投资的政策，特别是菲律宾政府每两年更新发布的“限制外资项目清单”，并留意法律法规中关于菲律宾公民在公司董事会成员中的占比要求。

#### 6.1.2 信息报告风险

为有效开展经营活动，外商投资各类法人和实体应向菲律宾有关机构注册。其中，个体工商户须在贸工部注册，而分公司、代表处、地区总部、地区经营总部、合伙企业均需在证券交易所注册。为确保投资者从菲律宾取得的投资所得、股利分红和利润能通过当地银行系统顺利汇回投资母国，投资者应在菲律宾中央银行进行注册，并在投资后的一年内提交申请。超过上述期限，中央银行将不再接受有关投资注册。

## 6.2 纳税申报风险

### 6.2.1 在菲律宾设立子公司的纳税申报风险

在菲律宾设立的子公司应当按照《国家税务法典（1997）》第二编第十二章的规定，提交真实可靠的季度所得税申报表以及最终调整后的申报表，各一式两份。企业的年度申报表必须附有经审计的财务报告和声明。纳税申报表必须由总裁、副总裁或该企业其他主要管理人员提交，并由该管理人员、财务主管或助理财务主管进行宣誓。

企业可选择用日历年或会计年度作为提交其年度所得税纳税申报表的基础，但在未依据第46条的规定征得税务管理委员会同意之前，企业不得变更其所采用的计税期间。

企业若要申请适用税收优惠政策，应在提交年度所得税申报表之前，向相关的投资促进机构申请税收优惠证明，并将该税收优惠证明附在提交给税务局的所得税年度申报表中。

当企业提交申报表后，税务管理委员会应对其进行审查，并核实应纳税款的数额。在出现企业未缴足税款或未按时缴纳税款时，将对纳税人就其未付税额适用欠税利息，现行的税率规定为20%，这一税率可能基于未来出台新的法规及条例进一步提高，该利息的计算自规定的纳税日起直至所有税款全额缴纳完毕为止。

除此之外，在出现下列情况时，还需按照应纳税额的25%额外给予处罚：（1）未能在本法或法规或条例中规定的时间内提交任何纳税申报表并缴纳应纳税款；（2）除非国家税务局局长另有授权，将纳税申报表提交给规定国内税收官员以外的官员；（3）未能在核定通知要求时间内缴纳拖欠的税款；（4）未能在应纳税款日之前或当日全额或部分缴纳本法或法规或条例中要求提交的任何纳税申报表中显示的金额，或在不要提交纳税申报表时应纳的全额税款。

对于故意不在法律规定的期间内提交纳税申报表，或对于有意错报或伪造纳税申报表的纳税人，要加征税款本金的50%作为罚金。

对于未能按照法律或国家税务局局长的要求在规定日期前提交信息申报表、报表或清单，或保留任何记录，或提供任何信息的情况，

除非有合理的理由且证明不是有意疏忽，否则根据总局长的通知及要求可由未能成功提交、保留或提供上述文件的主体，按每次1,000比索的金额缴纳罚款。在任一年度里，合计征收罚款金额不得超过25,000比索。

除前述风险外，关联企业还需关注关联交易信息申报问题中的风险，具体请参考4.4.1关联交易的内容。

### 6.2.2 在菲律宾设立分公司或代表处的纳税申报风险

在菲律宾设立的子公司承担的纳税申报义务，同样适用于在菲律宾设立的分公司或代表处。相关的风险描述可参见6.2.1。

### 6.2.3 在菲律宾取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

非居民外国企业取得来源于菲律宾境内的所得，在菲律宾负有纳税义务，该非居民外国企业无需填写纳税申报表，由居民付款人进行预提的方式缴付。在最终预提税制度下，由扣缴义务人预扣的所得税金额即为全部及最终的所得税金额。根据《国家税务法典（1997）》第58条第(A)款的规定，最终预扣税的纳税申报表（BIR表格2307）应在各日历季度结束起的25天内提交并缴付税款，而可抵扣预提税的纳税申报表的提交以及税款的支付不得晚于预提税款所在季度结束后次月的最后一天。除国家税务局局长另行同意，由扣缴义务人预提的税款，应通过纳税申报表进行申报，并提交至扣缴代理人合法居住或主要经营地所在的城市或自治市的授权财务主管处，或若扣缴义务人为企业时为其主要办公地。

预提所得税税款由扣缴义务人在提交其纳税申报表时缴付。对于欠缴应纳税额或拖欠应纳税款的扣缴义务人，应缴纳罚款与滞纳金。除此之外，对于被要求预提并汇缴任何本法所征收税款的人士有意不预扣、计提并汇缴该税款，或以任何形式帮助、教唆偷逃税款或缴费的，应额外缴纳等同于其未预扣、或未计提并汇缴税款总额的罚款。

## 6.3 调查认定风险

菲律宾税务机关进行转让定价调整的法律基础主要依据《国家税务法典（1997）》第50条，此外，相关的其他法律规范还包括：（1）《转让定价指引》（2013年第2号税收条例）；（2）税收审计备忘录1998年1号命令（Revenue Audit Memorandum Order 1-98）；（3）税收备忘录1999年63号命令（Revenue Memorandum Order No. 63-99）；（4）2020年第19号税收条例（Revenue Regulations No. 19-2020）<sup>[348]</sup>；（5）2020年第34号税收条例（Revenue Regulations No. 34-2020）<sup>[349]</sup>；（6）2020年第22号税收条例（Revenue Regulations No. 34-2020）<sup>[350]</sup>；（7）税收备忘录2020年76号通告（Revenue Memorandum Circular No. 76-2020）<sup>[351]</sup>。同时，OECD《转让定价指南》对于菲律宾税务当局的实践操作具有指导意义。

在进行转让定价的调查过程中，纳税人应积极主动地配合税务机关的调查，维护自身权益。纳税人在收到BIR的分歧通知（NOD）后应当为参加分析讨论积极做出准备，BIR将在纳税人收到NOD的30日内邀请纳税人参加分析讨论。在收到BIR的初步评估通知（PAN）后的15日内，纳税人应针对PAN中税收评估结果存在的问题，及时提交立场书。在收到正式评估通知（FAN）后，纳税人若有异议，应当于30日内提交书面答辩，并于提交书面答辩后的60日内提交支持文件。否则，该正式评估通知将作为终局性、可执行的文件。

若税务机关否决该书面答辩，或从纳税人最后一次提交支持文件之日后180天内，税务机关没有任何作为，纳税人可在收到税务机关对其答辩的否决意见的30天内，或在180天届满之日起，将此案件提交税务上诉法院。

目前，菲律宾尚未引入受控外国企业规则和资本弱化规则。但实践中，菲律宾税务局在具体案件中，往往会考虑所有相关因素，判断债务与资本之间的合理比率，通常情况下认为合理的债资比是3：1。

<sup>[348]</sup> Revenue Regulations No. 19-2020.

<sup>[349]</sup> Revenue Regulations No. 34-2020.

<sup>[350]</sup> Revenue Regulations No. 22-2020.

<sup>[351]</sup> Revenue Memorandum Circular (RMC) No. 76-2020.

对于超额支付的利息将面临着被重新定性为股息并存在据此征税的风险。

尽管目前菲律宾官方对于是否会采取或在多大程度上落实BEPS的各项成果并未发布官方态度，但已多次开展与之相关的内部评估和咨询性谈话。在菲律宾官方发布相关的规范之前，对于纳税人而言，若从事有关关联方交易，最为妥当的做法是维持好同期文档，并将此作为遵从正常交易原则的第一步。

#### 6.4 享受税收协定待遇风险

我国与菲律宾现行适用的双边税收协定签署于1999年。在适用该协定的过程中，值得注意的要点包括：

(1) 关于营业利润，根据《协定文本》第7条第7款第2项的规定，“分公司支付给总机构的利润汇出时按不超过汇出额的百分之十征税。”这意味着，赴菲投资的中国企业在菲律宾设立的分支机构向中国总机构汇回利息时，菲律宾对汇回的总利润额，在不进行任何税收扣除的情况下仅按10%课征预提税，而非按照国内法中所规定的15%的税率进行课税。

(2) 关于“国际运输营业利润”以及“股息所得”，在中菲协定议定书中规定有最惠国条款，即菲律宾对于中国居民来源于菲律宾的“国际运输营业利润”以及“股息所得”给予单边性的最惠国待遇，也就是说，中国居民从菲律宾取得的这两种所得可以享有的协定优惠并不局限于中菲税收协定，而是参照适用菲律宾对外签订税收协定中最优惠的协定待遇。截止2017年6月，菲律宾所签订的税收条约中，关于“国际运输营业利润”最优惠的条款体现在菲律宾与荷兰签订的税收协定中，根据《菲荷税收协定》第8条第2款，来源地国对于国际运输营业利润的课税权范围限制在取得总收入的1%以内。关于“股息”条款的最惠国待遇体现在与德国新修订的税收协定（2013）中，根据菲德税收协定第10条第2款的规定，①如果受益所有人是直接拥有支付股息公司至少70%资本的公司，为股息总额的5%；②其他情况下，为股息总额的15%。

(3) 为应对纳税人滥用协定中的“财产收益”条款，菲律宾国内税法备忘录指令RAM01-93，该指令对该转让规定了税务审计程序，即税务局对于非居民将位于菲律宾的财产或股权转让给缔约国另一方居民，而缔约国另一方居民又将该财产或股权再次转让的情形通常会适用税务审计程序。如发现有滥用财产收益条款的情形，纳税人很可能会面临税务机关的转让定价调整。

(4) 关于享受协定待遇的申请，按照RMO No. 72-2010的规定，申请的提交必须在交易发生之前完成，也就是发生第一次应税事件前完成。若未在规定时间内递交申请，申请人将面临着丧失申请税收协定优惠待遇的资格之风险。

菲律宾国际税务局在RMO 14-2021中更改了申请时间的要求。非居民纳税人如要享受协定优惠待遇，应当在第一次支付所得之前，向扣缴义务人或者支付人提供协定适用申请表（Application Form for Treaty Purposes, BIR Form No. 0901）、由缔约国税务主管当局出具的税收居民身份证明以及条约中的相关优惠待遇的规定。若扣缴义务人选择适用协定规定的相应税率，应当在扣缴税款后向ITAD提交优惠确认申请（Request for Confirmation），按照所得类型不同，提交时间有所区分：财产收益所得，应在交易完成之后，但不得迟于所得已支付或交易完成的纳税年度终了后第四个月的最后一日；其他所得，应在所得已经或应当支付、或在报表上计入相关费用/资产孰早的纳税年度终了之后，但不得迟于该纳税年度终了后的第四个月的最后一日。如果所得被按照一般税率课税，那么非居民应当在取得收入后向ITAD提交TTRA。

一般来说，除长期合同外，每笔交易都应提交一份TTRA或确认申请。合同有效期在一年以上的，应当每年更新一次申请，直至合同终止。为确保在合同结束前适用合适的税率，非居民纳税人应提交更新后的协定适用申请表及其他有关文件，若此前提提交的居民身份证明已过期，还需提交税收居民身份证明，提交时间不得迟于每一纳税年度结束后第四个月的最后一日<sup>[352]</sup>。

<sup>[352]</sup>The BIR's Revenue Memorandum Order No. 14-2021 Section 4.

为了简化征管流程，纳税人如果根据RMC No. 20-2022的规定，通过RFC或TTRA的申请，已经取得条约优惠待遇认证且该优惠认定可以适用于未来的所得支付，那么在向同一个非居民支付性质相似所得时，纳税人无需就未来所得每次提交RFC或TTRA申请。条约优惠是否适用于未来的所得支付，依据认证所载的具体要求为准。但是营业利润、独立或非独立的服务所得、财产收益、教师收入以及其他该类非经常性交易产生的所得，不适用前述简化规定<sup>[353]</sup>。

此外，非居民纳税人应先向国际税务处申请纳税识别号，根据不同的税目类型填写对应BIR表格，并提交所需的相应材料，从而确保能及时并顺利地享受协定项下的优惠待遇。

(5) RMO 14-2021废除了股息、利息、特许权使用费优惠申请需要提交CORTT表格的规定，尽管如此，先前提交的CORTT表格仍须送交有关的地区税务局（RDOs）进行遵从性检查<sup>[354]</sup>。

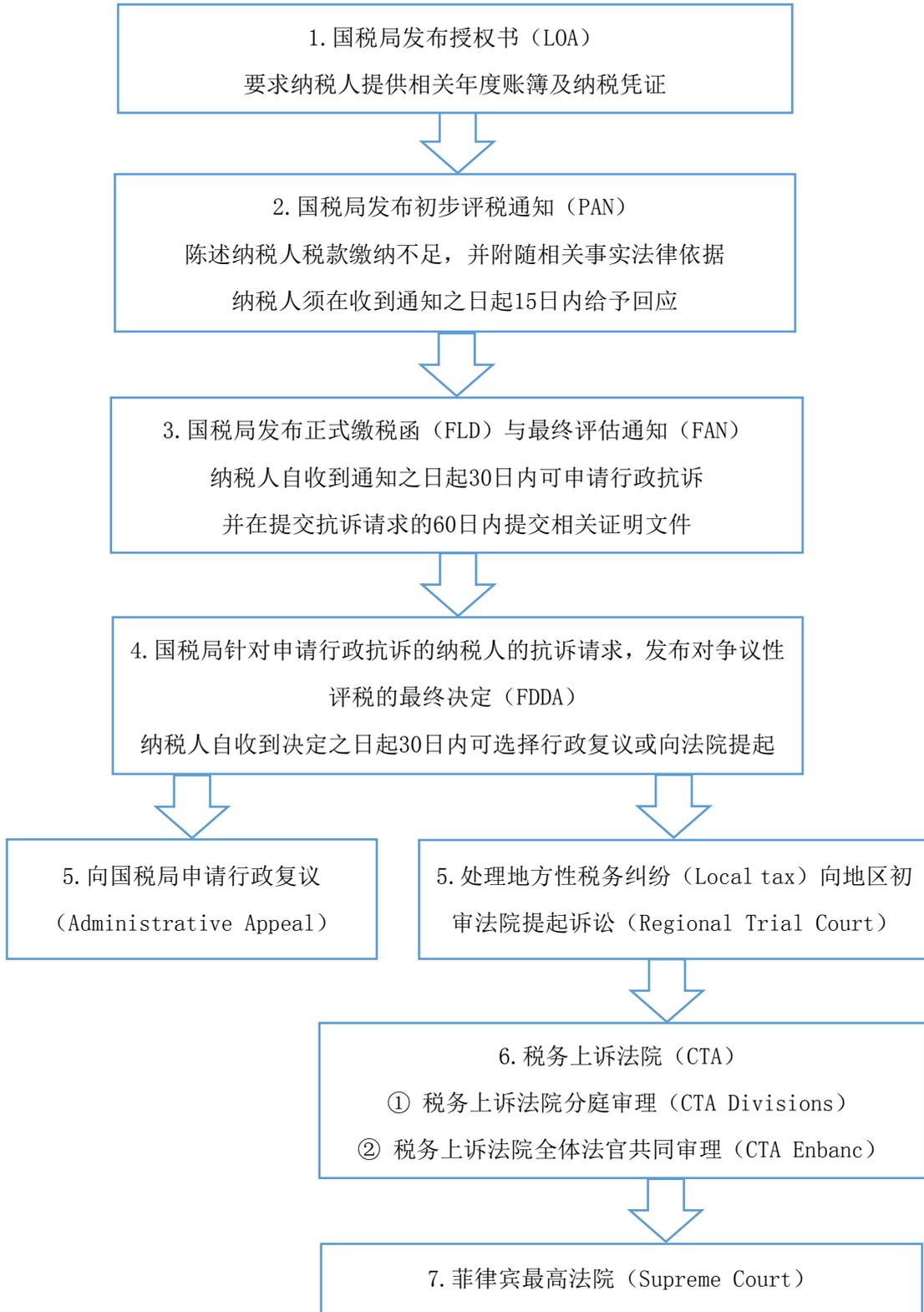
---

<sup>[353]</sup>The BIR's Revenue Memorandum Circular No. 20-2022.

<sup>[354]</sup>The BIR's Revenue Memorandum Order No. 14-2021 Section 14.

# 附录

## 附录一：税务审计和税务纠纷解决机制流程图



## 附录二：菲律宾签订的避免双重征税协定一览表

国家		涵盖范围	签字日期	生效日期	执行日期
法国		所得	1976. 1. 9	1978. 8. 24	1978. 1. 1
	议定书	所得	1995. 6. 26	1998. 3. 31	1998. 1. 1
	议定书	所得	2011. 11. 25	2013. 2. 1	2012. 1. 1
美国		所得	1976. 10. 1	2003. 9. 29	2004. 1. 1
比利时		所得	1976. 10. 2	1980. 7. 9	1981. 1. 1
	议定书	所得	1996. 3. 11	1999. 12. 24	2000. 1. 1
加拿大		所得	1976. 5. 11	1977. 12. 21	1977. 1. 1
英国		所得	1976. 6. 10	1978. 1. 23	1978. 1. 1
新加坡		所得	1977. 8. 1	1977. 11. 16	1977. 1. 1
芬兰		所得	1978. 10. 13	1981. 10. 1	1982. 1. 1
	议定书	所得	1993. 12. 21	未生效	未生效
巴基斯坦		所得	1979. 4. 21	1981. 6. 24	1979. 1. 1
澳大利亚		所得	1979. 5. 11	1980. 6. 17	1980. 1. 1
意大利		所得	1980. 12. 5	1990. 6. 15	1990. 1. 1
	议定书	所得	2013. 12. 9	未生效	未生效
日本		所得	1980. 2. 13	1990. 7. 20	1981. 1. 1
	议定书	所得	2006. 12. 9	2006. 12. 5	2009. 1. 1
新西兰		所得	1980. 4. 29	1981. 5. 14	1981. 1. 1
	议定书	所得	2002. 2. 21	2008. 10. 2	2008. 12. 1
奥地利		所得	1981. 4. 9	1982. 4. 1	1983. 1. 1
马来西亚		所得	1982. 4. 27	1984. 7. 27	1984. 1. 1
巴西		所得	1983. 9. 29	1991. 10. 7	1992. 1. 1
韩国		所得	1984. 2. 21	1986. 11. 9	1987. 1. 1
挪威		所得和财产	1987. 7. 9	1997. 10. 23	1997. 1. 1
	议定书	所得和财产	1989. 5. 22	1997. 10. 23	1997. 1. 1
西班牙		所得	1989. 3. 14	1994. 9. 12	1994. 1. 1
荷兰		所得	1989. 3. 9	1991. 9. 20	1992. 1. 1
印度		所得	1990. 2. 12	1994. 3. 21	1995. 1. 1
以色列		所得	1992. 6. 9	1997. 5. 27	1997. 1. 1
波兰		所得	1992. 9. 2	1997. 4. 7	1998. 1. 1
印度尼西亚		所得	1993. 9. 21	1994. 3. 21	1995. 1. 1
罗马尼亚		所得	1994. 5. 18	1997. 11. 24	1998. 1. 1
俄罗斯		所得	1995. 4. 26	1997. 9. 12	1998. 1. 1
丹麦		所得	1995. 6. 30	1996. 12. 27	1997. 1. 1
	议定书	所得	1996. 5. 11	1999. 11. 24	2000. 1. 1
匈牙利		所得	1997. 6. 13	1998. 2. 7	1998. 1. 1

中国居民赴菲律宾投资税收指南

尼日利亚		所得	1997. 9. 30	2013. 8. 18	2014. 1. 1
孟加拉国		所得	1997. 9. 8	2003. 10. 24	2004. 1. 1
瑞典		所得	1998. 6. 24	2003. 11. 1	2004. 1. 1
瑞士		所得	1998. 6. 24	2001. 4. 30	2002. 1. 1
中国		所得	1999. 11. 18	2001. 3. 23	2002. 1. 1
	议定书	所得	1999. 11. 18	2001. 3. 23	2002. 1. 1
捷克		所得	2000. 11. 13	2003. 9. 23	2004. 1. 1
越南		所得	2001. 11. 14	2003. 9. 29	2004. 1. 1
巴林岛		所得和财产	2001. 11. 7	2003. 10. 14	2004. 1. 1
	议定书	所得和财产	2017. 4. 13	未生效	未生效
阿联酋		所得和财产	2003. 9. 21	2008. 10. 2	2009. 1. 1
卡塔尔		所得	2008. 12. 14	2015. 5. 19	2016. 1. 1
科威特		所得	2009. 11. 3	2013. 4. 22	2014. 1. 1
土耳其		所得	2009. 3. 18	2016. 1. 11	2017. 1. 1
德国		所得和财产	2013. 9. 9	2015. 12. 18	2016. 1. 1
斯里兰卡		所得	2000. 4. 12	2018. 3. 14	2019. 1. 1(菲 律宾) 2019. 4. 1(斯 里兰卡)
台湾		所得	2002. 5. 29	未生效	未生效
泰国		所得	2013. 6. 21	2018. 3. 5	2019. 1. 1
墨西哥		所得	2015. 11. 17	2018. 4. 18	2019. 1. 1
文莱		所得	2021. 7. 16	未生效	未生效

## 参考文献

- [1]中华人民共和国外交部,《菲律宾国家概况》(2021年版)。
- [2]中华人民共和国商务部,《对外投资合作国别(地区)指南——菲律宾》(2020年版)。
- [3]中华人民共和国商务部,《2020年中国对外直接投资公报》。
- [4]中华人民共和国驻菲律宾共和国大使馆经济商务参赞处网站(2016年8月18日更新),<http://ph.mofcom.gov.cn/article/ddgk/zwdili/200302/20030200068521.shtml>。
- [5]中华人民共和国国家统计局网站,<http://data.stats.gov.cn/search.htm?s=菲律宾>。
- [6]菲律宾国家统计协调委员会网站,<http://www.nscb.gov.ph/sna/default.asp>。
- [7]菲律宾贸工部网站,<http://www.dti.gov.ph/resources/statistics>。
- [8]菲律宾国家经济发展委员会,《2017-2022 菲律宾发展规划》,2017年。
- [9]菲律宾国家统计协调委员会(Philippines Statistic Authority),外国直接投资数据,<http://www.nscb.gov.ph/fiis/>。
- [10]菲律宾总统,《第11版限制外资项目清单》,2018年10月。
- [11]菲律宾投资署,《2017年投资优先计划》,2017年版,  
<http://www.boi.gov.ph/files/ipp%202017.pdf>。
- [12]国际货币基金组织,《世界经济展望》,2020年10月。
- [13]中国银行股份有限公司,《文化中行:“一带一路”国别文化手册——菲律宾》,2016年1月版。
- [14]廖益新,《国际税法》,高等教育出版社,2008年版。
- [15]黄日涵,海佳伟,《“一带一路”投资风险研究之菲律宾》,2015年3月26日,  
[http://www.china.com.cn/opinion/think/2015-03/26/content\\_35162177.htm](http://www.china.com.cn/opinion/think/2015-03/26/content_35162177.htm)。
- [16]杨理智,《世纪海上丝绸之路之4个主要东盟国家人文环境风险评估》,《海洋通报》,第35卷第6期,2016年。
- [17]安邦咨询,《菲律宾投资风险报告(2014年度)》,2014年12月17日,  
[http://www.21ccom.net/articles/world/zlwj/20141216117636\\_all.html](http://www.21ccom.net/articles/world/zlwj/20141216117636_all.html)。
- [18]王红晓,《新加坡、马来西亚及菲律宾三国税收征管的特色与借鉴》,《特区经济》2010年第9期。
- [19]陈云东(主编),《菲律宾共和国经济贸易法律指南》,北京:中国法制出版社,2006年版。
- [20]The Omnibus Investment Code of 1987, Executive Order 226,  
[http://www.chanrobles.com/default8eono226.htm#.Vtech\\_197IW](http://www.chanrobles.com/default8eono226.htm#.Vtech_197IW)。
- [21]BOI, The Guide on Investment Laws,  
[http://www.boi.gov.ph/index.php?option=com\\_wrapper&view=wrapper&Itemid=568&lang=en](http://www.boi.gov.ph/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=568&lang=en)。
- [22]BIR, Guide to Philippines Tax Law Research.
- [23]Congress of Philippine, Tax Reform for Acceleration and Inclusion, Republic

Act No. 10963, [http://www.congress.gov.ph/legisdocs/basic\\_17/HB04774.pdf](http://www.congress.gov.ph/legisdocs/basic_17/HB04774.pdf), effective from Jan. 1, 2018.

[24]BIR, Amending Certain Sections of Revenue Regulations No. 12-99 Relative to the Due Process Requirement in the Issuance of a Deficiency Tax Assessment, Revenue Regulation No. 18-2013, Nov. 28, 2013.

<ftp://ftp.bir.gov.ph/webadmin1/pdf/79052RR%2018-13%20final.pdf>.

[25]Department of Finance & BIR, Policies and Guidelines in Handling Disputed Assessments, Revenue Memorandum Order No. 26-2016, [http://www.bir.gov.ph/images/bir\\_files/internal\\_communications\\_3/Full%20Text%20of%20RMO%202016/RMO%20No.%2026-2016.pdf](http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/internal_communications_3/Full%20Text%20of%20RMO%202016/RMO%20No.%2026-2016.pdf).

[26]Maria Rosaria L. Bernardo & Gia Angeli R. Geraldez. Structuring Foreign Investment. Asia-Pacific Tax Bulletin, September/October 2013.

[27]J. Ocampo, Philippines-Corporate Taxation sec. 7., Country Analyses IBFD, 2020.

[28]J. Loke, Philippines - Business and Investment, Country Analyses IBFD, 2017.

[29]J. Loke, Philippines - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD, 2017.

[30]J. Loke, Philippines - Individual Income Tax, Country Analyses IBFD, 2017.

[31]Carlos T. Carado II, Philippines-Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD, 2017.

[32]Investors' Least Act, Republic Act No. 7652, approved on June 5, 1993, <http://www.chanrobles.com/republicactno7652.htm#.Vu02-f197IU>.

[33] Build-Operate-Transfer Law, Republic Act No. 7718 (An Act Authorizing the Financing, Construction, Operation and Maintenance of Infrastructure Projects by the Private Sector and for Other Purposes), Approved on May 8, 1994. [http://www.chanrobles.com/default7.htm#.Vu08\\_f197IU](http://www.chanrobles.com/default7.htm#.Vu08_f197IU).

[34] EY: Doing Business in the Philippines, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Doing\\_business\\_in\\_the\\_Philippines/\\$FILE/Doing-business-in-the-Philippines.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Doing_business_in_the_Philippines/$FILE/Doing-business-in-the-Philippines.pdf).

[35]OECD Model Convention and Commentary with Respect to Taxes on Income and on Capital, 2014.

[36]Glacy S. Tabirara, The Road to Financial Transparency: Are We Ready to Share? November 12, 2015, <http://www.pwc.com/ph/en/taxwise-or-otherwise/2015/the-road-financial-transparency.html>.

[37]Uziel Alvarez, An Overview of the Protection of Taxpayer Rights, Asia-Pacific Bulletin, January/February 2011.

[38]Simon Whitehead, the Tax Disputes and Litigation Review, Law Business Research Ltd, February 2015.

[39]Juan Paolo E. Colet, Supreme Court Approves CTA Mediation Rules, Philippines Dispute Revolution Centre, June 2011.

[40]Supreme Court, Deutsche Bank AG Manila Branch vs. Commissioner of Internal

Revenue, G. R. No. 188550, 19 August 2013,

<http://sc.judiciary.gov.ph/jurisprudence/2013/august2013/188550.pdf>.

[41]The BIR's Revenue Memorandum Order No. 14-2021,

[https://www.bir.gov.ph/images/bir\\_files/internal\\_communications\\_3/Full%20Text%20of%20RMO%202021/RMO%20No.%2014-2021.pdf](https://www.bir.gov.ph/images/bir_files/internal_communications_3/Full%20Text%20of%20RMO%202021/RMO%20No.%2014-2021.pdf).

编写人员：于力 蔡福田

审校人员：杨柳健 陈丝 兰文艺 黄紫玉 卢莉莉 张诗曼 陈宇 邹宏  
达 何光裕 蒋政 刘紫依 袁娟