

中国居民赴菲律宾投资 税收指南

摘 要

本投资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，主要内容涵盖以下四个方面：

第一部分是介绍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，我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，都会增加企业在菲律宾的投资风险。挑战和机遇并存，这要求我国投资者在投资前应对菲律宾的法律法规、经济政策以及税务环境有更清晰的认识。

本指南第二部分是介绍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、国家税务局的判令、税收备忘录通告、税收行政命令等。

第三部分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；情报交换以及相互协商程序。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，我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。

指南的第四部分介绍了菲律宾的税务纠纷解决机制，其中包括税务审计程序、行政复议、税务纠纷和解、税务诉讼以及非诉讼争端解决机制。除了上述纠纷解决机制外，当赴菲投资的中国居民认为菲律宾税务机关所采取的措施，导致或将导致对其不符合税收协定规定的征税时，也可以基于税收协定中的相互协商程序条款，直接将案情问题提交中国税务主管机关，请求启动两国税务主管当局之间的相互协商程序解决违反税收协定的征税问题。

目 录

摘要.....	1
第一部分 菲律宾投资环境概述及中国居民赴菲律宾投资概览.....	1
1. 菲律宾投资环境简介.....	1
1.1. 菲律宾国情简介.....	1
1.2. 菲律宾经济状况.....	2
1.3. 菲律宾投资贸易环境.....	5
2. 中国居民赴菲律宾投资基本问题.....	7
2.1 菲律宾对外投资的法规和政策规定.....	7
2.2. 菲律宾对外资市场准入的规定.....	11
2.3. 投资激励（Investment Incentives）.....	18
2.4. 投资担保及投资保护措施.....	20
3. 中国居民在菲律宾投资的现状、机遇和挑战.....	20
3.1 中国与菲律宾经济合作现状.....	21
3.2. 赴菲律宾投资的潜在风险.....	22
3.3. 针对赴菲投资风险的建议.....	23
第二部分 菲律宾税制介绍.....	25
1. 菲律宾税制概述.....	25
1.1. 法律渊源.....	25
1.2. 主要税种概览.....	27
1.3. 税务机关概览.....	29
2. 企业所得税.....	30
2.1. 课税主体和课税范围.....	30
2.2. 税率.....	31
2.3. 免税主体.....	36
2.4. 应纳税所得额的计算.....	37
2.5. 来源地规则.....	44
2.6. 国外税收抵免.....	48
2.7. 反避税规则.....	49
3. 个人所得税.....	52
3.1. 纳税主体及其纳税范围.....	52
3.2. 税率.....	53
3.3. 应纳税所得额的计算.....	58
3.4. 来源地规则.....	61

3.5. 国外税收抵免.....	61
4. 增值税.....	61
4.1. 纳税主体.....	62
4.2. 征税范围与税率.....	62
5. 其他税种.....	67
5.1. 比例税.....	67
5.2. 消费税.....	69
5.3. 单据印花税.....	73
5.4. 关税.....	76
6. 税收征收与管理.....	77
6.1. 所得税.....	77
6.2. 增值税.....	83
6.3. 比例税.....	84
6.4. 消费税.....	85
6.5. 单据印花税.....	86
6.6. 关税.....	87
第三部分 中菲税收协定.....	88
1. 概述.....	88
2. 协定的适用范围及申请程序.....	89
2.1. 适用主体.....	89
2.2. 适用税种.....	89
2.3. 适用协定的申请流程.....	89
3. 常设机构.....	91
3.1. 定义.....	91
3.2. 场所型常设机构.....	91
3.3. 工程型常设机构.....	93
3.4. 服务型常设机构.....	94
3.5. 代理型常设机构.....	94
3.6. 子公司构成母公司常设机构的情形.....	96
4. 对于各类所得的课税权分配.....	96
4.1. 营业所得.....	97
4.2. 劳务所得.....	99
4.3. 投资所得.....	100
4.4. 财产收益和其他所得.....	104
5. 税收抵免.....	105
5.1. 对于企业境外所得的抵免.....	106

5.2. 对于个人境外所得的抵免.....	107
6. 非歧视待遇条款.....	107
7. 情报交换.....	108
7.1. 实施情报交换的双边条约和国内法基础.....	108
7.2. 限制性规定和保密措施.....	108
7.3. 多边协定项下的情报交换.....	109
8. 相互协商程序.....	109
第四部分 菲律宾税务纠纷解决机制.....	111
1. 税务纠纷的宪法性保护基础.....	111
1.1. 宪法对于行使征税权的限制.....	111
1.2. 纳税人权利法案.....	111
1.3. 税务纠纷应当遵循法定诉讼程序.....	112
2. 税务审计.....	112
2.1. 税务审计对象的筛选规则.....	112
2.2. 税务审计程序.....	114
3. 税务纠纷和解.....	118
4. 税务诉讼.....	119
4.1. 初审法院.....	120
4.2. 税务上诉法院.....	120
4.3. 最高法院.....	122
5. 非诉讼纠纷解决机制（ADR）.....	123
参考文献.....	125

第一部分 菲律宾投资环境概述及中国居民赴 菲律宾投资概览

1. 菲律宾投资环境简介

1.1. 菲律宾国情简介

1.1.1. 自然资源环境

菲律宾位于亚太地区的中心，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。国土面积 29.97 万平方公里，海岸线长约 18533 公里，由 7000 多个岛屿组成；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的 96%。^[1]



地图来源：中国地图出版社

^[1] 参见中华人民共和国外交部，《菲律宾国家概况》（2015 年版）；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》（2014 年版）。

菲律宾矿产资源丰富，主要有铜、金、银、铁、铬、镍等 20 余种。铜蕴藏量约 48 亿吨，镍 10.9 亿吨、金 1.36 亿吨。地热资源丰富，预计有 20.9 亿桶原油标准的地热能源。巴拉望岛西北部海域初步探测的石油储量约 3.5 亿桶。森林面积 1579 万公顷，覆盖率 53%，有乌木、紫檀等名贵木材。水产资源丰富，鱼类品种达 2400 多种，金枪鱼资源居世界前列。已开发的海水、淡水渔场面积 2080 平方公里。^[2]

1.1.2. 政治体制环境

菲律宾是东南亚国家联盟（ASEAN）和亚洲基础设施投资银行（AIIB）主要成员国，也是亚洲太平洋经济合作组织（APEC）二十一个成员国之一。

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。

菲律宾有大小政党超过一百个，主要政党包括：1、自由党：菲律宾的执政党，由菲律宾第五任总统曼努埃尔·罗哈斯于 1946 年创立，早期成员主要是从菲国家主义党内分裂出来的自由派人士。2、基督教穆斯林民主力量党：由前总统拉莫斯于 1991 年底创立，由人民力量党、全国基督教民主联盟、菲律宾穆斯林民主联盟、团结党等整合而成。3、民族主义人民联盟：前总统埃斯特拉达的执政党联盟-民众奋斗党（LAMP）成员之一。4、摩洛民族解放阵线，南部穆斯林武装组织。除此之外，还有一些规模较小的政党。

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。

1.2. 菲律宾经济状况

^[2] 参见中华人民共和国外交部，《菲律宾国家概况》（2015 年版）。

1.2.1. 宏观经济

2003-2014年，菲律宾经济起起落落，但年均增长率达5%以上。其中2007年高速增长，国内生产总值（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年以来，菲律宾经济实现高速增长，2012年和2013年GDP同比分别增长6.8%和7.2%，2014年回落到6.1%，2015年下降到5.8%。^[3]

表1 菲律宾经济增长情况

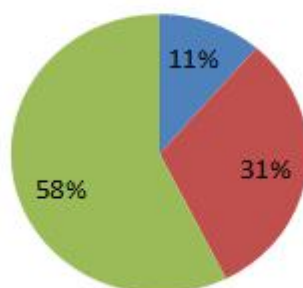
年份	2011	2012	2013	2014	2015
经济增长率（%）	3.7	6.8	7.2	6.1	5.8
人均GDP（亿美元）	2379	2612	2794	2850	2789

资料来源：菲律宾国家统计协调委员会

2014年，菲律宾实现国民生产总值(GDP)2850亿美元，与2013年相比增长6.1%，经济增速在亚太地区仅次于中国。其中，农林渔牧业产值322.34亿美元，占11.31%；工业产值890.34亿美元，占31.24%；服务业产值1637.33，占57.45%。

表2：2014年菲律宾GDP组成

■ 农林牧渔业 ■ 工业 ■ 服务业



资料来源：菲律宾国家统计协调委员会

^[3]以上数据来源于菲律宾国家统计协调委员会网站：<http://www.nscb.gov.ph/sna/default.asp>。

2014年，菲律宾财政收入432亿美元，同比增长11%；财政支出450亿美元，同比增长5%。财政赤字18亿美元，占GDP的0.6%。截至2014年底，菲律宾外汇储备为798亿美元，外债余额为777亿美元，占GDP的比例由2013年的20.5%上升至27.3%，2014年平均通货膨胀率为4.1%。

表3：2014年菲律宾各项目金额及占GDP比重^[4]

项目	财政收入	财政支出	财政赤字	外汇储备	外债余额
金额（亿美元）	432	450	18	798	777
占GDP比重	14.75%	15.8%	0.6%	28%	27.3%

资料来源：菲律宾国家统计局协调委员会

1.2.2. 发展规划

根据菲律宾《2011—2016年中期发展规划》^[5]，2011—2016年菲律宾政府旨在在宏观经济政策方面确保将通货膨胀率维持在稳定的低水平；在劳动就业方面，要提高体面就业和生产性就业率；财政改革的重点是实现财政稳固，并增加国家对基础设施建设、卫生医疗和教育方面的投入；货币当局要把注意力集中在改善机构设置和微调通胀目标水平；汇率则将采取弹性汇率以对抗来自外部的冲击。

税收改革是财政改革的重要内容。根据这份发展规划，税收改革包括税收制度改革和税收政策改革。进行税收体制改革，要优先进行税收行政改革，采取一系列措施来改善税务管理，例如制定透明且统一的税收法规，进行富有成效和透明的税收审计等。税收政策改革包括财政激励体系合理化改革、制定财政责任法以及其他能够建立公平良好的投资环境和提高国家财政收入的税收改革，例如调整烟、酒产品和石油的消费税，并撤销那些扭曲税收体系的免税规定。非税收入改革也是财政改革的一部分。政府机构的收费标准已经十年没有调整。与成本弥补原则相一致，必须调整政

^[4]以上数据来源于菲律宾国家统计局协调委员会网站，<http://www.nscb.gov.ph/sna/default.asp>。

^[5]菲律宾国家经济和发展局（National Economic and Development Authority, NEDA），《2011—2016年中期发展规划》<http://www.neda.gov.ph/2013/10/21/philippine-development-plan-2011-2016/>。

府收费的标准以弥补政府提供服务的成本。

1.3. 菲律宾投资贸易环境

根据菲律宾贸工部投资署发布的信息显示,菲律宾一直积极吸引外资,但是由于各种困难,近些年来流入菲律宾的 FDI 并不理想,每年基本维持在 30 亿美元左右。^[6]菲律宾对于外商投资的形式没有限制,但对投资项目和领域有严格的规定。政府根据《1991 年外国投资法》制定的限制外资项目清单对外资投资项目和领域有详细的规定。1991 年至今,菲律宾已经发布了 11 版限制外资项目清单(包括《过渡性负面清单》),目前使用的是 2015 年 5 月 29 日颁布的《第十版限制外资项目清单》。^[7]《第十版限制外资项目清单》由序言、具体条款和附件三个部分组成。序言部分对发布该清单的目的、依据等作了规定,具体条款则对清单的功能、修改、与行政命令和法规的关系、生效时间等作出规定。附件由清单 A 和清单 B 组成。清单 A 基于宪法和特定法的规定,对于外商投资给予限制,按照外国投资是否可以投资及可以投资比例分别分为不允许外国投资、允许达 20% 的外国投资、允许达 25% 的外国投资、允许达 30% 的外国投资、允许达 40% 的外国投资等 5 大类 26 项,逐次排列,部分项下又具体分为多个小项,每个小项后都给出了设定该禁止或者限制措施的法律编号。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等原因对外商投资给予限制,清单 B 仅有“允许达 40% 的外国投资”这一种类型,共有 7 项,部分项下包括一些小项。根据前言第二节的规定,清单 A 可随时基于特定法进行调整,而清单 B 则是每两年更改一次。

与之相对的是,菲律宾政府还发布了“投资优先计划”(Investment Priorities Plan (IPP)),这份计划由菲律宾投资委员会起草,并征询了其他政府部门和商业部门的意见,列出鼓励投资的领域和可享受的优惠条件,引导国内外资金流向特定行业。最新发布的是“2014-2016 投资优先计划”,^[8]其主题是“以产业发展促进包容性增长”,强调在这一时期菲

^[6]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/>。

^[7]菲律宾总统,《第 10 版限制外资项目清单》,第 184 号令,2015 年 5 月 29 日, <http://www.boi.gov.ph/files/laws/FOREIGN%20INVESTMENT%20NEGATIVE%20LIST%20TEN.pdf>。

^[8]菲律宾投资委员会,《2014-2016 投资优先计划》, <http://industry.gov.ph/investment-prioritie>

律宾将重点进行工业复兴来促进经济的可持续发展和全面发展。“投资优先计划”的框架体系主要关注各部门创造就业的潜力、向价值链上游转移、创造溢出效应以及提升市场竞争力和缩小供应和价值链缺口。该计划将以下产业列为优先发展领域：制造业、农业和渔业、服务业、公共设施和物流业、能源、经济和低价住宅、医院和公司合作基础设施建设项目。投资上述领域可以享受政府的补助政策，主要补助政策包括在四年至八年内免缴所得税，免缴进口关税以及帮助在菲律宾投资署登记的企业适应经营环境等。该计划提出了菲律宾新的工业政策，新工业政策以升级和改造制造业进而创造更多体面工作为目标，提供了以提高生产力、发展人力资源和提高技术水平为主要内容的投资政策机制。新工业政策着重强调把制造业作为国家发展重点产业，随着 2015 年东盟经济共同体的诞生，改造制造业以求在经济一体化中应对挑战和寻求发展是十分必要的，这也是新工业政策的实质和主要内容。为了实现新工业政策的目标，计划提出了一系列的措施，包括纵向措施、横向措施和协调机制。促进投资是横向措施的主要内容，包括吸引外国直接投资和引进国外先进技术，巩固和加强菲律宾投资署、菲律宾经济特区署、克拉克经济特区和苏比克湾特区的招商引资政策。新工业政策还提出了维持有竞争力的汇率要求，进行汇率管理以支持出口，应对资本流动的冲击和避免比索过度升值。

菲律宾税收体系并不复杂，税种较少，但税率普遍较高。由中央政府征收的税种包括关税、所得税、消费税、增值税、比例税、房产税、印花税等，此外地方政府也有权就某些特殊行为和商业行为征税。根据菲律宾中央和地方的法律法规，新设立的企业和符合“投资优先计划”的企业可以享受各类税费减免，政府相关部门可简化办事手续、批准其雇佣外籍人士。投资棉兰老岛特色产业或参与其它欠发达地区基础设施建设，还可享受额外的税收优惠。此外，到菲律宾经济特区管理委员会(PEZA)下属的苏比克、卡加延、三宝颜等特区投资，根据企业性质与行业的不同，可享受各类特殊政策，优惠幅度较大。

菲律宾基础设施落后，亟待改进。截至 2012 年，菲律宾全国公路总里程已突破 20 万公里，然而其中可全天候通行的道路不足一半，高速公路仅

200 多公里。铁路主要集中在吕宋岛，总长 1200 公里，但只有 400 多公里可投入运营，其余均需改造升级。菲律宾全国有 203 个机场，多数设施老旧，很多省会机场还在使用土石跑道。该国共有 414 个主要港口，大多数需要扩建升级，以容纳大吨位船舶和更多货物。不过，当地通讯基础设施较为完备，在东南亚地区属中上水平，且通讯服务价格较为低廉。^[9]

由于基础设施落后，菲律宾水、电、气的价格都很高。比如在马尼拉西部地区，工业用水的单价在 65-66 比索/立方米之间，约合 1.5 美元/立方米，此外还要征收 20% 的环保费、维修服务费和 12% 的增值税。2012 年 4 月，菲律宾居民用电价格为 0.2485 美元/千瓦时，排名世界第一；工业用电价格为 0.1728 美元/千瓦时，排名世界第二。即便如此，当地电力资源依然紧张，经常需要拉闸限电。2013 年 4 月，该国天然气价格为 55.5 比索/立方米，罐装液化气价格为 700 比索/罐（约合 17 美元）。

不过，菲律宾劳动力资源较为充沛，且素质较高。截至 2008 年，该国 10 岁以上人口识字率为 95.6%，在东盟各国中名列前茅。到 2012 年，菲律宾小学入学率达 97%，中学入学率达 65%。根据最新公布的数据，2014 年 7 月，15 岁以上劳动人口占该国总人口的 64.4%，就业率为 93.3%，其中不充分就业的有 18.3%。菲律宾普通劳动者的平均月薪在 260 美元左右，技术人员月薪在 440-840 美元之间。首都大马尼拉市工资水平最高，日最低工资约为 10-11 美元。^[10]

2. 中国居民赴菲律宾投资基本问题

2.1 菲律宾对外投资的法规和政策规定

菲律宾最大的优势是拥有数量众多、廉价、受过教育、懂英语的劳动力。菲律宾居民识字率达 94.6%，在亚洲地区名列前茅。加之菲律宾劳动成本大大低于发达国家的水平，因而吸引了大量西方国家把业务转移到菲律宾。^[11]同时，随着我国经济水平的提高，“走出去”投资的企业愈来愈

^[9]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》(2014 年)，第 15 页。

^[10]关于教育和劳工数据，来源于菲律宾国家统计协调委员会，<http://www.nscb.gov.ph/stat/tables/>；另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》(2014 年)。

^[11]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》(2014 年版)。

多，菲律宾与我国隔海相望，优异的地理优势加之菲律宾本国的竞争优势成为了我国企业和个人对外投资的选择之一。总体上，菲律宾对外商投资持欢迎态度，但在股份比例上对外资有较为严格的限制。

菲律宾有数个涉及投资的重要法律，目前有关方面正在推动将所有促进投资的法律合并成一部法律，进一步规范各部门出台财政或非财政激励政策。

2.1.1. 《1987 年综合投资法典》

《1987 年综合投资法典》(the Omnibus Investment Code of 1987)^[12] 共和国第 226 号法令，共和国第 7981 号法令进行了修正。《1987 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。

《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

^[12]The Omnibus Investment Code of 1987, Executive Order 226, http://www.chanrobles.com/default8eono226.htm#.Vtech_1971W.

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。

2.1.2. 《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。

（1）基本经济活动规定

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（Bangko Sentral ng Pilipinas）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。

“出口型企业”指生产、加工或提供服务（包括旅游）的企业出口额不低于 60%的产出额，或贸易商在国内采购产品并出口不低于采购产品的 60%。

“内销型企业”指企业生产的产品或提供的服务全部用于国内市场，或者出口部分低于 60%。

（2）限制外资投资清单

外国公司在菲律宾的投资限于未列入外国投资限制清单（The Foreign Investment Negative List, FINL）的行业，如前所述，这一外资限制清单现已更新至第十版。在外国投资限制清单中列举了禁止和限制外国投资的领域，关于这份清单的详细介绍，参见 2.2.4.。

2.1.3. 《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。菲律宾经济特区署 (the Philippines Economic Zone Authority, 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。

2.1.4. 《1992 年基地转型及发展法案》

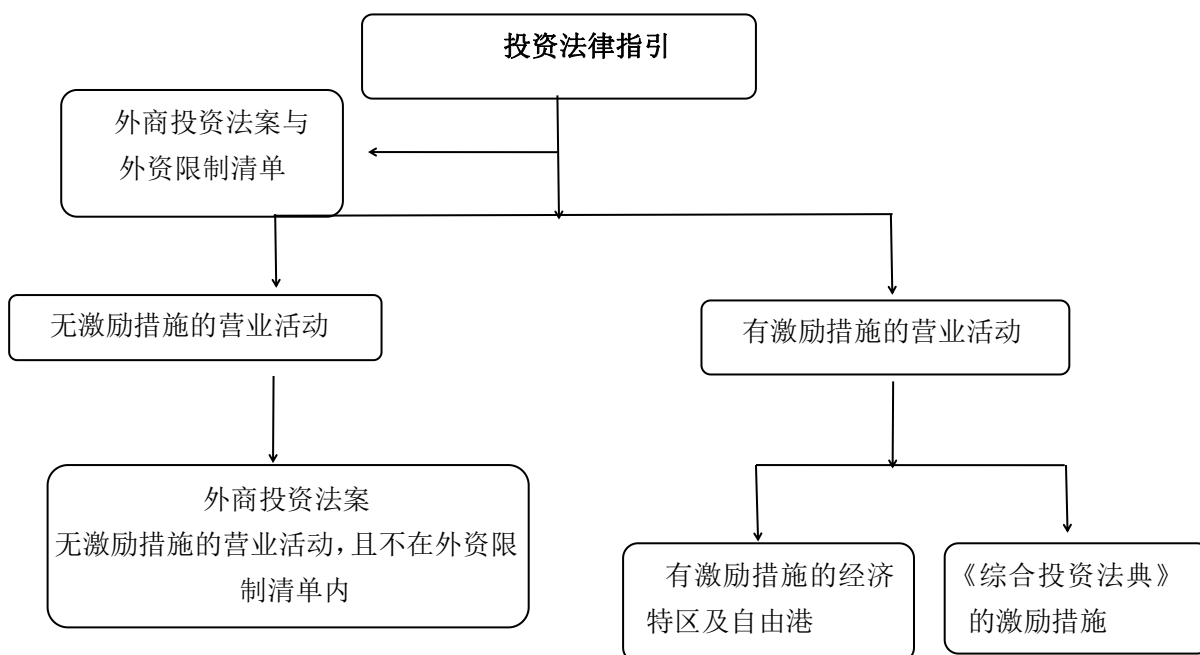
《1992 年基地转型及发展法案》(Bases Conversion and Development Act of 1992) 共和国第 7227 号法令。根据该法案成立了基地转型发展委员会、苏比克湾管理署 (the Subic Bay Metropolitan Authority, SBMA) 以及苏比克经济特区和自由港区 (the Subic Bay Metropolitan Authority and the freeport zone)。在苏比克经济特区和自由港区注册的企业将享受各种投资优惠，包括一流的商业、居住和旅游设施。

2.1.5. 《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。该法令明确了关于在菲律宾设立跨国公司地区总部 (a Regional Headquarters, RHQs)、地区运营总部(a 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 4 所现：

表 4: 投资法律指引表^[13]



2. 2. 菲律宾对外资市场准入的规定

2. 2. 1. 外资进驻菲律宾的形式和相关规定

(1) 外商投资菲律宾的形式^[14]

【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。

【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 3000 比索。

【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 5000 比索。

【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

^[13]BOI, The Guide on Investment Laws, http://www.boi.gov.ph/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=568&lang=en.

^[14]Maria Rosaria L. Bernardo & Gia Angeli R. Geraldez. Structuring Foreign Investment. Asia-Pacific Tax Bulletin, September/October 2013, p. 328.

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，在例外情况下（如涉及高科技，或至少直接雇佣 50 名员工），则汇入资本可减少至 10 万美元。分支机构需在 SEC 注册。

【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。

【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。

【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 3000 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。

（3）并购

菲律宾并无专门的并购法。关于企业之间的兼并与收购，包括股权并购和资产并购，主要由《公司法》（the Corporation Code），《证券法》（the Securities Regulation Code, SRC）和《菲律宾民法典》（the Civil Code of the Philippines）规定。其中《公司法》规定了并购的手续和流程，《反垄断和限制贸易的合并法》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。

在菲律宾，收购既可以是目标公司被收购方收购，也可以是公司之间合并成立新公司。如无法律明文禁止，外资企业可按菲律宾国内企业适用

的并购流程并购菲律宾企业。^[15]

(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《d 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 5 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 5 年时间。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。^[16]

(5) 其他关于外商投资的规定

【外汇管理】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，出口商均需向商业银行申领“出口报关单”。

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。

【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

^[15]并购流程大致如下：①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通过。方案通过后，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。②根据《证券法》第 19 条规定，如果收购方收购在 12 个月内收购超过挂牌公司超过 30% 的股权需要发出收购要约。③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）。④SEC 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。

^[16]J. Loke, Philippines – Business and Investment sec. 5.3., Country Analyses IBFD, p. 9.

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。

【租地规定】《投资者租赁法案》（第 7652 号共和国法案）^[17] 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：①土地租赁合同期限为 50 年，仅可一次性延长 25 年；②租赁的土地仅做投资用途；③租赁合同应符合《综合土地改革法》和《土地政府法案》。

2.2.2. 海外资本进入菲律宾的限制

（1）限制外资项目清单

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。根据 2015 年 5 月 29 日签署发布的第十版外资负面清单（the Tenth 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（参见表 6），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 6：限制外资项目清单（清单 A）

禁止外商 投资进入的 领域	除唱片外的大众传媒
	各专业领域（如制药业、放射技术及 X 射线、刑侦、林业、法律等行业）
	实际资本低于 250 万美元的零售企业
	合作公司
	私有安保公司
	小型矿企
	海洋资源开发利用和小规模内河资源的开发
	拥有、运营和管理斗鸡场
	核武器的制造、维护、修理、储存和拆解
	生物武器、化学武器、放射性武器和反人员地雷的制造、维护、储存和拆解

^[17] Investors' Least Act , Republic Act No. 7652, approved on June 5, 1993, <http://www.chanrobles.com/republicactno7652.htm#.VuO2-fl97IU>.

中国居民赴菲律宾投资税收指南

	烟花爆竹的制造
外资持股不得超过20%	私人无线电通讯网络
外资持股不得超过25%	私人猎头公司，包括为当地和海外雇佣
	使用本地资金建设和维护公共设施，除基于共和国法案第 7718 号（《BOT 法》）的基础设施和发展项目以及外国提供资金支持并且需要国际招标的项目
	国防建设
外资持股不得超过30%	广告业
外资持股不得超过40%	自然资源的勘探、开发和利用
	私人土地所有
	公用事业的管理和经营
	除宗教团体和外教使团设立外教育机构
	大米和玉米的栽培、生产、研磨、加工和贸易（零售除外）以及通过交换、购买或其它方式获取大米、玉米和相关副产品
	与国有或者政府控制的公司、企业、机构及市政公司签订协议，供应原材料、货物和商品
	经营需特许经营的公用事业
	远洋渔船的运营
	财产评估公司
	公寓住宅所有

在清单 B 规定的行业中，外资持股不得超过 40%，这七个行业分别是：

- 制造、维护、储存、拆解须经菲律宾国家警署（PNP）批准的产品和原料（如枪支、火药、炸药、瞄准镜等）；
- 制造、维护、储存、拆解须经菲律宾国防部（DND）批准的产品（如军用枪支弹药、火炮、导弹、战术飞机等）；
- 制造和分解危险物品；
- 蒸汽桑拿浴室、按摩诊所及其他有可能危及公共健康和道德的行业；
- 所有的赌博性项目，除非其中有菲律宾娱乐及博彩公司

（PAGCOR）的股份；

- 仅依靠国内市场、实际资本不足 20 万美元的企业；
- 仅依靠国内市场、实际资本不足 10 万美元、掌握先进技术或至少拥有 50 名雇员的企业。

（2）特殊行业限制

【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交易市场，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持有者水平的报告（Foreign Ownership Level Report File）。

【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，^[18]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，特许经营年限最高为 50 年。^[19]

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

^[18]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#.VuO8_fl97IU.

^[19]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》（2014 年），第 44 页。

外国或国内的资金并接受外国承包商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。

2.3. 投资激励（Investment Incentives）

《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。

2.3.1. 财政优惠激励和非财政优惠激励^[20]

财政优惠激励存在不同的方式，包括：（1）免征所得税；^[21]（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）进口设备相关材料和零部件减免关税；（5）减免码头费用以及出口关税；（6）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）对于重要仪器、备用零件、稀缺原料、出口产品等简化海关手续，托运设备的非限制适用；（2）托运到菲律宾的设备贴上可出口的标签；（3）进入报税工厂系统；（4）雇佣外国公民。

2.3.2. 基于区域的优惠措施^[22]

首先，在地区鼓励政策上，菲律宾将棉兰老岛地区专门列入投资优先

^[20]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》（2014 年），第 34 页。

^[21]例如新注册的优先项目将在 6 年内免征所得税，传统企业在 4 年内免征所得税。扩建和升级改造项目的免税期限为 3 年，如项目位于欠发达地区，免税期限为 6 年。新注册企业如满足下列其中一个条件，还将额外享有多一年的免税优惠：①本地生产的原材料占总原材料的 50%；②进口和本地生产的固定设备价值与工人的比例不超过每人 1 万美元；③营业前 3 年，年外汇存款或收入达到 50 万美元以上。

^[22]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》（2014 年），第 35 页。

计划。2013年投资优先计划专列《棉兰老岛自治区特别清单》，规定棉兰老岛地区从事特定产业的经营可享受的优惠政策。^[23]

其次，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的优惠政策包括：

（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，可享受税收抵免，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。

（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。

再次，针对经济区的优惠。菲律宾目前共有各类经济区239个，分为工业园区、出口加工区、自由贸易区、旅游经济区、信息技术园区等。根据各经济区内企业从事的不同性质活动，可享受的优惠政策包括：（1）进口固定设备、原材料、零部件、良种牲畜和基因材料等免除关税；（2）传

^[23]例如出口行业（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、东盟东部增长期贸易和投资企业、旅游业、卫生和教育行业、穆斯林产业等。

统项目 4 年内免征所得税，前沿项目 6 年内免征所得税；（3）免征所得税后的收入，仅需根据 5% 的税率纳税，以替代其他各项国家和地方税收；（4）扣除进口替代品课税；（5）免除码头费用、出口税和进口费；（6）减免对国内固定设备、良种牲畜和基因材料的课税；（7）可征税收入中额外减去人工费用；（8）托运设备的非限制使用；（9）外国投资者和家庭的永久居留权；（10）雇佣外国公民；（11）可不经菲律宾央行审批汇出收入；（12）免除地方营业税；（13）如已缴纳 5% 综合所得税，外企在菲律宾分支机构免于缴纳利润汇回税。

2.4. 投资担保及投资保护措施

赴菲律宾投资的中国居民，一方面可依据《1987 年综合投资法典》获得投资保护，^[24] 另一方面还可适用中菲两国政府之间签订的一系列投资保护协定和法律文件寻求投资保障：

- 《中华人民共和国政府和菲律宾共和国政府关于鼓励和相互保护投资协定》，1992 年 7 月签署，1995 年 9 月生效；
- 《中华人民共和国政府和菲律宾共和国政府关于促进贸易和投资合作的谅解备忘录》，2005 年 4 月签署；
- 《中华人民共和国政府和菲律宾共和国政府关于扩大和深化双边经济贸易合作的框架协议协定》，2007 年 1 月签署。^[25]

3. 中国居民在菲律宾投资的现状、机遇和挑战

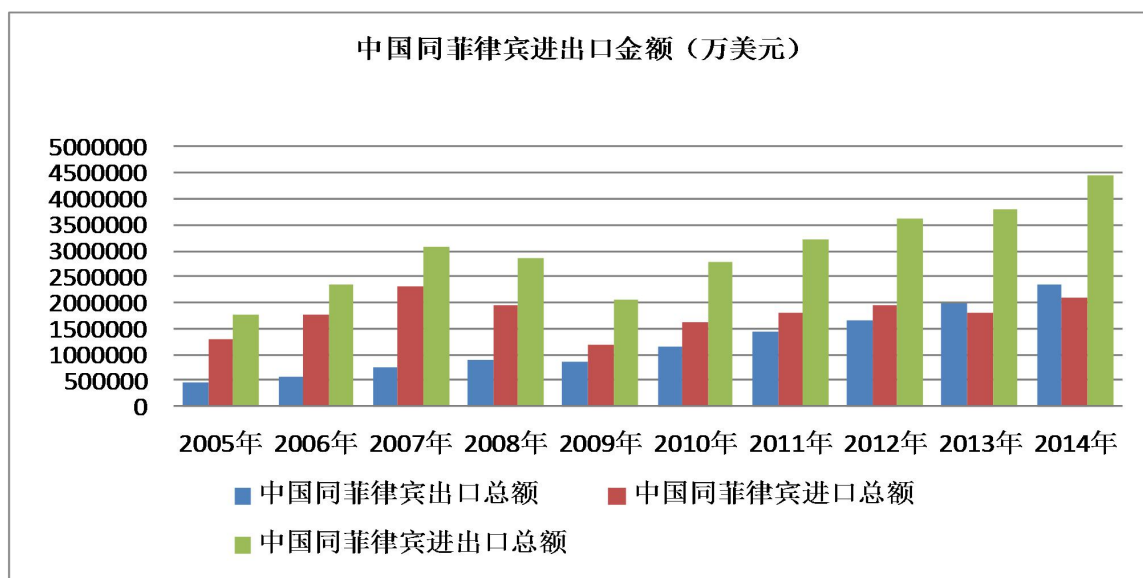
^[24]在《1987 年综合投资法典》项下的投资担保及投资保护措施包括：（1）基于宪法的基本权利和担保权利；（2）可将投资清算后的全部资金以投入资金的币种按撤资时的汇率汇出；（3）可将收益以投资资金的币种按汇出时的汇率汇出；（4）可按汇出时的汇率折成外币偿付国外贷款本金和利息，技术协助合同转让费和其它费用；（5）菲政府不没收外国投资和企业资产，如有特殊需要，比如为了公共利益或国民福利及国防，政府将给予投资者公正补偿；（6）菲政府不征用外国投资者和企业资产。但在战争或国家紧急状态下，投资者的财产得到公平补偿后可以被征用。

^[25]这些双边投资条约和法律文件，可以从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上取得：<http://ph.mofcom.gov.cn/article/zxhz/sbmy/201509/20150901114519.shtml>.

3.1 中国与菲律宾经济合作现状

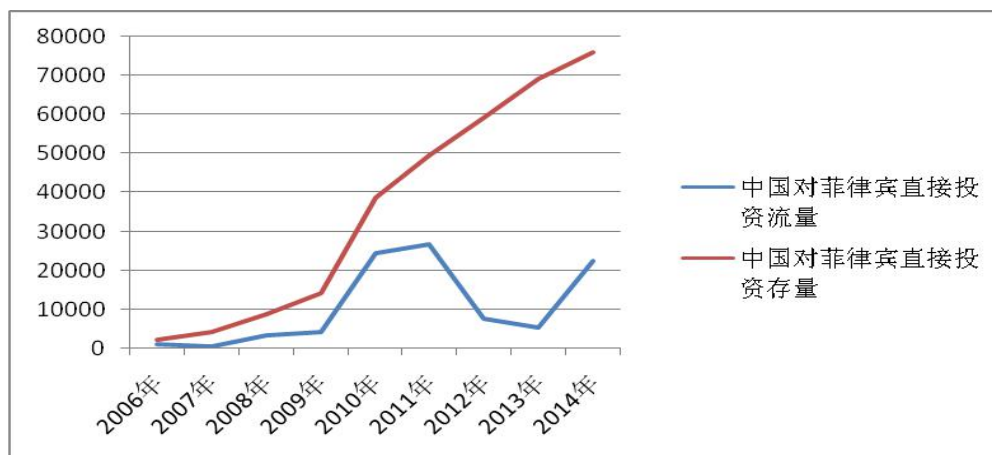
近年来，中菲双边商贸经济互动频繁（参见表 7 和表 8）。在赴菲投资方面，虽然在 2012 年和 2013 年的投资数额出现下滑，但在 2014 年又迅速回升到较高水平（22,495 万美元），而中国对菲律宾直接投资存量逐年上升，在 2014 年达到 75,994 万美元的总量；与此同时，中国同菲律宾进出口金额也呈现出总体上升趋势，2013 年中国同菲律宾进出口总额为 3,804,994 万美元，2014 年则达到 4,445,771 万美元，并且在 2013 年和 2014 年这两年，中国向菲律宾的出口额均超过了从菲律宾流向中国的进口额。

表 7：中国同菲律宾进出口金额



资料来源：中华人民共和国国家统计局网站

表 8：中国对菲律宾直接投资金额走势表（单位：万美元）



资料来源：商务部发布的《中国对外直接投资统计公报》（2015）

2014年中国对菲律宾承包工程完成营业额134,828万美元；当年派出各类劳务人员1303人，年末在菲律宾劳务人员1563人。^[26]截止目前为止，中国驻菲律宾大使馆经商参处登记的中国企业有90多家，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、中水电、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、中国远洋、中海等经营海空运输、船舶代理的企业，及中国国家电网公司等。^[27]

3.2. 赴菲律宾投资的潜在风险^[28]

首先，是政治层面的风险。一方面，近年来因菲律宾国内政治斗争及少数外部国家势力的挑唆，菲政府持续频繁借由中国南海问题制造事端，人为地激化了中菲两国间的矛盾，导致两国间关系倒退，并助长了菲律宾民间的反华情绪，更恶化了中资在菲律宾的投资安全环境。另一方面，菲律宾境内的腐败及官僚主义及低下的行政效率综合导致的整体政商环境恶化，不断激起民众对政府的不满。加上菲律宾国内的政治和经济命脉被四

^[26]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>。

^[27]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》(2014年)，第20页。

^[28]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。

大政治家族所控制，家族政治的弊端进一步加剧了腐败，造成有法律也难以执行以及投资环境的持续恶化。同时，由于菲律宾国内警察系统的腐败和低效，处置突发事件往往束手无策，导致了社会治安混乱问题难以根治。这些问题在一定程度上冲击着中资企业投资的安全。

其次，是投资风险。菲律宾对外国投资限制之严格，在东南亚地区首屈一指。目前，对于外国投资的限制，主要是体现在限制外资项目清单上，这份清单由政府每两年更新一次，这意味着一旦有新的行业被纳入限制清单，相关外资企业就将遭遇冲击。无论是撤资还是转卖，都会承受很大损失。相对而言，菲律宾对于大型外资企业的限制较少，而对中小投资者的限制较多，后者面临更大的风险。除此之外，菲律宾企业的运营成本在东盟地区较高。一方面，是因为菲律宾工业基础薄弱，缺乏必要的原料和半成品。另一方面，是由于基础设施落后，阻碍了菲律宾物流行业的发展，因此运输费用相对较高。

再次，是税务风险。菲律宾现行的公司税税率高达 30%，在东盟地区排名第一。菲律宾对各类交易行为征收 12% 的增值税，只有涉及农业生产和个人服务的相关交易可以免税。对于某些商品，菲律宾还征收消费税，税率普遍较高，比如烟、酒、机动车等。此外，该国印花税、房产税、利息税的税率也在东盟十国中排名前列。外资企业到了地方，还需要向当地政府缴纳不动产税和物权转移税。由于政治腐败，地方税的缴纳情况就更难以预料了。

3.3. 针对赴菲投资风险的建议

基于安邦咨询发布的《菲律宾投资风险报告（2014 年度）》^[29]对未来几年菲律宾投资风险的分析和未来走势的预测，从整体上看，目前在菲律宾的投资风险较高，未来可能略有下降。建议赴菲投资的中国投资者考虑下列因素：

第一，由于菲律宾国内的政治和经济命脉被四大政治家族所控制，因此中国企业投资菲律宾，首先必须在该国找到有深厚背景和实力的合作方，最好是在全国和地方具有相当影响力的家族。一方面，他们能帮助企业迅

^[29]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.

速适应当地环境，提高办事效率，享受优惠政策；另一方面，也能保护外国投资者免受腐败官员的敲诈和盘剥，调解各类纠纷。

第二，精确定位投资领域，优先选择出口导向型制造业。菲律宾限制外商投资某些行业，同时也鼓励制造业的发展和支出口导向型企业。设立这一类型的企业，更容易享受各种优惠待遇，突破对外资持股的限制，减免部分税费。

第三，慎重选择投资地点，优先考虑首都和几个经济特区。由于基础设施落后，菲律宾很多地区尽管具备投资价值，但成本高昂。中国企业到菲律宾投资，应优先考虑条件较为成熟的大马尼拉市和苏比克、卡加延、克拉克等经济特区。

第二部分 菲律宾税制介绍

1. 菲律宾税制概述

菲律宾的税收体制涵盖国税（national taxes）以及地方税（local taxes）。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，包括所得税、增值税、消费税、比例税、印花税、遗产税及赠与税。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，例如对与不动产相关的某些所得的课税。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。^[30]

1.1. 法律渊源

1.1.1. 国税的法律渊源

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），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 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。

《国家税务法典（1997）》共由十四编组成，分别为：第一编国内税收总局的组织及职能，第二编所得税，第三编遗产税及赠与税，第四编增值税，第五编其他比率税，第六编特定商品的消费税，第七编单据印花税，第八编救济措施，第九编合规要求，第十编违法行为及处罚，第十一编国内税收的分配，第十二编监督委员会，第十三编废除条款，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

^[30]关于地方政府课税权限的范围，可参见《地方政府法典》www.comelec.gov.ph 或者 www.dilg.gov.ph。

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：

[31]

- 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；
- 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）；
- 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定、意见和解释。总局局长可时不时地颁布 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。
- 国家税务局的裁定（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，BIR rulings 不能与 RMRs 冲突，否则无效。
- 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。
- 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。

[31] Guide to Philippines Tax Law Research, <http://www.bir.gov.ph/index.php/rulings-and-legal-matters/guide-to-philippines-tax-law-research.html>.

- 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。

1.1.2. 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。

1.2. 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。

1.2.1. 所得税^[32]

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：

- 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；
- 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；
- 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

^[32]Index for Income Tax, <http://www.bir.gov.ph/index.php/tax-information/income-tax.html#index>

的所得纳税；

- 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；
- 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；
- 参与交易或商业活动的遗产和信托。

1.2.2. 增值税^[33]

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：

- 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；

- 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；

- 共和法令 9337 号修正案（RA 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。^[34]

需申报增值税的主体包括：

- 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；
- 要求以增值税纳税人的身份进行登记却未登记的主体；
- 任何进口产品的主体，无论是否在其从事商业或交易的过程中。

^[33]Index for value-added tax, <http://www.bir.gov.ph/index.php/tax-information/value-added-tax.html#index>.

^[34]J. Loke, Philippines - Corporate Taxation sec. 13.2, Country Analyses IBFD, p. 115.

1.2.3. 消费税

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。^[35]

1.2.4. 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。比例税在所得税目的上可以作为经营费用被扣除。^[36]

1.2.5. 关税

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。

1.2.6. 单据印花税 (Documentary Stamp Duty)

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人、签字人、接收者或转移者。^[37]

1.3. 税务机关概览

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警察权。BIR 设有一位最高长官，即国家税务

^[35]Index for excise tax, <http://www.bir.gov.ph/index.php/tax-information/excise-tax.html>.

^[36]Index for percentage tax, <http://www.bir.gov.ph/index.php/tax-information/percentage-tax.html>.

^[37]Index for documentary stamp duty tax, <http://www.bir.gov.ph/index.php/tax-information/documentary-stamp-tax.html>.

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)。《国家税务法典 (1997)》第五节和第六节还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，及实施税务核查、规定税务管理和执行的额外要求的权力，其中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。

经财政部长同意，国家税务局局长可基于管理的目的，时不时地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，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。

2. 企业所得税

2.1. 课税主体和课税范围

根据《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两种不同类型：国内企业 (domestic corporation) 和外国企业 (foreign corporation)。其中，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。

所谓“企业”，根据第 22 节第 (B) 条，包括合伙企业、合股企业 (joint-stock companies)、共有账户 (joint account, “cuentas en participacion”)、社团 (association) 或保险公司 (insurance company)，但是“企业”一词不包括：

- 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 (general professional partnerships);
- 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 (joint venture) 或财团 (consortium)。

区分一家企业究竟是“国内企业”还是“外国企业”，根据第 22 节第 (C) 条和第 (D) 条，^[38]主要是看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”，视其是否在菲境内有从事交易或经营的活动，还可以进一步细分为：^[39]

- 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。
- 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. 税率

企业所得税的税率规定在《国家税务法典 (1997)》第四章，第 27 节和第 28 节是分别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。对于外国企业，第 28 条分别针对居民外国企业以及非居民外国企业规定了不同的适用税率。

2.2.1. 针对国内企业的税率

2.2.1.1. 一般性规定

除了私人教育机构、医院，^[40]政府持有或控制的企业、机构或部门^[41]

^[38] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter I, Section 22(C) and (D).

^[39] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter I, Section 22(H) and (I).

^[40] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter IV, Section 27(B).

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 No. 9337 号修正案，^[42] 自 2009 年 1 月 1 日起这一税率调整为 30%。

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过 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。

2.2.1.2. 针对消极所得适用的税率

(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

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 7.5% 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，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%。

(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

国内企业从另一家国内企业处获取的股息无需纳税。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

^[41] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter IV, Section 27(C).

^[42] Senate and House of Representative of the Philippines, Act NO.9337, approved on May 4, 2005, Section 1(B). <http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/en/ph/ph134en.pdf>

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。^[43]

合伙企业在一个纳税年度内所申报的应根据第 27 节第 (A) 条纳税的应纳税所得额，在扣除了所征收企业所得税款后，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。^[44]

(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 条确认的公允价值二者中较高的金额，按照 6% 的税率征收最终税。

2.2.2. 针对国内企业的最低企业所得税^[45]

当国内企业开始从事经营活动年度后的第四个应税年度起，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。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。财政部长有权对出于持久的劳动纠纷、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。

2.2.3. 针对外国企业的税率

2.2.3.1. 居民外国企业^[46]

2.2.3.1.1. 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

^[43] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter XI, Section 73(B).

^[44] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter XI, Section 73(D).

^[45] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter IV, Section 27(E).

^[46] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter IV, Section 28(A).

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%。^[47] 同样，居民外国企业也拥有选择权，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（参见 2.2.1.1.）。

2.2.3.1.2. 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。（参见 2.2.2）

2.2.3.1.3. 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总菲律宾营业额（Gross Philippine Billings）的 2.5% 缴纳税款。对于“总菲律宾营业额”的具体定义，区分国际航空企业和国际船运企业两种情形。

2.2.3.1.4. 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。

2.2.3.1.5. 对分支机构汇回利润的征税

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（参见 6.1.2.）。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。

2.2.3.1.6. 跨国公司的地区或区域总部以及地区运营总部

^[47] Senate and House of Representative of the Philippines, Act NO.9337, approved on May 4, 2005, Section 2. <http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/en/ph/ph134en.pdf>.

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。

2.2.3.1.7. 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。

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。

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%。

最后，居民外国企业从国内企业处获取的股息亦无需缴税。

2.2.2.2. 非居民外国企业^[48]

2.2.2.2.1. 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

^[48] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter IV, Section 28(A).

得), 自 2009 年 1 月 1 日起, 所得税的税率调整为 30%。^[49]

2.2.2.2.2. 适用于特殊行业的非居民企业的税率

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

– 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;

– 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。

2.2.2.2.3. 非居民外国企业取得特定消极所得适用的税率

– 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;

– 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。^[50]

– 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。

2.3. 免税主体

根据《国家税务法典 (1997)》第 30 节,^[51] 下列组织取得的所得无需纳税:

- 并非以营利为主要目的组建的劳动、农业或园艺组织;
- 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;
- 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

^[49] Senate and House of Representative of the Philippines, Act NO.9337, approved on May 4, 2005, Section 2.<http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/en/ph/ph134en.pdf>.

^[50] 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。

^[51] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter IV, Section 30.

- 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；
- 企业所有并专为其成员利益而经营的陵园；
 - 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；
 - 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；
 - 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；
 - 非股份制及非营利教育机构；
 - 政府教育机构；
 - 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。
 - 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。

2.4. 应纳税所得额的计算

根据《国家税务法典（1997）》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以及/或免税项目。其中，总收入的计算规定在《国家税务法典（1997）》第六章，而允许扣除的项目规定在第七章。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。

2.4.1. 总收入

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；及（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。

2.4.2. 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，^[52]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。

2.4.2.1. 可扣除项

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。

（1）费用^[53]

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。

^[52] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter VII.

^[53] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter VII, Section 34(A).

(2) 利息^[54]

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，^[55]该扣除比率自 2009 年起调整为 33%。然而，下列利息不得扣除：

- 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还款性质，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；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^[56]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。

(3) 税款^[57]

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；以及 (d) 旨于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

^[54] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter VII, Section 34(B).

^[55] Senate and House of Representative of the Philippines, Act NO.9337, approved on May 4, 2005, Section 3.<http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/en/ph/ph134en.pdf>.

^[56]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。

^[57] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter VII, Section 34(C).

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。

(4) 亏损^[58]

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：

- 发生于交易、职业或经营之中；
- 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。
- 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（net operating loss）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。

(5) 坏账^[59]

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^[60]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。

(6) 折旧^[61]

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

^[58] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter VII, Section 34(D).

^[59] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter VII, Section 34(E).

^[60] 参见脚注 56。

^[61] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter VII, Section 34(F).

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。

(7) 油、气井和矿山的耗竭^[62]

对于油、气井或矿山，基于成本消耗法 (cost-depletion method) 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：(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，或 (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。

(8) 慈善及其他捐助^[63]

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：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；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；或向社会福利机构，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：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；对特定外国机构或国际组织的捐助；对符合特定条件的公认的非政

^[62] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(G).

^[63] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(H).

府组织的捐助。^[64]

(9) 研发^[65]

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迟延费用。在计算应纳税所得额时，迟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；以及(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。

(10) 养老信托基金^[66]

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。

(11) 某些款项可扣除性的附加要求^[67]

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，仅在有关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。

^[64]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。

^[65] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter VII, Section 34(I).

^[66] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter VII, Section 34(J).

^[67] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter VII, Section 34(k).

(12) 可选择的标准扣除 (Optional Standard Deduction, OSD) ^[68]

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。

2.4.2.2. 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; 或
- 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。

^[68] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(l).

2.4.2.3. 特殊扣除情形

(1) 保险企业^[69]

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。

(2) 虚假销售股票及证券所产生的亏损^[70]

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。

(3) 资本亏损^[71]

关于资本利得与亏损及其数额的认定规定在第38节和第39节。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。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。

2.5. 来源地规则

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^[72]，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

^[69] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 37(A).

^[70] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 38.

^[71] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 38 and Section 39.

^[72] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 42.

分来源于菲律宾境外的所得（第 42 节第(E)条）。以下将针对各种类型做进一步解释。

2.5.1. 来源于菲律宾境内和境外的总收入^[73]

判断总收入的来源地，应依据第 42 节第(A)条及第 42 节第(C)条（参见表 9）。

表 9：总收入的来源地规则

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
(1) 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附息义务产生的利息。	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。
(2) 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。
(3) 服务	在菲律宾境内提供劳务或个人服务取得的报酬。	在菲律宾境外提供劳务或个人服务取得的报酬。
(4) 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	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。

^[73] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter VII, Section 42(A)&(C).

	<p>设备：</p> <p>(c) 科研、技术、工业或商业知识或信息的提供；</p> <p>(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；</p> <p>(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；</p> <p>(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</p> <p>(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。</p>	
(5) 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。

2.5.2. 来源于菲律宾境内的应纳税所得额^[74]

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

^[74] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter VII, Section 42(B).

资金而实际发生的。

2.5.3. 来源于菲律宾境外的应纳税所得额^[75]

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。

2.5.4. 部分来源于菲律宾境内及部分来源于菲律宾境外的所得^[76]

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。^[77]

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

^[75] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 42(D).

^[76] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 42(E).

^[77] 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。

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：（1）出让人向国家税务局局长提交了书面协定承诺，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，或（2）国家税务局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。

2.6. 国外税收抵免

2.6.1. 申请抵免的主体^[78]

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，可以就其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其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。

2.6.2. 对于抵免的限制^[79]

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占其同一纳税年度内的全部应纳税所得额；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。

2.6.3. 税额的调整^[80]

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

^[78] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter VII, Section 34(C)(3).

^[79] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter VII, Section 34(C)(4).

^[80] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter VII, Section 34(C)(5).

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。

2.6.4. 享受抵免的年度^[81]

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，但是须满足第34节第C条第(5)款所列条件（参见2.6.3.）。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。

2.6.5. 申报抵免的证明^[82]

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；且
- (3) 其他所有验证和计算该抵免所需的必要信息。

2.7. 反避税规则

2.7.1. 非正常累计盈余税^[83]

根据第29节，除了菲律宾所得税法中征收的各种税负，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”，是指经下列项目所调整的“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

^[81] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(C)(6).

^[82] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(C)(7).

^[83] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter IV, Section 29.

付的股息；以及(2)某一纳税年度内支付的所得税。^[84]

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(a)公众持有企业；(b)银行及其他非银行金融中介；以及(c)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，除非企业有明确优势证据可作相反证明。此处的“经营的合理需求”一词包括经营的合理预期需求。

2.7.2. 转让定价规则

依据《国内收入法典（1997）》第50节规定，在涉及两个或两个以上组织的情况下，由同一利益共同体直接或间接所有或控制的交易或业务（无论是否在菲律宾注册及组建），如果国家税务局局长认为，分发、分摊或分配该组织、交易或业务之间或内部所存在的总收入或可扣除额，对于避免逃税或清晰反映任一该类组织、交易或业务的所得额是必要的，则其有权对于总收入或扣除额进行分发、分摊或分配。^[85]根据这一规定，2013年菲律宾政府实施了第2-2013号税务法规，即《转让定价指引》（以下简称《指引》）。其内容如下：

根据该《指引》第1节规定，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，^[86]并将其作为判断关联方转让定价行为最合适标准。根据《指引》第10节，正常交易定价方法体系中包括可比非受控价格方法、再销售价格方法、成本加成法、利润分割法、交易净利润法。^[87]

根据该《指引》第6节、第7节、第8节规定，正常交易原则的适用

^[84]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。

^[85] National Internal Revenue Code of 1997, Section 50.

^[86] Revenue Regulations No. 2-2013, Section 2.

^[87] Revenue Regulations No. 2-2013, Section 10.

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^[88]

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。为使之更具意义，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^[89]

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体系（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。

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^[90]

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。

此外，《指引》中第 11 节对于预约定价安排和相互协商程序进行了规定。

^[88] Revenue Regulations No. 2-2013, Section 6.

^[89] Revenue Regulations No. 2-2013, Section 7.

^[90] Revenue Regulations No. 2-2013, Section 8.

2.7.3. 资本弱化规则

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。在无资本弱化规则时，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。^[91]

2.7.4. 受控外国公司规则

菲律宾现无受控外国公司规则。^[92]

3. 个人所得税

3.1. 纳税主体及其纳税范围

《国家税务法典（1997）》第23节第（A）条至第（D）条^[93]将在菲律宾负有所得税纳税义务的自然人分为四种类型，并就其纳税范围做出相应规定：

- 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；
- 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；
- 菲律宾的个人公民（individual citizen of the Philippines）作为海外劳工在境外工作并取得所得：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；
- 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。

所有的菲律宾公民均被视为是居民，除非其满足第23节第（E）条规定的关于“非居民公民”的定义。根据该条款，非居民公民是指：

- 菲律宾居民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；

^[91]J. Loke, Philippines - Corporate Taxation sec. 7., Country Surveys IBFD.

^[92]J. Loke, Philippines - Corporate Taxation sec. 7., Country Surveys IBFD.

^[93] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter II, Section 23(A) -(D).

- 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；
- 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；
- 之前被视为非居民公民的菲律宾公民，以永久定居菲律宾为目的，在某纳税年度的任一时间到达菲律宾，在该纳税年度中截止其抵达菲律宾之日前该公民就其从境外取得的所得均应被视为非居民公民；

基于本条目的，纳税人应当向国家税务局局长提供证据，证明其离开菲律宾永久移居海外，或回到菲律宾居住的意图。

外国个人包括“居民外国人”(resident alien)以及“非居民外国人”(nonresident 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。^[94]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。

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。

3. 2. 税率

个人所得税的税率规定在《国家税务法典 (1997)》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。

^[94]J. Loke, Philippines –Individual Income Tax sec. 1.1, Country Analyses IBFD, p. 6.

3.2.1. 适用于公民与居民外国人的税率

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。

3.2.1.1. 应纳税所得额的税率

公民与居民外国人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%（参见表10）。

表10：个人应纳税所得额的税率

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	10000	0	5
10000	30000	500	10
30000	70000	2500	15
70000	140000	8500	20
140000	250000	22500	25
250000	500000	50000	30
500000		125000	32

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(HH)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、加班工资、晚班津贴以及危险补贴，可免征收个人所得税。

3.2.1.2. 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，可参见表11。

表 11: 适用于消极收入和资本利得的税率

所得项目		税率 (%)	
利息			
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、储蓄替代物、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		7.5	
特许权使用费	一般	20	
	书籍、其他文学作品和音乐作品	10	
奖金	一般	20	
	金额小于或等于 10000 比索的奖金	适用表 1 税率	
股息			
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)	
资本利得			
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 ^[95]	
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		6	

^[95] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VI, Section 32(B)(7)(G).

形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）*	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 日内通知国家税务总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。)

3.2.2. 适用于非居民外国人的税率

第 25 节将“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。

3.2.2.1. 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 12：在菲律宾从事贸易或商业的非居民外国人

所得类型	税率 (%)
股息	
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。	20
奖金	金额小于或等于 10000 比索的 适用与表 10 相同的税率

	其他奖项(除了菲律宾慈善奖金和乐透彩票)	20	
特许权使用费	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 ^[96]	
利息			
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
资本利得			
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 ^[97]	
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

3.2.2.2. 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、报酬、酬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)。

^[96] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VI, Section 28(B)(2).

^[97] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VI, Section 32(B)(7)(G).

3.2.2.3. 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

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”是指与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。

3.2.2.4. 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。

3.2.2.5. 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。

3.3. 应纳税所得额的计算

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）》第五章至第七章中。为避免累述，对于相关内容的讨论，请参考 2.4.，本部分仅针对专门适用于个人的相关条款进行阐述。

3.3.1. 总收入

构成总收入的十一项收入类型规定在《国家税务法典（1997）》第 32 节第（A）条中（参见 2.4.1.）。但是以下收入被排除出总收入的范围，^[98]

^[98] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VI, Section 32(B).

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，及外国政府建立的国际或区域金融机构，通过贷款、股份、债权、或其他国内证券的方式投资于菲律宾取得的所得，或是从菲律宾银行的储蓄取得利息。

(8) 由政府或政治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。然而，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以作为获得此奖项的条件。

(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82000比索。

(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。

3.3.2. 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;以及(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 2000 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 32%的税率课税所得税。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 68%。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。^[99]

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。

3.3.3. 扣除

关于扣除的介绍,可参见 2.4.2.。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)^[100]

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

^[99] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VI, Section 33(A).

^[100] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(L).

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。并且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^[101]

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 2400 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。

3.3.4. 免税额^[102]

依据第 24 节第 (A) 条认定公民和居民外国人的税负时，应当允许每个纳税人享有 50,000 比索的免税额。对于已婚人士，若仅有一方取得总收入，则仅由该方享受免税额。对于抚养不满四岁的受养人，纳税人可以获得 25,000 比索/人的额外免税额。

对于在菲律宾从事贸易、经营或执业的非居民外国人，有权享受的免税额等于其基于所在国内的所得税法可以取得的免税额，但不得超过基于本节所规定的作为菲律宾公民或居民可以取得的免税额。为此，该非居民外国人应当提交一份真实且准确的申报表，陈明其从菲律宾境内取得的一切收入。

3.4. 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，这部分内容参见 2.5.。

3.5. 国外税收抵免

关于个人国外税收抵免，规定在《国家税务法典（1997）》第 34 节第 (C) 条第 (3) 款中，这部分内容参见 2.6.。

4. 增值税

^[101] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 34(M).

^[102] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter VII, Section 35.

4.1. 纳税主体

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。

4.2. 征税范围与税率

4.2.1. 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%。^[103]“总售价”是指买方支付的总货币金额或有义务支付给卖房的作为销售、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；以及（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零增值税税率：^[104]（1）出口销售；^[105]（2）以外币计价的销售；
（3）向根据特别法或者菲律宾签署的国际协议享有免税待遇，并就销售适用零增值税的人或公司实施的销售。

^[103]J. Loke, Philippines –Corporate Taxation sec. 13, Country Analyses IBFD, p. 119.

^[104]关于出口销售的定义，参见第 106 节第（A）条第（2）款第（a）项。

^[105]根据第 106 节第（A）条第（2）款第（b）项，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。

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）在货物被托运之日起 60 日内并未实际销售的货物，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、易物或商品或财产的交换，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。

4.2.2. 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（如果有）和其他的费用，乘以 12% 的税率，进口商应在货物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（如果有）进行确定。

当免税进口的商品由享受免税待遇的主体进口到菲律宾，在此商品随后在菲律宾被销售、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，并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。

4.2.3. 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 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；以及

(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）。

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相关规定；

(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；

(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。

4.2.4. 免税范围

根据第 109 节规定的免税交易，共有 23 项交易可免缴增值税，^[106] 已

^[106] (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，包括用于制造成品饲料的材料无论是本地生产还是用于出口，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随身携带的或在其到达菲律宾前后 90 日内到达菲律宾的专业设备和工具、衣物、家畜和个人家具，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。

(5) 应缴纳比例税的服务。

(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 号总统令所规定的那些交易（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) 非农业、非电气和非信贷的在合作发展机关登记的合作社的销售。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，但是每单元售价不超过 750,000 比索。

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 3 年之内不能再改变。

4.2.5. 税额抵扣

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：(i) 销售；(ii) 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；(iii) 在经营过程提供以使用；(iv) 作为服务销售中提供的材料而使用；(v) 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。

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。

3. 销售用于社会化住房的不动产，但是每单元售价不超过 225,000 比索，该金额可能会随时间而改变；以及

4. 销售价值达 1,919,500 比索的住宅区或者价值达 3,199,200 比索的房屋和其他居民住宅，此价值根据消费价格指数调整。即使有着独立的名称和独立的纳税声明以及一份或独立的财产转让契约，但销售相邻住宅用地、房屋和居民住宅被认为是销售一个住宅区、房屋和居民住宅。

(17) 每月每个住宅单元的租金不超过 12,800 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) 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 1,919,500 比索。

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。

5. 其他税种

5.1. 比例税

与比例税相关的规定体现在《国家税务法典（1997）》第五编中。

5.1.1. 适用纳税人

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货物、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。

5.1.2. 适用的交易

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货物的季度总收入按 3% 的税率纳税。

（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

缴纳比税率。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（参见表 13）。

表 13：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 14：

表 14：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 0.5%，由转让方或卖方支付。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。

5.2. 消费税

5.2.1. 一般规定

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，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。

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。

5.2.1.1. 确定商品从价税的总售价

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。

5.2.1.2. 出口商品消费税抵免

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货物或产品的零部件，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。

5.2.1.3. 免税待遇

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。

5.2.2. 税目和税率

5.2.2.1. 酒类^[107]

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（参见表 14）。

表 15: 适用于酒类的消费税

税目		税率	
蒸馏酒类		净零售价 ^[108] 的 20%， 加 20 比索每升	
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 250 比索	从 2014 年一月起每年提高 4% 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 700 比索	
无气葡萄酒和葡萄酒汽酒	酒精含量不超过 14%	每升 30 比索	
	酒精含量超过 14%但小于 25%	每升 60 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	每升净零售价不超过 50.6 比索	每升 21 比索	从 2017 年 1 月所有发酵酒每升为 23.5 比索，从 2018 年 1 月起每年提高 4% 的税率
	每升净零售价超过 50.6 比索	每升 23 比索	

5.2.2.2. 烟草^[109]

表 16: 适用于烟草的消费税

税目	税率	
烟丝	每公斤 1.75 比索	从 2014 年一月起每

^[107] National Internal Revenue Code of 1997, Title 6 , Chapter III.

^[108] 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。

^[109] National Internal Revenue Code of 1997, Title 6 , Chapter IV.

雪茄烟		每只雪茄烟净零售价的 20%，加 5 比索每只		年提高 4% 的税率，由财政部的税收规章公布。
由手工包装的卷烟		每包 21 比索，但 2017 年 1 月起每包 30 比索		
由机器包装的卷烟	每包净零售价不超过 11.5 比索	每包 25 比索	2017 年 1 月起，每包 30 比索	
	每包净零售价高于 11.5	每包 29 比索		

5.2.2.3. 石油产品^[110]

表 17：适用于石油产品的消费税

税目	税率
润滑油	每升 4.5 比索，加每公斤 4.5 比索
脱硫气体	每升 0.05 比索
矿脂	每公斤 3.5 比索
工业酒精	每升 0.05 比索
石脑油、常规汽油和其他类似蒸馏产品	每升 4.35 比索
含铅高级汽油	每升 5.35 比索
不含铅高级汽油	每升 4.35 比索
航空喷气机燃料	每升 3.67 比索
煤油（若用于航空燃料则每升 3.67 比索税率）	0 税率
柴油和产生类似动力的燃料油	0 税率
液化石油气（若用于产生动力则适用煤油的税率）	0 税率
沥青	每公斤 0.56 比索
船用燃料油和产生类似动力的燃料油	0 税率

5.2.2.4. 矿产品^[111]

表 18：适用于矿产品的消费税

税目	税率
煤炭、焦炭	每吨 10 比索

^[110] National Internal Revenue Code of 1997, Title 6, Chapter V.

^[111] National Internal Revenue Code of 1997, Title 6, Chapter VII.

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 2%
	源于进口	由海关基于关税确定的价值的 2%，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 2%
	源于进口	由海关基于关税确定的价值的 2%，但不包括消费税和增值税
国产石油		公平国际市场价格 ^[112] 3%

5.2.2.5. 其他产品^[113]

表 19: 适用于其他产品的消费税

税目		税率
汽车 ^[114]	制造商或进口商的售价 (比索)	
	不超过 600,000 的	2%
	超过 600,000 但不超过 1,100,000	12,000 比索, 再加超过 600,000 比索部分的 20%
	超过 1,100,000 但不超过 2,100,000	112,000 比索, 再加超过 1,100,000 比索部分的 40%
	超过 2,100,000	512,000 比索, 再加超过 2,100,000 比索部分的 20%
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

5.3. 单据印花税

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

^[112]公平国际市场价格可以由政府机关确定。

^[113] National Internal Revenue Code of 1997, Title 6, Chapter VI.

^[114]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。

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 20：各项印花税的税目和适用税率

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 1 比索印花税
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 1 比索印花税；如果没有票面价值，则按照发行股票公司实际收取的对价；或在股票红利的情况下，每股所代表的实际价值。
销售、销售协议、买卖通知书、交付和转账账单、义务凭证、股票凭证	按协议金额每 200 比索征收 0.75 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 0.5 比索
银行支票、汇票、不产生利息的存款单和其他凭证	1.5 比索/每份
与菲律宾境内有关的汇票	按票面金额每 200 比索征收 0.3 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 0.3 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 0.3 比索
人寿保险合同	基于被保险的价值确定，不超过 100
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 0.5 比索
预先计划	按保费或所收取的缴款，每 200 比索 0.2 比索

中国居民赴菲律宾投资税收指南

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 15 比索
仓单所得		每一次所得 15 比索
赛马、乐透奖或其他经授权的数字博彩		
	第 1 比索	0.01 比索
	超过 1 比索的，对于超过的部分	根据彩票费用，每 1 比索 0.01 比索
提单或收据（但不包括租船方）		话务价值不超过 1000 比索的为 1 比索，超过 1000 比索的为 10 比索
代理人		每位代理人 15 比索
委托书		每份 5 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 2000 比索	3 比索
	对于每 1000 比索或其中部分，超过 2000 比索	合同期限内每年 1 比索
抵押贷款、土地、房屋或财产的抵押和信托协议		
	最初的 5000 比索	20 比索
	超过 5000 比索后，每 5000 比索或不足 5000 比索的部分	基于担保的数额，10 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 1000 比索	15
	对于每 1000 比索或其中部分，超过 1000 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 1000 吨	最初的 6 个月内 500 比索；之后的每月或不足一月为 50 比索
	1001 吨至 10000 吨	最初的 6 个月内 1000 比索；之后的每月或不足一月为 100 比索
	超过 10000 吨	最初的 6 个月内 1500 比索；之后的每月或不足一月为 150 比索

5.4. 关税

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。^[115]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。^[116]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。^[117]

^[115] Tarriff Commission, <http://finder.tariffcommission.gov.ph/>

^[116] 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), p.34.

^[117] 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.菲律宾居民回国属于其个人和家庭的用品；7.旅客随行的衣物、个人装饰品、化妆品、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再奖项竞赛，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；15.任何材料的包装、支架和其他类似容器；16.用于在菲律宾境外合理航行或飞行的物资；17.填写还难抗议书或船只失事或遗弃起两年内属于该船只的物品和打捞物；18.装有遗体或骨灰的棺材或骨灰盒，以及死者的个人物品；19.特定条件下，任何没有可观的商业价值的样本；20.用于科学、实验、繁殖、药材、饲养、动物园

6. 税收征收与管理

6.1. 所得税^[118]

6.1.1. 企业所得税

6.1.1.1. 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 1) 季度所得税申报表；以及 2) 最终调整后的申报表，各一式两份。

– 季度所得税申报表应填写所得税征收和支付的上一季度或前几个季度的总收益以及累积的可扣除项（BIR 表格 1702Q^[119]），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^[120]）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，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

和国家保护目的的动物（不包括赛马）； 21.经济、技术、职业、科学、哲学、历史和文化的书籍或出版物； 22.从菲律宾出口又在没有增值或改进的情况下回国的菲律宾的物品，且没有获得退税或补贴； 23.用于国会特许经营的定期航线的飞机、装备和机器、备用配件、杂货餐饮用品、航空气体和燃料油，但是此类物品和供给不能以合理的质量、数量和价格在本土购得； 24.由新矿和重新运营的旧矿进口，且使用的机器、设备、用于使矿石变为可供出售形式的生产企业的工具、备用配件、供给、材料、附件、爆炸物、化学物质，以及运输和交流设备； 25.在国外登记的从事海外贸易时带入菲律宾，且专用于替换或紧急维修航空器或船舶的备用配件； 26.为了修理从菲律宾出口并再进口的易识别物品，且有证据证明当地无法修理该物品； 27.船运公司进口的专用于处理集装箱货物的集装箱托盘。See *Tariff and Customs Code of the Philippines*, Section 105. http://www.cfo.gov.ph/pdf/transparency-seal/LINKAPIL-ANNEX_B_TCCP.pdf.

^[118]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。

^[119] http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/267751702Qjuly2008.pdf

^[120] http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/82314BIR%20Form%201702-RT.pdf

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，^[121]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”：

- 在任一季度已缴或应缴增值税金额不少于 10 万比索；
- 已缴或应缴消费税金额不少于 100 万比索；
- 已缴或应缴企业所得税金额不少于 100 万比索；或者
- 预扣或汇缴的税款金额不少于 100 万比索。

6.1.1.2. 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）的前三个季度结束后的 60 日内。^[122]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并不等于该年度当年全部的应纳税所得额所应缴的总税

^[121]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）。

^[122]National Internal Revenue Code of 1997, Title 2, Chapter XII, Section 75.

款，则企业应当：(1) 缴纳未付税款余额；或(2) 向后结转超额税款；或(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。^[123]

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。

6.1.1.3. 罚款和滞纳金

当企业提交申报表后，国家税务局局长应对其进行审查，并核实应纳税款的正确数额。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)，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。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：

- 基于提交的纳税申报表中显示的应纳税款；
- 在不要求提交纳税申报表情况下的应纳税款；或
- 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：

- 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；
- 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；或
- 未能在核定通知要求时间内缴纳拖欠的税款；或
- 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。

^[123] National Internal Revenue Code of 1997, Title 2 , Chapter XII, Section 76.

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，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。

6.1.2. 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^[124]) 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，应适用 6.1.1.3. 中所述的罚款与滞纳金。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。

6.1.3 个人所得税

6.1.3.1. 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：

- 居民公民：就其来源于境内和境外的所得；
- 非居民公民：就其来源于菲律宾境内的所得；
- 居住于菲律宾的外国人：就其来源于菲律宾境内的所得；以及

^[124] http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/16832307%20Final.pdf

-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:

-未在菲律宾境内从事交易或经营活动的外国人;

-总收入未超过其享有的个人抵免及受养人附加抵免之总和的个人,但菲律宾公民与在菲律宾从事经营或职业活动的外国人,无论其总收入数额多少,均应提交所得税申报表;

-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;

-第 22 节第 (HH) 条所界定的“最低工资取得者”或免于缴纳所得税的个人;及

-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。

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 4 月 15 日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^[125]),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^[126]) 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^[127])。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

[125] http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/30291707.pdf

[126] [http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/30371707-A\(062101\)\(final\).pdf](http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/30371707-A(062101)(final).pdf)

[127] http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/30231706.pdf

1701Q^[128])。其最终修订申报表(BIR表格 1701^[129])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,国家税务总局局长可根据有关规定合理延长其提交时间。

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。

6.1.3.2. 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7月15日或之前缴付。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。

6.1.3.3. 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。

除非国家税务总局局长另行准许,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,国家税务总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。国家税务总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。

^[128] http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/27231701Qjuly2008.pdf

^[129] http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/82255BIR%20Form%201701.pdf

6.1.3.4. 罚款与滞纳金

在纳税人未缴足税款或未按时缴纳税款时,适用于企业的欠税利息(现行以 20%为基准)的规定也同样适用于个人。此外,在特定情况下对企业适用的 25%罚款的规定,同样适用于个人纳税人。对于有意不在法律规定的期间内提交纳税申报表的情况,或对于有意错报或伪造纳税申报表的情况,应收取的罚款为税款或欠税的 50%。(参见 6.1.1.3.)

对于未能按照法律或总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不是有意疏忽的,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人士,按每次 1,000 比索的金额缴纳罚款,但合计征收罚款的金额在一个日历年内不得超过 25,000 比索。

任何雇主未能或拒绝退还超额预扣税款的,将在缴纳上述应缴罚款之外额外缴纳等同于全部因预扣税款金额超过雇员纳税申报表中实际需要缴纳的税款而应当返还给雇员但未能返还的金额。

6.2. 增值税

6.2.1. 申报要求与税款缴纳

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。

6.2.2. 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、易物或交换开具增值税的正式收据。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 条（关于销售货物与财产的增值税）以及第 108 条（关于服务销售以及财产使用或租赁的增值税）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码（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：

- 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 款的规定被处于 50% 的罚款。

- 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。

在所得税项下关于欠税利息和罚款的规则也同样适用于增值税。

6.3. 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^[131]），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。结束经营比率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

^[131]http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/274722551Q.pdf.

付应纳税款。

国家税务局局长可根据法规及条例：(a) 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；以及 (b) 规定除原规定的比率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，可以规定最低的总收入额、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。

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。

在所得税项下关于欠税利息和罚款的规则也同样适用于比例税。

6. 4. 消费税

6. 4. 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，而出口商品的消费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：(a) 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；以及(b) 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。

6.4.2. 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，且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^[132])，矿物制品消费税申报表(BIR 表格 2200-M^[133])，石油制品消费税申报表(BIR 表格 2200-P^[134])，烟草制品消费税申报表(BIR 表格 2200-T^[135])，汽车和非必需商品纳税申报表(BIR 表格 2200-AN^[136])等。

6.5. 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^[137])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，

^[132] http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/268452200A-January%202013.pdf.

^[133] http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/268532200%20Final.pdf.

^[134] http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/268942200P%20Final.pdf.

^[135] http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/268962200T-January%202013.pdf.

^[136] [http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/107792200%20AN\(Aug\)%20complete.pdf](http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/107792200%20AN(Aug)%20complete.pdf).

^[137] http://www.bir.gov.ph/images/bir_files/old_files/pdf/13602000.pdf.

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。

在所得税项下关于欠税利息和罚款的规则也同样适用于单据印花税。

6. 6. 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。

第三部分 中菲税收协定

1. 概述

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。

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》），这两份档共同构成了《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（第一条至第三条）、双重征税的解决办法（第四条至第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。

《协定议定书》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。关于这部分内容的讨论，参见4.1.2.（海运和空运）以及4.3.1.（股息）。

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，^[138]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。^[139]

2. 协定的适用范围及申请程序

2.1. 适用主体

《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》第四条第一款，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。

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。另一方面，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一年者，可以作为税收协定项下的中国居民个人。

2.2. 适用税种

根据《中菲税收协定》第二条，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。

2.3. 适用协定的申请流程

根据 BIR 在 2010 年 8 月 25 日发布的税收备忘录命令（RMO）No.

^[138]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。

^[139] 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.

72-2010,^[140] 纳税人（无论是个人还是企业）要适用并取得税收协定优惠，须先向 BIR 下属的国际税务部（International Tax Affairs Division, ITAD）提交申请（tax treaty relief application, TTRA），申请过程除了递交针对不同所得的表单（见表 20）外，还需提交指定的证明材料。

表 21 申请适用税收协定的表单^[141]

适用所得的种类	表单名称
股息	BIR Forms No. 0901-D
利息	BIR Forms No. 0901-I
特许权使用费	BIR Forms No. 0901-R
营业利润	BIR Forms No. 0901-P
提供服务	BIR Forms No. 0901-S
其他所得	BIR Forms No. 0901-O
财产收益	BIR Forms No. 0901-C
海运和空运	BIR Forms No. 0901-T

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，^[142] 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。

^[140] Department of Finance & BIR, Guidelines on the Processing of Tax Treaty Relief Applications (TTRA) Pursant to Existing Philippines Tax Treaties, Revenue Memorandum Order (RMO) No. 72-2010, August 25, 2010. <ftp://ftp.bir.gov.ph/webadmin1/pdf/52924RMO%2072-2010.pdf>

^[141] 表格可从菲律宾国税局的网站下载：<http://www.bir.gov.ph/index.php/international-tax-matters/taxation-of-non-residents.html>.

^[142] 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/august-2013/188550.pdf>.

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。

3. 常设机构

3.1. 定义

在中菲税收协定中，常设机构的概念规定在《协定文本》第五条，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），应就其在上一纳税年度来源于菲律宾境内的所得，一般情况下，按照应纳税所得额的 30% 缴纳所得税（参见第二部分 2.2.3.）。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。

3.2. 场所型常设机构

3.2.1. 正面规定

根据第五条第 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；以及（6）矿场、油井、气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

3.2.2. 例外性规定

根据《协定文本》第五条第四款的规定，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的目的所设的固定营业场所；

(6) 专为本款第（一）项至第（五）项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。

3.2.3. 对条款的解读

基于第五条第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。根据第五条第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”通常具体以下特征：（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。^[143]

另一方面，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

^[143]OECD Model Convention and Commentary with Respect to Taxes on Income and on Capital, Article 5(4), paras.24-26, 2014.

扣除。

3.3. 工程型常设机构

3.3.1. 正面规定

根据第五条第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；

3.3.2. 对条款的解读

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，需注意的是：

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，必须从相关连的第一个工程项目开始计算时间直至最后一个相关连的工程项目结束，若期间超过六个月，将构成常设机构。^[144]

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。^[145]

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。^[146]

^[144] OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 4commentary18, 2014

^[145] OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 4commentary19, 2014

^[146] OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 4commentary19, 2014

3.4. 服务型常设机构

3.4.1. 正面规定

根据第五条第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。

3.4.2. 对条款的解读

首先,关于劳务范围,协定中规定的劳务包括从事工程、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等等。

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,而且该常设机构的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”。^[147]

3.5. 代理型常设机构

3.5.1. 非独立代理人

根据《协定文本》第五条第五款,当一个人(除适用第六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

^[147] OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5The taxation of service commentary 42.11-42.48, 2014

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。^[148]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。^[149]

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。

3.5.2. 独立代理人

根据《协定文本》第五条第六款的规定，缔约国一方企业仅通过按常

^[148] OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 5commentary 33

^[149] OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 5commentary 33.1

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。^[150]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。^[151]

3.6. 子公司构成母公司常设机构的情形

根据《协定文本》第五条第七款的规定，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。^[152]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，符合非独立代理人的构成条件。

4. 对于各类所得的课税权分配

^[150] OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 6commentary 38

^[151] OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 6commentary 37

^[152] OECD Model Convention and commentary With Respect to Taxes on Income and on Capital Article 5 Paragraph 6commentary 38.1

《协定文本》第六条至第 22 条规定了各项所得在缔约国双方的税收分配，按照所得的不同性质，可以分为：

- 1) 营业所得：包括营业利润（第七条）以及国际运输利润（第八条）；
- 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（第六条）、财产收益（第 13 条）以及其他所得（第 22 条）。

4. 1. 营业所得

4. 1. 1. 营业利润

根据菲律宾的企业所得税法，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 30% 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（参见第二部分 2. 2. 3. 1. 5）。对于前者，即居民企业从菲律宾境内取得的营业利润，由第七条第一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的 15% 的预提税，根据《协定文本》第七条第七款第二项的规定，“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。^[153]

根据《协定文本》第七条第一款的规定，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

^[153] 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。

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时，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》第七条第二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》第七条第三款，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》第七条第四款，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。^[154]

值得注意的是，第七条第一款第一项中规定，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。

4.1.2. 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（参见第二部分2.2.3.1.3）。在中菲税收协定适

^[154]第5条第6款。

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》第二条对于菲律宾的课税权做出进一步限制。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 2016 年 3 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。

[155]

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中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，^[156]第 17 条优先于第 14 条和第 15 条适用。^[157]鉴于本报告的主旨是服务于赴菲投资的中国企业，故仅选择与此相关的若干所得类型进行分析。

4.2.1. 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：

- 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。

^[158]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；或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

^[155]Netherlands - Philippines Income Tax Treaty (1989), Article 8 paragraph 2

^[156]第十五条第一款。

^[157]第十七条第一款。

^[158]判断是否存在固定基地，与对常设机构的认定很类似。

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。

4.2.2. 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主支付或代表该雇主支付；且
- (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。

对于在缔约国一方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，可以在企业为其居民的缔约国征税。

4.2.3. 董事费

根据第 16 条，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，菲律宾政府皆有征税权。“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等。

4.2.4. 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，应仅在居民国（即中国）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。

4.3. 投资所得

在中菲税收协定中，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，^[159]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。

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的特殊关系，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。

4.3.1. 股息

对于股息的定义，规定在《协定文本》第十条第三款，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

^[159] 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

- (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，那么根据第十条第一款和第二款的规定，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《协约定定书》的第三条，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。截止 2016 年 3 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德国新修订的税收协定（2013）^[160]中，根据菲德税收协定第 10 条第 2 款的规定，

(一) 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%；

(二) 其他情况下，为股息总额的 15%。

这意味着，取决于从菲律宾取得股息的中国居民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（参见表 21）：

表 22 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%

^[160]Germany - Philippines Income and Capital Tax Treaty (2013) Article 10 paragraph 2.

4.3.2. 利息

对于利息的界定，规定在《协定文本》第十一条第四款中，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。

4.3.3. 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^[161]在行使课税权

^[161]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

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%。^[162]

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。

4. 4. 财产收益和其他所得

4. 4. 1. 不动产使用所得

根据第六条第一款，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”，包括从直接使用、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。

4. 4. 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第十三条第五款中，即转让财产所得，应仅在转让者

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。

^[162]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。

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。

4.4.3. 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，如果所得收款人为中国居民，通过设在菲律宾的常设机构在该菲律宾进行营业，或者通过设在该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，应适用关于“营业利润”（第 7 条）或“独立劳务所得”（第 14 条）的规定。

5. 税收抵免

当中国居民从位于菲律宾的投资活动取得跨境所得时，菲律宾当局根据其国内法以及税收协定的适用，对于该笔所得课税后，随之而来的问题是，该企业就其就在菲律宾缴纳的所得税或其他税收，能否在我国申请抵免。根据《协定文本》第二十三条第一款的规定，中国居民从菲律宾取得的所得，按照本协定规定在菲律宾缴纳的税额，可以在对该居民征收的中

国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。故此，对于抵免部分的理解，需要了解我国现行税法和规章中的相关规定。

在我国，关于所得税的抵免问题，分别规定在下列法律文件中：

-企业所得税：（1）《企业所得税法》第 23 条和第 24 条；（2）《企业所得税法实施条例》第 77 条至第 81 条；（3）财政部和国家税务总局，《企业境外所得税收抵免操作指南》，财税[2009]125 号，2009 年 12 月 25 日发布，2008 年 1 月 1 日实施。（4）国家税务总局，《企业境外所得税收抵免操作指南》，国税总局公告[2010]1 号，2010 年 7 月 2 日发布，2010 年 1 月 1 日实施。

-个人所得税：（1）《个人所得税法》第 7 条；（2）《个人所得税法实施条例》第 32 条至第 34 条。

5. 1. 对于企业境外所得的抵免

对于居民企业从境外取得所得的抵免，可分为直接抵免和间接抵免。其中，直接抵免规定在《企业所得税法》第 23 条，是指中国居民企业直接就其境外所得在境外缴纳的所得税额在中国的应纳税额中的抵免，适用于企业就来源于境外的营业利润所得在境外缴纳的所得税，以及就来源于境外的股息、红利等权益性投资所得、利息、租金、特许权使用费、财产转让等所得在境外被源泉扣缴的预提所得税。我国在企业所得税法项下实施的是限额抵免，关于抵免限额的计算采用的是分国不分项原则，即来源于菲律宾的一切所得，不论其所得类型，合并计算在我国按照我国相关法律法规的应纳税所得额。鉴于我国居民企业从菲律宾取得的各项所得，菲律宾对其进行课税所适用的税率以及税基的计算并不相同，分国不分项的原则允许将适用较高税率所得的应纳税额与适用较低税率所得的应纳税额相冲抵，以更充分地利用抵免限额。对于超过抵免限额的部分，可以结转到以后五年内进行抵补。

间接抵免则规定在《企业所得税法》第 24 条，是指境外企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由中国居民企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分，在中国的应纳税额中抵免，主要用来解决不同国家对取得同一笔所得的不同纳税主体的重复征税。具体而言，当菲律宾

企业将股息分配给中国居民企业时，该菲律宾企业就股息分配前已在菲律宾缴纳的所得税额，可以从中国居民企业就取得该笔股息在中国的应纳税额中抵免。目前，适用间接抵免应满足一定的条件，例如我国居民企业直接或间接持有菲律宾企业 20% 的以上股份，且限于符合一定持股比例的三层以内的外国企业。

5.2. 对于个人境外所得的抵免

对于我国居民个人从菲律宾取得的所得，我国允许其在应纳税额中扣除已在菲律宾缴纳的个人所得税税额。但扣除额不能够超过该纳税人境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额。对于计算依照我国税法规定所缴纳的应纳税额，采用的是分国分项的做法，即纳税义务人从菲律宾取得的所得，区分不同所得项目，依照税法规定的费用减除标准和适用税率计算应纳税额；在菲律宾取得的不同所得项目的应纳税额之和，为扣除限额。对于超过抵免限额的部分，可以结转到以后五年内进行抵补。

6. 非歧视待遇条款

《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。

7. 情报交换

7.1. 实施情报交换的双边条约和国内法基础

《协定正文》第 26 条为中菲税务主管当局实施情报交换提供了法律基础。根据该条款，缔约国双方主管当局应交换为实施协定所需的情报，或缔约国双方关于本协定所涉及的税种的国内法律的规定所需要的情报（以根据这些法律征税与协定不相抵触为限），特别是防止偷漏税的情报。

7.2. 限制性规定和保密措施

根据《协定文本》第 26 条第 1 款，缔约国一方收到的情报应作密件处理，仅应告知与协定所含税种有关的查定、征收、执行、起诉或裁决上诉有关的人员或当局（包括法院和行政管理部门）。上述人员或当局应仅为上述目的使用该情报，但可以在公开法庭的诉讼程序或法庭判决中公开有关情报。

《协定文本》第 26 条第 2 款规定，情报交换的义务不应被理解为缔约国一方有以下义务：

(1) 采取与该缔约国或缔约国另一方法律和行政惯例相违背的行政措施；

(2) 提供按照该缔约国或缔约国另一方法律或正常行政渠道不能得到的情报；

(3) 提供泄露任何贸易、经营、工业、商业、专业秘密、贸易过程的情报或者泄露会违反公共政策（公共秩序）的情报。

税收备忘录命令第 2 号（2013）对于情报交换的限制性规则做了进一步补充和说明，提及可能导致菲律宾当局拒绝情报交换的其他事由，例如：所要求的情报是请求国在类似情况下，基于其国内法或行政实践无法获取的信息；所涉年份的信息并未包含在税收协定范围或协定的税种范围内；所获取的信息会导致对被请求方（菲律宾）国民与请求方国民在同样的情况下受到歧视；受到法律保护不必公开的信息，例如律师和其他法律代理人与客户之间的保密沟通。此外，该文件将“公共秩序”解释为涉及国家重大利益，例如关乎国家机密的信息。举例而言，当缔约国另一方的税务

调查是基于种族或政治迫害的目的。

7.3. 多边协定项下的情报交换

除了双边税收协定之外，中菲两国均为《多边税收征管互助公约》的签署国。该项公约旨在通过加强国际税收征管协作，应对和防范跨境逃避税行为、维护公平税收秩序的多边条约。合作内容包括税收情报交换、同期税务检查和追缴税款等。我国在 2013 年 8 月 27 日签署了公约，在 2015 年 11 月经全国人大批准后，该公约 2016 年 2 月在我国实施生效。菲律宾在 2014 年 9 月 26 日签署了该公约，但截止 2016 年 3 月尚未公布实施日期。

8. 相互协商程序

根据《协定文本》第 25 条第 1 款，当一个人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局或者如果其案情属于第 24 条第 1 款，可以提交本人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

基于这一条款，赴菲投资的中国居民如果认为菲律宾税务机关所采取的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以直接将案情提交中国税务机关，请求启动相互协商程序，在时限上应当自不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起的三年内。

在我国，关于启动和执行相互协商程序的流程，主要规定《税收协定相互协商程序实施办法》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号）中。^[163]根据这一公告，如果中国居民（国民）认为，缔约对方所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以按本办法的规定向省税务机关提出申请，请求税务总局与缔约对方主管当局通过相互协商程序解决有关问题。

中国居民有下列情形之一的，可以申请启动相互协商程序：

^[163]国家税务总局，关于发布《税收协定相互协商程序实施办法》的公告（国家税务总局公告 2013 年第 56 号），2013 年 9 月 24 日颁布，2013 年 11 月 1 日实施。

(1) 对居民身份的认定存有异议，特别是相关税收协定规定双重居民身份情况下需要通过相互协商程序进行最终确认的；

(2) 对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议

(3) 对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；

(4) 违反税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，可能或已经形成税收歧视的；^[164]

(5) 对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；

(6) 其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

受理申请的省税务机关应在十五个工作日内，将申请上报税务总局，并将情况告知申请人，同时通知省以下主管税务机关。在我国，负责相互协商工作的主管当局为税务总局；处理相互协商程序事务的税务总局授权代表为税务总局国际税务司司长或副司长，以及税务总局指定的其他人员。省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局或地方税务局（以下简称省税务机关）及以下各级税务机关负责协助税务总局处理相互协商程序涉及的本辖区内事务。

在税务总局启动相互协商程序后，可通过受理申请的省税务机关要求申请人进一步补充材料或说明情况，申请人应在规定的时间内提交，并确保材料的真实与全面。在发生下列情形之一的，税务总局可以决定终止相互协商程序，并以书面形式告知省税务机关，省税务机关应告知申请人：

(1) 申请人故意隐瞒重要事实，或在提交的资料中弄虚作假的；

(2) 申请人拒绝提供税务机关要求的、与案件有关的必要资料的；

(3) 因各种原因，申请人与税务机关均无法取得必要的证据，导致相关事实或申请人立场无法被证明，相互协商程序无法继续进行的；

(4) 缔约对方主管当局单方拒绝或终止相互协商程序的；

(5) 其他导致相互协商程序无法进行、或相互协商程序无法达到预期目标的。

在相互协商程序进行的过程中，各级税务机关应对缔约对方主管当局与相关纳税人、扣缴义务人、代理人等在相互协商程序中提供的资料保密。

^[164]关于这一点，适用于并不构成中国税收居民的中国国民。参见《实施办法》第 10 条。

第四部分 菲律宾税务纠纷解决机制

1. 税务纠纷的宪法性保护基础

1.1. 宪法对于行使征税权的限制

菲律宾《1987 宪法》对行使征税权进行了限制性规定。如《1987 宪法》第六章第 28 条规定，征税规则应当统一并且公平，国会应当制定累进税制。当对人、财产或者是行为是否需要纳税存在争议时，最高法院在裁定时需遵循“疑罪从无”的原则。宪法还规定了下列基本原则：1、遵守法定诉讼程序；2、遵守法律平等保护原则；3、任何人不得因债务或未缴纳人头税而受监禁；4、禁止减损合同义务。此外，对于征税范围，宪法做出限制性规定：1、不得对宗教、慈善和教育机构征税（例如，宗教和慈善机构免征财产税）；2、不得对非股份制、非营利性教育机构以及私人创办的教育机构征税；3、不得对具有宗教目的的拨款征税。在菲律宾，这些宪法性规定是保护纳税人权利和义务的基石。当纳税人认为公共资金被用于非法用途或者所采取的税收措施违宪时，纳税人可以根据法律向法院提起诉讼。

1.2. 纳税人权利法案

菲律宾《纳税人权利法案》由国家税务局发布，该法案主要关注税务审计的执行程序，并保证对纳税人进行课税的行政程序的正当性。与其他国家名称相类似的法案相比，如“纳税人宪章”（Taxpayer Charters），该《纳税人权利法案》并没有设立基本权利及保护条款，且采用的形式是菲律宾国家税务局颁布的条例。菲律宾《纳税人权利法案》以问答的形式制定，分别对审计程序过程中容易出现的问题、纳税人在税务审计程序中的义务、税务局在税务审计和追缴欠税过程中可采取的补救措施等常见问题进行了介绍和说明。^[165]

^[165] Uziel Alvarez, An Overview of the Protection of Taxpayer Rights, Asia-Pacific Bulletin, January/February 2011.

1.3. 税务纠纷应当遵循法定诉讼程序

菲律宾《1987 宪法》第三章第一条规定：未经正当法律程序允许，不得剥夺他人的生命、财产和自由，也不应否认其受到平等的法律保护。菲律宾在宪法中规定的正当法律程序条款包含两方面内容：实体性规则和程序性规则。与税务审计和税务诉讼相关的是程序性规则，依据正当程序规则，纳税人缴纳税款的前提是法律所规定的相关救济程序和规则已经履行和遵守。

菲律宾税法为制作和评估审计报告规定了相应的程序。政府部门在进行纳税评估时必须严格遵守正当程序规则。如果出现因未遵守正当程序规则而剥夺纳税人权利的行为，纳税人可以向法院请求判决纳税评估无效并要求赔偿。

2. 税务审计

2.1. 税务审计对象的筛选规则

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。

2.1.1. 强制性审计的情形

（1）纳税人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 1000 万比索（在某些案件为 500 万比索）的纳税人，将审计或调查所有相关年度的国内收入所涉及的相关纳税义务。

（2）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；

（3）当经营中的总销售或总收入或者总遗产超过 1000 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；

（4）当总遗产超过 1000 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；

（5）遗产税申报（不含其他纳税义务）显示企业全部财产超过 1000 万

比索的（在特定案件中为 500 万比索）；

(6) 对于总资产或总销售额超过 1000 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。

(7) 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消灭的情形。

2.1.2. 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；^[166]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；^[167]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；

2.1.3. 其他优先审计的纳税人

其他优先审计的纳税人包括：

(1) 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；

(2) 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%；

(3) 纳税申报显示企业亏损或者在纳税申报中没有应税收入；

(4) 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；

2.1.4. 基于税收地区官员的自由裁量权

^[166]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。

^[167]例如码头装卸，货运，快递服务业。

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%。^[168]

2.2. 税务审计程序

2.2.1. 税务审计程序简介

根据《国内收入法（1997）》第六条的规定，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，有权力检查纳税人的账簿、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。

税务审计和评估程序以国家税务局发布的授权书（A Letter of Authority, LOA）作为起始。授权书是一种官方文书，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。

2.2.2. 需要检查的记录

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

^[168]Baker&McKenzie, Handling Tax Controversy in Philippines, 2013, pp.6-9.

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。

2.2.3 初步评估通知（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。^[169]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，将下发初步评估通知（Preliminary assessment notice, PAN）。初步评估通知必须详细说明评

^[169]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>

估所依据的事实、法律、规则以及相关条例。纳税人可以在 15 日内对初步评估通知提出异议。

值得注意的是，初步评估通知并非必经的法定程序，在某些情形，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):

- (1) 当发现出现的欠税是由于纳税申报表中计税的计算错误；或
- (2) 当预税款与代扣代缴人实际汇回的金额之间有差异时；或
- (3) 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；或
- (4) 当应缴纳消费税的物品未缴纳消费税时；或
- (5) 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。

[170]

2.2.4. 正式缴税函 (FLD) 与最终评估通知 (FAN)

自收到初步评估 (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 (A Formal Letter of Demand, FLD) 和最终评估通知 (Final Assessment Notice, FAN) ^[171]。正式缴税函和最终评估通知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。^[172] 纳税人需注意的是，最终评估通知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，否则该纳税评税将作为最终结果。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

^[170]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> , Section 3.1.2.

^[171]Revenue Regulation No. 18-2013, Section 3.1.1.

^[172]National Internal Revenue Code of 1997, Title VIII , Chapter III, Section 228.

及证据，那么纳税评估将具有终局性。另外，如果纳税人仅针对正式缴税函和最终评估通知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，否则该决定将成为最终、待执行且可请求的决定。^[173]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。^[174]

2.2.5. 行政复议

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对争议性评估的最终决定（Final Decision on Disputed Assessment, FDDA）。自收到最终评估通知之日起 30 日内，纳税人可以选择在国家税务局局长对法律适用进行调查之前或者评估人员对案件事实调查之前提起行政复议或通过司法途径向法院提出上诉，否则纳税评估将变为终局性评估并具有可执行性。

2.2.6. 税务审计追征期限的规定

根据《国内税收法（1997）》第八编第一章第 203 节，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。

^[173]National Internal Revenue Code of 1997, Title VIII, Chapter III, Section 228.

^[174] Simon Whitehead, the Tax Disputes and Litigation Review, Law Business Research Ltd, February 2015.

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：

- (1) 当纳税人请求重新调查，且得到总局长的允许；
- (2) 当不能按照纳税人在其填报的纳税申报表中的地址找到他；
- (3) 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；
- (4) 当纳税人位于菲律宾境外。

2.2.7. 给纳税人在税务审计时提供的建议

应对税务审计最好的方法是事前预防性规划，而非采取事后补救措施。这可以通过严格遵守税收法规和条例并按照规定程序来执行。纳税人应该具备健全的会计系统，能够记录交易、制作财务报表以及其他相关文件、计算应纳税额、具备纳税申报以及其他税务文档的能力。如果条件允许的话，纳税人应聘请专门的税务律师或会计师处理企业的税务遵从事务。税务律师或会计师应当充分了解菲律宾税法。

3. 税务纠纷和解

在税务审计及纳税评估阶段，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，达成相互协商和解变得越来越难。因为从一阶段到另一阶段，国家税务局的内部审核程序将变得越来越严格，并且将会有更多国家税务局工作人员参与进来。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者对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，将同意放弃对其他税目的检查。也就是说，和解意味着双方同时让步。纳税人可能会倾向于通过和解解决税收争议的考虑可能是多方面的，例如在一些情况下，纳税人同意对某些具有争议的税目按照税务审计的要求足额缴纳

税款，是因为纳税人要想证明这些税目合规需要提供大量的文件和资料，行政成本过高，同时可能仍然无法证明争议税款的合法性。此外，税收争议久拖不决还会带来其他的成本，如案件拖延给企业造成的损失，聘请相关事务所专业人员进行法律咨询所需要支付的高额费用等。

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。对此，国税局局长有权进行协调、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局的要求缴纳税款。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。

4. 税务诉讼

税务诉讼的优势在于，可以使纳税人得到法院的法官对税务纠纷客观且独立的审核意见。菲律宾的税务审计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，而且需要在当前的纳税年度内完成，若未能完成目标则面临着被解雇的风险。这是菲律宾国家税务局内部文件规定的。通常，税务审计人员会发布令纳税人难以置信的并且没有法律事实依据的巨额纳税评估结果，并错误地希望纳税人能够立即足额缴纳。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，但是几乎所有的复议申请结果几乎都被继续维持，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来保证纳税评估的公正性结果，有必要通过司法程序客观公正地审理税务纠纷案件。另外，也应提醒纳税人注意税务诉讼的弊端：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，巨额的利息也是纳税人不得不考虑的因素。

4.1. 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。^[175]

4.2. 税务上诉法院

4.2.1 税务上诉法院司法管辖权

菲律宾税务上诉法院共有一名首席大法官和八名大法官组成，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：

(1) 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》、其他法律以及税务局颁布的部分法律所引起的争议；

(2) 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。

(3) 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；

(4) 由贸工部部长决定的案件，涉及非农产品、商品或物品，或由农业部部长决定的涉及农产品、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。

^[175]Simon Whitehead, the Tax Disputes and Litigation Review, Law Business Research Ltd, February 2015, p.267.

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：

- 1、违反《国家税务法典》以及海关和关税法典的刑事案件；
- 2、对地区初审法院对地方性税收案件的初审判决提起上诉的民刑事案件；
- 3、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；
- 4、国内税收的征收以及成为终审性质的关税评估。^[176]

4.2.2 税务诉讼程序

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，主要分为两种案件审理方式：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 En banc）。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（En banc）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。

^[176] Court of Tax Appeals, <http://cta.judiciary.gov.ph/ctamain>.

4.3 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，为菲律宾本生公民，曾任下级法院法官或在菲律宾执行律师业务十五年以上。^[177]

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。^[178]

最高法院拥有下列管辖权：

（一）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。

（二）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：

– 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；

– 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；

^[177]Supreme Court, <http://sc.judiciary.gov.ph/>

^[178] 1987 Constitution of the Republic of Philippines, Article 8 Section 3.

- 关于下级法院管辖权争议的一切案件；
- 一切判处无期徒刑或更重刑罚的刑事案件；
- 一切仅涉及法律错误或法律问题的案件。

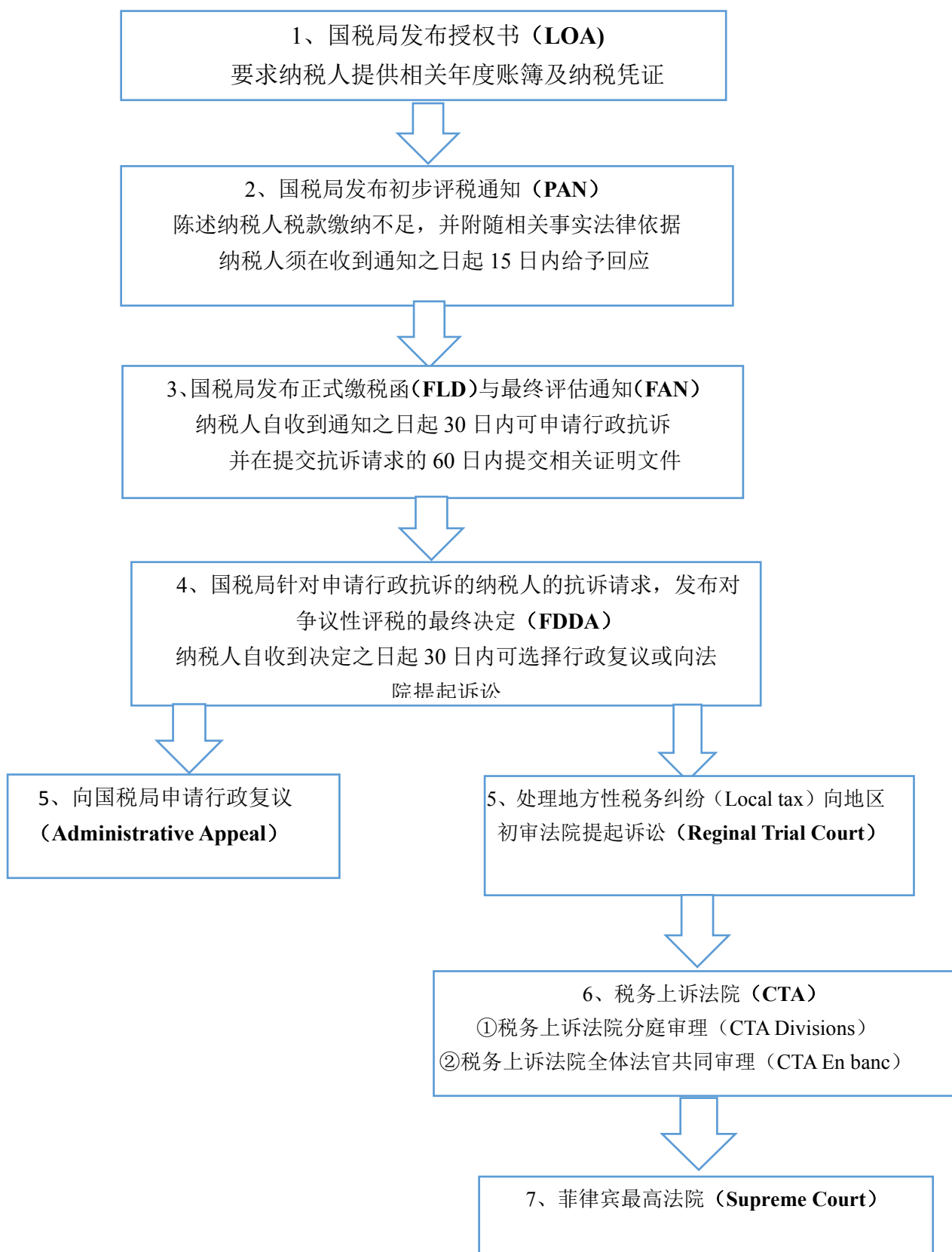
最高法院所受理的案件，必须在其提交最高法院之日起二十四个月内作出判决或裁决，除最高法院下令缩短期限者外，所有下级合议制法院应在十二个月内作出判决，其他下级法院应在三个月内作出判决或裁决。任何案件，在根据法院规则或法院要求提交最后答辩状、辩护状和备忘录后，应视为提交法院要求判决或裁决。

5. 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）。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。调解员必须从退休的法官，资深法律从业人员，或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。^[179]

^[179]Juan Paolo E. Colet, Supreme Court Approves CTA Mediation Rules, Philippines Dispute Revolution Centre, June 2011.

附件：税务审计和税务纠纷解决机制流程图



参考文献

- [1] 参见中华人民共和国外交部,《菲律宾国家概况》(2015年版);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》(2014年版)。
- [2] 参见中华人民共和国外交部,《菲律宾国家概况》(2015年版)。
- [3] 以上数据来源于菲律宾国家统计协调委员会网站: <http://www.nscb.gov.ph/sna/default.asp>。
- [4] 以上数据来源于菲律宾国家统计协调委员会网站, <http://www.nscb.gov.ph/sna/default.asp>。
- [5] 菲律宾国家经济和发展局(National Economic and Development Authority, NEDA),《2011-2016年中期发展规划》, <http://www.neda.gov.ph/2013/10/21/philippine-development-plan-2011-2016/>。
- [6] 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/>。
- [7] 菲律宾总统,《第10版限制外资项目清单》,第184号令,2015年5月29日, <http://www.boi.gov.ph/files/laws/FOREIGN%20INVESTMENT%20NEGATIVE%20LIST%20TEN.pdf>。
- [8] 菲律宾投资委员会,《2014-2016投资优先计划》, <http://industry.gov.ph/investment-priorities-plan-ipp-2014-2016/>。
- [9] 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》(2014年),第15页。
- [10] 关于教育和劳工数据,来源于菲律宾国家统计协调委员会, <http://www.nscb.gov.ph/statables/>;另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》(2014年)。
- [11] 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》(2014年版)。
- [12] 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>。
- [13] 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。
- [14] 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。
- [15] 关于地方政府课税权限的范围,可参见《地方政府法典》www.comelec.gov.ph 或者 www.dilg.gov.ph。
- [16] The Omnibus Investment Code of 1987, Executive Order 226, http://www.chanrobles.com/default8eono226.htm#.Vtech_197IW。
- [17] BOI, The Guide on Investment Laws, http://www.boi.gov.ph/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=568&lang=en。
- [18] Maria Rosaria L. Bernardo & Gia Angeli R. Geraldez. Structuring Foreign Investment. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, September/October 2013.
- [19] J. Loke, Philippines – Business and Investment sec. 5.3., Country Analyses IBFD.
- [20] J. Loke, Philippines - Corporate Taxation sec. 7., Country Surveys IBFD.
- [21] J. Loke, Philippines – Individual Income Tax sec. 1.1, Country Analyses IBFD.
- [22] Investors' Least Act, Republic Act No. 7652, approved on June 5, 1993, <http://www.ch>

anrobles.com/republicactno7652.htm#.VuO2-fl97IU.

[23] 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#.VuO8_fl97IU.

[24] Guide to Philippines Tax Law Research, <http://www.bir.gov.ph/index.php/rulings-and-legal-matters/guide-to-philippines-tax-law-research.html>.

[25] 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), p.34.

[26] OECD Model Convention and Commentary with Respect to Taxes on Income and on Capital, 2014.

[27] 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>.

[28] Uziel Alvarez, An Overview of the Protection of Taxpayer Rights, Asia-Pacific Bulletin, January/February 2011.

[29] Simon Whitehead, the Tax Disputes and Litigation Review, Law Business Research Ltd, February 2015.

[30] Juan Paolo E. Colet, Supreme Court Approves CTA Mediation Rules, Philippines Dispute Revolution Centre, June 2011.

编写人员：唐思嘉

校对人员：陈伟军 邵丽丽 高远 邱磊 姜文阔 朱舜娟 宋莉 认舒
雁 刘乃辉 商盼盼 王百卉