海外情報

フィリピン内国歳入庁における移転価格導入の取組

国税庁国際業務課（長期出張者）
小　島　千　明

◆SUMMARY◆

国税庁においては、我が国企業の海外進出の増加及び国際化の進展に適切に対処するため、職員を長期に海外に派遣し、情報収集等を行っている。

本稿では、マニラ（フィリピン）に派遣されている職員が、BIR（フィリピン内国歳入庁）戦略で重点項目に掲げられている移転価格制度の取組についてまとめたものである。

BIR は 2013 年の移転価格に関するガイドラインを皮切りに、移転価格調査ガイドラインや相互協議ガイドライン、2025 年８月には事前確認制度に関するガイドライン（ドラフト）を発表しているところ、これまでの BIR の取組や各種ガイドラインを紹介する。

なお、本稿の内容は、2026 年（令和８年）１月時点において執筆者が入手できた資料を基にしている。

（令和８年４月 15 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目　　次

１　はじめに…… 266
２　フィリピン経済及び市場…… 266
３　フィリピンにおける国際課税…… 267
４　フィリピンにおける移転価格関連法の整備…… 268
５　文書化 …… 275
６　事前確認制度（APA） …… 276
７　BIR 取組の現状…… 279
８　終わりに…… 280

１　はじめに

経済のグローバル化が進み、国境を越えた取引及び人的移動が活発化している中、フィリピンでは、国際的取引を行う企業及び個人に対して、租税回避や二重課税を生じさせないように、法律やガイドラインの整備が進められている。フィリピン内国歳入庁（以下「BIR」という。）における国際課税の取組は、他のアジア太平洋諸国と同様に 2000 年代から始まり、2019 年には移転価格に関する調査ガイドライン、2022 年には相互協議に関するガイドラインを発表しているが、移転価格に関する調査及び相互協議は殆ど行われていないのが現状である。ただし、2025 年８月には事前確認に関するガイドラインのパブリックコメントが開催され、また、移転価格に関する専門部署を設置するために採用活動を始めているところ、今後は移転価格に関する取組がより一層加速していくと予想される。

２　フィリピン経済及び市場

フィリピンにおける実質 GDP 成長率は、2020 年にコロナウイルスの影響でマイナス 9.5 パーセントの落ち込みを見せたが、その他の期間においては、過去 10 年にわたりフィリピン経済は５パーセント以上の成長率を維持している。2024 年の実質 GDP 成長率は 5.7 パーセントであり、ASEAN 主要６か国の中では、ベトナム（7.1 パーセント）に次いで高い成長率であった[(1)]。

フィリピン政府による外国企業への投資誘致も盛んであり、2024 年、日本からの対内投資金額は 287 億ペソ（775 億円[(2)]）で[(3)]、製造業における増産や工場新設が投資金額をけん引している。

フィリピン市場の特徴として、労働にかかわる人口層が非常に若いこと、また公用語が英語であるため、英語での意思疎通が可能であることが挙げられる。また、フィリピン国内におけ

(1)　JBIC フィリピンの投資環境 2024 年２月 P22。
（inv_philippines202402. pdf）

(2)　１ペソ＝2.7 円で換算。以下同じ。

(3)　JETRO フィリピンの貿易投資年報フィリピン。
（https：//www. jetro. go. jp/world/asia/ph/gtir. html#page03）

る反日感情[4]もあまり強くなく、外務省が発表している 2024 年海外進出日系企業拠点数調査[5]では、日本から 1604 社の日系企業（製造・販売・IT 関連等）がフィリピンへ進出している。

3　フィリピンにおける国際課税

⑴　背景

2016 年に就任したドゥテルテ大統領は「ビルド、ビルド、ビルド」政策を掲げ、大規模なインフラ整備とそれに伴う財源確保のための税制改正を打ち出した。また、同様に 2022 年に就任したマルコス大統領も当該政策を引き継ぎ「ビルド、モア」（フィリピン開発計画 2022−2028）を掲げている。このような状況下において、BIR では、財務省から毎年厳しい徴税目標及び徴税増加のためのノルマが課されており、2028 年までの BIR 戦略計画では以下のとおりの重点項目が定められている。

なお、移転価格に関する国際課税の策定は、重点項目④に該当する。

①デジタル化

②調査官の誠実性等の能力向上

③納税者サービスの向上

④国際租税基準に準拠した制度改革

⑵　国際課税への取組

フィリピンは経済協力開発機構（OECD）/G20 の税源浸食と利益移転（BEPS）包摂的枠組（IF）に加盟するため、2016 年からフィリピン財務省（DOF）・BIR・OECD・アジア開発銀行（ADB）等と協力を行い、国内法を IF の枠組みの基準に合わせることにより、2023 年 11 月８日に IF に加盟している[6]。2025 年５月には、税務行政執行共助条約が発効しており、フィリピンは OECD 非加盟国ではあるものの、税の公平性を維持しつつ、積極的な租税回避スキームから課税所得を保護し、国際租税の協力を促進することに努めている。

また、2025 年現在、フィリピンでは 44 の国[7]及び地域と租税条約を締結しており、日本との日比租税条約は 1980 年７月発効、2008 年 12 月に改訂議定書が発効されている。締結している 44 の国及び地域のうち、BEPS プロジェクトの行動計画 14（相互協議の効果的実施）の基準に沿っており、かつ締約国の国内法に定める時効にかかわらず合意を実施すること（Notwithstanding any time limits）を規定している租税条約は、12 か国、締約国の国内法に定める時効を超えて合意を実施することができない租税条約は、32 か国ある。そのうち、日

---

(4)　海外における対日世論調査令和５年度 ASEAN。
（https://www.mofa.go.jp/mofaj/files/100635543.pdf）

(5)　外務省海外進出日系企業拠点数調査。
（https://www.mofa.go.jp/mofaj/ecm/ec/page22_003410.html）

(6)　フィリピン財務省（DOF）2023 年 11 月９日プレスリリース。
（https://www.dof.gov.ph/dof-joins-oecd-g20-beps-inclusive-framework-to-uphold-tax-fairness-promote-intl-cooperation/）

(7)　BIR International Tax Mattes.
（https://www.bir.gov.ph/doubletaxagreement）

比租税条約は 2026 年１月現在、国内法に定める時効を超えて合意を実施することができない内容となっている[8]。

現在、日本とフィリピンの租税条約の改定に関する協議[9]が行われており、2026 年１月 27 日から第一回の条約交渉が行われる予定である。日比租税条約には相互協議に関する条項も含まれているが、前述の国内法の時効や仲裁規定に関しては記載がなく、本件の改訂の協議を通して変更されることが望まれる。

⑶　2024 年における相互協議（MAP）実績

経済協力開発機構（OECD）が公表しているフィリピンの相互協議実績統計によると、2024 年１月１日に８件（うち移転価格事案２件、その他６件)、2024 年 12 月 31 日に８件（うち移転価格事案２件、その他６件）であり、2024 年中に１件（その他）事案発生及び終了となっている[10]。

なお、相互協議実績とは、フィリピンにおける租税条約条項等に基づいて、納税者から提出された申出から生じる事案のことを指す。

４　フィリピンにおける移転価格関連法の整備

BIR では、2013 年の移転価格ガイドラインを皮切りに、移転価格税制導入の取組が始まり、歳入規則（RR：Revenue Regulation）[11]・歳入命令(RMO：Revenue Memorandum Order)[12]・歳入通達(RMC：Revenue Memorandum Circular)が公表されている。フィリピンは OECD 加盟国ではないが、国連移転価格実用マニュアルは採用しておらず、現在 BIR で公表されている移転価格のガイドラインの基礎は、OECD 移転価格ガイドラインとほぼ一致している。

⑴　内国歳入法典 50 条

1997 年 12 月に発効された内国歳入法典[13]（NIRC：National Internal Revenue Code）は、フィリピンにおける税法の基盤であり、各税目の税法や手続に加え、BIR 長官及び BIR 職員の権限や職務が記載されている。

内国歳入法典 50 条には関連者間取引に関する規則が明記されており、内容は以下のとおりである。

---

[8] Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective - Consolidated Information on Mutual Agreement Procedures 2025.
（Consolidated Information on Mutual Agreement Procedures 2025）

[9] 日・フィリピン租税条約の改正交渉の開始。令和８年１月 26 日付外務省報道発表。

[10] Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction Philippines 2023-2024（post-MAP Statistics Reporting Framework.
（https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issue-focus/map-statistics/map-statistics-philippines.pdf）

[11] 内国歳入法案の改正や枠組みを規定しており、３名以上のチームによって準備され、国税庁長官及び財務大臣の承認が必要。

[12] 調査に関する歳入命令は Revenue Audit Memorandum Order（RAMO）として、制定される。

[13] NATIONAL INTERNAL REVENUE CODE OF 1997.
（https://www.bir.gov.ph/tax-code）

SEC. 50. Allocation of Income and Deductions. - In the case of two or more organizations, trades or businesses (whether or not incorporated and whether or not organized in the Philippines) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Commissioner is authorized to distribute, apportion or allocate gross income or deductions between or among such organization, trade or business, if he determined that such distribution, apportionment or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any such organization, trade or business.

（意訳）

所得及び控除の配分

フィリピン国内外において、同一の利害関係者によって直接及び間接的に所有または支配されている二つ以上の組織・事業・営業体がある場合、BIR 長官は租税回避を防止するため、当該組織・事業・営業体の所得を明確に反映させるために必要と判断した場合には、当該組織・事業・営業体において所得の控除・配分・按分又は割当を行う権限を有する。

1997 年内国歳入法典 50 条は、改訂前の 1939 年内国歳入法典 44 条と同じ文言を引き継いでおり、当局において今日に至るまで国外関連者間の取引に関する考え方は一貫している。

⑵　移転価格ガイドライン（歳入規則２-2013）(14)

2013 年１月、BIR は移転価格ガイドラインである歳入規則２ - 2013 を発行した。当該ガイドラインは、関連企業間における国境を超えた取引及び国内における取引に関して、独立企業間の原則を適用することを目的としており、OECD が公表している移転価格ガイドラインをベースに公表が行われた。

イ　目的

移転価格ガイドラインは加速していくグローバル化において、企業グループがグループ全体の利益を重視することにより、税制の抜け穴を利用し税負担を最小化することを問題視しており、当該問題に取り組むために、以下の項目を列挙している。

- 関連企業間のコントロールド・トランザクション（関連者間取引）を審査し、当該取引に関与する関連企業の収益及び控除を配分または調整して、適切な収益額及び課税所得額を決定する権限を実施する。
- 独立企業間価格を確立することにより、関連当事者の適切な収益及び課税所得を決定する。
- 関連企業間取引の基準となる独立企業間価格またはその手法について、納税者に文書の保存・保管を義務付ける。

ロ　対象となる取引及び関連者

本ガイドラインが適用される取引は、①関連企業間の国境を越える取引及び②関連企業間の国内取引が該当とされる。国内取引に関しては、主に国内における税制優遇を受けている企業と受けていない関連企業間での取引が対象となり、以下の点が移転価格上の国内取引の問題と掲げられている。

- フィリピンにおける経済特区に所在しており、税制上の特別優遇措置を受けている企業に所得が移転される場合

(14)　REVENUE REGULATIONS NO. 2-2013.
(https://bir-cdn.bir.gov.ph/BIR/pdf/Revenue%20Regulations%20No.%202-2013.pdf)

- 特別税制優遇を受ける企業の費用が、通常の法人所得税の課税対象となる関連会社へ移転される場合
- その他、税負担を最小化する目的で、国内の関連者間で、所得や費用が移転される場合

また、関連者の定義は、一方が他方の経営、管理、資本に直接または間接的に参加している場合、または同じ者が双方の企業の経営、管理、資本に直接または間接的に参加している場合が該当し、日本の関連者の定義（措置法第66条の４第１項）に含まれている株式等の持ち分割合の定義は存在していない。

ハ　独立企業間原則及び算定手法

独立企業間原則は、関連者間で採用された価格や利幅を、同様の取引を行う独立した当事者間での取引で採用された価格や利幅と比較することから始まり、比較対象となる当事者間を取り巻くすべての要因が、関連者間取引と経済的に十分に類似している必要がある。独立した企業取引では市場要因により取引価格及び条件が決まるため、その取引価格は経済的価値を反映したものとみなされるところ、関連企業間取引価格が市場の水準よりも高い又は低い利益水準である場合は、BIR は所得金額を市場で得られる真の価格を反映させた額に修正することができる。

関連者間で採用された価格や利幅が、独立企業間で採用された価格や利幅、つまり独立企業間レンジの範囲内であれば調整が不要であるが、もし独立企業間レンジ内にない場合は、納税者は証拠とともに価格を立証する必要がある。独立企業間レンジは、比較可能性が高くかつ信頼性のある比較対象法人で構成されている場合、レンジ内であればどの点においても独立企業間原則を満たすとされているが、比較可能性に疑念が残る場合は、リスクを最小化するために、中央値・平均値・加重平均等の数値を採用することが適切とされている。

独立企業間原則を適用するには、以下の手順を踏まなくてはいけない。

- 比較可能性の分析を実施

  比較可能性の分析において、商品・サービス又は無形資産の特性を検証し、差異の特定を行う。また、機能・リスク・資産の分析や商業的及び経済的な市場状況の分析を行う。
- 比較対象法人を特定及び適切な独立企業間価格算定方法を特定

  比較対象にふさわしい法人を決定し、適切な移転価格算定法を採用し、独立企業間価格を算定する。
- 独立企業間価格を決定

  独立企業間価格算定法は、独立価格比準法（CUP）、再販売価格基準法（RP）、原価基準法（CP）、取引単位営業利益法（TNMM）、利益分割法（PS）から最も適切な方法を選択することとし、独立企業間価格を決定する。

⑶　移転価格調査ガイドライン（歳入命令１-2019）[15]

[15] Revenue Audit Memorandum Order １-2019.
（https://tpguidelines.com/wp-content/uploads/Ramo-No-01-2019-Tp-Audit.pdf）

2019年1月に公布された、このガイドラインは、納税者に移転価格調査における標準化された調査手順を提供するとともに、より質の高い調査を実施することを目的としており、対象となる関連者間取引を行っている法人のうち、いずれか一方がフィリピン国内で課税の対象となる場合に適用される。また恒久的施設とその本店との取引にも類推適用される。すべての税務調査官は、調査及び監査においてガイドラインを参照及び使用しなくてはいけなく、また調査終了時には報告書を作成する義務が課されている。

ガイドラインにおいて、調査の定義とは既存の税法及び規則が納税者によって順守されているかを検証するために、調査基準に基づき客観的かつ専門的に情報を収集分析及び検証を行っていく一連の活動と規定している。特に移転価格の調査手続においては、対象法人及びその関連者に関する取引データの収集や把握を行うことが重要であり、①納税者の事業の特性の把握②独立企業間価格の算定方法の決定③独立企業間価格の決定、の実施を定めている。

イ　移転価格調査の準備及び手順

調査官は、移転価格の調査を実施するのにあたり、特定されている課題・調査の手続・タイムライン・連絡調整事項の把握に努め、移転価格調査を適時完了するために納税者と計画的に協議を行う必要がある。

調査の事前準備の手順は以下のとおり進められる。

① 納税者及び関連者に関して、法人税申告書及び添付資料を収集し、ウェブサイト・商業データベースから企業の沿革・主要事業活動・取引相手の把握に努める。

② 納税者と初回の調査日程を設定し、事業概要・主要サービスや商品・グローバルな組織構造・移転価格文書・移転価格指針等の内部資料の提出を求め、提出された資料を評価する。

③ 関連者間取引に関して、納税者が取引に参入した理由・サプライチェーン・取引が価値形成に関連しているか、また納税者の機能リスク資産を把握し、立証するための社内の議事録や面談記録等を収集する。

④ 追加の契約書や資料の請求を行い、納税者が選択した独立企業間価格の算定方法を理解する。また、独立企業間におけるリスクに関して、グローバルでの所得移転の有無の観点や、利益率等から検討を行う。

ロ　移転価格調査の実施

移転価格調査の実施は、事実確認、法やガイドラインの適用、関連する各種税務的な影響の理解を通じて検証を進める段階となる。納税者とは継続的なコミュニケーションを通じて、常に事実の認識に関して相違が発生しないように努める必要がある。

⑴　納税者の事業実態の把握

納税者の事業実態はそれぞれ異なり、同一の業界内であっても企業ごとに戦略、組織構造、目的が異なるため、調査官は、納税者の事業の実態を理解するために、納税者が属する産業の概況、企業グループの事業、グループ内において各関連者が果たす主要機能を、内部・外部の情報源を通じて把握する必要がある。

納税者の事業の特性と関連当事者の機能を把握することにより、調査官は各取引当事者が期待する利益と、移転価格取引を利用した租税回避のリスクを推測することができ、適切な信頼性のある比較対象の選定を行うことができる。

事業特性の把握では、①関連取引の特性の把握及び②機能分析の実施が挙げられる。

Ａ　関連取引の特性の把握

調査官は業界調査・公開されている財務諸表・データベース情報等の外部情報を利用して業界分析を行い、納税者の業界特有の取引や市場業績を検討する。また、比較可能性を分析するために以下の４点の情報を収集する必要がある。

項目	具体例
①市場環境	納税者が属する市場の成長規模・競争環境・税務や政治的経済要因
②関連者間取引	取引の種類及び金額・取引時期と頻度・相殺条件・割引条件・サプライチェーン・取引当事者の関係
③グループ内での機能	組織構造及び意思決定プロセス・事業戦略・各関連者の機能
④財務比率	売上高総利益率・利上高利益率・総費用利益率・資産利益率・資本利益率・ベリー比・負債資本比率・R&D 売上比・広告売上比等

Ｂ　機能分析の実施

機能分析は納税者及び関連者の事業の特性を正確に把握し、当事者が負担するリスクとそれに比例した利益を推定する。FAR （機能（Functions）、資産（Assets）、リスク（Risks））に注目し、関連者取引における経済的な重要事項を整理し、各当事者の特性や事業における分担を分析していく。FAR 分析で重点的に把握する内容は、経済的事業機能の識別（設計・加工・販売・マーケティング・金融等）を行い、移転価格文書や組織図を基に重要な機能を担当する人員への面談や工場視察・現地訪問を行い、納税者が使用する資産（土地・建物・機械・無形資産・金融資産等）の確認を行う。特許を取得するような無形資産ではなく、ノウハウのような無形資産（製造無形資産・マーケティング無形資産）については、契約書・関連する人員・付加価値をもたらす一連の活動の確認等を行い、契約上リスクを負担する者と、実際リスクを負担している者に整合性があるか検証を行う。

⑵　独立企業間価格の算定方法及び独立企業間価格（ALP）の適用

独立企業間価格の算定方法の選択は、独立企業の比較可能性の確認や取引状況や取引事実に最も則した算定方法を選択する。考慮すべき点は、①各手法の長所及び短所②FAR 分析に基づき取引の本質に即しているか③高い信頼性の情報が利用可能か④関連者間取引と独立企業間取引に差異がある場合、差異の排除が可能かどうか、が重要となっている。

独立企業間価格に関しては、信頼できる商用データベース等の公開データを基に、複数年度データを使用し、四分位を作成していく。また、関連者間取引と独立企業間取引に特別損失や差異がある場合、差異調整を行う。

なお、基本的に独立企業間価格の算定方法に関しては、OECD 移転価格ガイドライン等と同様だが、ディスカウント・キャッシュフロー法（DCF 法）に関する事項は記載がない。

ハ　移転価格調査終了に伴う調査報告書

調査官は調査終了時に報告書を作成する必要がある。既存の調査終了時の報告要件に加えて、移転価格の調査の際には、報告書に①事案概要②論点となる事実関係及び機能リスク分析③問題となった取引に関して納税者が提示した経済分析の要約④納税者の手法及び分析に対する BIR 側の意見⑤経済分析に基づき税務調査官が検討した独立企業間価格算定方法⑥結論、を記載することとなっている。調査官は最終的に報告書を確定する前に納税者と面談を行い、納税者の立場の確認、納税者が事実に関して同意するかの確認、また納税者が論点に同意するかの確認を行う必要がある。

⑷　相互協議（MAP）手続ガイドライン（歳入規則 10-2022）[16]

フィリピンとその他の管轄地域において、条約の解釈又は適用に法的二重課税及び経済的二重課税が生じた場合、納税者が取れる救済手段は、国内にける裁判での訴訟の提起、税務当局への異議申立の他に、２国間の税務当局の合意を通じて救済を求めることができる。2022年６月に発効された、相互協議手続に関するガイドラインである歳入規則 10−2022 は、納税者が相互協議を申請するにあたり必要な手続や、BIR における相互協議実施の手順が記載されている。

イ　相互協議を要する典型的なケース

- 租税条約に記載された税率を超えて課税された場合
- フィリピン及び条約締結国における双方居住者と認定された場合
- 恒久的施設（PE）が存在していないにかかわらず、課税が行われた場合
- 恒久的施設又は恒久的施設に帰属する所得が条約の規定に従っていない場合
- 所得の分類が不明確である場合
- 納税者が条約締結国の移転価格課税により、所得調整が発生した場合

ロ　相互協議の申請手続

納税者は租税条約に沿っていない課税が行われた場合は、その課税行為に関する通知から３年以内に BIR へ相互協議の申請を提出する。納税者は、相互協議の申請前に国際業務課（ITAD：International Tax Affaires Division）課長宛てに必要関連情報を提出し、事前相談を求めることができる。事前相談の結果は、納税者に後日送付され、相互協議において解決可能な内容と判断した場合は、納税者に相互協議の申請を勧告する。

納税者が相互協議の申請にあたり、提出しなければいけない最低限の情報及び添付書類は以下のとおり。

- 納税者の情報（氏名・住所・納税者番号（TIN）・連絡先・関連者情報）
- 適用されるべき租税条約の条項及び納税者の見解
- 関連取引の内容、課税期間、所得金額
- 条約締結国における課税担当の税務署・局
- 問題の分析及び納税者の解釈等
- 条約締結国に提出された申請内容
- 異議申立・還付請求及び類似の文書の提出の有無

---

(16)　Revenue Regulation 10-2022.
（https://bir-cdn.bir.gov.ph/local/pdf/RR%20No.%2010-2022.pdf）

- 最終課税通知書及び二重課税を生じさせる行為を含む文書、調査結果の写し
- 監査済み財務諸表及び申告書及び移転価格関連文書（BIR Form1709）等
- 価格調整により生じた税金の支払証明書等
- 裁判所及び税務当局に提出した不服申立書

納税者が相互協議の申請を行った後、BIR で有効な申請と認められ受理された場合、受領日が相互協議申請の受領日、すなわち相互協議手続の開始日となる。

ハ　事案分析及び相互協議

相互協議を行う部署は、現段階では BIR の国際業務課が担当する予定である。国際業務課は事案分析のため、追加の書類を納税者に請求することができ、また、フィリピン側課税の場合、課税行った税務署・局へ課税に関する資料や書類を共有させることができる。ただし、相互協議において、特に移転価格に関しては、独立かつ客観的に案件を解決する必要があり、実際に課税を行った税務署・局の担当者の承認や指示は必要としない。

相互協議は、条約締結国の当局と BIR の間で開催されるが、BIR は必要に応じ課税を行った担当者を同席させることができる。この場合の担当者の役割は、事実確認や背景分析の情報を提供するにとどまり、意思決定には関与できない。

案件の複雑性や納税者の協力状況によるが、相互協議の申請書の受領後、24 月をめどに解決を目標とする。

ニ　時効

両税務当局において、相互協議の合意に至った場合、その結果は 30 日以内に納税者に通知され、通知後 30 日以内に納税者は受理又は不受理を BIR へ通知する。合意内容により、フィリピン側で納税者に還付が生じる際には、租税条約に時効規定が特にない場合は、国内法に従い還付手続が進められ、国内の時効[17]（申告書提出日から３年以内）が適用される。相互協議手続中に、国内法の時効が到来する可能性がある場合、BIR は速やかに条約締結国に時効規定を通知する。

ホ　救済手段

納税者は、フィリピン国内に基づく救済手段の有無にかかわらず相互協議手続を申請することができる。すなわち、納税者が BIR へ不服申立及び裁判での係争中である場合、若しくはすでに BIR から最終決定や裁定が下されている場合であっても相互協議の申出を行うことができる。ただし、相互協議の手続と国内の救済手段を同時並行で進めることはできないため、他の手続の結果が出るまでは、もう一方の手続は保留されることとなる。

納税者は、両税務当局の合意がなされなかった場合は、国内救済手段を求めることができるが、二重課税を完全に解消するものではない。

なお、フィリピン最高裁判所で解決済みとされた事項に関しては、相互協議は行われない。これは、最高裁判所の判決は、法律や憲法の解釈が含まれ、フィリピン法体系の一部とみなされるため、納税者の課税責任が最高裁判所の判決で確定した場合、BIR は当該判決に拘束され、相互協議による解決を図ることができない。

(17)　内国歳入法典 203 条。

５　文書化

関連者間取引は、納税者が合理的ではない価格で取引を行うことで租税回避を図り、本来の課税所得が浸食される場合がある。課税所得を保護するため、関連者間取引の適切な開示を行うことを目的として、BIR では BIR Form1709[18]（以下「フォーム 1709」という。）及び移転価格文書（TPD）、その添付資料の提出や保管を義務付けている。

移転価格に関する文書化は、BIR の移転価格リスク評価及び監査を強化することに役立ち、特定の法人の取引に関して、調査を実施するか否かを早い段階で判断でき、適切に人的リソースを分配することにも繋がる。

BIR は、移転価格の文書化に関して、歳入規則 19−2020 及びその修正版である歳入規則 34−2020 を出しており、フォーム 1709 や移転価格文書の提出要件をはじめ、Q&A という形式で詳細に公表を行っている。

⑴　フォーム 1709

提出義務のある納税者は以下のとおりで、法人税の申告書に関連する資料を添付する必要がある。

①　大口納税者[19]（Large taxpayers）
②　税制優遇法人（経済特区企業や所得免除を享受、または優遇法人税率適用法人で、租税条約上の免税措置等は含まれない）
③　課税年度及び直近２課税年度連続で営業赤字の法人
④　上記の①から③と取引のある関連法人

フォーム 1709 を記載するにあたり、納税者は究極親会社の事業概要及び当該納税者の事業内容を詳細に記載する必要があり、グループ全体の概要・該当するすべての関連者の名称及び住所・納税者番号・所有関係を明らかにする必要がある。

関連者間取引は、棚卸売買取引・役務提供・リース・研究開発・ライセンス取引等の無形資産・金銭貸付等の融資取引が該当し、各関連者の取引金額・未払及び未収金額・貸倒引当金・貸倒れ及びそれに同等の債権にかかる費用を記載する必要がある。

また、関連する添付資料は、契約書または該当する書類の写し・源泉所得税の申告及び納付証明書・外国で支払った税の納付証明書及び外国当局の裁定に関する書類・事前確認の合意文書・その他移転価格に関連する資料が挙げられており、フォーム 1709 と合わせて提出する必要がある。

⑵　移転価格文書（TPD）

提出法人は、上記⑴記載の法人で、かつ以下の要件を満たす法人である。移転価格文書は法人税の申告に添付する必要はないが、税務調査において BIR から提出が求められた場合は、30 日以内に提出しなければいけない。

---

(18)　BIR Form No. 1709.
（https://bir-cdn.bir.gov.ph/local/pdf/BIR%20Form%20No.%201709%20Dec%202020%20encs.pdf）

(19)　大規模納税者とは、歳入規則１−1998 に該当する納税者で、課税年度における総売上高が 10 億ペソ（27 億円）以上及び各課税年度末の純資産総額が３億ペソ（8.1 億円）以上で、一定の納税金額の基準を一部または複数満たし、内国歳入庁長官から指定を受けた法人を指す。

①　課税期間の年間総売上が 1 億 5, 000 万ペソ（4. 1 億円）を超え、かつ関連者取引が 9, 000 万ペソ（2. 4 億円）を超える場合。ただし、以下の条件を含む。

・関連者から受け取った金額及び受け取り予定金額、または関連者への支払い及び支払予定金額、また

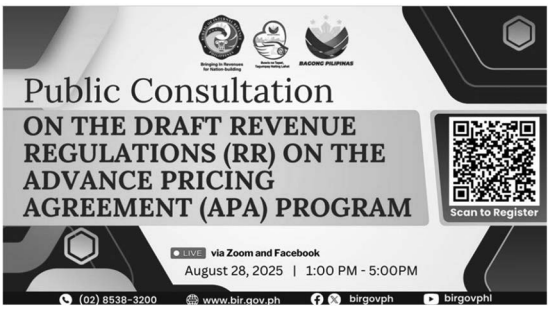
・関連者からの貸付金及び非営業債権の未決済残高を含む。

②　関連者間取引の年間取引において、棚卸資産販売が 6, 000 万ペソ（1. 6 億円）、若しくは役務提供・支払利息・無形資産取引等が 1, 500 万ペソ（4, 050 万円）超える場合。

③　前期の課税年度において上記①または②の条件に当てはまった場合。

移転価格文書の内容には、企業組織図・事業及び業界の特質及び市場環境・企業の戦略ポリシー・費用分担契約（CCA）・機能リスク分析・独立企業間価格の算定方法・取引図・契約書等、取引に関連するすべての証拠資料を含める必要がある。

6　事前確認制度（APA）



フィリピンは、インドネシア・マレーシア・タイ・シンガポール等の東南アジア諸国においても、事前確認制度が運用されていない数少ない国の一つであるところ、2025 年８月 28 日に事前確認制度に関するパブリックコメントを開催し、APA ガイドラインのドラフト（以下「APA ガイドライン」という。）を公表した。APA ガイドラインは、2022 年 OECD 二国間事前確認マニュアル（Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual）[20]に記載されている、ベストプラクティスを採用しており、今後、ベストプラクティスに変更がある場合は、定期的に更新することを検討されている。

なお、BIR は 2014 年にも、APA ガイドラインのドラフトを公表しているが、以下の項目は 2025 年８月公表の APA ガイドラインを参照し記載している。

⑴　目的

事前確認制度は移転価格課税調査のリスクを低減し、二重課税の可能性を軽減することを目的としており、BEPS 行動計画を念頭に、移転価格紛争の防止及び解決のため、また、納税者に対し課税上の確実性を提供するための役割を担っている。

事前確認制度は、有益かつ実務的な解決策を双方の税務当局の協議により合意することによって、BIR と納税者との間で、事前確認の対象取引に関して最適な独立企業間価格を適用し、移転価格に関する紛争を未然に防ぐこととしているため、合意内容が順守されている限り、対象取引は調査の対象にはならない。また、事前確認申請の機会は、納税者が税務当局に協力・連携する機会を提供するのみならず、納税者の税務当局に対する信頼と確信を構築することにも一役を買うと期待されている。

⑵　事前確認の種類

---

[20]　Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual.
（https：//www. oecd. org/en/publications/bilateral-advance-pricing-arrangement-manual_4aa570e1-en. html）

事前確認の制度は、３種類に分かれており、ユニラテラル（Unilateral）APA・バイラテラル（Bilateral）APA・マルチラテラル（Multilateral）APA となる。全ての事前確認の事案に関しては、今後設置が予定されている、APA 課（APAD：Advance Pricing Arrangement Division）が管理を行う予定である。

イ　ユニラテラル APA

ユニラテラル APA は、納税者と BIR の間のみで締結される取決めであり、権限ある当局（CA：Competent Authority）（以下「CA」という。）間の交渉を要しないものである。課税上の確実性を提供し、二重課税を防止するものではないため、BIR では以下の場合に限定してユニラテラル APA を認めている。

- 納税者の関連者の居住国が、租税条約を締結していない国である場合
- 相手国の法域に APA プログラムが存在しない場合
- バイラテラル APA の締結が不合理である場合（例：関連当事者取引が重要性を欠く、バイラテラル APA のコストを正当化できない場合）
- 外国の CA がバイラテラル APA の締結に関心を示さない場合（ただし、事前にフィリピンの CA へ正式に通知することを要する）
- バイラテラル APA の締結に努力したものの、CA 間でバイラテラル APA を締結できなかった場合
- 納税者及びその関連当事者がすべてフィリピンの税務居住者である場合

ロ　バイラテラル・マルチラテラル APA

バイラテラル及びマルチラテラル APA は、租税条約に基づいて２以上の課税当局の CA 間で締結される取組であり、租税条約における相互協議条項に基づいて協議が進められる。

⑶　確認対象期間

事前確認は契約的性質を有すると考えられ、遡及期間を除いた将来に向かって５年間、納税者から申し出があった対象の取引のみ適用されることが原則となる。

また、遡及期間については、OECD 二国間事前確認マニュアルに記載されている取扱いのとおり、過去年度の機能リスクが同一であることを前提に、BIR では以下のとおり定義し、バイラテラル APA 及びマルチラテラル APA において３課税年度を超えない期間で、限定的に遡及期間の申出を認めている。

- 遡及期間の事実や状況が、事前確認の確認対象期間と実質的に同一であること
- 提案された独立企業間価格算定法が過去年度の移転価格問題の解決に関連していること
- APA 締結国双方の適用期限内であること
- ロールバック対象期間または取引に関して、進行中の監査や調査がないこと
- 過去期間に関する控訴や司法手続が進行中でないこと

⑷　事前確認制度における段階的実施

バイラテラル及びマルチラテラル APA の事前確認制度は、制度実施開始から最初２年間は、卸売・小売業及び製造業に従事する納税者の申請に限って受け付ける予定である。また、ユニラテラル APA に関しては全業種の申出書を受理予定である。

⑸　事前確認制度の流れ

事前確認制度は以下の５つのプロセスから成り立っている。

- 事前相談及び事前申請
- 正式な申請
- 事前確認申請内容の審査及び交渉（相互協議）
- 正式合意
- 合意内容の実施及び遵守状況のモニタリング

BIR は事前確認制度を運用するにあたり処理期間を設定しており、納税者の申請書提出から合意までの期間を、ユニラテラル APA は 12 月以内、バイラテラル APA 及びマルチラテラル APA は 24 月以内としている。当該処理期間は、事案の複雑さ及び納税者の協力度合いにもよるが、納税者からの書類提出が繰り返し遅延し、協力的でない場合は、BIR は事案終了を明示した書面通知を納税者に送付することにより、事案を終了することができる。なお、参考に、OECD 二国間事前確認マニュアルでの処理期間の目安が 30 か月以内、また日本の国税庁での処理期間（令和６事務年度）[21]が 39. 6 か月である。

納税者は、事前確認の申請を行うにあたって、確認対象となる期間の関連取引は、当局間の合意以前であっても、申出の内容に沿った法人税の申告が求められる。

⑹ 事前確認の相談及び申出

事前確認の申出を希望する納税者は、BIR の APA 課へ審査に必要な書類（資料が揃わない場合は、その箇所に限って後日提出でも可）を、確認対象期間の初日の 12 月前までに提出する必要がある。BIR は資料の受領を受け、協議の準備が整ったと判断した場合は、確認対象期間の初日の９月前までに事前確認の相談を開催する。また、納税者は事前確認の相談の１月前までにはすべての資料を提出する必要がある。資料が期限までに提出されなかった場合は、確認対象期間の最初の課税年度は、遡及期間として確認対象期間には含まれない。

事前確認相談の結果、事前確認の制度に適さないと判断した場合は、事前相談終了日から 30 日以内に不受理由とともに書簡が送付される。また、事前確認制度に適すると判断した場合は、納税者は確認対象期間開始の４月前までに正式に事前確認の申出書を APA 課（apad@bir.gov.ph）へ電子及び書面で提出する。

BIR はすべての納税者からの事案を受け入れる義務はないため、納税者が正式に事前確認の申出を行った後、7 日以内に関連する CA に通知を行うが、その後 60 日以内に正式に事案を受領するか判断を行い、結果を納税者及び関連する CA へ行う。

⑺ 事前確認の審査及び相互協議（バイラテラル APA 及びマルチラテラル APA）

事前確認の審査が BIR で開始され、納税者に追加書類の要請が行われた場合、納税者は 60 日以内に書類を提出する必要がある。また、納税者と面談や訪問を行い、必要によっては納税者とあらかじめ相談の上で独立専門家（例：独立コンサルタント・鑑定人・評価者）を参加させることができる。独立専門家は事前確認に関する資料への完全アクセス権を有するが、専門家の意見に法的拘束力はない。

BIR は納税者の事前確認の申出を正式に受理してから、１年以内に当局の見解をまとめたポジションペーパーを作成し、CA 間で交換できるように努める。ポジションペーパーをは

---

[21] 国税庁発表資料の令和６事務年度の「相互協議の状況」についてより。日本の国税庁が、処理事案１件当たりに要した平均処理期間は 39. 6 か月、うち事前確認に係るものは 42. 4 か月、移転価格課税その他に係るものは 28. 5 か月である。

じめ CA 間で交換される書類は納税者には開示不可であり、納税者が協議へ参加することも認められないが、CA の合意がある場合に限り、相互協議前に納税者の見解を表明し、また協議中はテレカンで常に待機し CA からの事実確認事項に回答する機会を得る。

BIR は相互協議の交渉は、初めの交渉時点から 1 年以内に合意できるよう努める。合意後 BIR は、合意内容に関して納税者に 30 日以内に通知を行い、通知後 30 日以内に納税者は承認の有無を書面で回答する。BIR はその後、その決定を 30 日以内に関連する CA 当局へ通知し、両当局間において合意文書を作成する。

⑻　年次報告書の監査

年次報告書に関する監査は税務署（RDO）が行い、BIR は納税者を管轄する税務署へ合意文書のコピーを送付し、遡及期間に関して調整項目がある場合は、法人税申告書を修正させる。また、納税者は年次報告書を提出する必要があり、関連する CA へ提出した年次報告書も含めすべて BIR に提出する必要がある。

税務署の監査項目は①納税者が合意内容に従っているか②重要な前提条件に抵触していないかの範囲に限定される。

⑼　事前確認の改訂及び取消・無効

納税者は事業再編へ事業内容の変更等により、合意内容の改訂が必要と判断した場合、速やかに BIR へ証拠書類とともに通知する必要があり、BIR は関連する CA へ改訂案を通知し承認を求める。改訂に関して、関連する CA 又は納税者の同意が得られない場合は、当初の合意内容は取り消される。

合意内容の取消（Revocation）は確認対象期間の初日から遡及的に合意内容の効力を失い、無効（Cancellation）は無効原因となった課税年度の開始から合意内容の効力を失う。取消及び無効となった場合は、BIR は関連する CA との協議を行い、APA 課は管轄の税務署へ移転価格調査の実施を行うように推奨する。

⑽　事前確認申請の手数料

事前確認の初回申請及び更新について、納税者には以下の手数料が課される。

- 初回申請手数料：100, 000 ペソ（27 万円）
- 更新手数料：50, 000 ペソ（13. 5 万円）
- 事案処理中に BIR 職員が負担する旅費（例：現地訪問費用、CA 交渉費用等）
- 独立専門家費用、納税者との事前協議の上で発生する費用

初回申請及び更新の手数料は返金不可であり、事前確認の申請の提出前に支払う必要がある。支払い証明書が添付されていない場合、APA 申請は受け付けられない。

また、相互協議の日程は、担当者から納税者に可能な限り早く通知され、納税者は、指定された航空券及びホテルを手配するか、BIR からの請求書受領後 7 日以内に費用を支払うかを選択する。宿泊・食事・その他雑費に充てる日当は、国連開発計画（UNDP）のレートに従って納税者が負担する。また、事案の複雑性に応じて、独立専門家の起用する場合、その関連費用は納税者が負担する。

7　BIR 取組の現状

BIR 当局では移転価格導入にあたって、BIR 移転価格プロジェクトを開始しており、今後、当局組織内に事前確認に特化した APA 課（APAD）を創設する予定である。

2024 年においては、TP オフィスの機能及び職務を構想した歳入行政命令（RAO：Revenue Administrative Order）の草案作成や、JICA の技術支援を受け移転価格データベースのライセンス契約取得のための仕様書を作成した。

また、移転価格に関する研修やワークショップを JICA・ADB・会計事務所（Deloitte Tax Solutions Pte. Ltd）と協力して開催[22]している。

8　終わりに

本稿では、現在 BIR が取り組んでいる移転価格税制に関して、発行されているガイドラインの概略を紹介した。移転価格の導入にあたっては、実際には、決して安くはないデータベースの購入やキャパシティビルディングの問題等に対応していく必要があり、移転価格調査や相互協議はガイドラインで示されているフローのとおりには、なかなか進められないのが現状である。とは言え、BIR では移転価格に関する研修を度々開催し、事前確認制度のドラフトに関するコメントも検討中であるところ、前向きに移転価格に関して取り組んでいる姿勢が見受けられる。現状、BIR における移転価格課税の導入には、時間は要しているものの、着実に導入へ向けて歩みを進めているところである。

[22] 2024 年 BIR アニュアルレポート 54 項。
（web-services. bir. gov. ph/annual_reports/annual_report_2024/BIR_2024_AR. pdf）