

中国居民赴日本投资 税收指南

摘 要

“走出去”战略是我国发展开放型经济、全面提高对外开放水平的重大举措。随着我国经济实力不断增强，中国企业“走出去”步伐呈现持续加快之势。由于中国企业“走出去”时间尚短，对国外税收制度缺乏系统了解，因此，在境外投资时常会遭遇不同的投资风险。为了更好的为“走出去”企业服务，提示企业赴日本投资的税收风险，我们编写了《中国居民赴日本投资税收指南》。该指南围绕赴日本投资应关注的问题、日本税种和税收征管、中日税收协定及相互协商程序、日本转让定价实务操作准则五方面对日本税制进行了较为详细的解读。

第一章日本税务概况及赴日投资主要关注事项，主要介绍了赴日投资需要了解的基本事项，包括日本的投资环境、赴日投资应注意的问题、日本税务机关的税务服务以及应了解的税收和投资相关的概念。第二章日本主要税种，主要介绍了日本现行的主要税种，包括法人税、个人所得税、消费税、酒税、关税、继承和赠与税、固定资产税、印花税等。第三章日本税收管理模式，介绍了日本税收管理体系的三大支柱，自我评定制度、蓝色申报制度和税收检查制度。第四章中日税收协定及相互协商程序，主要介绍了中日税收协定的相关内容。一方面，纳税人可以借助税收协定的规定实施更为有效地税务筹划和商业安排，有效降低投资的税务成本和风险；另一方面，当与日本税务当局产生纳税争议时，可以借助相互协商程序有效地解决跨国税务争议，维护自身权益。第五章转让定价实务操作准则，主要介绍了日本转让定价相关的内容、以及预约定价程序的提起，以方便纳税人全面了日本的转让定价政策与程序。

目 录

摘 要.....	1
第一章 日本税务概况及赴日投资主要关注事项.....	1
1 中国居民赴日投资相关介绍.....	1
1.1 日本投资环境概述.....	1
1.2 日本作为投资地的魅力.....	3
1.3 日本政府促进对日直接投资的举措.....	3
1.4 中日经贸及税收合作.....	5
1.4.1 中日经贸合作.....	5
1.4.2 税收合作.....	6
2 对日投资应该研究探讨的事项.....	9
2.1 投资目的.....	9
2.2 是否满足投资所需条件.....	9
2.2.1 中国国内的条件.....	9
2.2.2 日本国内的条件.....	9
2.3 外国投资者到日本投资的限制.....	10
2.3.1 《外汇法》中的限制.....	11
2.3.2 不需要“事先备案”、“事后报告”的交易.....	13
2.3.3 关于特殊行业的外国资本限制.....	14
2.3.4 日中投资保护协定.....	15
2.4 投资成本.....	16
2.5 以何种形式进行投资.....	16
3 日本税务机关税务服务概览.....	17
3.1 国税厅概要.....	17
3.2 各级税务部门介绍.....	18
3.2.1 国税厅.....	18
3.2.2 纳税部.....	20
3.2.3 征收部.....	23
3.2.4 调查查察部.....	23
3.2.5 税务大学.....	24
3.2.6 国税不服（复议）审判所.....	24
3.2.7 国税局与冲绳国税事务所.....	25
3.2.8 税务署的工作.....	25
3.2.9 纳税者支援调整官.....	27

3.3	日本国税厅所在地和联系方式.....	27
4	赴日投资应了解的税收、投资相关制度.....	27
4.1	蓝色申报.....	27
4.1.1	资格申请.....	28
4.1.2	账簿管理要求.....	28
4.1.3	蓝色申报权益.....	29
4.2	雇佣.....	30
4.3	日本入境手续相关.....	30
第二章	日本主要税种.....	32
1	法人所得征税.....	32
1.1	法人税.....	32
1.1.1	法人税概述.....	32
1.1.2	纳税义务人.....	32
1.1.3	征税所得范围.....	33
1.1.4	所得金额计算.....	34
1.1.5	税率与税额的计算.....	40
1.1.6	申报与缴纳.....	42
1.2	法人居民税.....	43
1.2.1	纳税义务人.....	43
1.2.2	征税对象.....	43
1.2.3	税率.....	44
1.2.4	申报与缴纳.....	44
1.3	法人事业税.....	45
1.3.1	纳税义务人.....	45
1.3.2	征税对象.....	45
1.3.3	税率.....	45
1.3.4	申报与缴纳.....	46
2	个人所得征税.....	46
2.1	个人所得税.....	46
2.1.1	个人所得税概述.....	46
2.1.2	征税对象及分类.....	47
2.1.3	税额计算步骤.....	48
2.1.4	所得金额计算.....	49
2.1.5	所得扣除.....	50

2.1.6	起征点、税率与税额计算.....	51
2.1.7	税额扣除.....	52
2.1.8	申报与缴纳.....	52
2.2	个人所得税.....	53
2.2.1	纳税人.....	53
2.2.2	征税所得与所得扣除.....	54
2.2.3	税率.....	54
2.2.4	申报与缴纳.....	54
2.3	个人事业税.....	55
2.3.1	纳税义务人与营业分类.....	55
2.3.2	征税所得、税率与缴纳.....	55
3	对非居民、外国法人的征税.....	56
3.1	概况.....	56
3.2	非居民征税时的国内源泉所得范围.....	56
3.3	非居民登记备案.....	57
3.4	非居民分类征税.....	58
4	消费税.....	58
4.1	概要.....	58
4.2	纳税人.....	59
4.3	征税对象、非征税行为与出口免税.....	59
4.3.1	征税对象.....	59
4.3.2	非征税行为.....	59
4.3.3	出口免税.....	59
4.4	计税依据、税率与进项税额抵扣.....	60
4.4.1	计税依据.....	60
4.4.2	税率.....	60
4.4.3	进项税抵扣.....	60
4.5	企业的免税制度.....	61
4.6	申报与缴纳.....	61
4.6.1	征税期间.....	61
4.6.2	个体经营者的申报纳税.....	61
4.6.3	非个体经营者的中期申报纳税.....	61
4.6.4	非个体经营者的确定申报.....	62
4.7	对进口货物征收的消费税.....	62

5	其他税收.....	62
5.1	固定资产税.....	62
5.1.1	纳税义务人与征税对象.....	62
5.1.2	计税依据以及税率.....	63
5.1.3	申报与缴纳.....	63
5.2	印花税.....	63
5.2.1	纳税义务人.....	63
5.2.2	申报与缴纳.....	64
5.3	关税.....	64
5.3.1	纳税义务人.....	64
5.3.2	计税依据与税率.....	65
5.3.3	申报与缴纳.....	65
5.4	汽油税和地方道路税.....	65
5.5	石油液化气税.....	66
5.6	汽车重量税.....	66
5.7	汽车税.....	66
5.8	汽车购置税.....	67
5.9	汽油交易税.....	68
5.10	轻型汽车税.....	68
5.11	不动产购置税.....	68
5.12	特别土地所有税.....	69
5.13	注册许可税.....	69
5.14	城市规划税.....	70
5.15	酒税.....	70
5.16	其他.....	71
5.16.1	石油税.....	71
5.16.2	高尔夫球场使用税.....	72
5.16.3	矿区税.....	72
5.16.4	矿产税.....	73
5.16.5	矿泉浴税.....	73
5.16.6	有价证券交易税.....	73
5.16.7	事业所税.....	74
5.16.8	继承税.....	75
5.16.9	赠与税.....	76

第三章 日本税收管理模式.....	78
1. 日本税收管理权限划分和管理机构设置.....	78
1.1 国税征管机构.....	78
1.1.1 主税局和关税局.....	79
1.1.2 国税厅.....	79
1.1.3 海关.....	80
1.2 地方税征管机构.....	80
1.2.1 自治省税务局.....	80
1.2.2 都道府县财税局或税务课.....	80
1.2.3 市町村财政局或税务课.....	80
2. 日本税收征收管理.....	81
2.1 税务登记.....	81
2.2 纳税方式.....	81
2.2.1 申报纳税制度.....	81
2.2.2 稽征纳税制度.....	81
2.2.3 源泉征收制度.....	82
2.2.4 特别征收.....	82
2.2.5 印花缴纳.....	82
2.3 征管程序.....	82
2.3.1 更正与决定.....	83
2.3.2 滞纳税与利息税.....	83
2.3.3 加算税.....	84
2.4 税务稽查.....	84
2.4.1 税务稽查流程.....	84
2.4.2 诉讼时效.....	85
2.5 税务代理.....	85
2.5.1 税理士制度.....	85
2.5.2 税理士协会.....	89
2.5.3 监管.....	90
2.6 税务争议解决.....	90
2.6.1 行政复议制度.....	90
2.6.2 税务诉讼.....	92
第四章 中日税收协定及相互协商程序.....	94
1 中日税收协定和相互协商程序概述.....	94

2	中日税收协定.....	96
2.1	适用范围.....	96
2.1.1	主体范围.....	96
2.1.2	客体范围.....	97
2.1.3	领土范围.....	97
2.2	常设机构的认定.....	97
2.2.1	场所型常设机构的认定.....	98
2.2.2	工程型常设机构的认定.....	100
2.2.3	服务型常设机构的认定.....	101
2.2.4	代理型常设机构的认定.....	102
2.3	不同类型收入的税收管辖权.....	104
2.3.1	消极所得.....	105
2.3.2	营业利润.....	106
2.3.3	海运和空运所得.....	108
2.3.4	不动产使用所得.....	108
2.3.5	财产出让所得.....	108
2.3.6	个人劳务所得.....	109
2.4	税收抵免.....	112
2.4.1	企业境外所得的税收抵免办法.....	113
2.4.2	个人境外所得的税收抵免办法.....	115
2.4.3	饶让抵免.....	115
2.4.4	实务指引.....	116
2.5	无差别待遇原则.....	117
2.6	税收情报交换.....	118
2.7	减税、免税和其他扣除.....	119
2.8	中国居民享受税收协定待遇的手续.....	119
2.8.1	税收协定备案书的提交.....	119
2.8.2	有税收协定优惠政策的情况下.....	119
3	中日税收协定相互协商程序.....	120
3.1	中日税收协定相互协商程序的法律依据及我国相关规定.....	120
3.1.1	中日税收协定相互协商程序条款.....	120
3.1.2	中国《税收协定相互协商程序实施办法》.....	121
3.2	相互协商程序的适用.....	121
3.2.1	符合条件的申请人.....	122

3.2.2	相互协商程序适用的范围.....	122
3.2.3	中国关于特别纳税调整相互协商程序的另行规定.....	123
3.3	启动程序.....	124
3.3.1	申请时效及条件.....	124
3.3.2	税务机关对申请的处理.....	126
3.4	法律效力.....	126
3.4.1	相互协商程序结果的法律效力.....	127
3.4.2	相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系.....	127
3.4.3	保护性措施.....	127
3.5	仲裁条款.....	128
4	如何做好中日税收协定争议的防范工作.....	128
4.1	什么是中日税收协定争议.....	128
4.2	中日税收协定争议产生的主要原因及表现.....	128
4.2.1	双重税务国籍.....	129
4.2.2	受益所有人身份被否认.....	129
4.2.3	营业利润与特许权使用费区分争议.....	129
4.2.4	常设机构的认定争议.....	130
4.3	妥善防范和避免中日税收协定争议.....	130
4.3.1	全面了解中日税收协定及日本国税法的具体规定.....	131
4.3.2	完善税务风险的内部控制与应对机制.....	131
4.3.3	与日本国税务当局开展充分的沟通与交流.....	131
4.3.4	寻求中国政府方面的帮助.....	131
4.3.5	寻求税法专业人士的帮助.....	132
第五章	转让定价实务操作准则.....	133
1.	定义与基本准则.....	133
1.1	定义.....	133
1.2	基本准则.....	135
2.	调查.....	136
2.1	调查方针.....	137
2.2	调查时应注意的事项.....	137
2.3	海外关联明细表的递交情况的讨论.....	138
2.4	调查时应检查的文件资料.....	138
2.5	适用核定利润及同业询问检查时须注意的事项.....	139
2.6	资金借贷交易.....	141

2.7	基于可比非受控价格法和同等方法对资金借贷交易的讨论.....	141
2.8	劳务提供.....	141
2.9	企业集团内劳务提供的处理.....	142
2.10	基于成本加成法和同等方法讨论劳务提供交易.....	143
2.11	调查时应该讨论的无形资产.....	145
2.12	对无形资产的形成、维继及发展的贡献.....	145
2.13	无形资产的使用许可交易.....	146
2.14	成本分摊协议.....	146
2.15	成本分摊协议的处理.....	147
2.16	关于成本分摊协议的注意事项.....	147
2.17	在成本分摊协议中使用现有的无形资产.....	148
2.18	检查与成本分摊协议相关的文件等.....	148
2.19	海外关联企业的捐款.....	150
2.20	存在价格调整款等情况下的注意事项.....	150
2.21	外国税务当局计算的对价金额.....	150
2.22	调查与预约定价申请的关系.....	151
2.23	转让定价征税和所得的内外区分.....	151
2.24	资本弱化.....	151
2.25	与过大利息支付税制的关系.....	151
2.26	预提所得税.....	152
2.27	消费税.....	152
3.	确定独立交易价格时的注意点.....	152
3.1	选择最恰当的方法的探讨.....	153
3.2	独立交易价格的计算基本三法的优点.....	153
3.3	差异的调整方法.....	154
3.4	使用了无形资产的海外关联交易的可比交易筛选.....	155
3.5	存在多项可比交易时独立交易价格的决定.....	155
3.6	利润分割法下共同费用的处理.....	155
3.7	剩余利润分割法的运用.....	156
3.8	交易净利润法的运用中可比交易的选择.....	156
3.9	交易净利润法下与销售相关的销售费用及管理费用.....	156
3.10	核定征税时的注意事项.....	157
4.	针对海外转移所得的处理.....	157
4.1	处理收到海外转移所得的返还时应注意的问题.....	157

4.2	对应调整返还款的处理.....	158
4.3	由对应调整引起的向海外关联方支付返还款的处理.....	158
5.	预约定价程序.....	158
5.1	预约定价基本方针.....	159
5.2	预约定价申请.....	160
5.3	资料的报送.....	160
5.4	翻译资料的报送.....	162
5.5	预约定价申请书的补正.....	162
5.6	预约定价申请书的递送等.....	162
5.7	预约定价涵盖年度.....	162
5.8	预约定价申请的修正.....	162
5.9	预约定价申请的撤销.....	162
5.10	预备会谈.....	163
5.11	预约定价审查.....	163
5.12	关于预约定价的相互协商.....	164
5.13	税务局负责部门之间的交流、协商.....	165
5.14	当进行预约定价及预约定价手续问题处理.....	165
5.15	预约定价审查结果的通知.....	166
5.16	预约定价的效果.....	167
5.17	报告书的递交.....	167
5.18	报告书的处理.....	168
5.19	价格调整.....	169
5.20	预约定价的修订.....	169
5.21	预约定价的终止.....	169
5.22	预约定价的更新.....	170
5.23	预约定价涵盖年度以前的各纳税年度的适用.....	170
5.24	总分公司间交易的适用.....	170
5.25	法人被纳入合并企业集团的处理.....	171
	参考文献.....	173

第一章 日本税务概况及赴日投资主要 关注事项

本章主要介绍中国居民（包括企业）赴日投资相关需要了解的基本事项，包括日本的投资环境、赴日投资应注意点、日本税务机关的税务服务以及应了解的税收、投资相关的概念。

1 中国居民赴日投资相关介绍

1.1 日本投资环境概述

上世纪 90 年代，随着经济全球化的进程，以中国为首的各新兴国家均得到迅猛发展，但是，在日本，随着泡沫经济的结束日本国内经济的萧条成为很大的课题。在这种背景下，作为激活经济的政策措施，日本政府开始积极促进对日直接投资，并在 1994 年设立了对日投资联席会议，由内阁总理大臣出任议长，经济财政政策担当大臣出任副议长。在该联席会议的领导下，通过完善企业并购相关各种制度，促进土地、人才的流动，推进税制改革等举措，再加上金融、通货紧缩导致的日本企业股价萧条的外部因素，其结果营造出日本企业相对易于收购的大环境，从而自 1999 年下半期开始对日直接投资逐步发展起来。

进入 2000 年，日本政府将对日直接投资相关调查和企划工作从经济企划厅转移到新设立的内阁府，这一举措推进了对日直接投资的进一步发展。2003 年，当时的内阁总理大臣在施政方针演说中，提出了“力争在 5 年后，即到 2006 年将 2001 年底的对日直接投资余额 6.6 兆日元增加一倍”的方针。为了配合实施此方针，又详细制定了《对日投资促进方案》，主要包括①重新厘定行政手续、②营造包括 M&A 能够顺利实施的业务环境、③改善雇用、生活环境、④国家对地方招商体制实施支援、⑤对内外发布招商信息等。其结果，2006 年底对日投资余额基本达到了预定目标，实现了 12.8 兆日元。

另外，2006 年对日投资联席会议，为进一步促进对日直接投资，还制定了“力争在 2010 年底将对日直接投资余额与 GDP 比实现倍增 5%左右”的新目标。根据该联席会议精神，重新制定了《对日直接投资提速方案》，主要内容包括①以地域为基点提升促进经济增长和提高生活质量、②打造可以胜出世界各国招商竞争的投资环境、③对内对外积极发布招商信息等。为此，对日直接投资得以顺利的增长，到 2010 年底，对日投资余额达到了 17.5 兆日元。

日本政府于 2013 年的《日本再兴战略》中提出，到 2020 年将对日直接投资余额提高到 35 兆日元。为实现目标，日本陆续推出各项激励政策，包括 2015 年度开始下调法人税率、进行法人税改革；对农业、医疗、能源、雇佣等所谓“基础规定”进行大力改革；积极引入有利于发展日本的新商务模式和尖端技术研究的外国企业等。



图 1 对日投资额（资产）



图2 外国企业对日投资行业

1.2 日本作为投资地的魅力

对日直接投资顺利增长，那么对于外资企业来讲，在日本投资开展业务，究竟有什么好处？

根据日本贸易振兴机构《投资日本的五大理由》显示，外资企业对于在日本开展业务，就日本的魅力主要列举了如下几项：①经济再次成长；②成熟的巨大市场；③创新枢纽地；④优异的商业基础设施；⑤社会稳定、生活环境良好。

1.3 日本政府促进对日直接投资的举措

如前所述，日本政府在过去为促进对日直接投资采取了一些措施，那么现任日本政府又在采取什么举措呢？

日本政府从2010年通过若干个战略性的内阁决议，包括2010年6月通过的“新成长战略”、2011年12月通过的“日本再生的基本战略”、以及2012年7月的“日本再生战略”，其主要内容包括减少法人税收负担的同时扩大企业的权益。通过这一系列的政策，日本政府实现“引进日本的人、财、物在今后10年内达到倍增”的目标。

为实现此目标，制定了如下具体实施方案，主要包括①亚洲基地选址促进事业费补助，②国际战略综合特区。

亚洲基地选址促进事业费补助具体是指，将对日本经济有重大影响的地区总部或研发基地等具有高附加值的机构设在日本的，对该集团企业给予补助。国际战略综合特区，希望可以实现在特定的区域将今后制成日本经济增长的产业和功能集结起来，在被指定的区域，提供规定上的特别措施、法人税的减免、财政上的支援、利息补给制度等。

日本政府为支援外资企业的对日直接投资，在日本贸易振兴机构（JETRO）设立了“对日投资商务支持中心”，作为信息提供窗口，提供在日设立公司、合并、收购、建厂设店等投资所需相关信息。

JETRO 作为对日直接投资促进的核心机构，主要在如下方面提供相关支援。①提供日本的商务环境、信息；②通过境外事务所与对日投资关心企业接触（在中国的事务所有：广州、上海、大连、青岛、北京、武汉、香港）；③通过和国内外专家的合作提供市场调查和商业模型决策等咨询；④无偿提供临时办公场所等；⑤鼓励已在日本投资的外资企业对地方实施再投资；⑥援助地方政府招商引资；⑦设立亚洲基地选址促进事业费补助办公室，负责办理相关业务等。

近年来，由于来日本投资的外资企业将东京以外的地区作为投资首选地的情况增多，为积极应对，JETRO 在官方网站上可设了地方投资支援 NAVI，提供日本各地的产业魅力、规模、研发机构、投资鼓励政策、基础设施状况等信息。

以 2020 年东京奥运会和残奥会为契机，内阁总理大臣出席召开对日直接投资促进会议，拟定了日本对外招商的 5 个承诺，以保障外国投资者在日的无障碍的生活。

第一承诺：在百货店、超市、便利店等可以用外语选购商品，生病的时候可以用外语安心就医，乘坐汽车、电车或巴士的时候无语言障碍；第二承诺：访日外国人在街头，可以无需与我国通信商签订合同，

免费地利用无线局域网；第三承诺：为了使国外企业在日本更容易地建立商务据点和研发据点，在所有的地方机场，创设只要通过简单的联系，便可以建立据点的环境；第四承诺：在完善外国人子女在日教育环境的同时，努力使在日受教育者可以通过英语无障碍的交流；第五承诺：完善对日进行过巨大投资的企业与政府沟通的体制。

于此同时，将日本政府和全国的地方自治体融为一体，形成日本的招商引资网。

1.4 中日经贸及税收合作

1.4.1 中日经贸合作

中日两国贸易往来历史悠久，新中国成立后，中日贸易是在民间贸易基础上发展起来的，经历了 20 世纪 50 年代的民间协定贸易时期，60 年代的友好贸易和备忘录时期。在此期间，由于受两国关系非正常化的影响，双边贸易规模很小，到建交前的 1971 年只有 8.7 亿美元，而 1950—1971 年中日贸易额累计也仅有 63.7 亿美元，贸易商品主要是肉类、农副产品、化学产品、冶金产品等。

自 1972 年中日邦交正常化以后，特别是 1979 年我国实行对外开放政策以来，在良好的外交关系的指导下，中日贸易有了突飞猛进的发展。日本的资金、技术、设备和管理经验与中国广阔的市场和丰富、优质的劳动力相结合，结出了双边经贸合作的丰硕成果。近年来两国经贸合作规模不断扩大，互利互补的合作关系日趋紧密，也为两国的经济发展带来了实实在在的利益。虽然日本对华贸易中保护主义色彩严重，技术出口限制较严，但展望中日贸易的发展，有利条件有很多，中日贸易发展前景是良好的。

中日经贸关系发展呈现如下特点：

(1) 双边贸易额大幅度增长

中日贸易额呈跳跃式增长。1972 年突破 10 亿美元，1981 年突破 100 亿美元，1991 年突破 200 亿美元，1996 年再创新高，达 601 亿

美元。2002 中日贸易额首次突破 1000 亿美元大关，达到 1019.1 亿美元。2004 年中日贸易总额为 1678.7 亿美元，2005 年达到 1844.5 亿美元，日本列欧盟、美国之后，成为中国第三大贸易伙伴。2006 年，中日贸易额首次突破 2000 亿美元，达 2073.6 亿美元，较上年同期增长 13%。日本继续保持中国第三大贸易伙伴的地位。2010 年中日两国间的贸易总额为 3018.5 亿美元，同比增长率 30%，中国也成为日本不可撼动的第一大贸易对象国。

(2) 贸易结构不断优化，机电产品成为进出口主要商品

在中国对日出口商品中，原材料的比重逐步降低，纺织、机电、光学医疗设备等工业制成品的比重大大提高。矿产品对日出口占中国对日本出口总额的比重由 1992 年的 20.06% 下降到 2005 年的 3.38%；机电、音像设备及其零件、附件对日出口的比重由 1992 年的 4.36% 提高到 2006 年的 33.7%，机电产品成为中国对日出口第一大类商品。中国从日本进口的商品始终以高附加值的工业制成品为主，其中机电、音像设备及其零附件的占比已经超过 50%。

(3) 经贸联系不断扩大，贸易形式更加多样化

从 20 世纪 80 年代起，两国的经贸关系已从单纯的货物贸易扩大到包括货物贸易、技术贸易、相互投资、政府资金合作的全面经济合作，如加工贸易、综合性的长期补偿贸易，石油、煤炭等领域的合作。这些新的合作方式，有力地促进了中日贸易。目前中国是日本的第一大贸易伙伴，而日本是中国吸收外资、引进技术的主要来源国之一。

1.4.2 税收合作

(1) 中日税收协定的谈签及维护

《中日税收协定》于 1983 年 9 月 6 日在北京签订并于次年 6 月 26 日执行。这是自新中国成立以来，第一份双边税收协定，标志着中国的税收制度的与时俱进，同样也代表随着改革开放政策的不断深入，社会主义市场的逐步建立和完善，具有划时代的意义。同时《中日税收协定》的成功签订，也为中国在随后与其他国家的双边税收协

定设立了标准提供了参考。在与日本签订《中日税收协定》后的 30 多年里，我国又陆续的与 100 多个国家和地区签订了避免双重征税协定。

自协定签订后的 30 多年中，为了使得《中日税收协定》更加完善，中日政府及税务机关积极协作共同努力，对协定的相关内容进行了修改和解释：1984 年财政部税务总局发表了关于中日税收协定实施前的合同中税收规定的处理意见（财税外 1984 第 173 号）、1997 年国家税务总局对《中日税收协定及其议定书》有关条文进行解释（国税函〔1997〕429 号）、2005 年财政部提出了关于贯彻执行中日税收协定若干问题的处理意见，2012 年国家税务总局发布了关于中日税收协定适用于日本新增税种的公告。《中日税收协定》的不断更新，即满足了时代发展的要求，也符合中日双方民众的需求。

（2）解决两个纳税人双重征税方面的合作

2005 年 4 月，中日两国签署了中日第一例双边预约定价协议，这也是中国的第一例双边预约定价协议其具有里程碑式的意义。协议从开始酝酿到磋商成功整整历时 3 年，最终由中日两国税务主管部门批准。该案例填补了中国在双边预约定价和双边磋商史上的空白，更为重要的是，这份协议的成功签署也为中国税务机关在处理双边预约定价等问题上提供了宝贵的经验和指导意义。

在随后的几年里，中国与丹麦、韩国等国相继达成了双边预约定价安排，截至 2009 年底，5 年期间中国相继签署了 12 个双边预约定价安排；到 2014 年 12 月份，这一数字已达到 43 个。

时隔一年，中日两国税务机关又首次成功完成苏州某日商独资企业和山东某中日合资企业转让定价征税双边磋商，并于 2007 年 3 月经中日两国主管税务当局确认生效。中国主管税务机关在调查过程中发现，两家日系生产型企业在存货，有形资产和无形资产（技术使用费）等方面向日本母公司支付的费用过高，存在利润转移的嫌疑，为此开展了转让定价立案调查。就此问题两国税务当局开展了多轮双边

磋商，最终成功避免了双重征税。这次磋商开创了中日因转让定价调查调整的双边磋商的先河。

自中日第一例双边定价协议成功签署后，中日双方也常常举行定期及不定期的税务机关高层研讨会。如 2012 年 6 月，时任国家税务总局肖捷局长就加强中日税务合作和大企业税收管理等议题与日本国税厅川北力长官在北京共同主持第 18 次中日税务局长会议。会议中中日双方并分别代表两国税务主管当局正式签署了一例转让定价相应调整协议。

中日双方的税务高层交流不仅是为了相互学习相互借鉴，同时也是证明中日双方税务机关的精诚合作共同努力，致力于避免对中日企业双重征税，为企业避免双重征税提供新的有效的实务工具和援助。

（2）解决双边双重不征税问题上的努力

近几年来，在税基侵蚀与利润转移（BEPS）问题上，中日双方税务高层也频繁走动。如 2016 年 4 月，国家税务总局副局长王秦丰就与日本国税厅长官中原广就税制改革、税收征管、税基侵蚀与利润转移（BEPS）行动计划等议题进行了交流、2015 年 10 月国家税务总局副局长张志勇会见了日本国税厅审议官贝塚正彰和日本财政部参事官田中琢二等一行，双方就税基侵蚀与利润转移（BEPS）项目成果、BEPS 后续阶段国际税收课题等问题进行了交流。

中日双方在 BEPS 等问题上的高层互访、深入交流旨在互换最新经验、交换各自看法从而确保企业不会利用两国税收制度上的差异或不足而对中日两国税基进行侵蚀。

随着中日双方税务高层间的交流越来越频繁，两国民间的税法学术交流、互访研讨等活动也逐步开展了起来。每届两国高校间的“中日税法国际研讨会”的举行都会吸引中日两国高校中的税法学专家前来参加，双方也会群策群力为中日两国的税法合作进言献策。各地的国税分局的税务精英也会赴日本参加国际组织涉税项目培训学习先进经验。此外，两国的会计师事务所为能够为中日企业提供更好的服

务，也展开各种交流互访互换活动，相互学习、了解两国的税法及中日间的税收协定等。

2 对日投资应该研究探讨的事项

对日投资应该研究探讨的主要事项如下所述。

2.1 投资目的

对日投资首先必须明确其投资目的。

在日本正常开展业务，做好相关的可行性研究是必不可少的。预定在日本开展何种业务，通过何种方式达到投资及盈利目的，都须加以明确。

2.2 是否满足投资所需条件

并非任何公司都适于进行对日投资。只有具备条件的公司才能实现对日投资。

2.2.1 中国国内的条件

在对日投资前，首先在中国国内就必须满足一定的条件，且需要经中国商务部等部门的审批。

发展改革部门的境外投资核准程序主要包括境外竞标或收购项目所适用的事先报送项目信息报告程序以及境外投资项目核准程序。除国有企业所涉及的国有资产监督管理机构的核准程序需最早取得之外，境外投资所需核准程序中发展改革部门的核准程序是最先进行的，发展改革部门的核准是之后的商务部门及外汇管理部门核准的前提。但是，如下所述，中央企业的部分境外投资项目不需要发展改革部门审核，中央企业本身即核准机构，仅需将其核准结果向发展改革部门备案即可。

2.2.2 日本国内的条件

在日本设置营业场所(设立法人等)进行投资时，首先需要取得在日本的在留资格。为了取得在留资格，需要设立作为开展业务活动的

营业场所的法人等。换言之，在取得在留资格前，需要设立公司等，为赴日开展业务活动作做好准备。

具体来说，先通过短期商务签证入境日本，设立法人之后，取得在日本的在留资格。这种情况下的在留资格，应该是属于取得“投资·经营”的在留资格。在取得该类在留资格时，有关方面会对在日开展业务所作的可行性研究进行审查。同时，这种情况下，需要持续性地在日本进行大约 500 万日元左右的投资（用于房租、员工的工资等）。

2.3 外国投资者到日本投资的限制

日本政府 1980 年废止了通称《外资法》的法律，放松对日投资的限制，从原来的“原则上限制”一举转换为“原则上自由”。

特别是 2001 年开始执政的小泉内阁打出“5 年内使对日投资额增长一倍”的目标，并制定了“对日投资促进方案”。根据方案，设置了对日直接投资综合服务窗口（InvestJapan 窗口），同时作为限制放缓的环节，设置了结构改革特区。据此，引进优秀国外科研人员和 IT 技术人员得以顺利实现，进一步加速了放松对日投资限制的步伐。

根据 2010 年 6 月内阁决议通过的“新成长战略”，同年 11 月为促进日本国内投资和创造新的雇佣机会，公布了“日本国内投资促进方案”，据此简化了外国企业设立时的行政手续、放宽了人材引进的条件等，通过一系列的限制放宽措施，进一步促进了对日投资。受此影响，2011 年 12 月选定了综合特别区域（国际战略综合特区和地域活性化综合特区）的第一批指定对象区域。以引进亚洲地区总部和研发基地为目的，东京都作为“亚洲总部特区”等，在 7 个国际战略综合特区内，除给予企业所得税减税、财政和金融上的支援外，还出台了一些放宽对日投资限制的例外措施。由此，对日投资限制措施的放宽进一步加速。

在这样的大环境下，目前对外国企业，大部分的行业已实现自由准入，但对日投资的限制依然存在。主要分为 2 大类：“外汇及国外贸易法”（以下简称“外汇法”）和行业特有的限制。

外汇法中，主要是对可能损坏国家安全的行业和对自由准入实施保留行业的限制。

另外，行业特有的限制，又分为 2 类：一类是公共设施等的个别行业法中所包含的外资限制（出资比例等），另一类是不管是否为外资从公共卫生、保健、风纪等角度需要取得自治体知事等事先许可、备案。

2.3.1 《外汇法》中的限制

2.3.1.1 对日直接投资的形式

对日直接投资的形式有以下 3 种。

- 1) 设立法人等。
- 2) 取得已有公司的股份及合作。
- 3) 收购已有公司。

上述 2)、3) 中，取得日本已上市公司 10% 以上的股份，或从非外国投资者手中取得日本国内非上市公司的股份等情况，属于对日直接投资，要受规定的限制（详细条件如下表）。

表 1 外汇中对日本直接投资限制规定

《外汇法》上的需要事前备案、事后报告等的条件	
1	通过取得日本国内上市公司的股份，持股比率（包含与取得股票者有特殊关系的人员所持有的股份）达到 10% 以上的。
2	从非外国投资者手中取得日本国内非上市公司的股票或者股份。
3	个人变为非居民后，将其属于居民时所取得的日本国内的非上市公司的股票或股份转让给外国投资者。
4	持有日本国内公司的股票或者出资额的三分之一以上，对于该公司经营目的的实质性变更表示同意。

5	作为非居民个人或外国法人的外国投资者，在日本国内设分公司、工厂等其他经营场所，或者对其经营类别、经营目的进行实质性变更。（银行、外国保险业务、煤气业务、电力业务、外国证券公司除外）
6	向日本国内法人实施超过 1 年期间的金钱借贷，贷款金额超过 1 亿日元（贷款期间超过 5 年）或者 2 亿日元（贷款期间 5 年以下）（金融机构业务范围内的贷款或者既不属于非居民个人也不属于外国法人的外国投资者的日元计价的贷款除外）
7	通过特定形式取得国内公司的公司债券
8	取得根据特别法而设立的法人所发行的出资证券

（出自经济产业省、日本银行 HP）

原则上上述任何一种形式，如符合下述“（2）投资时需要事先备案、事后报告等”，必须进行事先备案或者事后报告。

2.3.1.2 投资时需要事先备案/事后报告等

《外汇法》是适用于发生在日本和外国之间的“资金移动”、“物质/服务移动”等对外交易的法律。因 1998 年 4 月《外汇法》的大幅度改革，以前主要是资本交易所要求的“事先备案/许可制”，原则上被废止。

鉴此，目前外国投资者在日本进行直接投资时，根据《外汇法》和《有关对外直接投资等的命令》等，虽然尚有一部分行业需要“事先备案”，但是原则上是在对外交易之后，把交易内容汇报给财务大臣以及业务主管大臣等，即所谓的“事后报告”。

“事先备案”或者“事后报告”的手续，根据《外汇法》第 27 条第 1 款或第 55 条之 5 第 1 款等规定，要通过日本银行向财务大臣以及业务主管大臣办理。

（1）需要“事先备案”的交易

对日直接投资相关的“事先备案”中，财务大臣以及业务主管大臣为审查是否会对日本的安全等产生影响，所以从日本银行受理备案申请之日起 30 天内，应注意不能开展申请备案的交易或者行为。

需要进行“事先备案”的主要行业如下。

表 2 需要事先备案的行业

限制的原因	对象行业
国家安全	武器、飞机、原子能、宇宙开发相关的制造业、移作军事用途的可能性较大的通用产品制造业
公共秩序	电力业、煤气业、供热业、通信业、广播业、自来水业、铁路业、旅客运输业等
公众安全	生物学制剂制造业、警备业
顺畅的经济运营	农林水产业、石油业、皮革/皮革制品制造业、航空运输业、海运业

(2) 需要事后报告的行业

必须在实施对日本直接投资相关的交易或行为之日的次月 15 日之前（次月 15 日为休息日的，为前一个工作日），通过日本银行向财务大臣和行业主管大臣提交报告。

很多行业都属于“事后报告”。具体内容请参见附表三的“行业规定”。

2.3.2 不需要“事先备案”、“事后报告”的交易

符合以下条件的，即使属于对日直接投资，也不需要进行事后报告、事先备案。

因赠与或继承而取得公司股票/股份、依据特别法设立的企业法人发行的出资证券、贷款债权或公司债券时。

因持有非上市公司股票或股份的企业法人的合并，存续法人或新设法人取得股票或股份时。

申请上市后，在正式上市前取得因募集或者被售出的非上市公司的股份，而导致与关联公司等合计出资比例不足 10% 时。

因取得仅需要事后报告的非上市公司的股票或股份，而导致与关联公司等合计出自比例不足 10% 时。

设立的分公司等中，企业目的符合事后报告业务种类的，及其他等。

（其他条件的详细内容，请参见“对日本国内直接投资等的相关政令”第3条第1款，“对日本国内直接投资等的相关命令”第3条第1、2款等）

2.3.3 关于特殊行业的外国资本限制

对于不同行业的限制，可以分为2大类。一是以公共基础设施等为主体的个别行业法中对外资的限制，二是不管是否为外资，从公众卫生、保健、风纪等的角度上需要向自治体知事等的事前许可、备案。

2.3.3.1 个别行业法的外资限制

对象行业主要是有关公共基础设施，对外国投资者的出资比例等有限制。

表3 外国投资者需要事先备案的行业

行业	对外资的限制	相关法规
广播业	外国企业及外国企业拥有1/3以上表决权的日本国内企业不能取得广播业的经营许可	广播法
电信业	外国人、外国人作为法人代表的法人、外国人占董事1/3以上的法人、外国人拥有1/3以上表决权的法人不能取得无线广播经营许可 作为NTT持股公司的日本电信电话，禁止外国人持有1/3以上的表决权	电波法 NTT法
航空业	外国人占董事1/3以上的法人、外国人或外国企业占1/3以上表决权的法人所拥有的飞机不能进行登记	航空法
物流	外国人占董事1/3以上的法人、外国人占1/3以上表决权的法人不能作为国际、国内货物运输业者进行登记	货物利用运输事业法
金融业	金融业、证券业、保险业需要进行审批和登记	银行法等
电力、煤气、电气、自来水	需要获得经济产业大臣或者厚生劳动大臣的批准	电气事业法等

2.3.3.2 公众卫生、保健、风纪等角度上的外资限制

以下行业，不管是否为外资，基于公众卫生、保险、风纪等的观点，在开始营业前，必须到所在地自治体的知事或者行政当局申请办理事先批准、备案。主要行业如下：

表 4 内外资需要事先批准、备案的行业

分类	行业	相关法律法规	批准等	受理窗口
公众卫生	饮食店经营业、咖啡馆经营业； 乳制品销售业、肉食品销售业、 海产品销售业；豆腐制品销售业； 其它食品制造业；	食品卫生法	知事(日本各都道府县的行政首长)批准	保健所
	豆腐相关制品销售业； 点心制造销售； 冰淇淋产品的销售业； 海产品加工销售业；	食品卫生法	向保健所备案	保健所
	美容美发业； 公共浴池； 酒店业；	环境卫生法	知事批准	保健所
保健	药店、医药产品等的一般销售业； 药材销售；	药品法	知事批准	保健所
风纪	有歌舞表演的餐馆、饮食店； 咖啡馆、俱乐部、舞厅、酒吧； 麻将馆、弹子房、游艺场等；	风俗营业法	公安委员会、批准	警察署
公共安全	当铺；	当铺营业法	公安委员会、批准	警察署
	文物销售业；	文物营业法	公安委员会、批准	警察署
	猎枪、气枪的销售等；	武器等制造法	知事批准	警察署
财政	烟草销售业；	烟草经营法	财务省财务局长、批准	日本烟草产业股份公司
	酒类销售业；	酒税法	税务署长批准	税务署
	粮食销售业；	粮食法	知事注册	市町村
其他	一般旅游业；	旅游业法	国土交通大臣、注册	陆运局常驻代表机构
	人才派遣业；	人才派遣业法	厚生劳动大臣、批准	公共职业介绍所

2.3.4 日中投资保护协定

中国和日本签订了投资协定。该投资协定的内容包括了保护投资者所开展业务和投资财产，投资时的国民待遇和投资准入自由等。该协定 1989 年 5 月 14 日开始生效。

日本的法制制度十分完善，投资环境良好，截至目前，日本尚未出现根据投资保护协定的国际投资仲裁（国家对投资者的仲裁）被起诉的案例。

目前，有关《日中投资保护协定》，存在诸如“有关投资设立批准的阶段，仅有最惠国待遇，没有有关内国民待遇的规定”、“没有相关规定来明确诸如要求技术转让等的禁止要求履行有关投资活动的特殊政策”、“有关国家对投资者的仲裁，把委托仲裁的事先协议局限于（例如，工业用地的）征用补偿额的纷争（即，征地本身正确与否不属于仲裁对象）”等问题，有待进一步改善。现在，日中韩投资协定的签订自 2007 年起已开始交涉，为尽快实现新协定的缔结，协商尚在持续进行。协定一旦签订将取代日中投资保护协定。

2.4 投资成本

在进行可行性研究中，虽然也会就成本方面的内容进行讨论，但是还是有必要对业务运作中所需成本事先进行确认。

成本中比较重要的部分，主要有房租等办公室的经费、人工费（包括工资、奖金以及社会保险等费用）、税款等。另外，日常生活所需要的成本也需考虑。

根据所投资地域（东京或者名古屋等）会有差异，但作为概算，房租等办公室的经费，一年大约在 3 百万日元～（100m²）；人工费，平均每个员工的年薪为 7 百万日元～；法人税率约为所得的 40.69%。

2.5 以何种形式进行投资

投资方式，主要有设立常驻机构、分公司、股份公司等方式。

如果以收集信息为主要目的的话，则可以考虑设立常驻机构；从事进出口等由中国企业直接进行营业为目的的话，则可以考虑设立分

公司；以在日本为主体资格进行营业为目的的话，则可以考虑设立股份公司等。包括中国企业在内的海外企业，在日本连续从事经营活动有以下 2 种方式①设立子公司（现地法人形式），②设立外国公司的营业所（分支机构形式）。

中国的外商投资企业必须得到政府的审批才能设立（许可主义），而日本的公司没有这种规定，无论是内资企业、外资企业或者个人设立公司，只要到公司住所地所辖法务局提交必要文件申请，即可设立公司（准则主义）。外资企业、内资企业和个人没有特别区别。但是，从事广播这样的业务，对外资持股的比例会做出限制。另外，在需要营业许可的产业领域，必须另行取得主管机关的许可。取得营业许可并不是公司设立的条件，可以先设立公司后取得营业许可。

日本的公司大部分是株式会社。除此之外还会有持份会社，持份会社又分为①合名会社②合资会社③合同会社。合并会社的全体出资人、合资会社的部分出资人要对公司债务承担无限责任，因此这两种公司形式不常用。合同会社是依据 2005 年的公司法而引入的公司形式，全体出资人都承担有限责任，这一点与株式会社相同，而且，根据母公司所在国的法律制度，税务上有的不把合同会社视作区别于母公司的法律主体，合同会社的损益可算入母公司，从合同会社的分红只是视作公司内部的资金转移，从而有利于母公司所在国的税收，因为上述观点合同会社常被采用。

3 日本税务机关税务服务概览

3.1 国税厅概要

国税厅设立于 1949 年，主要负责日本国内税收事宜的行政机关。国税厅是由本厅（中央官厅）以及全国的共 11 个国税局、冲绳国税事务所和 524 个税务署组成。

长官官房负责人事、会计、福利、以及整体组织结构相关的行政管理，同时也负责起草和制定各项税务行政相关的整体综合性运营方针。

随着经济活动范围的扩大和全球化以及高度信息化的发展，税务行政所处的环境也越来越严峻。在如此严峻的环境下，为保证纳税行政管理的合理性和公平性，作为税务组织机构中的核心部门，长官官房的责任也日益重大起来。

3.2.1.2 总务课

主要负责国税厅总体的工作，包括各样税务行政整体的综合性调整业务，国税厅的机构和人员编制，进行运营相关的调查并起草和制定相关计划，税理士（相当于中国的税务师）制度的操作，管理行政文书，信息公开与个人信息保护以及国会应对窗口等。

3.2.1.3 人事课

承担国税厅职员的任免、工资、惩戒、服务、其他人事与道德以及训练相关工作。

3.2.1.4 会计课

负责国税厅整体的预算要求和决算，全国规模的物品等的调配，全国税务署的办公楼、职工宿舍的整备工作。高效税务行政所必要的预算的确保、设施、物品等的整备。

3.2.1.5 企划课

作为实现电子政府的一环，企划课负责推进电子申报等业务，将来要实现纳税人在家中也可以通过互联网进行电子申报。除此之外，还负责起草和制定税务行政的长期的运营方针，为对应高度信息化，以及还负责财政经济状况的调查，海外税务行政相关的调查，以及各种税务统计。

3.2.1.6 参事官

负责国税厅信息系统的整备、管理相关工作。

在国税厅，为实现税务行政的高度化（高级化）与高效化，运用信息系统进行大量的信息储备、管理和多角度分析，并随时调用数据分析使用。

3.2.1.7 广报广听官（宣传）

为提高纳税意识、普及税务知识，负责制作相关手册、视频等材料，通过电视、广播、报纸、杂志以及互联网展开纳税宣传活动。另外，了解和把握纳税人对税务行政的需求，争取改善和提高纳税人的便利性，促进纳税人和国税当局双方的意见和信息交换。在申报纳税制度下，广报广听与税务磋商与税务调查一样，有着重要的意义。

3.2.1.8 国际业务科·相互协议（磋商）室

国际业务科负责与外国税务机关实施基于税收协定的情报互换，出席经合组织（OECD）税务管理者委员会、亚洲税收管理与研究组织（SGATAR）等国际会议，对发展中国家提供技术上的协助。

为避免双重征税，相互协议室负责与外国税务机关进行基于税收协定的磋商。

3.2.1.9 税务协商官

负责起草和制定税务相关的电话咨询业务。此外，还负责更新和补充国税厅官方网站上记载的税务自动回复系统（tax+answer，税务相关常见问题）的回复内容。

3.2.1.10 监督评价官室

建立对国税厅的事务运营全面性和综合性的精神，为税务行政的更新和改善负责相应监管并开展考核和评价工作。国税厅的考核评价，以国税厅的使命和国税厅的事务实施标准与准则作为原则，以财务大臣制作发表的“国税厅实绩评价实施计划”基础具体实施和开展。

3.2.2 纳税部

纳税部负责起草和制定日本国内税征收相关事务，指导监督国税局、税务署，统一解释法令等工作。纳税部夜以继日的努力研究如何

迅速应对经济活动的全球化、高度信息化以及国民生活方式的变化等经济社会构造变化。

3.2.2.1 纳税总括（综合管理）课

负责纳税部整体的基本方针的决定，以及纳税部各课负责管辖事务及其施策等综合调整事项。此外，负责资料信息事务，制定大额疑难案件调查计划并提供指导和监管相应处理。为确保对应经济活动的扩大化、国际化、高度信息化的进展应对的适当性，以及纳税部整体高效且平衡地发挥作用，从事务系统横向角度，作为事务的企划·立案及整合部门，推进高效的事务运营。

3.2.2.2 个人纳税课

负责计划和制定所得税（不包括转让所得、山林所得相关的所得税及源泉所得税，下同）和个人工作者相关的消费税事务，指导监督相关事宜，负责解释相关所得税法令等。在应对经济活动的广域化、国际化，高度信息化的同时，对于调查有困难的高额、恶性案件进行有组织性的调查和有关课室的联合调查。

3.2.2.3 资产纳税课

负责计划和制定继承税、赠与税、转让所得与山林所得相关的所得税，以及许可注册税等相关的事务，并指导监督相关事务，负责解释相关法令。资产纳税课具有掌管税目多，案件对象金额较大且具有突发或偶发等特点。此外，由于财产种类多、海外资产所有者增加等原因，随着近年社会经济形势变化导致案件更加复杂调查更有难度，而且需要长期管理的案件也增多。结合前述特性和状况，对于包括调查事务的各项事务，注意平衡地实施安排的同时，积极开展有效、高效的安排。

3.2.2.4 资产评价企划官

负责计划和制定继承税及赠与税相关的财产评估，并指导监督相关事务，负责解释相关法令。

日本国税厅选择路线价法作继承税与赠与税的征税标准。为反映土地价格的变动动向，该部门根据地价公示价格、买卖实例价格及房地产行业专家的建议价格，每年对路线价进行更新的工作。

3.2.2.5 法人纳税课

负责计划和制定法人税、地方法人税、法人相关的消费税以及源泉所得税相关事务，并指导监督相关事务，负责法人税、地方法人税以及源泉所得税的法令解释工作。

随着将来预计法人数量增多，以及经济活动的广域化、全球化、高度信息化的发展，法人纳税课也致力于其相应问题的应对方案。

3.2.2.6 消费税室

负责消费税的法令解释和事务运营相关调整工作，负责计划和制定各项间接税（印纸税、汽油税等 10 个税目）相关事务，提供指导和监督并负责解释相关法令等业务。

3.2.2.7 审理室

负责日本国内税（不包括酒税，下同）相关法令的适用，以及有关国内税的不服申诉（复议）和诉讼相关工作。随着经济活动的日益广域化、全球化和高度信息化，案件的复杂度和难度也增大，因此对以法律、经济等高端专业知识为依据的事务处理需求也增多。

3.2.2.8 酒税课

负责计划和制定酒税相关工作，提供相关指导监督，负责解释相关法令。还负责酒类制造和销售的许可相关工作，以及和酒类产业的行业行政事务等工作。也致力于解决如何激活中小企业居多的清酒、烧酎等酒类制造业及酒类销售业，如何对经营创新的企业提供支援，适当放宽相应限制制度和其应对方案，以及酒类容器的环保回收利用等问题。

3.2.2.9 鉴定企划官

负责间接国税纳税物品（酒类以及汽油等）的分析、鉴定，计划和制定酒类品质及安全性的确保方案以及确保酒类产业的健全发展的技术相关事项。

3.2.3 征收部

负责承担国税债券、债务的管理工作以及逾期不缴纳税款的相关征收工作。国税厅作为具有税收征收权的政府官厅（政府部门），确保税收收入是其最重要的工作。比如如何在维护纳税人对税务机关的税务行政管理的信赖度的同时解决逾期不缴纳税款的应对问题等，征收部需要发挥的作用甚大。

3.2.3.1 管理运营课

负责税收债券的管理，也负责税收相关的退税事宜、逾期缴纳继承税、对以物缴纳税款的许可、转账缴纳税款制度的普及等事务相关的指导和监督。

3.2.3.2 征收课

负责指导和监督全国税务署、国税局发生的逾期不缴纳税款的征收相关工作并解释相关法令，以及复议和诉讼相关工作。负责计划和制定关于促进逾期不缴纳税款的回收策略方案。

3.2.4 调查查察部

负责调查在经济交易中处于核心位置的大企业，同时如发现性质恶劣的逃税现象向检察院告发相关纳税人。

为反映近期社会经济形势，实现纳税公正性和公平性原则，调查查察部正努力提高其应发挥的作用。

3.2.4.1 调查课

原则上，对于资本金一亿日元以上的法人（企业）与外国法人（外国企业），对国税局调查部调查的法人税、地方法人税以及消费税的调查工作予以指导和监督。

在充分判断管辖法人（企业）对日本经济形势影响力大小的基础上，国税局调查部还考虑与经济活动的广域化、高度信息化的急速发展以及其导致的放宽规定导致的社会经济情势的显著变化相适应的，确保适当的申报水平的同时开展和实施严厉而正确的调查。同时，应积极致力于对最新交易的实例说明以及新型调查方法的开发。

3.2.4.2 国际调查管理官

随着经济活动全球化发展，为补充和完善海外交易调查和转让价格制度的执行体制，国税厅本厅的调查课中设置了国际调查管理官。

3.2.4.3 查察课

负责对国税局查察部基于《国税犯则取缔法》而进行的调查工作的指导与监督。

为实现公正公平的纳税和申报纳税制度维护为目的，在全国各地配置的国税查察官是根据严格正确的检查和调查，对情况恶劣的逃税行为者追究刑事责任。

3.2.5 税务大学

税务大学是：（1）对于财务省（日本的省相当于中国的部级）职员，提供为从事国税厅所负责事务所需的必要研修；（2）实行税务学术上的调查和研究；（3）搜集、整理和提供税务相关的一般性资料和信息；（4）作为以进行税务相关国际合作为目的而设置的国税厅的设置机关，除本校之外全国设有 12 个地方性研修所。

税务大学的研修，传授税务职员履行其职务所需的知识、技能以及应用能力的同时，提高公务员的人格魅力从而提高税务行政质量为目的。将刚毕业高等学校或大学的新入职人员养育成国民可信赖的第一线税务职员的同时，将现任税务第一线工作职员为适应并应对社会变化进行必要的研修。

3.2.6 国税不服（复议）审判所

国税不服（复议）审判所是基于国税法令处理处分相关的审查请求并进行裁决的机关。

作为国税厅的特别机关，国税不服审判所是从为税收执行机关的国税局和税务署中分离出来的独立设有的机关。提交审查请求书后，审判所分别听取纳税人和原判分厅的主张，必要时，审判所自行进行调查，从公平的第三者立场审查后，进行裁决。裁决是行政内部的最终判断，原处分厅即使对该裁决记过不满意，也不可提起诉讼。

此外，审判所提交一定手续后，可以根据与国税厅长官发布的法令解释不同的解释进行裁决。

国税不服审判所，根据正确且迅速的裁决，维护纳税人正当的权利利益的救济，担负着确保国民对税务行政的信赖感的使命。

3.2.7 国税局与冲绳国税事务所

在全国设置的 11 个国税局与冲绳国税事务所是接受国税厅的指示，指导和监督税务署的征收工作。同时也负责自行安排进行对大企业（法人）等的税务调查，基于《国税犯则取缔法》的调查（查察）案件，以及大额预期不缴纳案件的整理。国税局是国税厅与税务署之间的桥梁，与此同时，对于特定事务，可以超越税务署管辖的广大区域内自行进行纳税征收业务。国税局也可以说成是税务行政的地方据点。

3.2.8 税务署的工作

税务署是在国税厅与国税局的指导和监督下，在日本负责国内税缴纳征收的最前线的执行机关。是与纳税人有最密切关系的行政官厅。

全国设有共 524 个税务署，分别隶属于各国税局或冲绳国税事务所。

3.2.8.1 总务课

总务课负责税务署内整体事务。具体处理业务包括：调整多数部署相关事务，受理申报单以及各类申报书，信息公开，处理信息公开、个人信息公示等请求，税理士（税务师）制度运营等。

3.2.8.2 税务广报广听官

为了确保纳税人正确理解税金的意义和作用，税务宣传广听官负责进行宣传纳税事务。此外，为日本的将来，对其未来栋梁——儿童和学生进行纳税教育，加深儿童和学生对税金、纳税的意义、作用的知识。

3.2.8.3 管理经营部门

管理运营部门负责处理纳税债权管理相关实务。作为税务署的纳税人应对窗口，管理运营部门负责受理各类申报单和申请表、开具纳税证明、收取税款等业务，负责回答纳税制度和手续相关的一般性问题的答复。

一些税务署还专门设有处理独立的运营部门和征收部门专门处理相关事务。

3.2.8.4 征收部门

征收部门负责处理缴纳税款和逾期缴纳处分等事务。

3.2.8.5 个人纳税部门

个人纳税部门对所得税和个体工商户的消费税等事项负责咨询和调查。另外，还负责针对个体工商户的各种说明会，负责指导纳税人的蓝色申报（青色申报，日本税收制度中鼓励纳税人自行主动申报同时给予一定税收优惠的制度）相关记账事宜和提供研修。除此之外，还负责法定报告、资料情报的搜集和整理。

3.2.8.6 资产纳税部门

资产纳税部门负责应对有关继承税、赠与税、及转让环节土地建筑物与股票相关所得税咨询并进行相关纳税调查。

法人纳税部门——法人税、消费税等（法人）、源泉所得税、印纸税（印花税）、酒税等的咨询和调查

法人纳税部门负责法人税、法人的消费税等，印花税、酒税以及汽油税等相关问题进行个别的咨询和调查。此外，有些税务署也设有酒类指导官主要负责进行酒税的咨询和调查工作。

3.2.8.7 酒类指导官

酒类指导官进行酒税的个别的磋商和调查。除此之外，从消费者礼仪队观点，为确保以酒类的品质・安全性，防止未成年人饮酒为首的酒类合理买卖管理、整備公正的交易环境而努力。

3.2.9 纳税者支援调整官

主要负责处理对国税厅、国税局或税务署所提出的复议申请，听取纳税人对纳税职员应对意见到调查方法所涉及的所有税务行政相关问题，并提供相关咨询。

为了能够从纳税者的角度提供迅速合适的应对，向各地国税局与主要税务局派遣纳税调整官，针对与纳税人权利和利益相关的处分，提供权利救济手续相关的说明为纳税人合理应对提供支持。

3.3 日本国税厅所在地和联系方式

日本国税厅的地址及联系前注意事项如下：

地址：东京都千代田区霞关 3-1-1

地址邮编：100-8978

电话：03-3581-4161

国税厅不予提供有关税收的咨询。有关国税的咨询，请联系就近的税务署进行咨询。拨打到税务署的电话会提供自助语音提示，请根据提示内容选择相应的咨询服务。另外，国税厅无法将电话转接至税务署的咨询中心，望周知。

4 赴日投资应了解的税收、投资相关制度

4.1 蓝色申报

蓝色申报制度是第二次世界大战之后，日本为了进一步完善自我评定制度，提高税收征管效率而采用的一项特殊的纳税申报方式。它是指纳税人（个人所得税和企业所得税的纳税人均可申请）经税务机关许可后，依据税收法规的相关规定，采用蓝色申报表缴纳税款的一项制度。采用蓝色申报表的纳税人可以享受到比普通纳税人更多的税收优惠，这对于鼓励和引导纳税人建立健全会计账簿、依法申报纳税发挥了积极的作用。

4.1.1 资格申请

纳税人要想取得蓝色申报资格，必须在每年的3月15日前向所管辖的税务署提交记载相关事项的申请书。只有在获取税务署署长批准之后，纳税人才能采用蓝色申报表申报纳税。

税务机关收到纳税人提交的申请书后，主要考察申请者是否满足以下条件：纳税人按照财务省的有关规定进行账簿文书设置，记录其收支活动和全部交易行为，并对账簿妥善保存；纳税人设立的账簿文书如实反映其真实的交易情况，没有假账或其他不真实的记录；距离上一次被取消或停止使用蓝色申请表资格之日已满一年。

纳税人满足以上条件，税务署就应该批准该申请。如果税务署在一定的时期内对纳税人采用蓝色申报表的申请未做任何答复，则视同批准该申请，申请者可以在相应的纳税期内采用蓝色申报表申报纳税。

4.1.2 账簿管理要求

蓝色申报纳税人必须按照法律规定进行相应的账簿管理，并且在提交最终申报表时必须附上资产负债表、损益表等。按照要求，蓝色申报纳税人通常需要采取复式记账的正式簿记法，对于采用此方法的个人纳税人可享受最高达65万日元的特别扣除政策。蓝色申报的个人纳税人也可采取简易簿记法，按照法律规定必须设立的账簿包括，现金账簿、应收账款分类账、应付账款分类账、费用分类账、固定资

产分类账。1984年，为了进一步规范纳税人的账簿管理，日本出台了相关政策，对于符合一定条件的白色申报纳税人也要求按照简易簿记法进行会计账簿管理。

4.1.3 蓝色申报权益

在《个人所得税法》、《企业所得税法》、《租税特别措施法》等税法中，有一系列专门针对蓝色申报设计的优惠措施。对于个人纳税人，给共享生活费用的家庭成员支付的工资可作为费用扣除；可享受10万日元或65万日元的特别扣除政策；允许坏账准备金、未售出退货损失、养老金等预提享受一定数额的税收抵免；增加的研发费用享受特别税收抵免，特定医疗用途的建筑享受加计折旧政策；净亏损享受向前结转一年、向后结转三年的政策。对于企业纳税人，允许企业当年的经营亏损向前结转1年向后结转7年；如果人力资源投入占劳动成本的0.15%以上，这个投入乘以一定比例可直接在当年企业所得税中抵扣；享受特别初期折旧政策，如使用环保机器装备第一年可按购买价格的14%折旧，防止地震的资产使用初期可按20%折旧，资源产出率革新计划的资产使用初期可按30%折旧等；享受加速折旧政策，如特定中小企业改进管理使用的机器前5年加计27%折旧，托儿设施和场所前5年加计20%折旧，用作仓库的建筑前5年加计10%折旧等。

税务机关不能自行随意调整采用蓝色申报表的纳税人的应纳税额。当税务机关对纳税人申报的税额产生异议时，必须首先对其账簿文书进行调查，只有根据调查结果，确定纳税人在应纳税额的计算方面有误时，才能予以纠正处理，税务机关还必须在纠正通知书中附记详细理由。如果蓝色申报者拒绝接受税务人员对其账簿文书的调查，税务机关则必须在取消其使用蓝色申报表的资格之后才能进行相应处理。

在一些情况下，企业财务账簿的瑕疵或不准确导致很难得到应税收入的正确数额。对于蓝色申报纳税人，税务署必须在核实并依法取消填报蓝色申报资格后，才能按照合理的计算方法执行核定征收。

蓝色申报纳税人对税务机关的处理决定存有争议，既可向作出决定的税务署提交异议申请，也可直接向税务法庭提交审查请求，申请法律救济。

4.2 雇佣

在日本，一直以来，大多数公司对雇佣都采取终身雇佣制，即员工从受雇进入公司直到退休为止一直都在同一家公司工作。近年来，雇佣方式也呈现多样化，既可录用大学和高中的应届毕业生和有工作经验的员工，还可以选择录用合同制员工、小时工、派遣员工等方式。同时，录用员工的途径，除可以直接招聘外，还可以求助于人才公司。

雇佣员工等，除要向其本人支付不低于最低工资水平的工资外，公司还要负担劳动、社会保险费以及承担个人所得税的代扣代缴等义务。

4.3 日本入境手续相关

下表是日本入境手续相关就业、长期停留签证的的手续流程图。详情请登陆外务省入国管理局的网站“就劳和长期滞在目的”（<http://www.mofa.go.jp/mofaj/toko/visa/index.html>）进行确认。

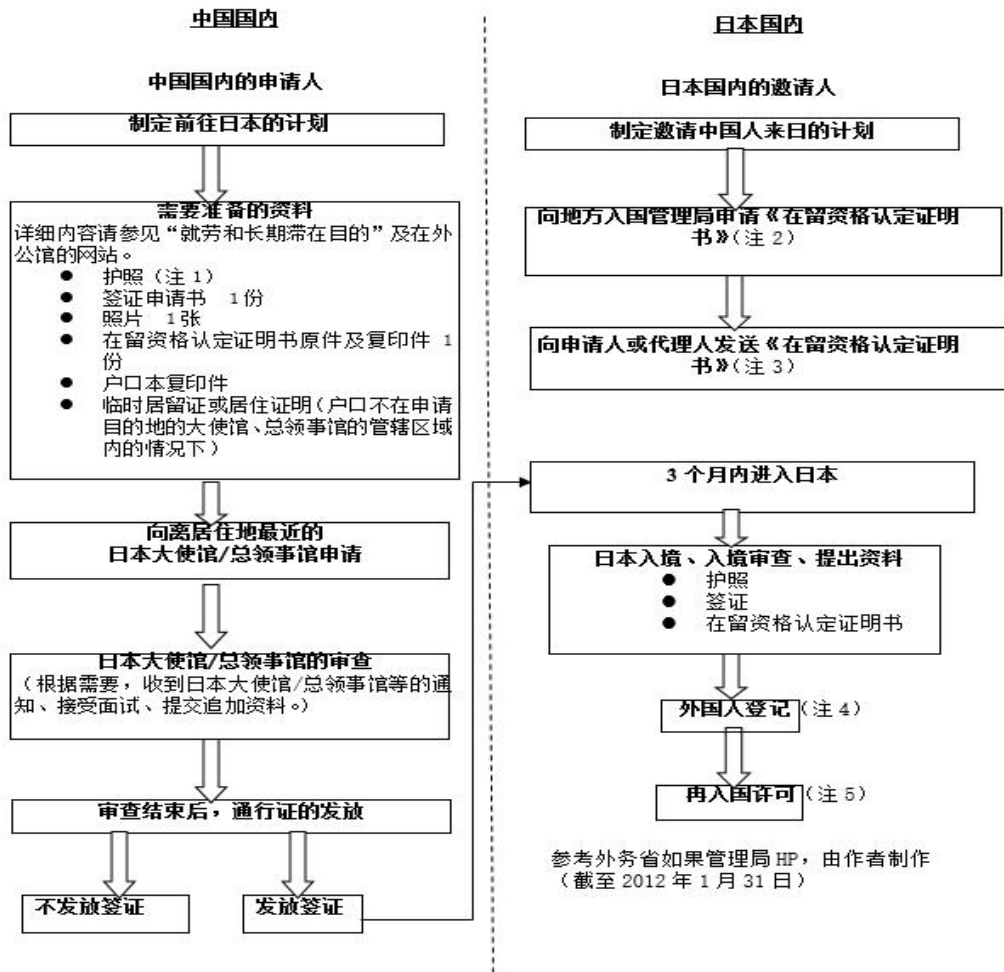


图 4 中国居民赴日投资工作签证申请流程

第二章 日本主要税种

日本是以直接税为主的国家，现行的主要税种有：法人税、个人所得税、消费税、酒税、关税、继承和赠与税、固定资产税、印花税等。其中，对个人与公司的所得征税，是日本的主要税收来源，是日本税制体制的核心和主要税种。此外，1989年开始征收的消费税也已成为日本税制体系中的主要税种之一，而且一般认为在今后的税制改革中，消费税的地位会不断上升。

1 法人所得征税

在日本，对法人的活动所产生的所得要征收法人税、法人居民税、法人事业税等。除了部分特例之外，法人居民税、法人事业税的应纳税收入范围和计算方法与法人税相同。法人居民税除了针对收入征收之外，还实行根据资本金等以及雇员人数为课税标准的均摊征收方式。上述针对收入征收的各种法人税均按公司每个会计年度的收入作为课税标准。以下将针对法人的业务活动产生的所得要缴纳的法人税、法人居民税、法人事业税的具体内容进行详细介绍。

1.1 法人税

1.1.1 法人税概述

法人税是对法人的业务活动所产生的所得征收的税金，是广义的所得税的一种。

1.1.2 纳税义务人

法人税的纳税义务人为法人，法人税法将作为纳税人的法人分为国内法人和国外法人两大类。在日本国内有总部或主要事务所的法人为国内法人，除此之外的法人为国外法人。对于国内法人，无论其所得来自国内或国外，全部所得属于征税对象，国外法人仅限其在本

国内的所得承担纳税义务。对于国外法人的法人税将在本章第 5 节对非居民、外国法人的征税中介绍，这里以国内法人的所得征税为主介绍日本的法人税。

作为法人税纳税人的国内法人又分为普通法人、合作组织、公益法人以及无法人资格的社团等。普通法人和合作组织以全部所得作为法人税征税对象。而对于公益法人和无法人资格的社团则只对其从事营利性业务的所得征税。

1.1.3 征税所得范围

法人税是对法人各会计年度的所得征税。法人税的征税所得为收入减去各项费用。收入既包括当年的销售收入、土地及房屋等固定资产的收入、承包工程及提供其他劳务的收入、存款及贷款的利息收入等企业会计核算中列为决算收益的收入，还包括企业会计核算中不列为收益的收入，如无偿转让资产和无偿提供劳务等的收入。费用也同样，既包括企业会计核算中与获取当年收入有关的生产成本、建设工程成本、销售费用、一般管理费、灾害损失等支出，还包括一切企业会计核算中不作为当年费用的项目，如各种准备金、特别基金等。

如上所述，法人征税所得与会计核算收益或利润既有联系又有区别，这主要是因为二者的目的有所不同。企业会计核算是以正确向债权人和股东反映企业的财务状况和经济成果为主要目的，法人税征税时的所得计算，则以通过合理的计算，有利于税负公平为主要目的。因此，在申报法人税时，是以会计核算中的本期利润为基础，根据法人税法规规定的收入与费用标准进行必要的调整。

关于法人税法规定的收入与费用的具体规定，将在下一节中详细介绍，这里将法人税法与企业会计核算关于收入、费用的区别简单列示如下表。

表 5 法人税企业会计和税法核算差异汇总表

内容	具体项目
企业会计核算上作为收入、税法上不计入收入的项目	<ul style="list-style-type: none"> • 分红收入等不计入收入 • 资产评估收益不计入收入 • 返还款等不计入收入 • 合并收益中由被合并法人公积金形成的收益不计入收入
企业会计核算上不作为收入、税法上计入收入的项目	<ul style="list-style-type: none"> • 与国内法人有关的特定国外子公司等的内部提留计入收入 • 从法人税中扣除的国外子公司的国外税额计入收入
企业会计核算上作为费用、税法上不计入费用的项目	<ul style="list-style-type: none"> • 超额折旧额不计入费用 • 资产评估损失不计入费用 • 过高的职员报酬、奖励和退職金等不计入费用 • 捐款不计入费用 • 交际费等不计入费用 • 法人税额等不计入费用 • 对海外母公司支付的某些利息不计入费用
企业会计核算上不作为费用、税法上计入费用的项目	<ul style="list-style-type: none"> • 各种政策性特别折旧计入费用 • 压缩记账的压缩额计入费用 • 转账亏损计入费用 • 对特定基金的分摊出资计入费用 • 各种准备金计入费用 • 合作组织的社员分红（部分）计入费用

1) 表中“计入”、“不计入”是为了方便起见，许多项目是部分计入或部分不计入，具体情况将在以下章节中介绍。

1.1.4 所得金额计算

以下以最具代表性的国内普通法人为例，着眼于与企业会计制度的不同规定，介绍所得金额计算中的一些具体问题。

1.1.4.1 红利收入的计算

红利是法人收入的重要组成部分，在企业会计核算中会将法人收到的红利分配列为收入，但在法人税征税所得计算时，红利收入并不完全列为收入。因为法人在收到红利之前，支付红利的法人已缴纳了法人税。因此，税法规定将法人取得红利的 50%列为征税所得计算时

的收入。但是，对于来自实际控股 25%以上的企业的红利，可全额不列为收入。

1.1.4.2 资产评估损益

法人税法规定对资产的评价采用购置成本原则，资产评估损益不作为法人征税所得计算时的收入或费用。

1.1.4.3 销售成本中的库存资产评价

销售收入作为征税所得的主要收入来源之一，销售成本（包括生产成本）列入费用。在销售成本的计算中，库存资产计价是个不可回避的问题。

法人税法规定，库存资产计价可采用原价法或低价法。原价法是以购置时的价格为准评估库存资产的方法，具体上还有先进先出法、后进后出法、总平均法、移动平均法和最后完成法。所谓低价法，就是将原价法评估计算的库存资产金额与库存资产的期末时价金额进行比较，从中选择价额低的作为期末库存资产的评估价格。但是，为了正确计算所得，法人税法要求法人必须连贯性地采用同一种方法。即法人一旦选定哪种方法对库存资产进行计价，那么就必须连续使用。而且，法人选定的计价方法必须报当地国税征收部门备案，若要变更，需报经当地国税征收部门的同意。如果法人拒绝选择任何一种方法（即不报税务征收部门备案），则一律按最后完成法计价库存资产。

1.1.4.4 资产的折旧

法人税法详细规定了折旧资产的范围、购置费计算、折旧方法、折旧年限和残值等，下面我们概况的介绍其中的一些主要内容。

（1）折旧资产的范围。

折旧资产包括：有形资产，如房屋、机械、设备等；无形资产，如专利权、渔业权和动植物资产等。有形资产进一步细分为一般资产、矿业用资产；无形资产进一步细分为一般资产、矿业用资产和营业权等等，具体内容请参见下表。税法规定，虽然属于资产范围的设备、

机具等，如果其使用年限不足一年，或者购置费不足 10 万日元，则可不作为资产折旧，而作为启用日当年的一次性支出计入当年费用。

表 6 折旧处理汇总

折旧资产分类		选择折旧方法	决定折旧方法	
有形资产	一般资产	建筑物	定额法	
		建筑物的附属设备 建筑构架 机械及其装置 船舶 飞机 车辆及运输工具 工具、器具与设备	定额法 定率法	定率法
	矿业用资产	矿业经营上直接需要、且在废矿是其价值显著削减的资产	定额法 定率法 产值比例法	产值比例法
无形资产	一般资产	物权性财产权：渔业权、水利权、水库使用权 工业所有权：专利权、商标权、意匠权、实用新型权 利用权：水道设施利用权、电力煤气设施利用权	定额法	
	矿业用资产	矿业权（包括租矿权及采石权、其他土石の采掘或采取权）	定额法 产值比例法	产值比例法
	营业权		5 年平均折旧	
动植物		动物：牛、马、猪、绵羊、山羊 果树：柑桔树、苹果树等 果树以外的植物：茶树等	定额法	

1) 选择折旧法是指规定有两种或两种以上的折旧方法，由法人任选其中一种，决定折旧法指当法人不做选择时，税务部门将按该方法计算法人的固定资产折旧。

(2) 使用年限、残值和折旧年限

使用年限：各类固定资产的使用年限由财务省发布的“有关折旧资产使用年限的省令”具体规定，如钢筋水泥结构事务所厂房的使用年限为 50 年、普通汽车为 6 年等。但是，实际情况中出现资产老化，导致有形固定资产使用年限明显少于法定使用年限时，可向当地国税征收部门提出补提折旧的申请，经批准后可补提折旧。

（3）折旧方法

折旧方法主要有定额法、定率法和产值比例法。

1.1.4.5 特别折旧

特别折旧是指超过法人税法规定的通常的折旧额进行折旧的制度。它是日本税收优惠政策的主要组成部分。特别折旧主要作为鼓励特定产业发展政策的实施手段，其对象也不断变化。一般在每年的预算编制过程中提出，以税法修正案的形式实施，也有一次立法规定其后若干年实施的情况。

1.1.4.6 递延资产折旧

递延资产指法人购置的资产虽不属于资产范围，但其使用效果可在一年以上发挥作用的资产，如创业费、开办费、试验研究费、研制开发费等。对递延资产原则上可实行自由折旧与均等折旧两种方式。但每个法人只能选择一种方式，并连续使用。

1.1.4.7 捐赠计入费用的处理

捐赠是指法人对外赠送或无偿供给的金钱、其他资产或经济利益等。具体包括捐款、捐物、赠款、赠物、供钱、供物等。法人税法将捐赠分类，根据捐赠的社会公益性具体规定不同的列入费用方法。

（1）对政府的捐赠和指定捐赠全额计入费用

（2）对特定公益法人的捐赠。对特定公益法人捐赠不能全额计入费用。其每年能计入费用的最高限额按以下公式计算：

捐赠计入费用的最高限额=（期末资本金额×0.0025+当年所得金额×0.025）×0.5

（3）一般捐赠。一般捐赠指上述两项以外的捐赠。法人一般捐赠计入费用的最高限额与对特定公益法人的捐赠相同。

1.1.4.8 交际费计入费用的处理

法人支出的交际费在企业会计核算上是全额计入费用的。但是，在税法上租税特别措施法对计算法人所得时的费用计入进行了限制，日本称其为交际费征税制度。

现行制度为：资本金在 1 亿日元以下的法人，可以选择采用限额或者餐饮招待费的 1/2 作为费用进行列支，采用限额列支方式的企业，其年度交际费支出中低于 800 万日元的部分可计入费用，超出 800 万日元部分不能计入费用；对于资本金在 1 亿日元以上的法人，餐饮招待费的 1/2 可计入费用，超出餐饮招待费 1/2 的部分不能计入费用。

1.1.4.9 税收与退税处理

原则上，法人在申报法人税前缴纳的税款在计算法人税征税所得时可列为费用。但是，预交的法人税、居民税（对上年度所得征收，年中征收）、因偷漏税或不按时纳税而发生的滞纳金和罚款、以及在法人税征税时享受税额扣除的个人所得税税额扣除和国外法人税税额扣除等，不能列为费用。与此相对应，原则上法人收到的退税在计算法人税征税所得时应列为收入，但对于上述不列入费用的税种（或某些税种的一部分）发生的退税，也不列为收入。

1.1.4.10 压缩记账

所谓压缩记账，就是基于一定的理由，对法人获得的资产进行一定金额的减记，把减记的金额计入当年的费用的制度。压缩记账的目的是对于法人享受国家补贴、因灾害而获得保险赔付等形成的资产，在征收法人税时进行必要的扣除，以减轻税法对政府其他政策效果的对冲作用。但是，压缩记账并不属于减免税措施，它是一种延税措施。也就是说，压缩记账处理只影响法人的当年征税所得，不影响法人的利润分配，这些资产将保留在企业中，在其后年度中逐步对其征税。

按法人税法的规定，用政府补贴购置的固定资产、用保险赔付购置的固定资产、用工程承包费购置的固定资产、用特定的现物入股取得的有价证券等可实行压缩记账；租税特别措施法规定，通过换地处理等取得的资产、通过特定资产交换取得的资产等可实行压缩记账。

1.1.4.11 特种基金、准备金

法人的特种基金和准备金，是以应付将来会发生或可能发生的费用、损失而提取的，税法原则上允许其计入当期费用。但是，企业会计核算上设置的基金、准备金项目较多，如果全部允许计入当期费用，则会缩小法人税税基，影响国家税收。因此，法人税法和租税特别措施法对允许计入当期费用的基金、准备金项目及提取方式等进行了严格的规定。

现行允许列入当期费用的特种基金有呆坏账基金、退货处理基金和退职金基金等，准备金主要有海外投资损失准备金、特别修缮准备金和防止金属矿业等矿害准备金等。

1.1.4.12 关于购买土地借贷利息列入支出的限额

这一制度主要是限制企业以高息贷款购买土地，制止土地买卖热潮。按规定，法人不得将购买土地的利息支出在一定期间内（4年）全部列为费用。原则上，该利息支出列为费用，每年只能按相当于土地购买价的6%的金额或者该法人的借贷的平均利息水平而算出的金额。不能列入费用的利息，在一定限期后可4年平均列入费用。转让该土地时，在此以前未列入费用的利息支出可一次性地列入费用。转让该土地时，在此以前未列入费用的利息支出可一次性地列入当年的费用中。但对于买进土地用作宅基地开发等事业用是可不在此列。

1.1.4.13 所得扣除

所得扣除是根据特别租税措施法的规定，对某些本应征税所得做费用处理，体现政府的有关政策。现行的规定主要有以下几种扣除：即科技产业海外所得特别扣除、新矿床勘探费与海外新矿床勘探费特别扣除和农协等提留所得特别扣除等。

1.1.4.14 亏损转期

在计算法人征税所得时，如果某一会计年度法人的费用大于收入，则该法人在该年度发生了亏损。对于法人的亏损，原则上不允许转期。但对于实行蓝色申报纳税的企业，如满足相关条件，对于以前

年度的亏损，相当于本期应纳税所得 80% 的部分准予扣除。此外，对于资本金在 1 亿日元以下的中小企业法人无 80% 的限制。

1.1.5 税率与税额的计算

1.1.5.1 税率

法人税额为法人各会计年度的所得乘以一定的税率计算得出。法人税的税率原则上为 25.5%，但是对于注册资本金不足 1 亿日元的法人的 800 万日元以下的所得部分适用 15% 的税率，这是为减轻中小企业的税收负担而设置的二级税率。各类法人税率如下表所示：

表 7 法人税适用税率

法人种类		所得金额	税率 (%)
普通法人以及 无法人资格的 社团等	资本金不足 1 亿日元以及 无资本金的法人	800 万日元以下的所得	15
		超过 800 万日元的所得	25.5
	资本金超过 1 亿日元的法人		25.5
合作组织		800 万日元以下的所得	15
		超过 800 万日元的所得	19
公益法人	公益社团法人 公益财团法人 一般社团法人中非营利 型法人	800 万日元以下的所得	15
		超过 800 万日元的所得	25.5
	上述公益法人以外的公 益法人	800 万日元以下的所得	15
		超过 800 万日元的所得	19

1.1.5.2 包括在法人税中的法人所得的其他征税

按确定计算的法人征税所得乘以适用的税率即可求出各法人的法人税额。但是，除此之外，对法人所得还有追加征税制度和税额扣除制度。这里我们首先介绍追加征税制度，在下一部分介绍税额扣除制度。

(1) 对土地转让所得的追加征税。法人转让土地所得，除要将其纳入法人税征税所得计算综合征税外，还要对其追加特别征税。追加征税的税率视其转让土地的持有（所有）时间而有所区别。持有土地时间超过 5 年的税率为 10%，超过 2 年不足 5 年的税率为 20%，持

有土地时间不足两年的税率为 30%。而且，即便是亏损法人（即计算出的当年法人税征税所得出现亏损的法人），也必须缴纳该项法人税。

（2）对退职金等基金征税的法人税。法人一般在信托公司等设置退职金基金，以支付雇员的退职金。法人定期向基金缴纳，在缴款时作为当年的费用处理。退职者在领取退职金时，要按规定缴纳个人所得税。由于个人所得税法上对退职金实行轻税政策，如果不对该基金适当限制，法人就可能通过扩大基金增加职工收入，而减少国家税收。现行税法规定，在各年度对退职金等储蓄性基金征收 1% 的特殊法人税（与综合征税分开计算，合并征收）。

（3）对清算所得征税的法人税。这是一种特殊情况，当普通法人和合作组织在解散、倒闭或被兼并时，对清算阶段在处理资产等过程中出现的账外收益要征收法人税。

1.1.5.3 法人税税额扣除

（1）源泉征收税额扣除。法人在取得利息、红利等时，要由支付方代扣代缴源泉征收的法人税。在年终申报时，应从计算出的法人税中扣除已源泉征收的部分。如果仅源泉征收的法人税额就超过其申报的本年度的法人税总额，那么超过部分由税务部门返还。

（2）特别税额扣除。特别税额扣除要是作为租税特别措施，鼓励法人开展某些开发、投资活动。具体上由租税特别措施法规定，而且变化也较大。现行的税额扣除主要有：

A. 基于虚拟会计而过多申报税额情况下进行更正申报的法人税税额扣除；

B. 促进技术试验研究开发的法人税税额特别扣除；

C. 促进能源需求结构调查投资的法人税税额特别扣除；

D. 中小企业等购买机器设备等的法人税税额特别扣除；

E. 在冲绳特定地区购买工业用机器设备等的法人税税额特别扣除；

F. 在国家战略地区购买机器设备等的法人税税额特别扣除；

G. 促进生产效率提高购买机器设备情况下的法人税税额特别扣除。

此外，还有国外税额扣除制度，将在国际税收章节中详细介绍。

1.1.6 申报与缴纳

1.1.6.1 申报

所有纳税人需要在会计年度终了之日后的两个月内，向主管税款征收部门提交法人税的纳税申报书，并缴纳法人税。这个申报书称为确定申报书。法人税的确定申报书还需同时提交与收入和支出有关的资料。因本年度亏损不用缴纳法人税的纳税人也必须进行确定申报。遇到灾害或其他特殊情况，或需接受审计时，可适当延期申报。

对于会计年度超过6个月的纳税人，必须在会计年度开始后6个月之后的两个月内提交中期申报书，进行中期申报。对于中期申报具体包括两种方式，一种是以上年度申报的法人税额为基础，按照以下公式计算中期纳税额： $\text{上年度法人税额} \times 6 / \text{上年度月数}$ ；另外一种是把6个月作为一个年度进行中期预结算，以此申报并交纳法人税额。原则上采用第一种申报方式。进行中期申报的法人，必须按照申报书中记载的税额于中期申报书的提交期限内缴纳税金。

1.1.6.2 缴纳

提交中期申报书和确定申报书的纳税人，必须在规定的申报提交迄止日期前缴纳其申报的法人税款。在确定申报中应扣除中期申报时已缴纳的法人税款。

1.1.6.3 蓝色申报制度

蓝色申报制度是日本为了提高税收征管效率而采用的一项特殊的纳税申报方式。采用蓝色申报表的纳税人可以享受到比普通纳税人更多的税收优惠，这对于鼓励和引导纳税人建立健全会计账簿、依法申报纳税发挥了积极的作用。法人实行蓝色申报应清楚地记录全部交易，以交易记录为基础，计算出收入、费用和所得，填写蓝色申报表，并有义务在一定期限内保存资料，供税务部门随时抽查。目前，

日本法人税的蓝色申报相当普及，资本金 1 亿日元以上的法人基本上实行蓝色申报，全国 90%以上的法人税纳税人实行蓝色申报。

1.2 法人居民税

法人居民税属于地方税，包括都道府县居民税和市町村居民税。

1.2.1 纳税义务人

法人居民税的纳税人分为三类：（1）在该行政区域（都道府县或市町村，下同）内有事务所或营业所的法人（包括设置事务所且连续从事盈利业务经营的无法人资格的社团等）；（2）虽无事务所或营业所，但在该行政区域内有职工宿舍、住宿场所、俱乐部以及其他类似设施（指法人所有和管理的，下同）的法人；（3）在该行政区域内有事务所、营业所或职工宿舍的无法人资格的社团等（不包括属于（1）的法人）。

1.2.2 征税对象

法人居民税具体分为法人均摊税与所得均摊税，二者税基有所区别。

法人均摊税的征税对象是法人本身，也就是说，只要属于本行政区域内的符合纳税人条件的法人（包括无法人资格的社团等，下同），无论有无收入或所得，均有缴纳义务。但是，考虑到各种法人之间的差别较大，对于普通法人等按资本金等的大小确定税额。从这个意义上讲，法人居民税中的法人均摊税主要是以法人的资本金规模为基础来确定税基的。

法人居民税中的所得均摊税则以法人缴纳的法人税为计税依据计算税额。

1.2.3 税率

(1) 法人均摊税的税率具体参见下表：

表 8 法人均摊税率表

项目分类		市町村法人均摊税 (万日元)	都道府县法人均摊税 (万日元)
资本金等的金额	从业人数		
50 亿日元以上的法人	超过 50 人的法人	300	80
	不足 50 人的法人	41	
10-50 亿日元的法人	超过 50 人的法人	175	54
	不足 50 人的法人	41	
1-10 亿日元的法人	超过 50 人的法人	40	13
	不足 50 人的法人	16	
0.1-1 亿日元的法人	超过 50 人的法人	15	5
	不足 50 人的法人	13	
0.1 亿日元以下的法人 及有关公益法人等	超过 50 人的法人	12	2
	不足 50 人的法人	5	

(2) 所得均摊税的税率

都道府县法人居民税中的所得均摊税的标准税率为 5%，市町村法人居民税中的所得均摊税的标准税率为 12.3%。

1.2.4 申报与缴纳

法人居民税也实行申报纳税制。作为纳税人的法人等必须在会计年度终结日之后的两个月内，分别向都道府县和市町村征税部门申报，并缴纳税款。与法人税同样，会计年度超过 6 个月的，必须在会计年度开始后满 6 个月之后的两个月内实行中期申报和纳税。中期申报的纳税额，或者是上年度法人居民税额的二分之一，或者以中期决算为基础计算的税额。只缴纳法人均摊税的社团等，每年 4 月 30 日前（即年度终结日后的一个月）缴纳税款。

在两个以上的都道府县，或两个以上市町村有事务所、营业所的法人，一方面要按其各事务所的从业人数分别在各都道府县或市町村

缴纳法人均摊税。另一方面其所得均摊税，则按会计年度终结日各事务所、营业所的从业人数比例，分别向有关的都道府县或市町村缴纳。

1.3 法人事业税

1.3.1 纳税义务人

法人事业税为都道府县税，纳税人为在都道府县内设有事务所、营业所从事营业活动的法人。法人事业税的纳税人不分国内法人与国外法人，但只在都道府县内有资产而不从事营业活动的国外法人不承担纳税义务。无法人资格的社团或财团，如果有代表者或管理者，而且从事盈利性营业，那么就视其为法人征收法人事业税。

1.3.2 征税对象

原则上讲，法人事业税的征税对象是法人的所得。但是，考虑到某些行业，仅用所得难以正确反映其业务量的规模，因而对某些行业做了特殊规定。具体有三种情况：（1）供电业和供汽业（煤气）以收费收入为征税对象；（2）人寿保险业和财产保险业以一定比例的保费收入为征税对象（由法律规定，且人寿保险业与财产保险业不同）；（3）其他行业法人以各年度的所得为征税对象。

1.3.3 税率

以收入为征税对象的法人事业税的标准税率为 1.5%，以所得为征税对象的法人事业税标准税率，根据所得金额的大小，实行 3.4%~6.7%的累进税率。

表 9 法人事业税税率表

分类	所得金额（万日元）	税率（%）
以所得为征税对象的法人	400 以下部分	3.4
	400-800 部分	5.1
	800 以上部分	6.7
以收入为征税对象的法人	征税收入额	1.5

1.3.4 申报与缴纳

法人事业税实行申报纳税制。纳税人必须在会计年度终结日后的两个月内向事务所或营业所所在地的都道府县征税部门申报并缴纳税款。与法人税和法人居民税同样，会计年度超过 6 个月的法人需要进行中期申报和缴纳，在年度开始后满 6 个月之后的两个月内进行中期申报，缴纳税额或者为上年度纳税额的二分之一，或者按中期决算报告，求出实际应纳税额。中期申报的纳税额在年终申报纳税时扣减。

2 个人所得税

2.1 个人所得税

2.1.1 个人所得税概述

个人所得税是对个人的所得征税，纳税人原则上是日本国内有所得的个人。日本所得税法以个人居住地主义为基本，所得源泉地主义为补充，将纳税人个人分为居民和非居民，在个人所得税征收上区别对待。

居民指在日本国内连续居住一年以上且拥有住所的个人。居民根据其有无长期居住的意愿及居住时间长短，又分为普通居民和非永久居民。普通居民指有在日本长期居住愿望，在日本国内连续居住一年以上且拥有住所的个人，其来自国内和国外的全部所得均属于征税所得，日本称这种人为无限制纳税人。

非永久居民指没有在日本长期居住的愿望，但在日本国内连续居住一年以上五年以下，且有住所的个人，非永久居民的个人所得税纳税义务只限于国内源泉所得和在日本国内收到的国外源泉所得及国外寄来的所得。非居民指居民以外的个人，即在日本国内没有住所的个人，其个人所得税纳税义务仅限于日本国内的源泉所得。日本称非永久居民和非居民为有限制的纳税人。

2.1.2 征税对象及分类

个人所得税的征税对象是纳税人的所得。日本所得税法规定了个人所得税的综合征税原则。也就是说，将每个纳税人一年内的各种收入合计加总，然后适用相应的税率征税。

由于现实生活中个人收入的来源渠道多种多样，各种渠道收入的成本、劳动付出不同，且征税部门信息掌握的情况也不同，因此，日本将纳税人的征税收入分为 10 大类，分别进行计算处理。具体分类如下：

- (1) 工资薪金收入：指工资、薪水、奖金以及其他类似收入；
- (2) 利息收入：指债券与存款利息和贷款信托、债券信托的收益；
- (3) 红利收入：指股票、入股的分红和证券投资信托（不包括债券信托）的收益；
- (4) 营业收入：指从事农业、渔业、制造业、批发业、零售业、服务业等经营而取得的收入；
- (5) 租金收入：指出租土地、房屋等不动产的收入；
- (6) 退職收入：指退職是得到的退職金和一次性补贴等；
- (7) 转让收入：指出售土地、房屋、高尔夫俱乐部会员权、股票等资产的收入（不包括出售库存资产的收入）；
- (8) 山林收入：指出售拥有五年以上所有权的山林或该山林的树木、活树等的收入；
- (9) 一次性收入：指抽奖、赛马中彩的奖金，人寿保险合同到期等一次性收入。一次性收入是指无需付出劳动服务或资产转

让等等价而得到的，以营利为目的的连续性行为所产出的收入以外的一次性收入；

- (10) 杂项收入：指公共津贴、养老保险收入、非专业作者的稿费以及非营业性借款的利息等，以上 1-9 项所不能涵盖的收入。

各项收入总额扣除各项必要的费用（纳税人及所抚养家庭人员的生活费、医疗费等）后的金额为应纳税所得额，根据应纳税所得额的金额适用超额累进税率计算税额。

2.1.3 税额计算步骤

日本个人所得税以年度为单位核算，但税额征收基本分两步。第一步就是在平时取得时做临时性征收。分两种情况：对于工资薪金收入、利息收入、分红收入、退職收入和一次性收入等易于把握的收入，实行源泉征收，在取得该收入时，由支付单位按一定比率代扣代缴，日本个人所得税的主要部分也是源泉征收的；对于个体经营者、农业者则分别于 7 月和 11 月，依据上年度纳税额进行预缴。第二步于每年度末进行年度纳税额的计算和缴纳（日本财政年度结束日为 3 月 31 日，个人所得税纳税计算为 2 月 16 日至 3 月 15 日）。在年末缴纳时，对于源泉征收或预缴的税额做扣除，实行多退少补。

在个人所得税征收中，源泉征收和预缴制度虽然很重要，但年终的所得税额的确定则是十分复杂且十分重要的工作，因为它最终确定每个纳税人一年间应缴纳的所得税税额。个人所得税额的计算步骤是：

第一步，确定和汇总每个人的应税收入，具体是用收入金额减去必要费用，求出所得，然后汇总。

第二步，按有关规定进行所得扣除。也就是说，虽然原则上全部计算确定的所得属于应税所得，但是出于社会经济政策目标的需要，从总应税所得中作必要的、合理的扣除。经扣除后的所得为实际上应纳税所得。

第三步，根据适用税率计算出当年个人应纳税所得税额。

第四步，进行税额扣除，得出实际应纳税所得税额，这主要是从避免重复征税的角度出发，对于在取得所得时支付方已缴纳的税额进行扣除，主要有国外税额扣除等。

第五步，用实际应纳税所得税额减去源泉征收所得税额得到当年申报缴纳所得税额。

最后，用申报缴纳所得税额减去预缴税额，则得出年终应补缴（退）的税额。

从上述个人所得税额计算步骤来看，确定征税所得金额、所得扣除、税率及税额扣除是所得税额计算的主要因素或工作。

2.1.4 所得金额计算

从原则上讲，各类征税所得为其该年度应税收入金额减去相应的必要费用，对于工资薪金收入、利息收入和一次性收入等而言，应税收入金额与实际现金收入是一致的，获取金钱以外的物品、权利及其他形式的经济利益时，要按获取时的价格换算成现金收入，列为应税收入金额。必要费用指成本、销售费用、一般管理费用、折旧费等为获得收入所必须的费用，租金收入、营业收入、山林收入和杂项收入均有必要费用。各类征税所得的金额计算方法如下表所示。

表 10 各类征税所得的金额计算方法

所得类别	计算方法	征税类别
工资薪金所得	收入金额-工资薪金扣除额	综合征税
利息所得	收入金额=所得金额	源泉分离征税
红利所得	收入金额-为购入股票等而借入资金的利息	原则上综合征税，小额可选择分离征税
营业所得	收入金额-必要费用	综合征税
租金所得	收入金额-必要费用	综合征税
退職所得	(收入金额-退職扣除额)*1/2	综合征税
转让所得	收入金额-转让资产的购置费及转让费-特别扣除额	土地、房屋及股票转让所得为分离征税，其他综合征税
山林所得	收入金额-必要费用-特别扣除额	分离征税
一次性所得	收入金额-获得收入时支出的费用-特别扣除额	综合征税

所得类别	计算方法	征税类别
杂项所得	养老保险（公共）等=收入金额-公共养老保险等扣除额	综合征税
	其他：收入金额-必要费用	

2.1.5 所得扣除

根据上述各类所得的计算确定方法，将属于综合征税的所得加总，就可以使用税率计算出所得税了。但是，日本人所得税制度中，对于上述计算确定的综合征税所得还要进行两个处理：其一是某些所得项目出现亏损时的处理；其二是针对低收入者等的所得扣除。

亏损抵扣是针对租金所得、营业所得、山林所得、转让所得等可能出现的负所得，即亏损的处理。原则上可以按一定程序从其他所得中扣除，称做亏损抵扣。具体作法是，将综合征税所得分为经常性所得类（包括利息所得、红利所得、租金所得、营业所得、工资薪金所得和杂项所得）和非经常性所得类（包括转让所得和一次性所得），以便从经常性所得类中抵扣租金所得和营业所得的亏损，从非经常性所得类中抵扣转让所得的亏损。在各类所得内部还不能全部抵扣的亏损，可跨类别抵扣，仍抵扣不完时，可从山林所得和退職所得中抵扣。经过亏损抵扣仍不能抵扣完的亏损额，成为纯亏损，纯亏损按一定程序可转到以后三个年度里抵扣。

日本个人所得税制中设有所得扣除制度，但这里讲的所得扣除与2.1.4中的扣除有着本质的区别。在2.1.4中讲的扣除是作为各类所得必要费用的补充而设置的，有着“成本”的性质。而这里讲的所得扣除则是从减轻纳税人税负、保证低收入者基本生活的角度出发的扣除，有着社会政策的意义。而且，2.1.4中的扣除是针对各类所得的分别扣除，这里讲的所得扣除则是对综合征税所得合计额的扣除。

日本将所得扣除分为两大类：一类是对人的扣除，包括所有人可享受的基础扣除，如配偶扣除、抚养扣除、残疾人扣除等；另一类是

对事的扣除，包括针对突发事件的扣除，如杂项扣除、医疗费扣除和针对纳税人参加社会保险或有关商业保险等支出的扣除。

2.1.6 起征点、税率与税额计算

日本个人所得税无起征点制度。分离征税的所得实行比例征税（山林所得除外），用扣除必要费用外的全部所得乘以税率征税。综合征税所得，除扣除必要费用外，还有所得扣除，经扣除后的全部所得适用相应税率征税。这样看来，对于综合征税的个人所得而言，虽然没有统一的起征点，但是实际上对于每个人来讲是存在起征点的。换句话说，如果某个人一年的综合征税所得小于或等于所得扣除总额时，就可以不用缴纳综合征税的个人所得税，对于综合征税所得大于所得扣除总额的个人来讲，仅根据其大于各项扣除的所得部分纳税。

对于综合征税所得，日本个人所得税实行累进税制，个人所得税税率如下所示：

表 11 各类征税所得的金额计算方法

应纳税所得额(日元)		税率(%)
0	1,950,000 以下	5
大于 1,950,000	3,300,000 以下	10
大于 3,300,000	6,950,000 以下	20
大于 6,950,000	9,000,000 以下	23
大于 9,000,000	18,000,000 以下	33
大于 18,000,000	40,000,000 以下	40
大于 40,000,000		45

注：2015年1月1日起生效，对超过4000万日元的应纳税所得，适用45%的国家纳税等级。

综合征税个人所得税额由经扣除后的全部所得乘以相应税率计算得出。

2.1.7 税额扣除

税额扣除是对按税率计算出的综合征税个人所得税额的扣除，它不同于计算征税所得时对所得的扣除。设置税额扣除的主要目的是避免双重征税和实施有关社会政策，主要有红利扣除、国外税额扣除、购置住宅等的特别税额扣除和其他特别税额扣除。

2.1.8 申报与缴纳

日本个人所得税的征税实行源泉征收与年终申报相结合，每个纳税人到年终都必须进行申报并交纳税款。

2.1.8.1 确定申报

个人所得税年终由纳税人自己计算所得税额，向税务部门申报，主动缴纳所申报的税额，这就是所谓的“申报纳税原则”。原则上，所有纳税人必须于每年2月16日至3月15日之间确定申报并纳税。工资薪金收入者，由于收入来源渠道单一，可由单位和企业年终同意申报、代扣代缴。

2.1.8.2 缴纳

确定申报税额减去源泉征收税款和预缴税款后，为年终应补缴税款。纳税人提交申报书后，在缴纳期（每年3月15日）之前缴纳1/2以上，剩余部分可在5月31日前缴纳。

2.1.8.3 蓝色申报制度

个人所得税与法人税同样采取蓝色申报制度。对于蓝色申报表纳税人设有45万日元（租金所得和营业所得）或10万日元（山林所得等）的蓝色申报特别扣除制度，从综合征税所得中扣除。

2.2 个人居民税

个人居民税是对个人所得的征税，属于地方税。税法上并无个人居民税的称谓，只有“都道府县民税”和“市町村民税”。而且，作为都道府县和市町村的居民还包括公司等非个人。因此，这里所指的个人居民税包括都道府县民税和市町村民税中对个人的征税部分。都道府县民税中的个人居民税部分委托市町村征收。

2.2.1 纳税人

个人居民税的纳税人原则上为在本行政区域内（都道府县民税为都道府县区域内，市町村民税为市町村区域内，下同）居住或从事经营活动的个人。税法上将纳税人具体分为两类。第一类是在本行政区域内有住所的个人；第二类是在本行政区域内无住所，但在本行政区域内有事务所、营业所或房产的个人。税法规定，对两类纳税人的征税有所区别。

个人居民税原则上是对纳税人的所得征税，但它与个人所得税有所区别。作为国税的个人所得税以“公平”为基本原色，只对有所得且超过一定规模的个人征税，而作为地方税的个人居民税以“确保地方政府提供必要行政服务的资金来源”为基本原则，对在本行政区域内居住或从事经营活动的所有个人征税。同时，从确保地方政府正常运营的立场出发，在个人居民税中也按税负能力原则，对纳税人的所得实行累进征税。

个人居民税可分为两大类；一类是按人头课征的人头征税；另一类是按所得课征的所得征税。所得征税又分为分离征税和综合征税。对利息所得、土地房屋转让所得和退職所得实行分类征税，其他各种所得则纳入综合所得征税范围。

第一类纳税人（即在本行政区域内有住所的个人）即缴纳人头征税，又要缴纳所得征税；第二类纳税人则只需缴纳人头征税。第二类纳税人不缴纳所得征税，是居住地主义原则的要求。但是对于实行源泉分离征税的利息所得征税（属于都道府县税），则是在存款利息发

生地，由银行或证券营业所代扣代缴给营业所所在地的都道府县政府。

2.2.2 征税所得与所得扣除

个人居民税中的所得征税，以个人的所得为征税对象。征税所得的分类及计算，与国税中的个人所得税制度完全一致。实际上，个人居民税的征税所得计算以个人所得税的计算资料为基础，市町村税务部门直接利用国税部门的个人所得税申报中的所得金额征税。但是，除退职所得和实行发生地主义的利息所得外，个人居民税中的征税所得额往往是上年度的个人所得税中的征税所得金额。换句话说，个人居民税是对纳税人的上年度所得征税。这样做的目的就是为了利用国税部门的征税所得资料。

对于实行综合征税的个人所得，经与个人所得税同样的必要费用扣除和加总合计后，也进行所得扣除。所得扣除中对事的扣除与个人所得税制度同样，但对人的扣除则比个人所得税制度中的扣除要少。

2.2.3 税率

税率分为人头征税和所得征税两种情况，人头征税税率为都道府县 1,000 日元/年/人、市镇村 3,000 日元/年/人，所得征税为都道府县和市町村分别为 4%和 6%。

2.2.4 申报与缴纳

个人居民税的征税工作由市町村统一负责，属于都道府县收入的，由市町村征收后划交都道府县财政。市町财税部门以当年 1 月 1 日属于本行政区域内纳税人的个人对对象，于 5 月底前将记有都道府县民税和市町村民税的通知书发给每个纳税人，纳税人则分 6 月、8 月、10 月和 11 月 4 次，在市町村政府窗口或由市町村政府委托代理的金融机构的窗口缴纳税款。这种征收方式成为普通征收，工资薪金所得者以外的纳税人一般按这一方式纳税。

对于工资薪金所得者，市町村财税部门除要按时将都道府县民税和市町村民税的金额书面通知纳税人本人之外，还要书面通知纳税人所在的工作单位，有工作单位分 12 次在纳税人的工资收入中代扣税款，然后缴付市町村政府。

土地、房屋转让所得虽然实行分离征税，但其征收与人头征税和综合所得征税同样实行普通征税。对利息所得课征的个人居民税，由金融机构在支付利息时代扣税款，然后缴付都道府县政府；对退職所得课征的个人居民税，由支付退職金的单位代扣，然后教导市町村的纳税窗口。

2.3 个人事业税

事业税是都道府县税，包括对个人和法人的营业所得的征税，所谓个人事业税指都道府县对个人营业所得征收的税。

2.3.1 纳税义务人与营业分类

个人事业税的纳税人为在各都道府县设立事务所或营业所，从事法定三类事业的个人。法定三类事业：第一类事业包括销售、不动产租赁、制造业等 37 个业种；第二类事业包括畜产、水产等 3 个业种；第三类事业主要是自由职业，包括医疗、律师等 31 个业种。

个人事业税的征税主体为从事上述三类事业的个人的事务所或营业所所在地的都道府县，对于那些不设事务所或营业所而从事上述三类事业的个人，则由从经营者住所或居住地中与其从事营业关系最密切的住所或居住所在地的都道府县政府征收。

2.3.2 征税所得、税率与缴纳

个人事业税以个人从事三类事业的所得为计税依据。所谓个人从事事业的所得与个人所得税中营业所得和不动产所得是一致的，而且所得额的计算也是一样的。

按现行规定标准税率为：第一类事业 5%；第二类事业 4%；第三类事业中第 29-31 项，即接生妇业、按摩、针灸等类似医疗的事业和

钉马蹄业为 3%，其他第三类事业为 5%。各都道府县政府可根据当地的实际适当提高税率，但最大幅度为原税率的 10%。

个人事业税实行普通征收，由都道府县财税部门于每年 7 月底前将个人事业税的纳税通知书交给纳税人，纳税人则在 8 月份与 11 月份分两次到都道府县政府的纳税窗口或由都道府县政府委托的金融机构窗口缴纳。但是，对于个人事业税税额较小的纳税人，则可选择 8 月或 11 月一次性缴纳。

3 对非居民、外国法人的征税

3.1 概况

日本对非居民（包括个人和法人）只对其日本国内的源泉所得征收个人所得税和法人税。对非居民征税制度包括对国内源泉所得范围进行规定的部分，以及对不同的非居民实行的征税范围和征税方法进行规定的部分。

3.2 非居民征税时的国内源泉所得范围

对非居民课征个人所得税和法人税时，国内源泉所得的范围与居民的情况有所区别，具体如下：

非居民国内源泉所得的范围包括以下 13 类：

（1）国内（指日本国内，下同）营业所得（不包括（2）以下的部分）；

（2）转让在国内的财产所得；

（3）在国内提供劳务的等价（雇用艺人派遣业、音乐会派遣业等从业人员提供服务带来的等价）；

（4）国内不动产的租赁收入；

（5）日本的国债、地方债和国内法人发行的公司债的利息，存入日本国内营业所的存款利息，信托于国内营业所的债券投资信托的收入分配；

(6) 来自国内法人的股票红利，债券投资信托以外的证券投资信托的红利；

(7) 国内贷款业务的利息；

(8) 用于国内营业的工业所有权、著作权、机械设备等的收益；

(9) 在国内提供劳务的报酬；

(10) 与国内营业有关的广告宣传报酬；

(11) 在国内营业所签订合同取得的年金；

(12) 在国内营业所的抵押证券、临时性支付养老保险等金融类似商品的收益等；

(13) 对国内有关合作组织出资的分红。

原则上，对非居民是对上述分类中的（2）中的不动产转让所得及（3）-（13）的所得进行源泉课征。以营业所得中的商品销售业为例，在国外单纯进货（非自己生产）的商品在日本国内销售时，那么全部销售所得作为国内源泉所得对待，相反，在日本国内单纯进货而在国外销售时，那么全部销售所得都作为国外源泉所得对待。而且，将在国外自行生产的商品拿到日本国内销售时，其中属于生产利益部分的所得作为国外源泉所得，销售收入部分作为国内源泉所得。

3.3 非居民登记备案

如上所述，日本将非居民（包括外国法人）按其在日本国内有无分店、工厂及从事其他营业的一定场所（简称持久性设施）分为两大类，即有持久性设施的非居民和无持久性设施的非居民。

对于有持久性设施的非居民需要在成为有持久性设施的非居民之日起2个月内到主管税务部门办理备案手续，具体手续为填写外国普通法人备案申请表并与其它资料，包括章程、履历事项全部证明书、在日本国内从事的业务或者日本国内资产所相应的资产负债表和财产目录、在日本国内从事的业务介绍等一同提交税务主管部门。

对于没有持久性设施的非居民需要在提交相应会计年的确定申报书的期限内到主管税务部门办理备案手续，具体手续为填写无持久性设施的非居民备案表提交税务主管部门。

3.4 非居民分类征税

在非居民国内源泉所得中，明确了对非居民的哪些所得征税问题。但是，由于非居民之间也存在不同情况，因此，还必须分别对不同类型的非居民的征税制度做具体详细的规定。

从所得征税的角度出发，日本将非居民（包括外国法人）按其在本国国内有无分店、工厂及从事其他营业的一定场所（简称持久性设施）分为两大类。对于在日本国内有持久性设施的非居民，除在国内源泉所得的范围认定与居民有区别外，征税方式与居民同样，原则上实行综合征税。

对于在日本国内没有持久性设施的非居民，日本国内的营业所得不征税；国内的资产转让所得也只对不动产转让收益征税且实行申报综合征税；利息、红利、报酬、收费、金融类似商品的收入及工资等劳务所得，实行源泉分离征税。为了简便，对非居民的征税实行以源泉分离征税为主。

4 消费税

4.1 概要

日本消费税原则上是以所有国内经营活动和进口的国外货物、劳务为征税对象的税收，与以特定的物品、服务为征税对象的个别消费税不同，属于征税范围广泛的一般消费税。

消费税的纳税人是商品劳务的制造、批发、零售和服务等各环节的经营者以及进口商，但税收承担者是消费者。从这个意义上讲，消费税是间接税。而且在零售环节，消费税是价外税，即在商品、劳务标价的基础之上征收消费税。

4.2 纳税人

消费税的纳税人分为从事国内经营的纳税人和从事进口贸易的纳税人。凡从事征税商品、劳务等经营的经营者（包括个人和法人），均为消费税的纳税人。即便是非居民或者国外法人，或者政府部门、公团、公益法人、无法人资格的社团等，只要在日本国内从事征税商品、劳务的经营，就是消费税的纳税人。

4.3 征税对象、非征税行为与出口免税

消费税的征税对象，原则上包括日本国内所有的商品、服务的销售和提供等，税法上对征税对象的条件、非征税经营和出口免税做了具体规定。

4.3.1 征税对象

国内经营的征税对象需要同时满足以下四个条件：

- 消费对象必须是物品的销售或租赁、劳务的提供等经营活动；
- 在日本国内进行；
- 作为营业而进行，营业指反复、连续独立的进行同种行为；
- 为获得对价而进行，即消费税的征税对象仅限于有偿进行的资产转让、租赁或劳务提供。

概括的讲，消费税的征税对象，是由经营者在日本国内为获取对价而进行的资产转让、租赁或者劳务提供行为。

4.3.2 非征税行为

不满足上述征税对象条件的行为，如土地的转让与出租、捐赠、分红等就不属于征税对象。

4.3.3 出口免税

消费税是对在国内消费的商品、服务征税的税收，因此对从事出口贸易或国际运输等类似出口时发生的征税资产的转让等，按国际惯例免征消费税。出口免税与非征税经营，虽然均属于消费税免税，但

制度上有根本区别。非征税经营只是对属于非征税的销售额不征税，而与其销售额相对应的进项税也不能抵扣。但是，对出口免税不仅对出口贸易等经营者的销售额不征税，而且对其出口销售额中所包含的进项税要实行退税。

4.4 计税依据、税率与进项税额抵扣

4.4.1 计税依据

消费税的计税依据为征税资产的转让等的对价金额，即作为对价而收到的或应该收到的所有价款，以及价款以外的货物权利或其他经济利益的金额。但是，在征税资产转让时，应征收的消费税（具体指转让发生时，被转让者在资产价格之外支付的消费税）则要进行扣除。也就是说，消费税的计税依据是不含消费税的销售额。

此外，经营者将经营资产用于家庭消费、法人将资产赠送给员工等时，要视同销售，缴纳消费税。其计税依据为按资产的时价计算的资产价格。

4.4.2 税率

消费税为8%（包含地方消费税1.7%）单一税率。

4.4.3 进项税抵扣

消费税额的计算为计税依据乘以税率，各经营者应缴纳的消费税额为计税依据（不含消费税的销售额）乘以税率的金额，再减去进项消费税额后的金额。公式为：应缴纳消费税额=当期销售额消费税额-当期进项消费税额。

原则上所有的进项消费税税额都属于进项税扣除的对象。但是，如果经营者的征税销售额比例（征税销售额比例=当期征税销售额（不含消费税）/当期总销售额（不含消费税））低于95%，只能对于征税销售额（即属于消费税征税对象的经营的销售额）有关的进项税进行扣除。

此外，经营者为了享受进项税额抵扣，必须将发生进项税的事实计入会计账户并予以保存，保存证明其进项税情况的发票。

4.5 企业的免税制度

上上年度的应征税销售额在 1,000 万日元以下的经营者（除已选为征税经营者外），在满足一定条件的情况下可免除其在此征税期间的纳税义务。但是，通过向主管税务署长提交不享受免税的申报书，可以成为纳税企业。此外，新设立的法人等没有上上年度的法人在会计年度开始时的资本金为 1,000 万日元以上的，此项免税制度就不适用于该会计年度。

4.6 申报与缴纳

消费税实行申报纳税制度。经营者必须在征税期间（一般指年度）结束后的两个月内，提出确定申报并缴纳税款，但对于一定规模的经营者设有中期申报纳税制度。

4.6.1 征税期间

原则上个体经营者的征税期间为公历年度，即每年的 1 月 1 日至 12 月 31 日。法人的征税期间与其会计年度一致，一般为 4 月 1 日至次年的 3 月 31 日。

4.6.2 个体经营者的申报纳税

按规定，个体经营者应在每年的 2 月底完成对上年度消费税的申报和纳税。不过根据租税特别措施法规定，个体经营者的申报纳税截止日期延至 3 月 31 日。

4.6.3 非个体经营者的中期申报纳税

上一征税期间消费税纳税额为 48 万日元以下的经营者无需进行中期申报纳税。上一征税期间的消费税额大于 48 万日元小于 400 万日元的经营者，每年需进行一次中期申报纳税。中期申报纳税的截止日期为征税期间过 6 个月后的 2 个月，纳税额为上一征税期间消费税

额的二分之一。上一征税期间消费税额大于 400 万日元小于 4800 万日元的经营者需进行三次中期申报纳税，即分别于征税期间开始后的 3 个月、6 个月和 9 个月后的 2 个月内进行中期申报纳税。每个中期申报纳税的纳税额为上一年度纳税额的四分之一。上一征税期间消费税额大于 4800 万日元的经营者需进行十一次中期申报纳税，即征税期间开始后的次月开始每月进行中期申报纳税。每个中期申报纳税的纳税额为上一年度纳税额的十二分之一。

4.6.4 非个体经营者的确定申报

确定申报纳税期间，从征税期间结束日开始至其后 2 个月为止。确定申报是对当期实际发生的纳税额的计算、申报和纳税，对中期申报纳税额要进行扣减。如发生当期进项税额大于应缴纳税额，或者中期申报税额已超过全年的应交脑税额的情况，经营者提出确定申报后，税务部门则要对该经营者执行税款返还。

4.7 对进口货物征收的消费税

进口货物的消费税计税依据为关税的计税依据，即交易价格，加上个别消费税税额和关税税额的合计金额。进口消费税的税率为 8%。

5 其他税收

5.1 固定资产税

5.1.1 纳税义务人与征税对象

固定资产税为市町村税，其税收是市町村政府的主要收入来源之一。固定资产税的纳税人为固定资产的所有者，包括个人和法人。但是也存在例外的情况，即固定资产的所有人，因地震、风灾、火灾、水灾等其他的原因而失踪以及有其他一定的例外情况时，对固定资产的使用者等所有者以外的人，征收固定资产税。纳税人每年以其当年 1 月 1 日所拥有的固定资产承担固定资产税的纳税义务。固定资产谁的征税对象是固定资产，具体讲主要是土地、房屋和折旧资产。

5.1.2 计税依据以及税率

固定资产的计税依据为作为课税对象的固定资产的金额，具体用固定资产征税台账中登记的固定资产金额。固定资产征税台账原则上用时价来计算固定资产的价值。具体上，按自治省规定的评估标准，参考当地买卖价格和购置价格等，按一定程序评估价格。为了简化征税工作，对土地和房屋的价格实行一定 3 年不变的方法，但对于折旧资产，必须每年确定其作为计税依据的价值额。

此外，固定资产税中除了设定了各种各样的减税措施，还设定了免税点制度。对于同一个人在同一个市町村区域内持有的土地和房屋或者折旧资产征收的固定资产税，其征税标准在不足一定的金额的时候，市町村除有特别必要的情况外，不能对该所有者的固定资产税进行征税。

(3) 税率

固定资产税的标准税率是 1.4%。另外，以前还曾经设定 2.1% 的限制税率，但该限制税率已由 2004 年度的税制修改废止。

5.1.3 申报与缴纳

固定资产税实行普通征收方式，纳税人按市町村政府（税务部门）的纳税通知，去市町村税务部门纳税。固定资产税每年分四次（一般为 4 月、7 月、12 月和下个日历年的 2 月）纳税。

5.2 印花税

5.2.1 纳税义务人

印花税是着眼于经济交易过程中制作的合同、收据、存折等文书背后所存在的税负能力而课征的税收。纳税人为征税文书的制作者（共同制作文书时，当事者共同承担纳税义务），征税文书制作时承担纳税义务。印花税的征税对象是经济交易过程中制作的合同、收据、存折等文书，称作征税文书。但是，中央和地方各级政府等制作的文书作为非征税文书不征收印花税。

印花税是以与经济交易有关而制作的文书为征税对象，经济交易本身不是征税对象。因此，即使有经济交易，而没有与其相关制作的文书，就不课征印花税。反之，对于一笔经济交易，如果制作了数件文书，那么每件文书都需缴纳印花税。

征税标准以及税率

印花税的计税依据是征税文书的数量，具体计量单位为份或册，使用一年以上的存折则按每年度征税。

印花税的税率，原则上以每份或每册 200 日元的定额税为基本税率，并按文书中记载的经济交易金额而进行浮动。

5.2.2 申报与缴纳

原则上，印花税的缴纳采取在征税文书上贴印花的形式完成。但在一定条件下，可采取简便方法，如征税文书太多时可不贴印花，交纳现金后盖戳或由税务部门开具证明等。

汽车重量税也为从量税，计税依据是：汽车为重量计量单位为吨；轻型汽车为车辆数。税率根据汽车的重量、车检有效期间以及用途不同。汽车重量税通过购买印花（不属于印花税）的形式纳税，一般汽车的汽车重量税在车检时，按车检有效年限购买相应金额的印花贴在车上；轻型汽车在登记并取得车牌号时，按有效年限购买相应金额的印花贴在车上。汽车重量税收入的四分之三作为中央财政的一般性财源，四分之一作为道路建设特别财源让与市町村政府。

5.3 关税

5.3.1 纳税义务人

关税法是关税的基本法，对关税的征收以及飞机船舶、进口货物的管理等有关关税行政事务及其手续都进行了规定。

关税的征税对象是进口货物。原则上，所有进口货物都属于征税对象。但是，关税暂定措施法也规定了某些免征关税项目，如规定对

发展中国家矿业及工业产品原则上免税，旅游者携带的小额物品免税等。

关税的纳税人原则上为进口货物的个人或经营者，货物进口者从保税区取得进口货物时承担纳税义务。

5.3.2 计税依据与税率

日本关税主要采用从价税。在进口货物计价上原则上采用交易价格，即 CIF 价格（包括货物的购买价格、运费和保险费）。对某些不易确定价格的进口货物，按类似的进口货物的交易价格计算。

关税税率是分别针对各类进口货物而规定的。总体上讲，有法定税率和协定税率两种。法定税率中，有关税定率法附表所规定的基本税率，关税暂定措施法附表所规定的暂定税率和针对发展中国家进口货物的特惠税率。特惠税率中，对农产品可减轻税率 10%—100%，对矿工业品原则上免税，等等。协定税率指世界贸易组织关税表中规定的与日本相关的关税税率。

日本关税税率涉及 7000 多个货物品种，但有许多已进行了调整。总体上看，其进口农产品的关税税率较高，如牛肉为 50%，进口工业品的税率较低，其关税水平在发达国家中处于低水平。

5.3.3 申报与缴纳

除旅客携带物品、邮寄物品等外，一般进口货物采取申报纳税方式。纳税人的纳税额原则上由其报书确定，但该申报书须经海关审定。关税既可以在货物进口交易发生（指从保税区运出）之日前缴纳，也可以通过提供与关税额相同的担保而延期缴纳。

5.4 汽油税和地方道路税

汽油税和地方道路税的征税对象为汽油。具体指温度 150℃ 时比重不超过 0.8017 的碳氢油。纳税人为国内生产汽油的制造商和进口汽油的进口商。当国内生产汽油从工厂运出时，国内汽油制造商承担纳税义务；进口商从保税区域取得进口汽油时承担纳税义务。

汽油税和地方道路税为从量税，计税依据为汽油的容量，计量单位为千升。现行的税率是：汽油税为每千升 48600 日元，地方道路税为每千升 5200 日元，合计 53800 日元。国内制造商的汽油税和地方道路税的缴纳实行申报纳税制度。制造商必须在每个月底之前就上个月出厂的全部汽油进行申报纳税。汽油进口商则需在进口每一批汽油时纳税。

5.5 石油液化气税

石油液化气税也是根据《道路建设紧急措施法》规定而设置的。它是作为与汽油税的一种调整措施，也就是说，汽车使用汽油（包括柴油）时征汽油税，汽车使用石油液化气时也相应征税。

石油液化气税的征税对象为汽车用石油液化气容器中注入的石油液化气。这里的汽车用石油液化气容器指给汽车加气的加油站的容器。纳税人是，国内生产的石油液化气为供汽者，当石油液化气从其贮汽场所运出时发生纳税义务；进口石油液化气则为进口商，当从其从保税区取得石油液化气时发生纳税义务。

石油液化气税为从量税，计税依据为石油液化气的重量，计量单位为公斤。税率为每公斤 17.5 日元。国内生产石油液化气实行申报纳税，纳税人必须在每个月月底之前，对其上个月的全部供气量进行申报纳税，石油液化气进口商则必须在每次进口时纳税。

5.6 汽车重量税

汽车重量税征税对象为汽车和轻型汽车，纳税人为汽车和轻型汽车的使用者。汽车使用者在根据《道路运输车辆法》规定进行车检时承担纳税义务，轻型汽车使用者在根据同法进行登记取得车牌号时承担纳税义务。

5.7 汽车税

汽车税是都道府县税，征税对象是汽车，具体包括小轿车、卡车、客车、三轮小汽车等，纳税人为汽车所有者。纳税人对其当年 4 月 1

日当天所拥有的汽车承担纳税义务。4月1日之后购车者，则按购车月份至下年度3月31日为止的月份数相应纳税。

汽车税为从量税，计税依据为车辆数。但是，税率则根据汽车类型、排气量大小及自家用与营业用等有所区别。例如，排气量1500毫升以上2000毫升以下的自家用小轿车，每年的标准税额为39500日元，限制税率为标准税额的1.2倍。而且，考虑到二氧化碳等污染大气的情况日益严重，在税法上对电动汽车、用煤气作动力的汽车以及符合废弃排放标准的卡车、公共汽车等设置了减轻税率。

汽车税实行普通征收方式，纳税人必须在5月底之前纳税。4月1日以后新购汽车者，则在车辆登记注册时缴纳当年的汽车税。

5.8 汽车购置税

汽车购置税是都道府县税，征税对象是汽车，具体包括普通汽车（小轿车、客车、货车）、轻型汽车和三轮以上的微型汽车。纳税人为购置汽车的个人或公司，但中央和地方政府不属于纳税人，购置汽车包括购置新车和旧车。

汽车购置税的计税依据为汽车购置价额。税率是，营业用普通汽车和轻型汽车为3%，自家用普通汽车和其他车为5%。但是，电动汽车与以煤气为动力的汽车以及二氧化碳排放量低的汽车实行低税率（减轻2%）。此外，对于购置价不足50万日元的汽车实行免税。

汽车购置税的缴纳分两种情况，按规定进行新车注册时，则在注册时纳税；旧车转让及其他情况，则在转让发生并办理转让手续后的15天内，向都道府县税务部门纳税。

汽车购置税的收入专项用于都道府县的道路建设，因而也属于特点财源税。

5.9 汽油交易税

汽油交易税为都道府县税，纳税人为从批发经营者处购进汽油的经营者。汽油交易税为从量税，计税依据为汽油的容量。标准税率为每千升 15000 日元。

汽油交易税实行申报纳税制度，纳税人必须每月底前，就其上月的汽油交易税额向都道府县税务部门缴纳。汽油交易税属于都道府县的特定财源税，其税收专项用于道路的建设与维护。

5.10 轻型汽车税

轻型汽车税为市町村税，征税对象为轻型汽车，包括摩托车、轻型汽车、轻型特种汽车等。纳税人为轻型汽车所有者，纳税人对其每年 4 月 1 日当天拥有的轻型汽车承担纳税义务，4 月 1 日以后购置轻型汽车者也承担同样的纳税义务，年度中转让轻型汽车时，车主则负有再次纳税义务。

轻型汽车税为从量税，计税依据为车辆数。但对不同用途和不同型号的轻型车辆规定不同的税率。例如，摩托车的标准税率为年 4000 日元，自家用的小型 4 轮客车的标准税率为年 72000 日元，限制税率为标准税率的 1.2 倍。

轻型汽车税实行普通纳税方式，由市町村税务部门向纳税人邮寄纳税通知书，纳税人于每年 5 月底前纳税。新购轻型汽车或转让轻型汽车时，则在办理注册、车牌或转让手续时纳税。

5.11 不动产购置税

不动产购置税为都道府县税，纳税人为购置不动产的个人和法人，但中央和地方政府不属于纳税人。

不动产购置税的起征点为，土地 10 万日元，新建、扩建房屋为 23 万日元，其他房屋为 12 万日元。不动产购置税实行比例税率，标准税率为 4%，住宅购置为 3%。

购置住宅用地时，购置土地者已于购置日之前的两年以内住在该土地上，或者购置日前的一年以内已购置了该土地上的住宅时，则可享受四份之一的税额扣减。

不动产购置税实行普通征收方式，由都道府县税务部门向纳税人邮送纳税通知书，纳税人在收到纳税通知书后的 10 天内到税务部门纳税。

经营农地的个人将农地全部赠与给预定农业经营继承人之一时，可通过提供担保，将其不动产购置税的纳税延至赠与人死亡之日。

5.12 特别土地所有税

特别土地所有税的纳税人为土地的所有者及土地购置者。原则上，土地所有以当年 1 月 1 日的所有为准，土地购置则以征税期间的购置为准。中央和地方政府为非纳税人。

特别土地所有税的计税依据为土地的购置价。

特别土地所有税实行固定税率，市町村政府不可调整或浮动。土地所有的税率为 1.4%，土地购置的税率为 3%。

特别土地所有税采取申报纳税制度。对土地所有课征的特别土地所有税的申报纳税最后期限为每年 5 月 31 日；对土地购置课征的特别土地所有税分两种情况；上年度内购置（不包括在上年度已缴纳该税者）的，申报纳税最后期限为当年 12 月底；当年 7 月 1 日以前购置的，申报纳税最后期限为当年 8 月 31 日。

5.13 注册许可税

注册许可税是对接受与财产权的设置、转让、个人或法人有关资格的取得、事业的开始等有关的登记、注册、许可、认定、指定等时，对通过注册等而获得利益（如通过不动产登记，可以明确其与第三者对抗条件等法律上的权利）者，着眼于注册等行为背后的负税能力而课征的税收。纳税人为接受注册等的个人或法人，当 2 个以上（含 2 个）的个人或法人共同接受注册等时，他们承担连带纳税义务。

注册许可税的计税依据，对不同类型的注册许可有不同的规定，主要有以下五种情况：（1）不动产的所有权保存注册和转让注册，以不动产的金额为计税依据，具体上用固定资产征税台账的价格进行计算；（2）抵押权等的设置注册，以债券等的设置注册，以债权金额为计税依据；（3）公司的设立与增资注册，以资本金金额为计税依据；（4）无形财产权（著作权等），以财产权的件数为计税依据（5）资格的注册、许可等，以注册或许可的件数为计税依据。

原则上，注册登记许可税实行现金缴纳，接受注册许可者在提出注册许可申请时，必须在申请书上贴上相关税额的纳税收据。但是，对于税额在3万日元以下的注册许可税，可以不去税务部门缴税，而采取购印花（并贴在申请书上）的形式缴纳。此外，对某些许可还允许事后现金缴纳。

5.14 城市规划税

城市规划税也属于市町村税，作为市町村开展城市规划事业或土地规划事业的财源，在对市区化区域内的土地和房屋的所有者课征的目的税。

城市规划税的纳税人、计税依据、缴纳方法等都与固定资产税相同，通常是与固定资产税一并征收。

但有以下几点与固定资产税不同：

- （1）城市规划税的征税对象不包括折旧资产。
- （2）计税依据中对住宅用地也设扣除制度，但扣除比例不同。对小规模住宅用地将评估的三分之一计入计税依据；对一般住宅用地将评估价的三分之二计入计税依据。
- （3）税率上规定了0.3%的限制税率。
- （4）对新建住宅无税额扣除制度。

5.15 酒税

酒税的纳税人为国内酒类制造商和酒类进口商。当国内酒类制造

商将酒类运出酿造工厂时，承担纳税义务；当酒类进口商从保税区运出进口酒类时承担纳税义务。

酒类在日本不属于专卖产品，原则上讲酒类的制造和流通是市场化的。但是，为了加强酒税的征收和管理，税务部门对酒类的制造和流通进行管理。具体讲，酒类制造商必须就其各个酿造工厂分别报当地国税税务署批准；经营酒类销售的经营者必须就其各个销售店分别报当地的国税税务属批准。

酒税的征税对象是酒类。税法对酒类做了具体的规定。酒类是指含酒精 1 度以上的饮料（超过 90 度的则属于酒精，不属于酒类）。而且根据酒类的原料和生产方法等的不同，将酒类分为清酒、合成清酒、白酒、料酒、果酒、威士忌类、烈酒类、利久酒类等 10 大类，分别征税。

酒税属于从量税，其计税依据为酒类的数量，具体用人们习惯的容量，即公升。税率按不同类别、不同等级的酒类设定，并且采取定额制，即每公升若干日元。

国内酒类制造商的酒税实行申报缴纳制度。酒类制造商必须每月底前将其上个月份的酒税申报书提交税务所，在下个月份的月底前缴纳相应的酒税。酒类进口商则必须在其将进口酒类从保税区取出之前完成酒税的申报与缴纳。

5.16 其他

5.16.1 石油税

石油税的征税对象为原油，进口的石油制品与碳化氢类。纳税人是，国内采掘时为开采者，当原油或碳化氢类运出采掘场时承担纳税义务；进口石油制品或碳化氢类则为进口商，从保税区领取进口石油制品或碳化氢类时承担纳税义务。

石油税为从量税。计税依据是，石油、进口石油制品为其容量，进口碳化氢类为其重量。税率是，国产原油和进口石油制品为每千升

2040 日元，国产天然气为每吨 720 日元，进口碳化氢类为每吨 670 日元。

国产品的纳税人必须于每个月月底前对其上个月的石油税进行申报纳税，进口产品的纳税人原则上必须每次进口时纳税，但若得到国税厅长官的批准，也可按月申报纳税。

5.16.2 高尔夫球场使用税

高尔夫球场使用税为都道府县税，征税对象为高尔夫球场的使用行为，纳税人为高尔夫球场使用者，计税依据为使用次数，标准税率为每人每天 800 日元，限制税率为标准税率的 1.5 倍，即最高每人每天 1200 日元。

高尔夫球场使用税由高尔夫球场经营者在收取使用费时代向纳税人征收，然后每个月月底向当地都道府县税务部门申报缴纳。高尔夫球场使用税虽属于都道府县税，但按规定，都道府县政法必须将该税收入的十分之七的资金转移给高尔夫球场所在地的市町村政府。

5.16.3 矿区税

矿区税是都道府县税，征税对象为矿区，包括一般矿区（金属、煤矿等）、砂矿区和石油、天然气矿区等。矿区税的纳税人为拥有设置矿区采矿权的所有者，采矿权所有者对其当年 4 月 1 日当天所拥有的批准采矿矿区面积等承担纳税义务。

矿区税的计税依据是，一般矿区和石油、天然气矿区为面积、砂矿区为河床延伸长度。税率为：一般矿区每公顷每年 20000——40000 日元，砂矿区河床每 1000 米每年 600 日元，石油或天然气矿区的税率为一般矿区的三分之二。

矿区税实行普通征收，纳税人必须在每年 5 月底前向都道府县税务部门缴纳税款。

5.16.4 矿产税

矿产税是市町村税，纳税人为采矿经营者。矿产税的征税对象为矿产品，包括煤炭、金属、矿石、砂、石油、天然气等。

矿产税的计税依据为矿产品的价额。标准税率是，每个月矿产品价额在 200 万日元以下的为 0.7%（限制税率为 0.9%），超过 200 万日元的为 1%（限制税率为 1.2%）。

矿产税实行申报纳税，纳税人必须在每月 10 日至月底之前对其上个月的矿产税进行申报纳税。

5.16.5 矿泉浴税

矿泉浴是市町村税，纳税人为矿泉浴池的沐浴者。该税为从量税，计税依据为人次，标准税率为每人每天 150 日元。

矿泉浴税由矿泉浴池的经营者代为征收，即在收取沐浴费时一并征收，然后定期向市町村税务部门申报缴纳。

矿泉浴税属于特定财源税，其收入专项用于市町村的环境卫生设施、矿泉保护设施、旅游设施和消防设施的建造与维护。

5.16.6 有价证券交易税

有价证券交易税的纳税人是有价证券的转让者，但中央和地方政府作为非征税团体，不属于纳税人。有价证券交易税的征税对象为有价证券的转让行为，那么有必要明确属于征税对象的有价证券的范围。

有价证券交易税的计税依据是所转让有价证券的金额。通过买卖进行转让时则用买卖价格，非买卖转让时则用转让时的时价进行评估计算。有价证券交易税实行比例税，其税率根据有价证券的类别和转让人的不同而设定，最高为 0.1%，最低为 0.005%。

有价证券交易税原则上实行申报纳税制度，但对不同的纳税人规定了不同的申报纳税方法。

证券公司为纳税人时。证券公司必须于每个月月底之前对其上个月的有价证券交易税，向公司所在地的国税部门申报并缴纳税款。

证券公司不是纳税人，但作为纳税人的投资者委托证券公司转让时，接受委托的证券公司必须在按委托转让有价证券时向纳税人代征（称为特别征收）有价证券交易税，并于每个月月底之前将其上个月所代征的税款缴付税务部门。

证券公司以外的纳税人不通过证券公司转让时。此时，纳税人必须于转让成交后的当天或第二天向税务部门纳税。这种交易，纳税人需填报有价证券交易书，在有价证券交易书上贴上税票，有价证券交易额在 10 万日元一下时，可买相当金额的印花代替纳税，将印花税在有价证券交易书上。

5.16.7 事业所税

事业所税的纳税人原则上为设事业所并从事营业活动的个人和法人。新建（或在建）的事业所，纳税人为建筑业主。这里的事业所，包括工厂、商店和有关事业所等，但是中央和地方政府、公共法人、公益法人以及福利卫生法人、学校、医院等不属于纳税人。

事业所税的起征点：已营业的事务所为房屋建筑面积 1000 平方米和从业人员 100 人（二者均为必要条件），新设事业所为建筑面积 2000 平方米。

事业所税的税率，既有事业所房屋建筑面积每平方米 600 日元，以及从业员工工资总额的 0.5%；新设事业所房屋建筑面积每平方米 6000 日元。

事业所税实行申报纳税。法人纳税人在其事业年度结束后的两个月内，个人纳税人在下年度 3 月 15 日之前申报纳税，新设事业所在其新建或新设之日起的两个半月内申报纳税。

5.16.8 继承税

继承税，是因人的死亡产生财产转移时对该财产征收的税收。继承税的征税对象除了现金、储蓄和存款、股票等金融资产外，还包括动产和不动产等各种形式的资产。

继承税的纳税义务人，是通过继承或遗赠取得财产的个人。遗赠包含死因遗赠。通过遗赠取得财产的法人，征收法人税而不是继承税。

遗产税不仅以纳税人通过继承获得的全部有经济价值的财产为征税对象，还包括从结果看纳税人所获得的与继承获得财产同样的经济价值的收入（成为视同继承遗产）。

继承税是对继承遗产的个人所继承的超过起征点的遗产所征收的税收，因此继承税的税率是针对每个继承人所继承的超过起征点的遗产而设定的，根据征税遗产规模（起征点以上部分，下同）适用10%~55%的超额累进税率。

税额扣除是对根据各个法定继承人所继承的征税遗产和税率计算出的应纳税额，依据法定继承人个人的情况再进行一定扣除的制度。如赠与税税额扣除、配偶减税、未成年人扣除和残疾人扣除等。

继承税的申报期限，为知道继承开始之日的次日开始10个月内。继承人等可以共同提出申报书。

继承财产的全部或部分尚未分割的情况，视为按照依继承份额的比例取得该财产来计算征税价格。但是，这之后如该财产按照不同的比例分割时，可以提出更正请求。

另外，申报后出现由于认领等继承人发生变动等一定的事由时，可以进行修正申报或更正请求。

在继承时，很多是以实物形式取得财产。并且，继承税的纳税义务人必须一次缴纳高额税收。但是，为了减轻由此产生的继承税缴纳的困难，有延期缴纳和实物缴纳制度。

5.16.9 赠与税

赠与税，是因赠与发生财产转移时对该财产所征收的税收。赠与税一般为补充继承税的税收。

日本的赠与税，对于 1 年之内因赠与取得的财产，即便是从不同赠与人处取得的，也将该价额合并计算征税。

根据日本税法规定，赠与税针对赠送人生前给予财产的行为征税。赠与税是对遗产税功能的补充，其作用是防止被继承人生前将财产赠与给即将成为继承人的个人而逃避纳税。赠与税相应条款包含在继承税法中，因此继承税法的条款涵盖这两个不同的税种。

赠与税的纳税义务人，是依赠与取得财产的个人。法人依赠与取得财产的，征收法人税。

赠与税的征税客体，是因赠与取得的财产。这里的财产包含可以成为财产权的对象的一切物、权利。

但是，以下财产等为赠与税的非征税财产：①因法人的赠与取得的财产：这个作为临时所得成为所得税的对象。②抚养义务人互相之间作为生活费、教育费赠与而取得的财产中，被认为通常必要的。③以公益为目的的经营者因赠与取得的财产，确实用于以公益为目的的经营的部分。④公职候选人就选举运动接受赠与取得的金钱、物品以及其他财产上的利益。

另外，《继承税法》第 5 条-第 9 条之 6，将以下情况作为拟制赠与财产。①低额受让的财产。②因债务的免除、保付、第三者偿还等而带来的利益。③其他利益：未支付价款或以显著低廉的价款接受利益的。④因信托收益

赠与税的征税标准，是纳税义务人在一个历年之内因赠与而取得的财产价额的合计额。这称为赠与税的征税价格。

赠与税的基础扣除额为 110 万日元。

从婚姻期间持续 20 年以上的配偶处，接受居住用财产或取得该财产的金钱赠与时，认可一定的扣除额度。这称为赠与税的配偶扣除。

赠与税的税率适用 10%-55%的超额累进税率。虽然税率高于继承税，但由于不同于因继承发生的财产转移，生前赠与可以跨年多次分割进行，所以可能反复适用基础扣除和分段税率较低的部分。

赠与税的申报期限为接受赠与次年的 2 月 1 日-3 月 15 日。

第三章 日本税收管理模式

日本税收管理的指导思想是实现纳税人的自觉遵从。自我评定制度、蓝色申报制度和税收检查制度构成了日本税收管理体系的三大支柱。

自我评定制度是日本税收征管的基础，大部分税种的征收管理都施行自我评定制度。纳税人自己按照税法规定核算税基税额、填报申报表和缴纳税金。在纳税人不申报或申报错误的情况下，税务机关可以通过税务检查制度来进行纳税纠正或核定。蓝色申报制度是日本为了进一步完善纳税人自我评定制度，提高税收征管效率而采用的一项特殊的纳税申报方式。在这个制度中，企业在税务机关的辅导下规范财会制度和纳税行为，享受相应的权益和优惠，税务机关获得纳税遵从，降低征收成本和税收风险。对于中小企业和个体经营者，蓝色申报制度设定的优惠措施和税务机关给予的辅导，帮助他们提高管理和内控能力，促进其成长壮大。

1. 日本税收管理权限划分和管理机构设置

日本的税收立法权集中在中央。中央政府不仅扶着中央税收的立法工作，还负责地方税收立法工作。中央税收简称国税，由财务省主税局和关税局负责调查、设计及法案、修正案的起草工作，由内阁提交国会审议、批准。国税的税收征管权限主要是国税和部分地方税的征收、稽查和管理。地方税包括都道府县税和市町村税，除地方消费税由国税部门代为征收外，其余地方税均由地方政府设立的税务部门负责征收。

1.1 国税征管机构

日本国税的税政和征收由财务省负责。作为国家税收征管机构，总体上分为两个层次：第一个层次是国家税收税政机构，包括财务省

的主税局和关税局；第二个层次是国家税收征收机构，包括国税厅和海关。

1.1.1 主税局和关税局

主税局负责国内国家税收的规划、调查及乏力、法令、政令、省令的立案工作。关税局负责与关税、吨税、特别吨税有关法案的拟定，与关税有关的税政工作，还承担关税征管、监督有关的行政事务。

1.1.2 国税厅

1.1.2.1 概况

日本国税厅成立于 1949 年，为财务省的直属机构，负责日本国内税收的评定和征收。国税厅管理着全国 12 个地区国税局（包括冲绳税务办公室）和 524 个税务属。国税厅，作为税务管理的决策机构，监督和审查地区国税局，税务属的管理工作。地区国税局监管所辖的税务局，同时地区国税局还直接负责对大企业征税。在国税厅和地区国税局的指导和监督下，税务署作为基层的执行机构，与纳税人保持最直接、最紧密的联系。此外，国税厅还有两个直属机构即税务大学和税务法庭，前者负责培训税务干部，后者负责审查纳税人的行政复议。

1.1.2.2 职责

关于财务省设立的法案第 19 条规定，国税厅的职责为“公平公正评定和征收国内税”。为了完成这个任务，国税厅一方面通过公共关系和纳税教育促进纳税人理解其纳税义务，另一方面通过适当的引导或税收检查对没有履行义务的纳税人进行纠正。此外，同样根据法案第 19 条的规定，国税厅的职责还包括：酒行业的健康发展和税里士业务的有效管理。

国税厅本厅内设长官官房、课税部、征收部和调查稽查部。

1.1.2.3 派出机构

国税局是国税厅的派出机构，按区域设置，现有札幌、仙台、关东信越、东京、金泽、名古屋、大阪、广岛、高松、福冈、熊本 11

个国税局和冲绳国税事务所。国税局除负责对区域内的税务署进行管理、协调外，还负责大宗国税案件的处理工作。

税务署作为国税局的派出机构，全国设有 519 个税务署和 1 个支署。税务署是国税中国内税的纳税窗口，具体负责国税征收工作。

国税厅的特别机构主要有酿造试验所、税务大学、国税申诉裁判所、中央酒类审议会、国税检查会及税务员检查会等。

1.1.3 海关

海关作为财务省的直属机构，由关税局对海关进行指导和监督。海关负责关税、与进口货物有关的消费税等税收的征收工作。目前，在日本的主要港口均设有海关，并在未设海关的主要城市的机场、海港都设有支署、办事处、监督署等。

1.2 地方税征管机构

地方税的税政与税收征收管理工作由自治省以及地方政府负责。

1.2.1 自治省税务局

自治省是管理地方行政事务的中央政府机构，负责地方税的税政以及地方税征管的指导监督工作。

1.2.2 都道府县财税局或税务课

都道府县一般设有财税局或在总务部下设税务课负责都道府县税的征管工作。

1.2.3 市町村财政局或税务课

市町村政府一般设有财政局或在理财局中设税务课，负责市町村税的征管工作。

2. 日本税收征收管理

2.1 税务登记

根据日本的法律在日本设立日本法人或设立分支机构等的特定情况下,要在设立登记日后的2个月内向税务主管部门办理设立备案手续。具体手续为填写法人设立备案申请表并与其它资料,包括章程、履历事项证明书、股东或者投资方名单、设立宗旨书、设立时的资产负债表等一同提交税务主管部门。

2.2 纳税方式

日本的纳税方式有申报纳税、稽查征收纳税、源泉征收、特别征收和贴印花的缴税等。其中主要纳税方式为申报纳税和稽查征收纳税。各种税的具体缴税方式在前面章节已介绍,在此只进行简要介绍。

2.2.1 申报纳税制度

这是纳税人自己计算应纳税额,据此申报纳税的制度。纳税人申报时确定其纳税义务,目前主要的国税基本都采取这种做法。

另外,在地方税中,法人的居民税、法人的事业税、汽车购置税等也都实行申报纳税制度。

为顺利实施申报纳税制度,纳税人自己应当正确记账,准确计算收入来源,这是申报的基本前提。遵循这种申报纳税制度的精神,按肖普建议在1950年设立了用蓝色格式纸申报纳税的制度。蓝色申报制度是指,对采用比一般记账水平高的会计制度记账,并按该帐正确申报收入与税额的纳税人,使用蓝色申报书,同时提供各种优惠。

2.2.2 稽征纳税制度

稽征纳税制度是按税务机关的征收决定来确定应缴税额的制度。现在,日本国税中只有加算税等例外场合使用稽征纳税制度。地方税中,还有个人住民税、个人事业税、固定资产税、不动产购置税、汽车税等许多税种采用稽征纳税制度。

2.2.3 源泉征收制度

源泉征收制度不是由纳税人自己申报纳税，而是将支付工资、利息、红利的人作为有义务进行源泉征收的人，在支付这类所得时预先扣除其应纳税额，缴纳国家。这种制度经过源泉征收这一道手续，纳税就算告一段落，不仅使国家税收事务简化，提高了效率，对大多数工资薪金收入者来说，也省去了确定申报及缴纳的手续。

源泉征收的对象是工资薪金、奖金、年金、退職金、报酬、利息、红利等收入其征收的税额在国家个人所得税收入总额中占的比例较大。薪金奖金等的支付额、类别、扶养人口差别等在个人所得税法中都可以根据“工资薪金收入的源泉征收税额表”计算出来。工资薪金收入纳税在年中要进行整理，多缴的部分要退还，少缴的要逐步征收。承担征收义务的人（发工资的公司、单位等），必须每月10日填写于上个月代征的源泉征收额计算书并将征收税款缴纳国库。

2.2.4 特别征收

在向纳税人本人征收的“普通征收之外”让方便的人负责去征收的叫做“特别征收”。这和上述的源泉征收一起叫“征收缴纳方法”。例如，在有价证券交易税法中，规定投资者委托证券公司出售证券或将证券转让给证券公司时，证券公司就应向纳税人即投资者征收有价证券交易税上缴税务署。在地方税种中，工资薪金收入者的个人所得税等也都采取特别征收的办法。

2.2.5 印花缴纳

这是纳税人在买卖合同上贴印花的纳税制度。例如，印花税与注册许可税的大部分都是以贴印花的方式缴纳的。

2.3 征管程序

关于税收征管程序的许多问题，如纳税义务的确定、应纳税额计算及缴纳期限等在各税种的介绍中已涉及。这里主要就是纳税期过后的一些问题的处理，如申报不实、不申报、不按期纳税等的处理作介绍。

而且，由于申报纳税是日本的主要纳税形式，下面的介绍以申报纳税形式为主。同时，日本国税体系中关于税收征管处理的规定比较具体，地方税往往是参照国税规定执行。因此，下面的介绍以国税为主。

实行申报纳税的个人所得税、法人税、消费税等原则上以纳税人提交的纳税申报表为准确定应纳税额。但是，如果纳税人的申报与税务署的调查不符，或者应该申报的不申报，则必须进行更正或决定，并征收滞纳金和加算税。

2.3.1 更正与决定

当申报书上记载的计税依据或税额等与税务部门调查的结果不同时，税务部门要对申报书的内容进行调整，这被称作更正。更正包括对已申报确定的应纳税额进行增加和对申报确定的税收返还进行减少的增额更正（指增加纳税人的应纳税额），以及对申报确定的应纳税额进行减少和对申报确定的税收返还进行增加的减额更正。更正时必须在更正通知书上记明理由。更正是对已申报纳税的纳税人的调整措施，对于本应申报纳税，而未按期提交申报书，因而计税依据和应纳税额未确定的纳税人税务部门则要进行确定其计税依据和应纳税额的手续，这一手续称为决定。

2.3.2 滞纳金与利息税

滞纳金是针对纳税人在法定纳税期内未缴纳的税款而征收的附带税。滞纳金的金额，根据从法定纳税期终结日至实际纳税日为止的日期数，用滞纳的税额乘以 14.6% 的年率计算。如果自法定纳税期终结日至实际纳税日的期限在 2 个月以内，则可按年率 7.3% 计算值纳税额。

利息税是对允许延期纳税的纳税人，对延期纳税的税额征收的附带税，它具有延期缴纳期间的约定利息的性质。在现行税制中，个人所得税、遗产税和赠与税设有延期缴纳制度，法人税设有纳税申报表提交期限延期制度。利息税的金额，个人所得税和法人税根据批准的延期期限，用延期缴纳税收金额乘以年率 7.3% 计算；遗产税和赠与

税根据批准的延期期限，用延期缴纳税收金额乘以年率 3.6%产税和赠与计算。

滞纳税的征收比率高于利息税，而且滞纳金不能计入费用，利息税则可在个人所得税或法人税的所得金额计算时计入必要费用。

2.3.3 加算税

加算税是对申报纳税的纳税人的过少申报、不申报或不缴纳等行为而课征的，是具有制裁性质的附带税。加算税有过少申报加算税、无申报加算税、不纳付加算税和重加算税四种。

①过少申报加算税，是对在法定纳税期内提交了申报，或者提交了退税申报，或者提交了延期申请书而未按延期规定申报的纳税人，按修正申报或更正的应补缴税额的一定比例征收加算税。②无申报加算税，是对在法定申报期内不进行申报，按税务部门的决定补缴税时征收的附带税。③不纳付加算税，它与滞纳金有同等性质，但是不纳付加算税是专门针对源泉征税中的特别纳税人的。④重加算税，是对上述三种加算税的加重，主要是针对在申报中存在有意隐藏或作假行为时的加重处理。

2.4 税务稽查

2.4.1 税务稽查流程

通常来说，每三到五年进行一次企业税务稽查。然而，如果上一次稽查中查出较大的税务问题，则稽查间隔的期间会变短。若纳税人要求自下而上的更正，会施行税务稽查进行确认。

关于税务稽查的程序，税法迄今还没有明确阐述。原则上，在进行税务稽查之前，税务代理应通知纳税人，在税务稽查之后，税务代理应为纳税人提供一份关于其调查结果的简短的书面总结。

值得注意的是，根据 2015 年的税制改革，基本原则是当一项稽查结束后，不允许进行第二次稽查。但是，如果税务机关新获取的信息表明报告中的应纳税所得额不实，则税务机关可对纳税人进行再次

稽查。税务机关进行二次稽查的限制仅针对于第一次为现场稽查的情况。如果第一次仅进行了案头审计，税局并没有进行现场稽查，则没有限制。

2.4.2 诉讼时效

对以前年度税负自下而上的更正的诉讼时效为自该税收申报日起5年内（转移定价为6年）。

由税务机关发起的即自上而下的更正的诉讼时效也是五年（转移定价为六年）。

2.5 税务代理

2.5.1 税理士制度

2.5.1.1 意义

税理士制度建立的目的是允许纳税人在税理士的辅助下履行纳税义务，以保证自我评定制度的公平和顺畅运行。为此，税理士作为税务专家，从独立公平的角度，根据自我评定制度的核心理念，承担相应的使命和责任，一方面对纳税人的信任负责，另一方面按照税法规定促进纳税遵从。

2.5.1.2 税理士的业务

（1）业务范围

根据税理士法的规定，在纳税人的请求下，税理士可以从事以下的涉税业务（不包括印花税、注册与许可税、关税等）：

（a）税务中介

税务中介扮演中间人或助理的角色，在以下业务中：一是向税务机关提交申报、申请、请求和行政复议；二是就涉税办理或税务检查或税务处理与税务机关进行交涉和陈述。

（b）涉税材料的准备

是指准备向税务机关提交的申报表、申请书、索询书、行政复议书等。

(c) 税务咨询

主要是指涉税材料填报和涉税事项办理的咨询。

(2) 税理士助理的任务

税理士助理可以协助税理士或税理士公司从事相关业务。

(3) 在诉讼程序中协助陈述

在涉及相关税收事物时，税理士可以随同律师出现在法庭并作口头陈述。

2.5.1.3 注册

任何人只有在税理士协会注册取得税理士资格后才能从事相关业务。以下人员可以注册成为税理士：

(1) 通过税理士职业资格考试的人

税收委员会每年都举办税理士职业资格考试，以评价应试者的知识水平和实务能力。考试范围主要包括：财务会计、账簿管理理论、财务报告理论；税法（应试者任选3个科目，个人所得税法和企业所得税法必选）；个人所得税法、企业所得税法、遗产税法、消费税法或酒税法、国税征收法、住民税或事业税、地方财产税。

通过5个科目考试的应试者，两个财务会计科目和3个税法科目，就可以注册获得税理士资格。应试者不需要一次通过全部5个科目的考试。

(2) 免除税理士职业资格考试的人

享受免考资格的人包括：通过注册会计师考试的人可以免考财务会计科目；从事税务工作一定时间的人可以免考税法科目；如果候选人免考所有科目，意味着他与通过考试的人员一样具有申请注册成为税理士的资格。

2.5.1.4 权利和义务

为了提升税理士的地位和规范其经营业务，税理士法对权利和义务进行了规定，不少规定适用于税理士公司。

(1) 代理权的申明

在充当税务中介时，税理士必须向税务机关提供能够清晰证明其授权的文件。

(2) 税理士证书出示

在面见税务机关工作人员时，税理士需要出示资格证书。

(3) 签名和印章义务

当税理士帮助纳税人准备和填报向税务机关提交的文书时，他需要在文书上签名并加盖本人印章。

(4) 涉及计算和审核的附件

如果税理士准备的申报表包含税基等内容，他可以将准备过程中的涉及计算和说明的材料作为申报表的附件一同递送。

如果税理士提供咨询服务，即对另一方准备的申报表进行审核并确认申报表符合税法规定，他可以将审定相关事项符合税法规定的材料作为申报表的附件一同递送。

(5) 检查计划的通知

当税务人员预先通知纳税人即将对其实施检查的时间和地点时，如果税理士已经向税务机关提交了证明其代理权的文件，税务人员也需要预先通知税理士实施检查的时间和地点。

(6) 意见听取

如果税理士按照第(1)条要求提供代理权证明并且按照第(4)条规定附上说明文件，税务人员应该在通知纳税人检查时间和地点前听取税理士有关附件说明的意见。

(7) 严禁给予偷逃税方面的建议

任何税理士严禁给予偷逃税和骗退税的建议。

(8) 禁止违背职业道德的行为

任何税理士不能发生违背职业道德的行为。

(9) 保密的义务

没有合法的理由，任何税理士不能公开或泄露工作秘密。不再作为税理士后，同样也要遵守相应的保密原则。

(10) 遵守协会规定的义务

税理士必须遵守其所属协会和日本税理士协会总会的规定。

(11) 培训

税理士必须参加其所属协会和日本税理士协会总会举办的培训，以提高其业务水平。

(12) 设立办公室的义务

税理士（不包括税理士助理或税理士公司工作人员）必须设立办公室以作为从事职业的固定场所。

(13) 保管工作手册的义务

税理士必须在职业生涯中保管好工作手册并记录税务代理、税务报表准备、税务咨询等内容。

(14) 管理员工的义务

如果税理士雇用员工，他必须管理好雇员，避免出现违反职业道德的行为。

(15) 提供劝告的义务

在开展业务时，如果发现客户存在偷逃税或骗退税的情况，税理士应该立即劝告客户改正。

2.5.1.5 职责

税理士法旨在要求税理士作为税收业务的专家帮助纳税人依法履行义务。法律明确规定了其使命，同时对税理士业务进行监管。税理士必须维护好市场秩序。如果税理士违反了法律规定，将接受以下处分：

(1) 纪律处分

这是根据财务省法令采取的管理处分，包括三类纪律处分：训斥；暂停业务一年以下；吊销税理士资格。

(2) 法律处分

在某些情况下，税理士将受到法律处分。如违反了严禁偷逃税咨询的条款，将判处不超过 3 年的监禁或不超过 200 万日元的罚金；违反了保密条款，将判处不超过两年的监禁和不超过 100 万日元的罚金。

2.5.1.6 税理士公司

以往税理士都是独立开展业务。从 2002 年 4 月开始，为方便纳税人，税理士能够以公司形式开展业务。只有税理士能够成为税理士公司的成员。这是一种特殊的经营模式，他们有相同的特点，就是按照商法规定有不受数量限制的合伙人。税理士公司的义务包括：提交公司注册设立的通知；惩罚条款的应用；提交成员变化情况的通知。

2.5.2 税理士协会

根据税理士法，目前存在两个由税理士自发组织的协会：税理士协会和日本税理士协会总会。

2.5.2.1 税理士协会

税理士协会是根据税理士法建立的社团组织，成员包括税理士和税理士公司。他们的目标是促进税理士正确履行职责和推动中介业务的开展，并加强对分支机构、税理士和税理士公司的指导、监控。

遵照税理士法设定的“一个税务局一个协会”原则，在每个地区税务局的管辖范围内只有一个合法的税理士协会。例外情况，在东京税务局管辖范围内有 3 个协会，在名古屋税务局管辖范围内有两个协会。全国范围内共有 15 个协会。通常，在每个税务署的管辖区域内都会有税理士协会的一个分支机构。在注册为税理士时的办公室所在地，税理士应自动成为该地协会的成员。在公司设立时的办公室所在地，税理士公司必须成为该地协会的成员。

2.5.2.2 日本税理士协会总会

日本税理士协会总会是一个法人实体，于 1975 年 2 月按照税理士法建立，作为注册和管理机构，从事对成员的指导和注册工作。总会的任务和使命是：促进税理士履行其义务；致力于推动税理士业务的开展。

总会由 15 个税理士协会组成，主要职能如下：

- (1) 开展税理士注册工作，指导和监管税理士协会及其成员。
- (2) 开展涉及税理士注册和税理士公司通告等的行政工作。

(3) 对税务管理和其他与税收、税理士相关的制度进行调查研究和提供建议。

(4) 组织对协会成员的培训。

(5) 组织调研和学习以推进业务开展。

(6) 从事税理士制度和业务的宣传工作。

(7) 为中小纳税人提供税务援助。

2.5.3 监管

由于税理士的使命是促进纳税遵从，他们的业务本质上具有高度的行政管理色彩并对纳税人和税务管理产生强烈影响。所以，国税厅厅长有权对日本税理士协会总会、税理士协会和税理士加以监管以保证业务的规范有序开展。

根据管理权限，国税厅可以要求日本税理士协会总会和税理士协会提供必要的报告、提供正确的指导和取缔税理士错误的操作。

2.6 税务争议解决

2.6.1 行政复议制度

2.6.1.1 概况

(1) 行政复议类型

如果纳税人对税务机关依据法律作出的处理存有争议，可通过行政复议机制来解决。目前，存在两种行政复议的形式：异议申请和审查请求。

当纳税人不同意税务机关的处理决定，原则上应向作出处理决定的税务机关提交异议申请。如果在复议后纳税人依然不同意税务机关的决定，纳税人可向税务法庭主席提交审查请求。国税一般程序法第八章第一节规定了税务行政复议的操作程序。

(2) 行政复议事项

行政复议的事项主要涉及依照国税有关法律作出的税务处理，包括纳税纠正、纳税核定、税款征收如财产扣押。

（3）提交行政复议的主体

任何纳税人在相关税务处理决定侵犯其权利或合法权益时，都可以申请行政复议。不仅包括那些直接遭受侵害的纳税人，还包括第三方如扣押财产的抵押持有人。

（4）异议申请优先原则

国税一般程序法规定异议申请必须向作出处理决定的税务属署长或地区国税局局长提交。如果对异议申请决定依然存有争议，可以向税务法庭主席提交审查请求。从这个意义来讲，法律遵循异议申请优先的原则。

（5）行政复议优先原则

纳税人通常试图通过税务诉讼程序推翻对税务处理的行政复议裁定，因而，纳税人只有在异议申请或审查请求作出裁定后才能提请税务诉讼。

（6）不利修正的免除

在税务行政复议中，如果异议申请或审查请求的结果对纳税人不利，相应的条款将免除纳税人的义务。所以，即使检查或异议申请或审查请求导致税额的计算结果高于原始的结果，也不能要求纳税人缴纳更高的税额，只能是驳回纳税人的异议申请或审查请求。这体现了行政复议制度为维护纳税人权利而提供法律救济的宗旨。

（7）原始税务处理的继续有效

行政复议既不能否定受质疑的税务处理的有效性和实行，也不能停止相关程序的继续执行。当然，对于因征收拖欠税款而扣押的财产，只能在行政复议作出决定或裁决后才能对其进行变卖清算。

2.6.1.2 异议申请

（1）程序

原则上，异议申请应该向作出处理决定的税务机关提交。

税务处理虽然由税务属署长签发，但地区国税局工作人员已正式书面通知纳税人并正在检查涉及这个税务处理的相关事项，或者该税务处理属于地区国税局大企业检查部的职责范围，纳税人将向有权的

地区国税局局长提交异议申请。同样，如果国税厅工作人员正在检查涉及这个税务处理的相关事项，纳税人将向国税厅厅长提交异议申请。

(2) 申请时间

纳税人必须在获悉税务处理决定之日（或收到税务处理通知的当天）之后的两个月内提交异议申请。

(3) 异议申请处理决定

针对每个异议申请，税务属署长或其他负责人将执行检查和审核并最终对申请人的要求进行裁定。这就被称为处理决定。

有三类决定：解除；拒绝；取消。取消又有两类：全部取消和部分取消。

2.6.1.3 税务法庭

第二个层次的行政复议是向税务法庭提交审查请求。

税务法庭是对有关税务处理的审查请求作出裁定的机构。为了提供纳税人权益的法律救济和保证正确的税务管理，1970年3月国税厅设立了税务法庭，作为其直属机构，独立于负责评定和征收的税务部门。

2.6.2 税务诉讼

2.6.2.1 概况

税务诉讼是一种行政诉讼。在日本，法院负责所有的行政诉讼。行政诉讼程序依据民事诉讼法和遵照行政诉讼法的规定。

2.6.2.2 管理规定

(1) 行政复议后的诉讼

国税一般程序法第115条规定，对于要求取消税务处理的行为，通常情况下纳税人必须在异议申请或审查请求作出决定后才能提出行政诉讼，即行政复议优先原则。

事实上，必须在行政复议后才能诉讼的行为仅限于要求取消税务处理的行为。这不适用于确认税务处理的存在性和有效性的行为、确

认为履行义务的违法性的行为。同样，要求撤销生产酒饮品许可的行为不需要按照先行政复议后诉讼的原则办理。

（2）原告举证

国税一般程序法第 116 条规定：

如果要求取消的税务处理涉及纳税纠正、纳税核定、评定和缴税通知（以后简称评定处理），纳税人意图宣称评定处理应该按照有利于其实际情况作出且不同于实际评定的结果，该纳税人必须在对方阐明评定处理的依据后，当即明确阐述不同于实际评定的情况和提供相关证据。

与该条款相反的证据提供和声明则被认为是民事诉讼法第 157 条第 1 款规定时间后提出的一种进攻或防守策略。

2.6.2.3 诉讼类型

行政诉讼法规定了 4 类诉讼：抗议诉讼、关联诉讼、民众诉讼、机构诉讼。大部分税务诉讼属于抗议诉讼，还有一部分属于关联诉讼。

第四章 中日税收协定及相互协商程序

当您的企业打算对日投资时，除了需要关注日本的投资环境、公司设立程序、人工费和日本税负等事项之外，还必须重视相关的中日税收协定及相互协商程序。

例如，您的企业在投资决策前，需要考虑如何适用不同的税收协定享受更优惠的税收政策，从而选择直接投资或间接投资方式；当您从在日本设立的子公司取得股息、红利以及特许权使用费等时，您需要了解是否适用中日税收协定从而享受优惠税率、以及在日本享受税收协定所需要履行的手续等；您的企业对日本企业提供的劳务、商标使用权、特许权使用费等，也需要考虑该业务在日本是否构成常设机构，因此被视为居民企业而需要缴纳相应税款；您在日本缴纳的税款如何在中国进行抵免等。

另一方面，当您的对日投资在税款缴纳方面引起争议时，您也可以通过相互协商程序保护自己的合法权利。

以上问题您可以通过阅读本章找到答案。

1 中日税收协定和相互协商程序概述

1983年9月，我国政府与日本国政府签署《中华人民共和国政府和日本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“1983年协定”），经过短短的33年时间，截至2015年12月，我国政府共对外谈签了104个税收协定。

税收协定的最终目标是消除跨境税收障碍，减少国际贸易和资本扭曲，促进国际经济活动的发展。税收协定的宗旨包括避免国际重复征税、防止逃避税、税收非歧视、以及在缔约国之间公平地分配征税权。我国政府与世界各国以及地区签订的双边税收协定以避免双重征税和防止偷漏税为两大核心宗旨，其中尤以避免双重征税为重。

税收协定的签订与实施使其成为我国税法体系的重要组成部分，在避免双重征税方面发挥了重要作用，对于改善国内投资环境、大力

实施“引进来”战略以及中国企业“走出去”战略具有重要意义。中国居民赴日投资应当特别关注中日两国的税收协定，理解中日税收协定的相关规则，借助于中日税收协定的规定实施更为有效的税务筹划和商业安排，有效降低投资的税务成本和风险。可以说税收协定是一个成功的国际性商业计划中所必须要考虑的因素。

1983年9月6日，我国政府与日本国政府在北京签署了《中华人民共和国政府和日本国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》、《中华人民共和国政府和日本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“1983年议定书”）和《中华人民共和国政府和日本国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的换文》（以下简称“1983年换文”）。三份文件在1984年6月26日生效，并于1985年1月1日执行。三份文件共同构成了中日税收协定的规范总体，不仅包括实体性税收规范，而且包括程序性税收规范。

1983年协定共三十条，主体部分包括规定协定的适用范围、双重征税的解决办法、税收无差别待遇、协商程序以及税收情报交换五大内容，其中双重征税的解决办法所占篇幅最大，足可体现税收协定把消除双重征税作为核心目的和宗旨。1983年协定义定书共两条，包含服务型常设机构补充说明和确定常设机构利润时不允许扣除的费用的规定。1983年换文的内容是中日两国停止关于经营船舶、飞机从事国际运输取得的所得互免税捐的规定。

相互协商程序条款是税收协定中的一项重要条款，其意义在于缔约国一方居民与缔约国另一方税务当局产生纳税争议后，缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助，有效地解决跨国税务争议，维护自身权益。该程序对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义，是中国居民赴日投资过程中维护自身税务合法权益的重要途径。同时，国家税务总局于2013年9月发布了部门规范性文件《税收协定相互协商程序实施办法》，为税收协定中相互协商程序条款的适用提供了规范依据。中国居民应当特别关注税收协定相互协商程序中的相关规

定，理解程序适用的范围、启动、效力等，并且能够积极合法地运用这一程序，从而有效解决跨国税收争议。

2 中日税收协定

2.1 适用范围

中日税收协定的适用范围比较明确，包含协定适用的主体范围、客体范围以及领土范围。

2.1.1 主体范围

2.1.1.1 如何确定“居民”身份

在适用主体方面，有权适用协定的主体是中国居民以及日本国居民。是否属于中国居民要按照中国税法的具体规定来判断。作为居民的“人”包括个人、公司和其他团体。

2.1.1.2 同时属于中国居民和日本国居民怎么办

个人既是中国居民又是日本国居民的，两国政府应当通过协议确定个人属于一国居民，从而避免个人对两国均承担完全的纳税义务。

公司既是中国居民又是日本国居民的，应认为是其总机构或者主要办事处所在缔约国的居民。

2.1.1.3 “居民”的认定对投资架构的影响

协定的适用主体范围对赴日投资的商业架构会产生一些限制性影响。如果中国企业采用间接控股架构模式收购日本国目标公司，则海外的收购平台由于不属于中国居民而无法适用中日税收协定。

因此，中国公司在对日投资时可以分析日本国与第三国之间，以及中国与该第三国之间的税收协定对中国企业的优惠政策哪个更优惠，从而选择最佳的对日投资方式，即直接对日投资，或通过第三方国家对日本国进行间接控股架构模式进行投资。

另外，如果第三国公司在中国的分公司取得了来源于日本国的收入或者收购日本国的目标企业，那么在中国的分公司无法享受中日税收协定优惠，因为“人”的范围不包括分公司，但是中国分公司可以主张适用第三国与日本国之间的税收协定优惠。

2.1.2 客体范围

在适用客体方面，中日税收协定适用于中国的企业所得税、个人所得税，以及日本国的所得税、法人税和居民税。同时，根据国家税务总局公告 2012 年第 49 号公告的规定，从 2012 年 12 月 4 日起，协定还适用于日本国新增加的重建专项所得税（the special income tax for reconstruction）和重建专项法人税（the special corporation tax for reconstruction）。根据国家税务总局公告 2015 年第 13 号规定，从 2015 年 2 月 26 日期，协定适用于日方 2014 年 10 月 1 日新开征的地方法人税（the Local Corporation Tax）。

协定适用客体的规定与消除双重征税条款相联系，对中国企业投资日本国产生影响。由于协定的适用客体仅限于所得税、法人税和居民税，因此，中国居民在日本国投资时被日本国政府征收的其他税种的税，在中国无法实施抵免。这部分税收成本应当纳入投资财务评估的考虑范围之内，以免对今后投资的现金流入产生猝不及防的负面影响。

2.1.3 领土范围

在领土范围方面，协定采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法，在认定中国和日本国两国的协定适用领土范围时，条件首先要满足属于两国的领土，其次，还要满足保证两国的税收法律能够有效实施。

根据协定的规定，香港、澳门、台湾等地的居民不属于中国税收居民，不能主张适用中日税收协定。

2.2 常设机构的认定

常设机构是指缔约国一方的居民企业在缔约国另一方进行全部或者部分营业的固定营业场所。常设机构的存在与否对于收入来源国的税收管辖权具有至关重要的影响。由于国际税收协定的主要功能是划分居住国与来源国对跨国收入的征税权，从而避免对跨国收入的双重征税，因此，国际税收协定通常采用的原则是，居住国企业在来源国有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度低，居住国企业在来

源国没有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度高。对于赴日投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照中日税收协定的规定构成在日本国的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。一个最为基本的税收筹划安排即是，如何能够有效利用协定的规定来避免被认定为常设机构。因此，在明确中日税收协定的适用范围后，有必要了解常设机构的概念以及中日税收协定对于常设机构的具体规定。

1983年协定第五条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单。根据协定的规定，常设机构是指企业进行全部或者部分营业的固定场所。根据协定规定的正面清单，常设机构主要可以分为场所型常设机构、工程型常设机构、代理型常设机构以及服务型常设机构四类。协定规定的负面清单的功能在于避免上述四种类型常设机构的构成。

2.2.1 场所型常设机构的认定

2.2.1.1 正面清单和负面清单

场所型常设机构的形式有管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所以及矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

可以说常设机构的负面清单主要针对场所型常设机构。根据1983年协定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。

2.2.1.2 如何进行税收筹划

1) 税收筹划

协定关于场所型常设机构的正面清单和负面清单的规定对中国居民赴日投资经营的税收筹划的影响表现在以下三个方面。

第一，根据协定的规定，辅助机构不属于常设机构，因此，如果企业在日本国既需要辅助性活动又实施营业活动的，假设商品储存地与销售代理地不一致时，企业最好不要分设辅助机构和营业机构。如果分设，那么辅助机构发生的费用无法扣除营业机构的利润，如果合并设立，那么辅助性费用和准备性费用可以在营业利润中扣除。

第二，协定的负面清单实质上是利用辅助性原则缩小了常设机构的范围，对资本输出一方或者投资经营一方有利，中国居民在利用负面清单时需要理解辅助性原则的含义，做出合理的安排，使得自己的经营活动符合辅助性原则。辅助性原则要求辅助性场所应当具备以下条件：

(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。

第三，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。

2) 案例

某S国居民（日本国的非居民）通过网络向日本国内消费者销售商品。其将从S国进口的商品保存在日本国的公寓和仓库，并雇佣日本国内的员工保管、包装商品（包装内添加日文使用说明书）、指示员工发送快递给日本国内客户。该S居民通过网络接受订单，负责选择销售商品、采购及付款，负责向日本出口商品、决定商品销售价格，制作日文说明书，对员工做出发货指示等。日本国政府认为该公寓和

仓库不属于辅助机构，在日本国构成常设机构。以下列示了法院的观点和分析：

表 12 常设机构认定相关法院观点及分析

法院的观点	分析
对业务实施及利得的实现是否承担不可或缺的功能	本案件中，将事先进口的商品根据顾客订单发出，该销售流程可缩短发货期间，减少进口配送费用。因此，本案件中的公寓和仓库在业务实施及利得的实现中承担不可或缺的功能。
是否赋予商品经济附加价值的功能	本案件的公寓和仓库，在向顾客发送商品时添加日文使用说明书，具有赋予商品经济附加价值的功能。

综上所述，我们可以看出日本国税厅在判定外国居民企业在日本的固定营业场所是否在日本国构成常设机构时，重视的并非形式而是功能。例如，从事事业活动据点的公寓的一个房间可以构成常设机构，但单纯储藏产品的仓库不构成常设机构。

2.2.2 工程型常设机构的认定

2.2.2.1 正面清单

工程型常设机构是指连续超过六个月的建筑工地、建筑、装配或安装工程以及与其有关的监督管理活动。

2.2.2.2 如何进行税收筹划

第一，中国居民企业在日本国实施的建筑工程不满足六个月条件的，也不属于场所型常设机构，因此，最终不构成常设机构。

第二，如果中国居民企业把在日本国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，那么总承包商的监督活动超过六个月的会构成常设机构，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。

第三，如果中国居民企业作为独立监理企业在日本国从事监督管理活动超过六个月，也会构成常设机构，独立监理企业的监督活动时间的计算按照其负责的工程部分所持续的时间确定。

2.2.3 服务型常设机构的认定

2.2.3.1 正面清单

服务型常设机构是指缔约国一方企业通过其雇员或者其他人员在缔约国另一方提供的咨询劳务，除适用规定的独立代理人以外，这些活动（为同一个项目或两个及两个以上相关联的项目）且在整个劳务期间的任何一个十二个月中连续或者累计超过六个月。

但中国企业通过雇员或其他人员在日本提供与销售或出租机器设备有关的咨询劳务，不论日期长短，均应依照 1983 年议定书的第一条的规定，不应视为在日本设有常设机构。

2.2.3.2 如何进行税收筹划

第一，劳务范围的确定。

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、协助与咨询，但不负责具体施工和作业；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。

第二，雇员或者其他人员的确定。

根据协定对“雇员或者其他人员”的规定，中国居民企业的员工或者中国居民企业聘用的在其控制下按照其指示向日本国居民提供劳务的个人可以构成常设机构。这里需要注意，如果中国居民企业向日本国客户出让专有技术使用权的同时，也委派人员到日本国为该项技术的使用提供有关支持、指导等服务并收取服务费，无论服务费是单独收取还是包括在技术价款中，凡是提供服务劳务的时间在任何一个十二个月中都不会没有超过六个月，那么服务费要视为特许权使用费，适用 10% 的预提所得税税率在日本国纳税；如果提供服务劳务的时间在任意一个十二个月中都超过了六个月，那么该技术人员构成常设机构，对归属于常设机构部分的服务所得按照营业利润条款在日本国纳税，但技术出让的特许权使用费性质不变。

第三，时间期限的计算问题。

中国居民企业为日本国某项目提供劳务，以中国居民企业派其雇员为实施服务项目第一次抵达日本国之日起至完成并交付服务项目之日止作为计算期间，计算相关人员在日本国停留的天数。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”期间派雇员到日本国提供劳务超过六个月，而在其他期间派雇员到日本国提供劳务均未超过六个月，仍认为中国居民企业在日本国构成常设机构，而且该常设机构的在日本国的应税利润范围是整个项目，不仅仅包含上述的“十二个月”。

2.2.4 代理型常设机构的认定

2.2.4.1 非独立代理人的认定

1983年协定第五条第六款对非居民企业的代理型常设机构做出了规定。虽有第一款和第二款的规定，当一个人（除适用第七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利代表该企业签订合同，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构。除非这个人的活动仅限于第四款的规定，即使是通过固定营业场所进行活动，按照第四款规定，不应认为该固定营业场所是常设机构。另外，如果该人在缔约国一方全部或者几乎全部代表该企业，或者为该企业以及该企业控制的其他企业经常接受订货单，那么这类人也是非独立代理人。根据协定的规定，非独立代理人的构成要素有以下四个方面。

主体无限制。

即不要求必须是缔约国另一方的居民，既可以是个人，也可以是场所，还可以是企业的雇员、部门，如果是个人的则不要求具有营业场所。

代表企业签订合同。

“代表”指的是以企业名义签订合同，签订的合同对企业产生法律约束力，合同本身的利益归属于被代理人，代理人没有直接受益于合同。同时，“合同”是指与被代理企业经营活动本身相关的业务合同，而不包括其他内容的合同。例如，中国居民企业的员工到日本国

进行招聘，以企业名义与日本国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。

第一、经常行使代表权力。

“经常”的理解并非绝对、孤立，而是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，也不能必然阻却“经常”的构成。“行使”的理解也并非绝对、孤立，政府更倾向于依照实质重于形式来理解，因此，“行使”不仅包括签订合同本身的行为，还包括实施合同谈判、商定合同细节的行为。例如，中国居民企业的受托人在日本国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日本国的非独立代理人，即构成常设机构。

第二、代理人的活动如果全部属于辅助性活动的除外。

所谓辅助性活动，即上述负面清单中所列的各类活动。

综上，一旦中国居民企业在日本国的代理人构成非独立代理人的，即被认为是中国居民企业在日本国的常设机构，由此在日本国产生的营业利润要承担纳税义务。

2.2.4.2 独立代理人的认定

为了限制来源地国的税收管辖权，1983年协定第五条第七款对独立代理人做出了规定。如果缔约国一方企业在缔约国另一方的代理人是独立代理人的，那么这个代理人不构成该企业的常设机构，则其来源于缔约国另一方的营业利润在缔约国另一方不征税。独立代理人是指专门从事代理业务的代理人，其不仅为某一个企业代理业务，也为其他企业提供代理服务，经纪人、一般佣金代理人属于独立代理人。但如果代理人的活动全部或者几乎全部代表一个企业，不能构成独立代理人。

在实务中，日本国税务当局在判定代理人是否属于独立代理人时，要求独立代理人至少符合以下条件。

第一，代理人在法律上和经济上独立于被代理企业。主要考虑的因素有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。

第二，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。

1983年协定第五条第八款对母子公司之间是否构成代理型常设机构做出了规定。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。但是，子公司有权并经常以母公司名义签订合同，并符合非独立代理人构成条件的，子公司构成母公司的常设机构。而且，在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，至于母公司是否能够构成子公司的常设机构需要具体分析。如果中国母公司派其员工到日本国子公司为日本国子公司工作，且日本国子公司对员工有工作指挥权，工作责任及风险完全由日本国子公司承担，那么日本国子公司向此类员工支付的费用是子公司内部人员收入分配，不是中国母公司的营业收入，该类员工不构成中国母公司在日本国的常设机构。如果中国母公司派其员工到日本国子公司为中国母公司工作，即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，中国母公司向日本国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日本国的常设机构，日本国政府有权对子公司支付母公司的服务费征收所得税。

2.3 不同类型收入的税收管辖权

中日税收协定将两国居民取得的跨国收入区分为消极所得和积极所得进行征税权的划分，在积极所得中，协定把有关个人劳务所得的规定独立出来加以规定。所谓消极所得是指，没有实施营业活动而获得的投资性所得，如利息、股息、特许权使用费。所谓积极所得是指，通过实质性经营营业活动而取得的所得。对于消极所得和积极所得，居住国的税收管辖权没有很大的区别，但对于来源国的税收管辖权影响很大，同时，结合常设机构的认定，来源国的税收管辖权在一

定程度上被加以限制。按照中日税收协定的规定，消极所得包括股息、利息以及特许权使用费，积极所得包括营业利润、不动产使用所得以及财产出让所得，个人劳务所得由于具有特殊性从积极所得中分割出来单独规定。以下将分不同类型的所得对税收管辖权的划分进行介绍，并说明一些税收筹划的空间和方案。

2.3.1 消极所得

2.3.1.1 来源国的税收管辖权

中日税收协定规定的消极所得主要包括股息、利息以及特许权使用费。根据1983年协定第十条、第十一条、第十二条的规定，中国居民企业在日本国设立常设机构取得的投资所得并入其常设机构的营业利润在日本国征收公司所得税，适用协定的营业利润条款；没有设立常设机构的来源于日本国的股息、利息以及特许权使用费等投资所得在日本国征收预提税。因为是中国居民企业的投资所得，因此协定明确了居住地管辖权原则，即中国可以对这部分投资收益征税。同时协定还规定了来源地管辖权原则，但有一定的限制，如果中国居民企业符合受益人的，协定限定了日本国政府适用的税率最高为10%。

由于股息、利息、特许权使用费属于消极所得，协定承认了有限的来源地管辖权原则，对于股息、利息收入的来源地的确定比较简单，但由于特许权使用费在实务中种类很多，比较难界定，因此协定规定了确定特许权使用费来源地的三种方法。根据协定规定的方法，支付特许权使用费的人是日本国政府或日本国居民的，来源地是日本国；支付特许权使用费的人是日本国居民在中国设立的常设机构的，来源地是日本国；支付特许权使用费的人是中国居民在日本国设立的常设机构的，来源地是中国。

根据日本国税法的规定，非居民企业取得来源于日本国的利息、股息、特许权使用费等消极收入（不涉及常设机构），通常要按照23.9%的税率缴纳公司所得税。如果中国居民企业不主动享受中日税收协定优惠，不事先表明自己受益所有人身份的，则会多承担13.9%的税收成本。

2.3.1.2 如何进行税收筹划

根据 1983 年协定的规定，支付的特许权使用费数额应当不能超出支付给其他独立第三方的数额，超过部分不能享受税收协定优惠。此外，日本国子公司在日本国以支付其中国股东的特许权使用费来抵扣自己的应纳税所得额的，还可能会面临日本国税务当局转让定价调整的风险。因此，企业在筹划利润汇回时应当以独立交易原则和合理商业目的为考量标准，并综合考虑中日税收协定的具体规定来进行筹划，不能单纯为避税而行动。

2.3.2 营业利润

2.3.2.1 来源国的税收管辖权

根据 1983 年协定第七条第一款的规定，中国居民企业取得来源于日本国的经营营业利润，中国政府有权向中国居民企业征税；中国居民企业通过在日本国设立的常设机构取得来源于日本国的经营营业利润，日本国政府有权向中国居民企业的常设机构征税；中国居民企业没有在日本国设立常设机构而取得来源于日本国的收入或者虽在日本国设立常设机构但取得的来源于日本国的收入与该常设机构没有实际联系的，日本国政府无权向中国居民企业及其常设机构征税。

根据 1983 年协定第七条第二款和第三款的规定，日本国政府有权把在日本国的常设机构课税的利润范围限定在该常设机构产生的利润，而且不包括企业总机构或者其他办事处对该常设机构支付的款项；同时，该常设机构有权扣除其自身进行营业发生的各项费用，且利润和费用的确定不局限于日本国一地。但是，常设机构支付或转账给企业总机构或该企业其他办事处的以下款项（属于偿还代垫实际发生的费用除外），不应扣除：由于专利或其他权利的特许使用费、报酬或其他类似款项；对从事具体的服务或管理的佣金；借款给常设机构的资金利息，但该企业为银行机构的除外。

2.3.2.2 如何进行税收筹划

结合上述消极所得部分内容，由于协定只对特许权使用费作了列举性规定，因此，在商业经营及投资活动中，经营营业收入与特许权使用费的区分比较模糊，这为中国居民在日本国进行经营活动提供了税收筹划的空间。

对于中国居民在日本国的特许权使用费等消极所得，日本国作为来源地政府具有有限的税收管辖权；对于中国居民不涉及常设机构的在日本国的经营营业收入等积极所得，日本国政府没有税收管辖权。因此，中国居民应当把其在日本国的经营活动尽量安排为不涉及常设机构的经营营业收入，避免被认定为特许权使用费，从而规避在日本国的纳税义务。

1983年协定第十二条第三款规定的特许权使用费有三类，第一类是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、磁带的版权所支付的作为报酬的各种款项，第二类是使用或有权使用专利、专有技术、商标、设计、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，第三类是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。

中国居民应当重点把握技术销售、技术服务与技术授权的区分。技术销售是所有权让与，因此其所得是营业利润，或者属于财产所得，不属于特许权使用费。技术授权所得是使用权让与，因此其所得属于特许权使用费。技术授权通常以许可贸易、特许专营或者合作生产的方式实现。技术服务通常与技术授权或者技术销售一并实施，通常的原则是不涉及常设机构的技术服务收入与技术销售有实际联系的属于营业利润，与技术授权有实际联系的属于特许权使用费；常设机构提供技术服务的统归为营业利润。税收管辖权划分的规定是消除双重征税的具体体现。基于税收协定的安排，缔约国一方的居民在缔约国另一方取得的积极收入在满足一定条件下可以免于在收入来源国的纳税义务，而只在其本国纳税；取得的消极收入在满足一定条件下可以在收入来源国适用低税率承担纳税义务。因此，中国居民赴日投资，

应当明确哪些类型的收入具有免税、减税或者低税率的税收优惠政策，从而提高其赴日投资计划的可行性和准确性，避免不必要的税收成本。

2.3.3 海运和空运所得

中国企业以船舶或飞机经营国际运输取得的利润，应仅在中国征税。

中国企业以船舶或飞机经营国际运输，在日本国免除事业税；日本国的企业以船舶或飞机经营国际运输，在中国免除类似日本国事业税的税收。

上述条款的规定也适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。

2.3.4 不动产使用所得

根据 1983 年协定第六条的规定，中国居民使用位于日本国的不动产而产生的所得，日本国政府可以向中国居民征税。

“使用”的形式包括出租、直接使用以及任何其他形式的使用，该规定适用于企业的不动产所得和用于进行独立个人劳务的不动产所得。“不动产”的界定按照财产所在地的法律规定确定，但协议规定了最小范畴，即“不动产”应当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、地产的权利、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的权利。同时，协议明确规定船舶和飞机不属于不动产。

中国居民取得来源于日本国的不动产使用所得，不考虑其是否在日本国存在常设机构，日本国政府均有税收管辖权。本条款的规定仅局限于不动产使用所得，对于中国居民出让日本国不动产而产生的出让收益适用财产所得条款。

2.3.5 财产出让所得

2.3.5.1 不动产出让所得

1983 年协定第十三条就财产出让产生的收益，包括出让各类动产、不动产和权力产生的受益的征税权划分问题做出了规定。

出让不动产取得的收益可以由不动产所在国征税。如果中国居民出让位于日本国的不动产产生收益的，日本国政府有权向该中国出让方征税。“不动产”的确定按照协定第六条的规定处理。

2.3.5.2 常设机构营业财产出让所得

出让企业常设机构用于营业的财产部分的不动产以外的财产所取得的收益，可以由常设机构所在国征税。如果中国居民企业在日本国设有常设机构，那么其出让营业财产部分的不动产以外的财产产生收益的，日本国政府有权向该常设机构征税。

2.3.5.3 其它财产出让所得

中国居民出让其在日本国的上述财产以外的其它财产取得的收益，日本国税务当局有权征税。

2.3.6 个人劳务所得

依国际税收协定规范惯例，1983年协定对于艺术家、运动员、教师、研究人员、学生和实习人员的纳税义务以及董事费、退休金、政府服务等特殊性个人劳务和除上述之外的一般性个人劳务的征税权做出了规定。以下作简单介绍。

2.3.6.1 艺术家和运动员

根据1983年协定的艺术家和运动员条款，中国艺术家和运动员在日本国从事个人活动，不论取得的所得由其本人收取或者由他人收取（演出经纪人、明星公司、演出团体等等），日本国政府均有权就这部分所得征税。艺术家活动包括各种艺术形式的演艺活动、拍摄广告、具有娱乐性质的活动等，艺术家不包括随行的行政、后勤人员。运动员活动包括各种传统竞技比赛，以及具有娱乐性质的活动等等。但是，如果中日两国之间签署了文化交流计划并对上述活动做出了互相免税规定的，不适用协定的规定。

2.3.6.2 教师和研究人員

根据1983年协定的教师和研究人員条款，中国教师和研究人員在日本国的大学、学院、学校或其他教育机构和科研机构从事教学、讲学或研究，且从其第一次到达之日起在日本国的停留时间不超过三

年的，该中国教师或研究人员在日本国由于教学、讲学或研究而取得的收入在日本国免税。

2.3.6.3 学生和实习人员

根据 1983 年协定的第二十一条，中国学生、企业学徒或实习生仅由于接受教育、培训或者获取特别的技术经验的目的而停留在日本国，其为了维持生活、接受教育或培训的目的在日本国取得的款项或所得，日本国政府免于征税。

根据日本国《税收协定实施特例省令》第 8 条的规定，为在代扣代缴阶段享受免税待遇，需要通过工资等的支付者向该支付者所属的税务署长提交《关于税收协定的登记表》。

2.3.6.4 董事费

根据 1983 年协定的董事费条款，中国居民担任日本国居民公司的董事而取得的董事费和其他类似款项，无论该中国董事是否在日本国履行董事职责，日本国政府都有对此项所得的征税权。“其他类似款项”包括中国居民个人以日本国居民公司董事会成员身份取得的实物福利，如股票期权、居所、交通工具、保险及俱乐部成员资格等。

2.3.6.5 退休金

根据 1983 年协定的退休金条款，不论其员工的国籍、以前的工作地点如何，日本国居民公司支付给其员工的退休金及类似款项仅由日本国政府征税，这是一种支付国独占征税权。也就是说日本国居民公司雇佣中国居民员工，无论该中国居民员工在中国提供服务还是在日本国提供服务，日本国居民公司支付给他的退休金应仅在日本国纳税，中国政府无权征税。

2.3.6.6 政府服务

根据 1983 年协定的政府服务条款，对日本国政府支付给向其提供服务的个人的报酬（特指履行政府职责而向其提供服务的个人），日本国政府作为支付国独占征税权。这里的“个人”包括日本国居民和中国居民。中国政府在日本国设立的办事机构如果雇佣中国居民工作，那么该项报酬应仅在中国征税。日本国政府在中国设立的办事机构如果雇佣中国居民工作，那么该项报酬应仅在中国征税。上述所谓

“报酬”的范围，是指除退休金以外的薪金、工资和其他类似报酬。关于政府退休金方面，日本国政府支付给向其提供服务的个人的退休金，仅由日本国政府征税；但是，如果向日本国政府提供服务的个人是中国居民并且是中国国民的，那么其退休金收入仅由中国政府征税。政府服务条款最后规定，上述规定不适用于个人向政府进行营业提供服务所取得的报酬和退休金。

2.3.6.7 独立个人劳务

1983年协定的上述规定指向特殊的个人劳务的征税权划分，同时，协定还规定了一般的个人劳务的征税权划分，并对将一般性个人劳务区分为独立个人劳务与非独立个人劳务做出规定。

根据1983年协定的独立个人劳务条款，中国居民个人以独立身份从事劳务活动取得的来源于日本国的收入，除以下情形外，仅由中国政府征税，符合以下情形之一的，日本国政府亦有权征税。

第一，中国居民个人为从事独立个人劳务目的在日本国设立了经常使用的固定基地（固定基地的判断标准与常设机构类似，如诊疗所、牙医所、建筑师事务所等）。

第二，中国居民个人在任何历年中连续或累计停留在日本国超过183天。注意，符合第一种情形的独立劳务收入，日本国政府仅有权对归属于该固定基地的所得征税；符合第二种情形的独立劳务收入，日本国政府仅有权对上述连续或累计期间取得的收入征税。

此外，协定还对独立劳务活动进行了列举，“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等。

2.3.6.8 非独立个人劳务

根据1983年协定的非独立个人劳务条款，中国居民个人在日本国受雇取得的收入，中国政府和日本国政府均有权征税。同时，协定对来源国的征税权做出了限制，即中国居民个人在日本国受雇取得的收入，同时满足以下三个条件的，日本国政府无权征税。

第一，中国居民个人在任何历年中在日本国停留连续或累计不超过183天。

第二，该项报酬的实际支付人不是日本国居民公司。

第三，该项报酬不是由雇主设在日本国的常设机构或固定基地负担。

此外，若受雇于日本国企业经营国际运输的船舶或飞机而取得的报酬，可以在日本国征税。

2.4 税收抵免

协定通过对非居民所得的征税权在居民国与来源国之间进行划分，在很大程度上限制了来源国的征税权，能够有效避免双重征税。但协定并没有完全消除来源国的征税权，日本国政府对中国居民来源于日本国的收入在满足一些条件或者情形下仍然享有征税权。对于两国政府均有征税权的一项收入仍然存在着双重征税。因此，1983年协定的消除双重征税条款规定了税收抵免制度，其目的和功能就在于让居民国承认来源国征税的税额，并在此基础上在居民国给予税收抵免优惠，从而进一步消除双重征税。因此，中国居民应当特别关注在日本国取得的收入按照协定被日本国政府征收所得税后如何在中国进行抵免，并能够在国内依法享受抵免优惠，从而降低税收成本。

根据1983年协定第二十三条消除双重征税条款第一款的规定，中国政府对中国居民就来源于日本国的所得向日本国政府直接缴纳的所得税，给予直接抵免；对中国居民公司就日本国居民公司支付给他的股息向日本国政府间接缴纳（由日本国居民公司直接缴纳）的所得税，在中国居民公司拥有日本国居民公司股份不少于10%时，给予间接抵免。同时，直接抵免和间接抵免的数额，不应超过由中国国内税法设定的限额。

可以看到，中国政府允许对来源于日本国的收入实施直接抵免和间接抵免。同时，为了规范税收抵免在境内的实施，中国政府出台了一系列的相关规定，为境内税收抵免提供依据。

直接抵免与间接抵免适用于不同的情形。直接抵免是指，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。直接抵免主要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、财产出让等所得在境外被源泉扣缴的预提所得税。

间接抵免是指，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。例如中国居民企业（母公司）的日本国子公司在日本国缴纳公司所得税后，将税后利润的一部分作为股息、红利分配给该母公司，子公司在日本国就其应税所得实际缴纳的公司所得税税额中按母公司所得股息占全部税后利润之比的部分即属于该母公司间接负担的日本国公司所得税。间接抵免的适用范围为中国居民企业从其符合 1984 年协定第二十二第一款第二项以及财税[2009]125 号文第五、六条规定的境外日本国子公司取得的股息、红利等权益性投资收益所得。

2.4.1 企业境外所得的税收抵免办法

2.4.1.1 适用范围

第一，中国的居民企业就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

第二，中国的非居民企业在中国境内设立的机构、场所就其取得的发生在境外、但与其有实际联系的所得直接缴纳的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

间接抵免的适用主体限于中国居民企业。中国居民企业用境外所得间接负担的税额进行税收抵免时，其取得的境外投资收益实际间接负担的税额是指根据直接或者间接持股方式合计持股 20% 以上的规定层级的外国企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一层外国企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额。

由居民企业直接或间接持有 20% 以上股份的外国企业，限于符合以下持股方式的三层外国企业：

第一层，单一居民企业直接持有 20% 以上股份的外国企业。

第二层，单一第一层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到 20%以上股份的外国企业。

第三层，单一第二层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到 20%以上股份的外国企业。

境外企业超过三层，将不符合间接抵免的层次要求，不允许抵免。

2.4.1.2 境外所得确认时间

来源于境外的股息、红利等权益性投资收益，应按被投资方做出利润分配决定的日期确认收入实现。来源于境外的利息、租金、特许权使用费、出让财产等收入，应按有关合同约定应付交易对价款的日期确认收入实现。

2.4.1.3 合理支出的扣除

居民企业取得来源于境外的所得，应当依法扣除与取得该项收入有关的合理支出后的余额为应纳税所得额。

在计算境外应纳税所得额时，企业为取得境内、境外所得而在境内、境外发生的共同支出，与取得境外应税所得有关的、合理的部分，应在境内、境外应税所得之间，按境外每一国别资产、收入、员工工资支出或其他指标数额占企业全部数额的比例或几种比例的综合比例，在每一国别的境外所得中对应调整扣除，计算来自每一国别的应纳税所得额。分摊比例确定后应报送主管税务机关备案，无合理原因不得改变。

2.4.1.4 抵免限额的确定

抵免限额应当分国不分项计算。

抵免限额=来源于某国的税前应纳税所得额×中国的法定税率。

若从国外分回的是税后利润，需换算为税前利润。

抵免限额的作用在于，与境外已纳税款进行比较，二者中较小者，从汇总纳税的应纳税总额中扣减。境外所得涉及的税款，少交应补，多交当年不退，以后五年抵免。

2.4.1.5 境外分支机构亏损的处理

企业在境外设立的不具有独立纳税地位的分支机构发生亏损的，只能用同一国家或地区的其他项目或者以后年度的所得弥补，不得抵减企业在境内或其他国家或地区的应纳税所得额。

2.4.2 个人境外所得的税收抵免办法

对于纳税人从中国境外取得的所得，我国允许其在应纳税额中扣除已在境外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。

由于我国个人所得税采用分项税制，对不同的应税所得项目，税法规定了不同的费用扣除标准和适用税率。因此，在计算纳税人境外所得已纳税额的扣除限额时，必须区分不同国家（地区）和不同应税所得项目分别计算，即遵循分国又分项的原则。

同时，考虑到许多国家的个人所得税采用综合税制，因此，税法进一步规定，同一国家或地区内不同应税项目的应纳税额之和，即为该国家或者地区的扣除限额。在实际扣除境外税额时，实行分国不分项的综合扣除方法。

如果纳税人的境外税额低于扣除限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款。如果纳税人的境外税额高于扣除限额的，超过部分不退税，但可以在以后年度的扣除限额的余额中补扣，抵扣期限最长不超过五年。

纳税人在申报纳税时应当注意，对于其境内、境外的所得，应分别申报计算纳税。纳税人在申请扣除已在境外缴纳的税款时，必须提供境外税务机关填发的完税凭证原件。

2.4.3 饶让抵免

所谓税收饶让抵免，是指居住国对本国居民境外所得因来源国给予税收减免而未缴纳的税款视同已缴纳税款从而给予在居住国的抵免。

根据 1983 年协定第二十三条第三款关于定律饶让的规定，下列中国税收应视为已经支付：

第一，在第十条第二款规定适用的股息的情况下，中国的合资经营企业支付股息，按 10% 的税率，其它股息，按 20% 的税率；

第二，在第十一条第二款规定适用的利息的情况下，按 10% 的税率；

第三，在第十二条第二款规定适用的特许权使用费的情况下，按 20% 的税率。

2.4.4 实务指引

2.4.4.1 来源于日本国利息收入的相关计算

中国 A 银行向日本国某公司贷款 500 万元，合同约定的年利率为 5%，该笔境外贷款的融资成本为本金的 4%。2014 年 A 银行收到日本国公司就应付利息 25 万元扣除已在日本国扣缴的预提所得税 2.5 万元（预提所得税率为 10%）后的税后利息 22.5 万元。2014 年 A 银行境内应纳税所得总额为 1,000 万元。国内税率为 25%。

2014 年 A 银行境外已纳税额=2.5 万元；

2014 年 A 银行境外税前收入= $22.5 \div (1-10\%) = 25$ 万元；

用于计算境外利息抵免限额= $5 \times 25\% = 1.25$ 万元；

由于境外已纳税额大于抵免限额，因此 2014 年度应补缴税额=0 元，2014 年应纳税额总额= $1,000 \times 25\% = 250$ 万元，未抵免税额= $2.5 - 1.25 = 1.25$ 万元。因此，下一年度如果抵免限额大于境外已纳税额时，计算应补缴税额的公式为应补缴税额=抵免限额-境外已纳税额-上年度未抵免税额。

2.4.4.2 多层持股条件的综合判定

A 公司为中国居民公司，B、C、D、E、F、G、H、I 均为日本国居民公司。A 持有 B、C 和 D 的股份，持股比例分别为 50%、20% 和 10%。B 持有 E 50% 的股份，C 持有 F 40% 的股份，D 持有 G 100% 的股份，E、F、G 分别持有 H 40%、10% 和 50% 的股份，H 持有 I 100% 的股份。

判断哪些日本国居民公司符合直接持股条件以及间接持股条件的公司及可就分配的股息计算间接抵免税额的所持股份。

第一层：A 对 B、C 的持股符合间接抵免第一层公司的持股条件，A 对 D 的持股不符合间接抵免第一层公司的持股条件。

第二层：A 对 E 的间接持股比例= $50\% \times 50\% = 25\%$ ，A 对 F 的间接持股比例= $20\% \times 40\% = 8\%$ ，A 对 G 的间接持股比例= $10\% \times 100\% = 10\%$ 。因此，A 对 F、G 的持股不符合间接抵免第二层公司的持股条件，A 对 E 的持股符合间接抵免第二层公司的持股条件。

第三层：A 对 H 的间接持股比例= $50\% \times 50\% \times 40\% = 10\%$ ，因此，A 对 H 的持股不符合间接抵免第三层公司的持股条件。

第四层：中国居民企业 A 通过其他公司对 I 的间接持股由于超过了三层，因此 I 不能纳入 A 公司的间接抵免范畴。

2.5 无差别待遇原则

1983 年协定的无差别待遇条款规定了中日两国之间在国内税收征管方面的国民待遇原则，即无差别待遇原则，主要涵盖四方面内容。

(1) 国民无差别待遇，即我国国民在日投资应与日本国国民在相同情况下负担的税收相同或更轻。

(2) 常设机构无差别待遇，即我国企业在日设立的固定营业场所，如果按协定规定构成了常设机构从而负有纳税义务，其负担不能比日本国居民企业的负担更重。

(3) 间接投资无差别待遇，即我国企业向日本国企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其它类似款项，在计算日本国企业的应纳税所得额时，应对我国企业支付的款项与对日本国本国企业支付的款项按照同一标准进行扣除，以保证我国企业获得同样的贷款或技术出让条件，在税收上保证相同的竞争地位。

(4) 子公司无差别待遇，即我国企业在日的子公司无论出资形式或比例如何，不应比日本国其它类似企业税收负担更重。

中国根据法律在税收上仅给予本国居民的任何扣除、优惠和减税，与日本国居民无关。

2.6 税收情报交换

1983年协定第二十六条规定了中日两国政府之间的税收情报交换协作制度框架。中国政府可以根据本条之规定要求日本国税务当局提供中国居民或者国民在日本国当地的情报，从而能够更全面地掌握中国居民或者国民的境外收入情况和境外纳税情况，防止跨国偷漏税的行为。因此，中国居民应当提高自身经营或投资行为的税法遵从度，依法履行纳税义务，避免税收违法风险。考虑到两国的主权地位，本条对这种税收情报交换协作进行了一些限制：

第一，目的限制。即一方要求另一方提供税收情报的，应当以下列三个目的为限进行使用。

- (1) 为了实施中日税收协定。
- (2) 为了实施国内法律。
- (3) 为了防止税收欺诈、偷漏税。

第二，使用限制。即一方获取另一方提供的税收情报后，应当作密件处理，仅应告知与本协定所含税种有关的查定、征收、管理、执行或裁决上诉的有关人员或主管当局（包括法院）。

第三，被要求一方的交换豁免。即一方不得要求另一方违背另一方的法律或者行政惯例实施，一方不得要求另一方提供泄露任何贸易、经营、工业、商业、专业秘密、贸易过程的情报以及违反公共政策的情报。

在税收情报交换的国际合作方面，《多边税收征管互助公约》是由经合组织和欧洲委员会于1988年共同发起，1995年生效，并在2011年由二十国集团发起进行修订，目前已向全球开放，是一项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。2013年8月27日，我国签署了《多边税收征管互助公约》，但尚未生效。日本国作为OECD成员国，早在1964年就签署了该公约，并在国内生效。可以看到，一旦该公约在我国生效，中日两国之间的税收征管合作将主要以此公约为基础全面展开。届时，中日两国之间

就各自居民的跨国逃避税行为的打击力度将会极大提高，能够更为有效地维护两国的税收利益。

2.7 减税、免税和其他扣除

根据 1983 年协定第二十七条的规定，该协定不应解释为以任何方式限制缔约国一方根据该缔约国法律或缔约国双方政府间的协定，已经给予或以后可能给予缔约国另一方居民的免税、减税或其他扣除。

2.8 中国居民享受税收协定待遇的手续

2.8.1 税收协定备案书的提交

在国内获得个人所得的并构成个人所得税代扣代缴对象的外国居民，希望根据税收协定减免在日代扣代缴的个人所得税以及复兴特别所得税的，需要提交《税收协定相关备案书》。备案书根据支付内容的不同，有《分红、股利所得税及复兴特别所得税的减免》、《利息所得税及复兴特别所得税的减免》、《使用金所得税及复兴特别所得税的减免》等。

备案书由所得的支付人即代扣代缴义务人分别作正本、副本两份，在初次获得所得之日的前一天由支付人向支付人所在地主籍税务署署长提交。若没有按时提交，则按照各国国内法律规定代扣代缴。但是，可以同时提交《租税条约相关代扣代缴税额的退税申请书》。对于之前可减免的代扣代缴税额与按照国内法律的规定税率代扣代缴税额的差额，可以请求退税。

此外，提交的备案书如有变动，需提交记载有发生变动的事项等的备案书。但是，提交备案书时，变动的内容中如有分红、股利所得税的减免，那么“本金数”在一定程度上，可以省略。

2.8.2 有税收协定优惠政策的情况下

可以享受相关条约的优惠政策的居民，在符合条件的租税条约下，即有“优惠政策”的租税条约下，除了备案书以外还需提交《优惠政策相关附表》以及《居民证明书》。

代扣代缴义务人提出的原件时，在备案书的“其他参考事项”栏中填写“确认意向”、“确认者姓名”、“确认日期”以及“证明书作成年月日”，作成居民证明书副本，在接受提示后保留五年。

属于日本国与合作国间税收上的处理不相同的（在租税条约合作国，对团体进行征税，而在日本国对构成成员进行征税等）工作主体，需要添加《外国法人的股东等的名单暨合作国团体构成人员名单》，以此来明确该当事人适用租税条约。

3 中日税收协定相互协商程序

3.1 中日税收协定相互协商程序的法律依据及我国相关规定

中日税收协定争议是指中日之间因税收协定条款的解释和适用而引发的争议，从本质上来说，该争议是一种国际税务争议，是两国因税收协定适用不明确导致的税收管辖权冲突。从税收争议主体上来看，国际税收争议中可能存在两种情况，一是两国政府就税收协定适用产生争议；二是一国政府与跨国纳税人在国际税收关系中产生争议。

相互协商程序即是两国主管当局为解决上述争议，在双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。1983年协定第二十五条协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据。

3.1.1 中日税收协定相互协商程序条款

1983年协定对相互协商程序的规定为：

（1）当一个人认为，缔约国一方或者双方的措施，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二十四条第一款，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。

(2) 上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定的征税行为。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制。

(3) 缔约国双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施本协定时发生的困难或疑义，也可以对本协定未作规定的消除双重征税问题进行协商。

(4) 缔约国双方主管当局为达成第二款和第三款的协议，可以直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局可以进行会谈，口头交换意见。

3.1.2 中国《税收协定相互协商程序实施办法》

税收协定中的协商程序条款授权了缔约国主管当局通过相互协商来解决在解释或实施税收协定时发生的困难或疑义。相互协商程序的启动要历经两个阶段，第一阶段是纳税人向其居民国主管当局就缔约国一方或双方已导致或将导致不符合税收协定规定的税收措施提出异议，主管当局收到纳税人提交的案情后，对案情进行审查；第二阶段是主管当局认为纳税人提出的异议合理并且不能单方面圆满解决的，则启动相互协商程序，通知另一方主管当局，并展开谈判。

我国新颁布的《实施办法》即是主要针对第一阶段，也就是纳税人如何申请启动阶段而制定的程序性规范。《实施办法》对申请启动相互协商程序的适用主体、情形、申请时限以及税务机关如何受理申请和反馈结果等问题进行了规定。根据现行的《实施办法》，纳税人申请启动相互协商程序要经过两个环节，第一个步骤是申请人向负责其个人所得税或企业所得税征管的省税务机关提出书面申请，由省税务机关决定是否受理该申请；第二个步骤是省税务机关受理申请后上报税务总局，由总局对申请进行审核并最终决定是否启动相互协商程序。

3.2 相互协商程序的适用

3.2.1 符合条件的申请人

根据中日税收协定相互协商程序条款规定，当另一方缔约国的措施导致或将导致对申请人不符合税收协定规定的征税行为时，申请人可以将案情提交至本人为其居民的缔约国主管当局。此处需要明确的是，税收协定中的“居民”一词所指的是税收居民身份。我国的《实施办法》中也表明了中国税收居民身份为申请启动程序的前提。《实施办法》中所称中国居民，是指按照《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法》，就来源于中国境内境外的所得在中国负有纳税义务的个人、法人或其他组织。

也就是说，只有在申请人为中国税收居民的情况下，中方主管当局方可受理其申请并就其所遇到的税收协定问题与日方主管当局进行相互协商。例如，若中国居民企业在对日投资时采取的是间接持股方式，即通过在境外设立 SPV 来持股日本国被投资公司，如果 SPV 与日本国国内收入局就税收协定适用问题产生争议，虽然该 SPV 为中资公司，但因为其并非中国税收居民，该 SPV 将无权请求中国主管当局启动相互协商程序。但如果该 SPV 被认定为境外注册中资控股居民企业，那么即使其并非依照中国法律成立的法人，该 SPV 也将有权依据其中国税收居民身份请求中国主管当局就税收协定问题启动相互协商程序。同理，不具有中国国籍，但属于中国税收居民的外国人若与其他国家就税收协定问题产生争议，也有权向中国主管当局申请启动相互协商程序。

此外，相互协商程序条款规定，如果案情属于第二十四条第一款（非歧视待遇），申请人可以将案情提交至本人为其国民的缔约国主管当局。此处中国国民，是指具有中国国籍的个人，以及依照中国法律成立的法人或其他组织。

3.2.2 相互协商程序适用的范围

相互协商程序是在税收协定框架内解决国际税收争端的机制，因此当事人请求相互协商的事项应属于税收协定的适用范围。在中国对外签订的税收协定中，除相互协商程序条款外，部分协定还在居民、

股息、利息、联属企业等条款中指明了双方主管当局可以就该条款解释及适用进行相互协商。但在中国签订的某些协定中，双方仅在少数条款中指明可以就该条款相互协商程序，而在其他的条款中未提及相互协商程序，那么在这种协定下，是否可以认为相互协商程序的适用范围受到了限制？根据 OECD 税收协定范本解释，这个答案是否定的。关于这一问题，范本解释中明确提到，即使缔约国双方未在其他条款中提及主管当局可以就该条款协商，但因相互协商程序独立条款的存在，双方仍可以就税收协定特定条款解释及适用过程中的问题适用相互协商程序。

中国颁布的《实施办法》第九条以列举的方式说明了中国居民（国民）可以申请启动相互协商程序的情形：

（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的。

（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。

（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。

3.2.3 中国关于特别纳税调整相互协商程序的另行规定

因转让定价引起的税务争议是各国主管当局需要通过相互协商程序协调解决的最主要问题，转让定价问题的特殊性也注定了其是国际税收争议中最复杂的领域之一。

3.2.3.1 转让定价的特殊性

转让定价问题在相互协商程序中的特殊性体现在以下几点。

（1）转让定价案件中，申请人通常是因境外关联方受到了转让定价调查，而申请居民国主管当局启动相互协商程序。换言之，申请

人是转让定价调整的利益关联方，而并非是有可能被直接调增利润的受调查企业。

(2) 转让定价并非是一门精确的科学，同样的事实条件下适用不同的转让定价方法产生的结果可能大相径庭，因此在转让定价问题上立场不同的各方很容易产生分歧。

(3) 各国关于转让定价引起的初次调整以及相应调整问题已经在公平交易原则的基础上达成了一定共识，但对于转让定价中的二次调整问题，各国可能有不同的规定。

值得注意的是，相较被取代的《中国居民（国民）申请启动税务相互协商程序暂行办法》，2013年颁布的《实施办法》中并未包括关于特别纳税调整的适用情形。因此现阶段纳税人希望就转让定价问题申请启动相互协商程序时，应该依据的是《特别纳税调整实施办法（暂行）》中相关的条文规定，而具体的实施办法仍需等待总局的后续发文。

3.2.3.2 有针对性的启动程序

关联交易一方被实施转让定价调查调整的，应允许另一方做相应调整，以消除双重征税。相应调整涉及税收协定国家（地区）关联方的，经企业申请，国家税务总局与税收协定缔约对方税务主管当局根据税收协定有关相互协商程序的规定开展磋商谈判。

涉及税收协定国家（地区）关联方的转让定价相应调整，企业应同时向国家税务总局和主管税务机关提出书面申请，报送《启动相互协商程序申请书》，并提供企业或其关联方被转让定价调整的通知书复印件等有关资料。

3.3 启动程序

3.3.1 申请时效及条件

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。但需要注意的是，申请该救济程序的权利存在

期限，根据 OECD 税收协定范本中的规定——当事人应在不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起三年内提出申请。

在中国对外签署的大部分税收协定中，关于申请启动相互协商程序的期限规定与 OECD 税收协定范本相同，但在中国与英国、加拿大、意大利等国家之间的税收协定中关于申请期限的内容与范本存在差异。如中英之间税收协定未对申请的期限予以规定。根据英国国内法律规定，启动相互协商程序的申请应在需协商事项发生后的 6 个纳税年度内提起，如果税收协定中的期限更长，则以税收协定规定为准。我国国内法规尚未对该类问题进行明确，但从 OECD 范本解释中来看，范本中提供的三年是建议的最短时限，若协定中未约定期限的，应认为该期限至少不低于三年。

关于该期限的开始点，也就是纳税人有权申请启动协商程序的时间节点如何确定，OECD 税收协定注释中并未给出明确的界限，该问题一般由各国通过国内法进行规定。如日本国规定，在一起日本国发起的转让定价调查中，纳税人接到有关于调整数额的初步书面通知后可向日本国当局申请启动相互协商程序。关于这一问题，我国尚未做出明确规定，根据我国《实施办法》规定：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，可以按规定向省税务机关提出申请。但如何认定存在“将会导致不符合税收协定所规定的征税行为”难以明确。另根据《办法》第十四条第四款，“申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑”，可以得出当事人对违反税收协定的事项负有举证义务。

从实务角度出发，我们认为，通常来说只有当中国居民（国民）从缔约对方税务主管当局接到有违反税收协定嫌疑的书面意见或通知后（如申请税收协定优惠待遇被驳回的通知、认定存在常设机构的通知或转让定价调整数额初步通知等类似的书面意见或通知），当事人方有充分理由认定将出现不符合税收协定的征税行为，相互协商程序的三年期限开始计算，此时当事人方可申请启动相互协商程序。

3.3.2 税务机关对申请的处理

根据 OECD 税收协定范本条款中的用语“上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决”可以看出一国税务当局对是否应当事人的申请启动相互协商程序有一定的自由裁量权利。但税务当局何时可以拒绝当事人的申请，当事人是否有权诉至法院要求税务当局启动该程序？这些问题在 OECD 协定解释中并没有明确的答复，通常情况下这些问题都会留待各缔约国通过国内法规范。

理论上来说，与其他国家就税收问题展开磋商是涉及国家主权的行为，纳税人可以基于税收协定中的条款申请主管当局启动该程序，但当主管当局通过审查认为申请理由不够充分时有权拒绝纳税人申请，并且纳税人无权通过法院强制要求主管当局执行该程序。

如日本国国内的相关规定，在日本国发起的税务调查中，税务局有义务告知纳税人其申请启动相互协商程序的权利。当纳税人向日本国税务主管当局提交申请时，主管当局有权决定是否批准，并且如果主管当局决定拒绝纳税人的申请，该项决定具有终局性，此后纳税人将无权对该决定提起复议或行政诉讼。

根据《实施办法》规定，我国纳税人提出启动相互协商程序的申请需经两个步骤：

(1) 向其所在的省级税务机关提出申请，由省级税务机关决定是否上报总局。

(2) 税务总局对上报的申请进行审查并决定是否启动相互协商程序。

从《实施办法》可以看出，在该程序中省级税务机关只是对纳税人申请的材料进行审查而无权最终决定是否启动相互协商程序。如果纳税人对省级税务机关不予受理的决定不服，将有权进行异议申请。但对当总局收到上报申请后决定不予受理时，该决定将具有终局性，纳税人无权再提出异议。

3.4 法律效力

3.4.1 相互协商程序结果的法律效力

国际普遍认为相互协商程序应属于行政性的争议解决手段，换言之，其结果只对达成协议的主管当局产生约束，如果当事人对结果不满，其仍有权通过司法程序寻求救济。此外，相互协商程序是两国主管当局就特定问题进行的协商讨论，就效力而言，其得出的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。

值得注意的是，上述普遍性规则有可能因税收协定特殊条款存在而产生例外，如根据中国与荷兰签订的议定书第二条规定，双方认为，如果缔约国双方主管当局通过相互协商，根据上下文就下列将导致双重征税或双重免税的案例形成解决方案：

- (1) 适用第三条第二款对本协定未定义的名词进行解释；
- (2) 定性上的差异。在双方主管当局公布后，该解决方案也应对未来适用本协定规定的其他类似案例具有约束力。

3.4.2 相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系

通常认为，如果两国主管当局进行协商讨论的问题上已产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

3.4.3 保护性措施

协商程序条款规定，若纳税人接受相互协商的结果，该结果的执行将不受其本国国内法的限制。因两国主管当局就相互协商程序能否达成一致具有相当的不确定性，而且该程序通常耗时很长，当纳税人对协商结果不满或两国税务主管当局无法达成一致时，即使纳税人希望通过司法程序解决也很有可能面临诉讼时效已过期的尴尬局面。因此当事人在申请启动协商程序后往往还会选择同时启动其他的救济程序，如行政复议或司法救济来确保自身权益。

理论上启动其他救济程序不会对相互协商程序产生影响，两者应属于平行关系。但事实上若其他救济程序产生了结果其必将对案件产生巨大影响，因此许多国家会通过国内法规定，若当事人希望启动相

互协商程序解决税收争议，该当事人应中止其他正在进行中的救济程序。如日本国《请求主管当局协助税收协定问题申请程序》就列明：若当事人请求主管当局协助的案件同时处于日本国法院或国外法院的审理过程中，日本国税务局在得到国际部首席助理律师同意或者当事人申请中止延期该审理前，不会接受该申请。

在这种情况下，如果当事人希望通过相互协商程序来解决税收协定问题，可以选择在申请启动程序的同时向法院提起行政诉讼并请求延期审理来中止诉讼时效，采取保护性措施保全其请求司法救济的权利。

3.5 仲裁条款

仲裁条款是 OECD 为提高相互协商程序的效率，确保税收协定的实施而制定的条款。其一般形式是：如果两国主管当局在一定时间内（通常为两年）无法就相互协商的事项达成一致，当事人可以请求将该事项提交仲裁。但迄今中国对外签署的税收协定中尚未包含有仲裁条款，故本文在此不再做延伸讨论。

4 如何做好中日税收协定争议的防范工作

4.1 什么是中日税收协定争议

中日税收协定争议是指中国与日本国因双方之间签订的税收协定条款的解释和适用而引发的争议，体现在两个不同的层面。第一个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源地国（日本国）之间就中日税收协定条款的解释和适用引发的争议，第二个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源国（日本国）之间基于中日税收协定条款的解释和适用争议进入相互协商程序后转化为中国与日本国两个主权政府之间的税务争议。由于在第一个层面的税收协定争议中，中国投资者是直接利害关系方，是税收协定争议的主体之一。因此，中国投资者应当着重关注这一层面的税收协定争议，注重防范和避免争议的发生，增强税收协定争议的风险控制与管理能力。

4.2 中日税收协定争议产生的主要原因及表现

本指南所称中日税收协定争议是中国投资者与日本国税务当局或者中国税务当局之间的税务争议，两者在法律地位上是不平等的。此类争议产生的主要原因有二，其一是中国投资者在赴日投资的决策阶段没有全面周详地考察中日税收协定及日本国当地税法的具体规定，致使投资项目在日本国落地后一些尚未识别的税务成本增加；其二是中国投资者在一些具有争议的涉税问题上与日本国税务当局以及中国税务当局没有事先进行有效地沟通，由此引发税务争议。以下是一些常见的中日税收协定争议的表现。

4.2.1 双重税务国籍

中国居民企业在日本国依据日本国法律设立了项目投资公司，但公司的实际管理机构仍然设置在中国境内时，这一项目投资公司根据中国税法以及日本国税法的规定既是中国居民企业又是日本国居民企业。如果项目投资公司没有与中国税务当局以及日本国税务当局事先协商确定其单一税务国籍的，那么将无法享受税收协定优惠，由此可能引发税务争议。

4.2.2 受益所有人身份被否认

中国投资者在日本国获取股息、利息或者特许权使用费等消极收入时，应当向日本国税务当局证明自身的受益所有人身份，从而适用中日税收协定规定的优惠税率，降低在收入来源地国的税负。如果中国投资者作为受益人没有实质上的经营管理活动，是一个空壳公司或者导管公司，那么其受益所有人的身份将会很难被日本国税务当局认可，由此可能引发税务争议。

4.2.3 营业利润与特许权使用费区分争议

中国居民企业或个人向位于日本国的商业客户提供技术服务并收取技术服务费的，该笔收入属于税收协定规定的营业利润，中国居民无须在日本国缴纳所得税。但是，如果中国居民的技术服务行为兼具技术授权使用行为的，容易引发税务争议。这种混合行为极易被日本国税务当局全盘认定为技术授权行为，中国居民收取的费用属于特许权使用费，因此要求中国居民在日本国缴纳所得税。中国居民应当

事先主动做好区分，明确技术服务与技术授权的两部分收入，避免税收成本的增加。技术服务费与技术授权费的区分问题是税收协定争议高发地带。

4.2.4 常设机构的认定争议

中国投资者在日本国获得营业收入是否应当在日本国履行纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。通常，中国投资者在日本国的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在日本国纳税。中国投资者应当尽量争取避免其在日本国设置的场所、人员被日本国税务当局认定为常设机构。因此，常设机构的具体认定问题容易引发税务争议，同时也是中国投资者应当着重关注的税务风险点。

在场所型常设机构认定方面，协定规定专为准备性、辅助性目的设立的场所且其全部活动属于准备性或辅助性活动的，不属于常设机构。如何认定准备性、辅助性活动和目的，是中国投资者与日本国税务当局之间的争议高发点。

在工程型常设机构认定方面，如果中国投资者或者经营者为日本国商业客户提供工程服务的，应当高度审慎地遵循税收协定关于常设机构认定规定，尤其是工程期限的把控，同时准确区分工程地与场所的区分，以免引发争议。

在服务型常设机构认定方面，要审慎把控雇员的服务时限，避免超过期限而被认定为常设机构。此外，中国经营者既提供技术出让又提供技术支持服务的，应当避免超时限而被认定为常设机构。

在代理型常设机构认定方面，中国投资者或者经营者要确保其在本国日本的代理人符合独立代理人的条件，否则将会被认定为中国投资者或者经营者在日本国的常设机构。

4.3 妥善防范和避免中日税收协定争议

中国投资者与日本国税务当局一旦产生税收协定争议，可以通过启动相互协商程序加以解决，但这一协商机制的缺点在于缺乏时限规定，可能使得各个程序阶段久拖不决，导致争议解决效率低下，对中国投资者产生更为不利的影响。因此，中国投资者应当注重增强防范

和避免中日税收协定争议的能力，尽力避免在项目投资或经营过程中产生与日本国税务当局之间的税务争议，强化税务风险管理，确保在日投资或经营能够实现最优化的经济目标。

4.3.1 全面了解中日税收协定及日本国税法的具体规定

防范中日税收协定争议的核心工作环节在于决策阶段。中国投资者应当在投资或经营决策阶段对日本国税法以及中日税收协定的具体规定进行充分考察与准确理解，结合自身的投资项目或经营活动识别税务风险，合理地进行税务规划，严格按照日本国税法及中日税收协定的具体规定安排自身的投资、经营活动。

4.3.2 完善税务风险的内部控制与应对机制

中国企业作为赴日投资者应当特别注重建立税务风险的控制与管理机制，制定涉外税务风险识别、评估、应对、控制以及信息沟通和监督的相关工作机制，尤其要注重准确、全面地识别自身的税务风险点，并制定税务风险应对预警方案。中国企业应当结合在日投资或经营的业务特点设立专门的税务管理机构和岗位，配备专业素质人员，强化税务风险管理职能以及岗位职责。

4.3.3 与日本国税务当局开展充分的沟通与交流

中国投资者应当在全面了解日本国税法、中日税收协议具体规定以及准确把握自身涉税风险点的基础上，进一步做好与日本国税务当局进行沟通与交流的准备工作，备齐相关的证明材料，就一些关键税务风险点的处理与日本国税务当局开展充分的沟通和交流，努力获得日本国税务当局的承认或者谅解，必要时可以启动在日的预约定价安排程序以及事先裁定程序，尽力将税务争议风险进行锁定。

4.3.4 寻求中国政府方面的帮助

检索和考察日本国税法以及中日税收协定的具体规定是中国投资者不得不为但又十分困难的一项工作。中国投资者可以在投资和经营决策初期积极寻求中国政府方面的帮助，获取相关税收规定以及政策信息，并与中国政府相关方面保持良好的沟通关系。能够给中国企业提供投资咨询的机构主要有中国驻日本国使领馆经商处、日本国中

国总商会、日本国驻中国大使领馆商务处、中国商务部研究院海外投资咨询中心等。

4.3.5 寻求税法专业人士的帮助

中国投资者应当在决策阶段及时寻求税务律师、注册会计师等税法专业人士的帮助，借助税法专业人士的专业优势进行周详的税法尽职调查，制定合理的税务筹划方案，实施符合自身投资或经营特点的税务架构，控制和管理整个项目各个阶段的税务风险。税法专业人士的服务可以使赴日投资经营决策更为有效。

第五章 转让定价实务操作准则

1. 定义与基本准则

1.1 定义

本实务操作准则中，用语的含义分别规定如下：

- (1) 法指法人税法。
- (2) 措施法指租税特别措施法。
- (3) 手续通知指国税通则法第七章第二条（国税调查）相关通知。
- (4) 基本通知指法人税基本通知。
- (5) 措施法通知指租税特别措施法相关通知（法人税篇）。
- (6) 调查指手续通知 1-1 中定义的调查。
- (7) 行政指导指不符合非手续通知 1-2 中定义的调查的行为。
- (8) 转让定价税制指措施法第 66 条第 4 号（除第三项以外）的规定。
- (9) 合并纳税法人指法第 2 条第 12 号 7-4 规定的合并法人。
- (10) 合并纳税母公司指法第 2 条第 12 号的 7-4 规定的合并母公司。
- (11) 汇算清缴申请表指法第 2 条第 31 号规定的申请表及其附件。
- (12) 纳税年度指法第 13 条规定的纳税年度。
- (13) 合并纳税年度指法第 15 条第 2 号规定的纳税年度。
- (14) 海外关联方指措施法第 66 条 4 号的第 1 项以及第 68 条的 88 的第 1 项规定的海外关联方。
- (15) 海外关联交易指措施法第 66 条 4 号的第 1 项以及第 68 条 88 的第 1 项规定的海外关联交易。
- (16) 独立交易价格指措施法第 66 条 4 号第 1 项规定的独立交易价格。
- (17) 转让定价方法指措施法第 66 条 4 号第 2 项各号规定的方法。
- (18) 非关联方指措施法第 66 条 4 号第 1 项规定的无特殊关联的关联方。

(19) 非关联方的交易指措施法通知第 66 条 4 (2) -1 中定义的非关联方间的交易。

(20) 可比性指措施法通知第 66 条 2 (2) -1 的 (4) 中的“海外关联交易与非关联交易的类似性程度”。

(21) 可比交易指措施法通知第 66 条 4 (3) -1 中定义的可比交易(除该通知 66 条 4 (3) -1 的 (5) 所示交易除外)。

(22) 可比非受控价格法指措施法第 66 条 4 号第 2 项 1 号 a 中定义的方法。

(23) 再销售法指措施法第 66 条 4 号第 2 项 1 号 b 中定义的方法。

(24) 成本加成法指措施法第 66 条 4 号第 2 项 1 号 c 中定义的方法。

(25) 基本三法指可比非受控价格法、再销售法、成本加成法。

(26) 基于这些方法的方法指措施法第 66 条 4 号第 2 项第 1 号 d 中定义的方法(除措置法施行令第 39 条 12 号 8 项第 1 号至第 5 号定义的方法)。

(27) 等同于这些方法的方法指措施法第 66 条 4 号第 2 项第 2 号中定义的方法。

(28) 利润分割法指措施法第 39 条 12 号第 8 项第 1 号中定义的方法。

(29) 剩余利润分割法指利润分割法中措施法施行令第 39 条 12 号第 8 项第 1 号 c 中定义的方法。

(30) 交易净利率法指措施法施行令第 39 条 12 号第 8 项第 2 号至第 5 号定义的方法。

(31) 无形资产指措施法通知 66 条 4 (3) -3 的 (注) 1 中定义的无形资产。

(32) 租税条约指我国签订的为避免所得税重复征税、偷税漏税的条约。

(33) 租税条约等实施特例法指伴随租税条约的所得税法、法人税法以及地方税法的特例相关的法律。

(34) 相互协商指基于租税条约的规定，我国有权限部门与外国有权限部门的之间的协议。

(35) 预约定价安排指税务署长或者国税局长对法人被认为应采用的最合理的独立交易价格计算方法的具体内容等（以下简称为“独立交易价格计算方法等”）进行定价安排。

(36) 预约定价安排审查指税局相关科室对预约定价安排申请进行审查。

(37) 预备会谈指申请预约定价安排的法人，在申请预约定价安排前，就希望在申请预约定价安排时采用的独立交易价格的计算方法与税局有关部门（必要时也包含厅相关部门以及厅相互协议室）进行讨论（包括通过代理人匿名讨论的）。

(38) 税务局负责部门指国税局征税第二部（若是金泽、高松及熊本国税局则指征税部）法人征税科、冲绳国税事务所法人征税科（以下简称“局法人征税科”）、东京国税局调查第一部国际信息第二科、大阪国税局调查第一部国际信息科、名古屋国税局调查部国际调查科、关东信越国税局调查检查部国际调查科、札幌、仙台、金泽、广岛、高松、福冈和熊本国税局调查检查部调查管理科以及冲绳国税事务所调查科（以下简称“局调查科”）。

(39) 国税厅负责部门指国税厅征税部法人征税科以及国税厅调查检查部调查科。

(40) 国税厅相互协商室指国税厅长官办公室国际业务科相互协商室。

(41) 合并纳税准则指 2005 年 4 月 28 日发布的《关于制定合并纳税法人转让定价实务操作准则》（事务运营指南）。

1.2 基本准则

处理转让定价相关事务，必学在复核公平交易原则的基础上合理地进行。因此，在处理此类事务时应该遵从下述基本准则。

(1) 在充分探讨某法人的海外关联交易价格是否与非关联方之间通畅的交易价格一致，发掘存在问题的交易时，应努力掌握市场情况和行业信息等广泛事实，就转让定价方法、可比交易的选择及差异调整等方面实施切实的调查。

(2) 关于转让定价方法等，可以接受法人提出申请，或当存在与该申请相关的相互协商意见时依据其内容，进行预约定价谈判，以确保该法人对将来的可预测性，使转让定价税制被恰当、顺利地执行。

(3) 在解决由转让定价调整引起的国际双重征税问题时，各国税务当局对于转让定价的共识非常重要。因此，在调查或进行预约定价审查时，应视需要参考 OECD 转让定价指南，努力恰当的进行。

2. 调查

转让定价调查是指税务机关对企业关联交易中的定价行为进行调查的行政执法行为，是税务机关税收管理的重要手段。那么，什么样的公司被调查呢？

- 利润率低或者亏损的

- 过去年度曾有亏损的
- BOI 投资奖励所得税免税期限终了后利润率恶化的
- 适用于 BOI 投资奖励免所得税条件的业务盈利，不适用的业务亏损的
- 上个业务年度之前盈利，之后转亏的
- 有以低于成本价格销售的特定商品群的
- 以销售费用·管理费用等形式向母公司等支付金额比例高的

- 集团内部公司交易

- 商品·产品多数向母公司或者集团内部公司销售的
- 原材料等多数从母公司或者集团内部公司购入的
- 向母公司支付高额的技术支援费、知识产权费、其他分摊费用的

- 交易价格的可比性

- 制造家电制品等最终消费品的法人

➤ 向集团公司和第三方双方销售同种商品的法人

关于转让定价调查，在这里具体介绍以下几个方面：

2.1 调查方针

在调查时，为准确判断是否存在转让定价问题，应该考虑如下事项，探讨相关海外关联交易。在这种情况下，不仅仅沦为形式上的探讨，而应针对每一项交易的具体实际情况进行深入探讨。

(1) 该法人海外关联交易的净利润率或营业利润率等（以下简称“利润率”）与其在相同的市场中和非关联方进行的，规模、交易层次及其他内容都相似的交易之利润率相比是否过低？

(2) 该法人海外关联交易的利润率，与其他从事同类且在规模、交易层次及其他内容方面都类似的业务的法人从该业务中获得的利润率相比是否过低？

(3) 考虑到法人及其海外关联方在海外关联交易过程中各自承担的功能和风险等因素，该法人从该海外关联交易中获得的利润与其海外关联方从该海外关联交易中获得的利润相比是否过少？

2.2 调查时应注意的事项

对海外关联交易的分析，应以通过汇算清缴申报表以及调查等收集到的资料为基础进行。

在计算决定独立交易价格之前，应对每一项交易进行多角度的分析，例如采用下列方法，探讨是否存在转让定价问题，以期达到有效展开调查的目的。

(1) 与该法人的海外关联交易业务属于同类，且在规模、交易层次及其他内容方面都大致类似的众多非关联交易（以下简称“潜在可比交易”）的利润率将构成一个数值区间，该法人海外关联交易的利润率是否在此区间内？

(2) 由于同海外关联交易相关的存货等资产的价格，一般会随着市场要求，产品生命周期等的变化而产生相当程度的变动，因此，当仅以各纳税年度或合并纳税年度单独的数据来分析并不恰当时，应以该纳税年度或合并纳税年度前后合理期间内的该海外关联交易或潜在可比交易的价格或利润率的平均值等为基础进行分析。

(3) 决定海外关联交易相关的对价时，在该海外关联交易相关的交易条件的交涉过程中要考虑以下几点：

a. 为能够准确评价法人及其海外关联方的各自海外关联交易事业的业绩，根据独立交易原则来决定该海外关联交易的对价额。

b. 如果是法人或者海外关联方等多方共同出资设立的，该出资者等海外关联交易者以外的人也要作为该海外关联交易的交易条件的当事人。此外，存在已经考虑了独立交易原则再进行交涉的情况。

[注]需留意，海外关联交易相关的对价是经过严格的价格交涉决定的；海外关联交易的当事人以外的人作为该海外关联交易相关的交易条件等交涉的当事人的；海外关联交易相关合同的当事人包含法人或海外关联方以外的人；仅上述事实不能作为该海外关联交易与非海外关联交易以同样的条件执行的依据。

2.3 海外关联明细表的递交情况的讨论

当从事海外关联交易的法人未递交汇算清缴申报表之附表“海外关联明细表”（法人税申报表附表17（4）），或该附表所填写的内容不够完整时，应督促递交该附表，或要求其补充完整所填内容。并努力切实地进一步掌握与该海外关联交易相关的内容。

2.4 调查时应检查的文件资料

在调查时，应依据下列文件或账簿及其他资料（以下简称“文件等”）切实掌握海外关联交易的实际情况，从而判断其是否存在转让定价税务上的问题。

- (1) 记载有该法人及其海外关联方资本关系以及业务内容的文件等
 - a. 记载有该法人及其海外关联方间资本及交易关系的文件等
 - b. 记载有该法人及其海外关联方的沿革以及主要股东变化情况的文件等
 - c. 法人的有价证券报告书或计算资料及其他记载有业务内容的报告书等；海外关联方的与此相当的报告书等
 - d. 记载有该法人及其海外关联方的主要产品和交易金额，以及销售市场和其规模的文件等
 - e. 记载有该法人及其海外关联方的分业务类型业绩、业务特点、各纳税年度特殊事项及其他业务内容的文件等
- (2) 记载有措施法施行规则第 22 条 10 的第 1 项第 1 号（记载有海外关联交易内容的资料）的资料
- (3) 记载有措施法施行规则第 22 条 10 的第 1 项第 2 号（独立交易价格计算的资料）的资料
- (4) 其他文件等
 - a. 记载有该法人及其海外关联方的会计处理准则的详细手册等
 - b. 记载有外国税务当局对该海外关联方实施转让定价调查或预约定价内容的文件等
 - c. 当存在与转让定价税制相当的外国制度，以及为确保该等制度的有效性而要求企业准备适当资料的规定时（在中国，即同期资料准备规定），该海外关联方按此规定准备的文件等
 - d. 其他被认为必要的文件等

2.5 适用核定利润及同业询问检查时须注意的事项

在要求法人出示或提交措施法第 66 条第 4 号第 6 项（“核定利润”）规定的财务省令确定的独立交易价格计算的资料及副本（以下写作第 6 项规定资料）时，若该法人未如期出示或提交的，虽可以适用同项或同号第 8 项（“同业询问检查”）的规定（类似于中国的企业所得税法实施条例第

114 条（三）规定的“与关联业务调查有关的其他企业应当提供的与被调查企业可比的产品价格、定价方式以及利润水平等资料”），但须留意下列事项。

（1）为计算独立交易价格，要求法人出示或提交第 6 项规定资料时，应向该法人说明“该文件未如期出示或提交将满足措施法第 66 条第 4 号第 6 项或第 8 项的适用条件”，与此同时，将对已作该说明的事实以及此后该法人出示或者提交资料的状况进行记录。

此外，判断法人是否如期出示或提交第 6 项规定资料，会考虑出示或提交该资料通常所需的准备时间来进行判断。

（2）要求出示或提交（1）时，在被认为是独立交易价格的计算必要的范围内，要求法人在规定的日期出示或提交。

此外，规定该日期时，会听取该法人的意见，并考虑出示或提出通常需要的准备时间。若在规定日期未出示或提交，如果该法人未能出示或提交的理由被认为是合理的，可再次听取法人意见重新规定日期。

[注]法人计算独立交易价格时，需要讨论该计算所依据的资料是否可以用于计算独立交易价格，并以此来判断是否需要出示或提交该资料以外的资料。若出示或提出日期经过反复再设定后，距离最初设定日期经过相当一段时间，且预计以后也不能出示或提出资料时，会向法人说明“未如期出示或提交第 6 项规资料将满足措施法第 66 条第 4 号第 6 项或第 8 项的适用条件”。法人未在规定的日期内出示或提交，可作为合理的理由的，比如因自然灾害无法提交等。

通过综合讨论法人出示或提交的第 6 项规定资料，判断是否可以据其进行独立交易价格计算。若判断结果是不能据其计算独立交易价格且符合措施法第 66 条 4 号第 6 项或者同条第 8 项的规定，需对法人说明理由。

此外，须注意该资料综合讨论的结果虽可计算独立交易价格，却不符合第 66 条 4 号第 6 项或者同条第 8 项的规定。

需要注意的是，如果该资料是基于不正确的信息而作成的，该资料的出示或提交不适用于第 6 项规定。

这种情况下，会要求该法人尽快出示或提交基于正确资料做成的资料。

所掌握适用于措施法第 66 条 4 号第 8 项规定的非关联交易，被作为可比交易时，该选定下应用的条件，该可比交易的内容、差异的调整方法等，需向法人进行明确说明。此时，需注意国税通则法第 126 条（职员의 保密义务规定）的同时，对实施该说明的事实进行记录。

2.6 资金借贷交易

在调查有关资金借贷交易时，应注意下列事项。

（1）适用基本通知 9-4-2 “（为重组子公司而进行的无息贷款等”）的贷款，在转让定价税制的适用上同样作为正当交易来处理。

（2）当此类海外关联交易未明确规定还款期的，应参照该项资金借贷的目的等，合理决定资金借贷的期间。

2.7 基于可比非受控价格法和同等方法对资金借贷交易的讨论

法人及海外关联方都没有金钱的借贷或出资行为的情况下，在调查该法人及海外关联方之间的借贷行为时，视需要，用以下的利率作为独立交易价格利率，讨论基于可比非受控价格法和等同于此的同等方法的适用性。

（1）海外相关关联交易的承借人，从非关联方银行等借入与该海外关联交易的货币，借贷期间，借贷时期等同样状况下使用的利率。

（2）海外关联交易的贷方，从非关联方银行等借入与该海外关联交易的货币，借贷期间，借贷时期等同样状况下使用的利率。

（3）海外关联交易相关的资金，与该海外关联交易的货币，借贷期间，借贷时期等同样状况下使用国债情况下可使用的利率。

2.8 劳务提供

在调查有关劳务提供时，应注意下列事项。

(1) 即使在提供劳务时使用了无形资产，仍然可能存在该劳务的对价中不含有无形资产使用费用的情况。

[注]在调查提供劳务时是否使用了无形资产时，需留意，劳务提供和无形资产的使用在概念上是不同的。同时，须对劳务提供者在提供该劳务时是否使用了无形资产、该劳务的提供对该劳务接受方法人的活动、功能等给予了多大程度的影响等问题进行了探讨。

(2) 劳务提供与有形资产或无形资产转让一并进行时，可能存在该劳务的对价被包含于资产转让价格中的情况。

2.9 企业集团内劳务提供的处理

(1) 由于法人及其海外关联方之间进行经营、财务、业务、日常管理上的活动时，会通过该活动是否对海外关联方有商业或者经济价值来判断是否是劳务提供。具体来说，会通过与该海外关联方处在同样的情况下，非关联方从其他非关联方获得同样的活动是否需要支付对价，或者该法人若不进行该项活动时是否需要海外关联方自己进行相同活动来判断。

- a. 企划及调整
- b. 预算的编制及管理
- c. 会计、税务或法务
- d. 债券管理及回收
- e. 信息通讯系统的运用、维护及管理
- f. 现金流量及支付能力的管理
- g. 资产的运用及筹措
- h. 利率及外汇汇率风险管理
- i. 生产、采购、物流及市场开发协助
- j. 员工的雇佣及教育
- k. 员工工资、保险等相关事务
- l. 广告宣传（不包括 i 的销售相关的支援）

(2) 需留意，法人如果需要根据海外关联方的要求随时提供劳务，并且为此维持人员、设备随时待命状态，这种维持待命本身也该归属于劳务提供。

(3) 在探讨法人对海外关联方进行(1)的活动、是否属于提供提供时，应该留意下面的活动对于海外关联方是否有经济或者商业价值。

a. 法人针对海外关联方，进行非关联方对该海外关联方提供劳务，或者该海外关联方为自己进行(1)中活动的重复活动（但是，若该重复被认定为暂时的或者该重复活动是为了减少事业判断错误风险而进行的检查活动等除外）。

b. 针对海外关联方，作为股东法人专门为自己进行的作为股东的法令上的权力行使或者义务履行相关的活动（以下简称“股东活动”），比如以下情况

母公司召开股东大会或者发行股票等、遵循母公司法令进行的活动；
依据母公司的证券交易法而准备有价证券报告书的活动。

[注]母公司对子公司进行特定的业务相关的企划、紧急管理、技术提议、日常经营相关的支援等，因为不是作为股东专门为自己而进行的活动，所以不算是股东活动。

此外，母公司对子公司以投资保全为目的的活动，并且，该子公司等具有经济或者商业价值，属于劳务提供。

(1) 到(3)的处理，适用于海外关联方对法人进行的活动。

(2) 探讨法人必须对海外关联方支付的劳务对价是否合理时，该法人需要提供记载有从该海外关联方接受劳务的文件（账簿或者其他资料）。这种情况下，若不能确认提供了该劳务相关事实，会对措施法第66条4号3项规定的适用进行讨论。

2.10 基于成本加成法和同等方法讨论劳务提供交易

(1) 法人与海外关联方之间的劳务提供中，若对该法人或者该海外关联方本来的业务附带的劳务提供进行调查，视需要，讨论将该劳务提供的总成本价作为独立交易价格的成本加成法和同等方法的适用。

这种情况下，本来业务附带的劳务提供，比如：从海外子公司进口货物的法人，对该海外子公司进行技术指导，提供劳务等并非主要业务法人或其海外关联方，本来业务附带或相关的劳务提供。此外要注意的是，提供劳务的总成本，原则上不仅包括提供该劳务的直接费用，也包括合理的分配基准下计算的担当部门和辅助部门的一般管理等间接费用。

[注]是否为本来业务附带的劳务提供，原则上从该服务的目的来判断，下面的情况不适用。

a. 提供劳务需要的费用占据了相当于法人或者海外关联方的事业年度的成本或费用相应部分。

b. 若提供劳务时使用无形资产等，该劳务的对价额被认为与该劳务提供的总成本不符。

(2) 若对法人与海外关联方之间进行的(1)以外的劳务提供进行调查，该劳务提供满足以下全部事项，视需要，讨论是否适用于(1)同样的方法。

a. 劳务内容复核一下业务之一

(a) 预算的编制及管理

(b) 会计、税务或法务

(c) 债券管理及回收

(d) 信息通讯系统的运用、维护及管理

(e) 现金流量及支付能力的管理

(f) 资产的运用及筹措

(g) 员工的雇佣及教育

(h) 员工工资、保险等相关事务

(i) 广告宣传（不包括销售相关的支援）

(j) 其他一般事务管理

- b. 该劳务的提供不牵涉到法人或者海外关联方事业活动的重要部分。
- c. 该劳务提供所需要的费用不占有法人或者海外关联方该项劳务事业年度的成本或费用的相应部分。
- d. 该劳务提供不使用自己的无形资产。
- e. 该劳务提供相关的直接以及间接费用的计算，该劳动提供相关的从业者的比例、使用资产的使用比例是合理划分的。

2.11 调查时应该讨论的无形资产

在调查中，当分析无形资产在多大程度上对法人或海外关联方的收益带来的贡献时，应对如下列示的具有重要价值的、构成收益源泉的项目进行综合性的分析。

- a. 因技术革新而形成的专利、市场开发诀窍等
- b. 员工等通过经营、市场开发、生产、研究开发、促销等企业活动累计的经验所形成的诀窍等
- c. 生产工艺、谈判程序以及开发、销售、筹资相关交易网络等

另外，需要留意的是，在探讨法人及其海外关联方拥有的无形资产是否构成收益的源泉时，例如，在经营与该海外关联交易同类业务、且市场和业务规模等都类似的法人中，若存在不拥有能构成收益源泉的无形资产的法人，则可将该海外关联交易利润等的水平与该不拥有无形资产的法人的利润率等的水平进行比较，对该法人及其海外关联方进行的与无形资产的形成有关的活动、功能等实施充分地分析。

[注]使用了无形资产的劳务提供与无形资产的关系，请留意上述 2.8 (1) 的[注]。

2.12 对无形资产的形成、维继及发展的贡献

在调查无形资产使用许可交易时，不应仅仅关注无形资产的法律所有权关系，还应考虑为无形资产的形成、继续及发展（以下简称“形成等”）而进行的活动，法人及其海外关联方的贡献程度。

另外，在判断对无形资产的形成等所作的贡献程度时，须对法人及其海外关联方在为了该无形资产的形成等而作的决策、劳务提供、费用承担及风险管理等方面承担的功能进行综合性的分析衡量。此时，对构成收益源泉可能性较高的无形资产的形成等，若法人或其海外关联方仅仅只是负担了费用，则应认为其贡献程度较低。

2.13 无形资产的使用许可交易

法人及其海外关联方的任何一方拥有的无形资产由另一方使用时，当事人之间并无关于使用的具体约定的，除非被认可为是转让，应视为是该无形资产的使用许可交易，进行该交易的独立交易价格计算。

另外，关于使用许可交易的开始日期，可以参考非关联方之间的交易案例，或在收到该无形资产之日、开始使用之日以及因使用而首次记录收入之日中适当地进行判断选择。

2.14 成本分摊协议

成本分摊协议是指，具有特定无形资产的开发等共同目的协议当事人（以下简称“参与人”），为了达到其目的而必须进行的活动（以下简称“研究开发等活动”）所需费用，根据预计由该研究开发等活动产生的新成果将为各参与人带来的收益增加或费用减少（以下简称“预计利益”）占各参与人的预计利益合计额的比例（以下简称“预计利益比率”）来进行分摊，各参与人按照各自的分摊金额获得相对应的该研究开发等活动产生的新成果的所有权份额而订立的协议。例如，在开发新产品的生产技术时，根据以法人及其海外关联方销售使用该生产技术制造的产品而可能获得的预计利益为基础计算得到的预计利益比例，决定在法人和海外关联方

之间分摊开发该生产技术所需费用，按照各自的分摊金额获得该生产技术开发活动所产生的新的无形资产的所有权份额的协议即属于此类协议。

2.15 成本分摊协议的处理

法人根据其海外关联方之间签订的成本分摊协议分担费用（包括费用分摊额的调整）及取得所有权份额的行为属于海外关联交易，该成本分摊协议中预定的该法人的预计利益比例与该法人的合理预计利益比例（指依据 15 及 17 中规定计算得出的比例）相比过大的，该法人分担的费用总额中对应于过大比例部分的金额，应作为超过独立交易价格的部分，不得税前列支。

[注]请留意，对于法人分担的费用，需按照法人税相关法令的规定来处理。比如，当研究开发等活动所需费用中存在措施法第 61 条第 4 号第 3 项中规定的交际应酬费等时，该法人按照合理的预计利益比例分担的交际应酬费等需基于措施法通知 61 的 4(1)-23（“交际应酬费等支出的方法”）（1）的规定来处理。即该分担的交易应酬费等需根据同条第 1 项的规定计算不予税前列支的金额（与中国的交际应酬费扣除限额的规定类似。此处是指通过成本分摊协议被分配到的交际应酬费仍需一并计算扣除限额）。

2.16 关于成本分摊协议的注意事项

法人与其海外关联方签订有成本分摊协议的，应在考虑下列各点的基础上探讨法人费用分担额的合理性。

a. 研究开发等活动的范围是否明确规定。其次，其内容是否具体且有详细规定。

b. 由研究开发等活动的成果是否将会通过自行使用等方式使所有的参与人直接享受到利益。

c. 各参与人应该分担的费用额是否根据合理预测的预计利益比例来分摊研究开发等活动所需费用合计额。

d. 直接预测预计利益有困难的，在计算预计利益时是否依据了足以推测各参与人在享受研究开发等活动的成果所带来的利益时的程度的合理基准（销售收入、利润总额、营业利润、生产或销售数量等）。

e. 预计利益比例是否会根据其计算基础的变动而作相应修正。

f. 预计利益比例和实际利益比例（指研究开发等活动的成果为各参与人实际带来的增加到收益或减少对费用（以下简称“实际利益”）占各参与人的实际利益合计额的比例）明显乖戾的，是否进行了判断各参与人预计利益预测合理性与否的分析。

g. 存在参与人新加入或退出时，之前的研究开发等活动已形成无形资产的，发生加入或退出时是否已对无形资产的价值进行评估，并支付、收取该无形资产的所有权份额的合理对价。

2.17 在成本分摊协议中使用现有的无形资产

当参与人有用的现有的无形资产（指由该成本分摊协议创造、开发出来的无形资产以外的无形资产，下同）在成本分摊协议中被用于研究开发等活动时，除非该无形资产被认可为是转让其他参与人，否则需留意，拥有该无形资产的参与人是否收取了相当于独立交易价格的该无形资产的使用费，或者，其是否已被作为分摊费用的一部分在计算时予以考虑。

[注]法人在研究开发等活动中存在自行开发等行为的，或作为海外关联方的参与人的实际利益明显超过预计利益的，有必要探讨该法人拥有的现有的无形资产是否被用于该研究开发等活动。若是，则需进行本文提到的分析。

2.18 检查与成本分摊协议相关的文件等

在调查时，通过3中列举的文件等可以切实掌握海外关联交易的实际情况。而在进行与本成本分摊协议相关的调查时，除成本分摊协议书（包括记载有研究开发等活动的范围、内容等的附属文件）以外，还要求提

供如下主要文件（包括账簿以及其他资料）等，以探讨是否存在转让定价问题。

（1）订立成本分摊协议时形成的文件等

- a. 记载有参与人的名称、所在地、资本关系及经营内容的文件等
- b. 记载有参与人签订协议之前的交涉、协商过程的文件等
- c. 记载有预计利益比例计算方法及使用该方法的理由的文件等
- d. 记载有费用分担额及预计利益的计算时所使用的会计基准的文件等
- e. 记载有当预计利益比例和实际利益比例存在差异时，关于费用分担额调整之明细的文件等
- f. 记载有当存在新加入或退出情况时无形资产的价值计算明细的文件等
- g. 记载有合同条件的变更、成本分摊协议的修改以及终止等相关明细内容的文件等

（2）成本分摊协议订立后形成的文件等

- a. 记载有研究开发等活动所需费用总额及其明细、各参与人费用分担额及其计算过程的文件等
- b. 记载有与研究开发等活动相关的预计利益比例和实际利益比例之间差异程度的文件等
- c. 记载有各参与人对于通过研究开发等活动形成的无形资产等的所有权份额变动情况（包括通过研究开发等活动形成的无形资产等的价值的计算方法）的文件等
- d. 当存在新加入或退出情况时，记载有其详细情况的文件等

（3）其他文件等

- a. 当现有的无形资产被用于研究开发等活动时，记载有该无形资产内容以及使用费相当金额之计算明细的文件等
- b. 记载有预计会使用研究开发等活动创造的成果、但未参与成本分摊协议的公司的名称、所在地等的文件等

2.19 海外关联企业的捐款

须注意，在调查中如果以下事实被确认，将适用于措施法第 66 条 4 号第 3 项的规定。

a. 法人对海外关联公司进行资产销售、贷款、提供服务以及其他交易（以下简称“资产销售等”）的，若资产销售等相关的收益未进行会计核算，且该资产销售等以金钱、其他资产以及经济利益的赠送或者无偿供给进行的情况下；

b. 法人从海外关联企业获得资产销售等相关费用时，该法人应该得到的该海外关联企业支付的金额中有被认为是向该关联方实质赠送或无偿提供的金额的情况下；

c. 法人向国外关联方支付资产销售对价时，该法人向该关联方支付的金额中有被认为是向该关联方实质赠送或无偿提供的金额的情况下。

[注]须注意法人以财政支援为目的设定、变更海外关联交易相关的交易价格，该支援等按基本通知 9-4-2（子公司等再建无利息借款）的规定，有足够的理由的情况下不适用措施法第 66 条第 4 号 3 项。

2.20 存在价格调整款等情况下的注意事项

法人以价格调整款的名义，与海外关联方之间存在存款的支付、收取的，需充分探讨该等款项的支付、收取是否确是对交易价格的修正。

该变更向海外关联方支付的金钱以费用支付的，对该项支付相关的理由、事前商议内容、计算方法计算根据、支付的决定日、该支付等的综合审查以及讨论，若认为该支付是有合理理由的，作为修正价格处理。

该支付若未被认定是合理的，该支付等是否符合措置法第 66 条第 4 号第 3 项的规定，需要讨论。

2.21 外国税务当局计算的对价金额

独立交易价格是依据我国（日本）法令而计算得到的，因此，需注意，外国税务当局依据相当于转让定价税制的制度对海外关联方进行征税时计

算得出的海外关联交易对价金额不一定是独立交易价格（通过协商取得一致意见的情况除外）。

2.22 调查与预约定价申请的关系

调查不应以预约定价申请的提出为由而中断。

调查进行时，不应使用为了预约定价审查而收到的由申请预约定价的法人（以下简称“预约定价申请法人”）提交的资料（与事实相关的除外）。但是，若在该法人同意的情况下使用该等资料的，不受此限制。

2.23 转让定价征税和所得的内外区分

在调查时须注意，同时适用转让定价税制和法第 69 条第 1 项（“外国税额扣除”）的规定时，对于因使用转让定价税制而增加的所得，应根据法第 138 条（“来源于国内的所得”）至法第 140 条（“来源于国内的所得明细”）的规定（通常情况下，纳税调整的部分属于来源与国内的所得，但双边税收协定另有规定的，依其规定）区分判定来源地，并根据同项的规定计算扣除限额。

2.24 资本弱化

在调查时需注意，同时适用转让定价税制和措施法第 66 条第 5 号（“对海外控股股东等的债务信息的征税特例”）的规定时，若要计算同号第 1 项规定的“债务利息（指向关联公司的借款余额超过注册资本 3 倍时，超过部分的债务利息不得税前扣除）”，不应包含超过独立交易价格部分的“债务利息”。

2.25 与过大利息支付税制的关系

根据调查，转让定价税制的同时适用于措施法第 66 条 5 号的 2 项（关联方等相关的利息支付不能税前扣除）的，要留意以下事项。

（1）不包括该条第 1 项规定的“关联方支付利息等额”的计算中超过独立交易价格部分的“关联方支付利息等额”的相关规定；

(2) 该项规定的“扣除对象取得利息等的合计额”中，包含不满足独立交易价格部分的“取得利息等额”（指同条第3项规定的“取得利息等额”），以及不包含超过独立交易价格部分的“支付利息等额”的部分；

(3) 同条第1项规定的“调整所得金额”的计算，国外关联交易以视为独立交易价格而进行的计算情况下算出的所得金额作为基础；

(4) 同条第4项2号规定的“支付利息等额”的计算，不包含超过独立交易价格的“支付利息等额”的部分。

2.26 预提所得税

须注意，及时调查结果发现，法人向其海外关联方支付的利息或特许权使用费与法人税征税角度的独立交易价格之间存在差异，不应影响作为预提所得税征税基础的利息或特许权使用费金额。另外，须注意，税收协定中记载有该等差额不适用税收协定中的减免税率的规定。

2.27 消费税

（日本的消费税不同于中国的消费税，而是在概念上更接近增值税）须注意，转让定价税制仅规定了如何适用法人税法以及其他与法人税相关的法令。因此，即使在调查中使用了该税制，也不影响消费税的计算。

3. 确定独立交易价格时的注意点

一般的转让定价方法总结如下表。

在实务中，多以内部交易价格法（Internal CUP）和TNMM法课税

转让定价方法	概要
可比非受控价格法 Comparable Uncontrolled Price (CUP) Method	✓ 将关联交易价格与第三方比较的方法 ✓ 为了能够直接比较价格，需要很高的可比性
转售价格法 Resale Price Method (RPM)	✓ 适用于将商品从关联方买入再卖给第三方的交易 ✓ 验证关联交易相关的销售总利润率的方法 ✓ 通常是适用于销售公司在不附加更多价值的情况下再销售交易的最合适的方法
可比利润法 Cost Plus Method (CPM)	✓ 对关联方提供商品、服务等成本加价进行验证的方法 ✓ 这种方法，对于将制造、安装以及进行其他生产活动后向关联方卖出，或者提供服务的交易有效
利润分割法 Profit Split Method (PSM)	✓ 验证一系列关联交易的利润分割状况的方法 ✓ 对于交易之间有很强的关联，单个验证困难，无形资产关联状况特殊等情况下，没有第三者的可比交易的情况下，是比较有效的方法 ✓ 规定了剩余利润分割法和贡献度利润分割法
交易净利率法 Transactional Net Margin Method (TNMM)	✓ 验证关联交易相关的营业利润水平的方法 ✓ 虽然是与RP法CP法相同的验证关联交易者乙方的利润率的方法，但不是验证销售总利润率，而是验证营业利润，这一点有很大不同

在转让定价实务中，一般的制造业公司・销售业公司等转让顶级分析大部分用TNMM法

图 5 转让定价方法汇总

在确定独立交易价格时，我们具体介绍如下方面：

3.1 选择最恰当的方法的探讨

需留意，为了选定措施法第 66 条第 4 号第 2 项规定的最恰当的方法（以下简称“最恰当的方法”）而进行探讨的时候，根据措施法通知 66 的 4（3）-3 中列示的诸要素确实把握海外关联交易的内容等，综合考虑措施通知 66 的 4（2）-1 的（1）至（4）中列示的点，讨论是否存在该海外关联交易相关的可比交易。

3.2 独立交易价格的计算基本三法的优点

独立交易价格计算方法中，直接比较交易价格的可比非受控价格法（包括等同于可比非受控价格法的方法，下同）具有可以最直接地计算独立交易价格的优点，此外，须注意比较以营业总利润相关的利润率（措施法第 66 条第 4 号第 2 项第 1 号 2 和 3 中规定的政令中确定的通常的利率）算出的价格的再销售价格法和成本加成法（包括与再销售价格法同等的方法和

与成本加成法等同的方法。下同) 具有仅次于可比非受控价格法可以直接算出独立交易价格的优点。

因此, 在选择最恰当的方法时, 综合考虑措施法第 66 条 4 (2) -1 的 (1) 至 (4) 各点的结果, 若最合适的方法有多种选择, 如果适用于可比非受控价格法的可比性中充分 (海外关联交易和可比交易的差异若需要调整, 仅限于该调整可行的条件下。下同。), 根据上述优点可比非受控价格法是最合适的选择。此外, 需留意若无法选择可比非受控价格法, 如果有适用于再销售价格法和成本加成法, 根据上述优点选择再销售价格法或者成本加成法是合适的。

3.3 差异的调整方法

在对海外关联交易与可比交易或措施法通知 66 条的 4 (3) -1 中的 (5) 中提到的交易进行差异调整时, 可以根据下文列举的情况分别采用其后规定的方法来处理。

另外, 须注意, 只有当差异客观地、非常明确地将影响到措施法第 66 条第 4 号第 2 项第 1 款第 1 段规定的对价金额 (指可比非受控价格) 或同条款第 2、3 段规定的正常利润率的计算 (指按照再销售价格法和成本加成法计算的正常利润率)、或措施法施行令第 39 条第 12 号第 8 项第 2 号到第 5 号规定的比率 (指营业利润率、成本加成率以及贝里比率) 的计算时, 才可以对其进行调整 (同样适用于措施法第 66 条第 4 号第 2 项第 2 号中规定的方法, 指等同于基本三法的方法)。

(1) 关于贸易条件, 当一方的交易采用 FOB (船上交货), 另一方的交易采用 CIF (含运费、保险费交货) 时, 在可比交易的对价之上加减运费和保险费的方法

(2) 关于作为结算条件的票据见票后在多长期间内支付, 当海外关联交易与可比交易之间存在差异时, 在可比交易的对价之上加减相当于该期间差异产生的利息金额的方法

(3) 当可比交易的合同条款中存在根据交易数量给予折扣、折让的规定时，使用将海外关联交易的交易数量按可比交易的折扣、折让条件计算后得到的对价的方法

(4) 当功能/风险存在差异，且税务机关认为海外关联交易及可比交易的当事人可以根据与该功能/风险相关的费用支出来衡量差异程度时，根据该费用占海外关联交易及可比交易的销售收入或销售成本的比例来进行调整的方法

3.4 使用了无形资产的海外关联交易的可比交易筛选

适用措施法通知 66 的 4 (3) -3 的规定（判断可比性的规定）时，在法人及其海外关联方存在使用了无形资产的海外关联交易的情况下，选择可比交易时须注意探讨无形资产的种类、范围、使用状况等方面的类似性。

3.5 存在多项可比交易时独立交易价格的决定

存在多项海外关联交易相关的可比交易时，该可比交易相关的价格或者利润率等（若海外关联交易与可比交易需要进行差异调整时，仅限于调整后的交易。以下“可比交易利润率等”同样。）形成的一定范围之外的该海外关联交易相关价格或者利润率等，原则上要用该可比对象利润率等的平均值来算定独立交易价格，但是须注意中位值等，该可比对象利润率等的分布状况相应的合理的数值若被认可，也可用来计算独立交易价格。

3.6 利润分割法下共同费用的处理

在适用利润分割法时，若法人及其海外关联方的销售成本、销售费用及管理费用和其他费用中，存在同时为海外关联交易及除此以外的交易所发生的费用（在 3-6 中，以下简称“共同费用”），应将这些费用按照诸如各项交易的销售收入、销售成本、运营资本、从业人员数量等能够合理反映各项交易内容和费用性质的基准的比例进行分配，计算出海外关联交易的分割对象利润（指措施法通知 66 条的 4 (5) -1 中定义的分割对象利润等，下同。）。

须注意，即使以费用金额作为利润拆分基准，共同费用的拆分仍按上述规定计算。

3.7 剩余利润分割法的运用

在适用剩余利润分割法时，措施法施行令第39条12号8项第1号2(1)中的金额（以下，“基本利润”。），同号2(1)中规定的“第6项，前项或者下1号到5号规定的没有进行必要调整的情况下，以该规定的比例”中，需留意选择计算最适当的利润指标。

[注]须注意，措施法通知66条4(3)-1的(5)中的交易若多项同时存在，基本利润的计算，原则上要用该交易相关的上述比例的平均值，但是对于上述比例的分布状况的相应数值被认定为合理时也可以运用。

此外，须注意，上述比例是按照措施法施行令第39条12号第8项第1号2(1)括号中规定进行必要调整后的比例。

3.8 交易净利润法的运用中可比交易的选择

海外关联交易与非关联交易的差异若对措施法第66条4号第2项第1号1中规定的对价额或者同号2和3中规定的通常的利润率的计算有影响，根据措施法施行令第39条12号第8项第2号至第5号规定的比例计算，若该差异的影响不一定客观且明确，需留意适用交易净利润法时，无法调整基本三法适用相关的差异的非关联交易，也可能妨碍可比交易对象的选定。

[注]海外关联交易的当事者主要功能及非关联交易当事人主要功能不同时，通常需要留意该差异是否会影响上述比例的计算。

3.9 交易净利润法下与销售相关的销售费用及管理费用

根据交易净利润法计算独立交易价格时所涉及到的“海外关联交易中为销售存货而发生的销售费用和管理费用”中，除了直接与销售有关的费用外，还应该包括间接费用。在这种情况下，若存在同时为该海外关联交易及其他交易发生的费用，应将这些费用按照诸如各项交易的销售收入、

销售成本、运营资本、从业人员数量等能后合理反映各项交易内容和费用性质的基准的比例进行分配。

3.10 核定征税时的注意事项

(1) 在使用措施法施行令第 39 条第 12 号第 12 项第 1 款所列举的方法时，适用措施法通知 66 的 4 (5) -1 至 66 的 4 (5) -3 的规定（关于利润分割法的规定，与 OECD 的规定雷同），原则上应将记载有法人及其海外关联方所属的企业集团的财产及合并损益状况的计算文件等（以下简称“合并财务报表等”）中与海外关联交易相关的业务的营业利润或与其相当的金额（以下简称“营业利润等”）按照同款规定的基准进行拆分，在该法人及海外关联方之间进行分配。

[注]合并财务报表等中未区分海外关联交易相关业务的营业利润等及其他业务的营业利润等的，可以将包含该海外关联交易的整体业务的营业利润等乘以下述 b 对 a 的比例后计算得到的金额分配给法人。

a. 可据以推算出对于包含该海外关联交易的整体业务的营业利润等的产生，企业集团参与程度的因素

b. 可据以推算出 a 中的与海外关联交易相关的业务部分的营业利润等的产生，法人参与程度的因素

(2) 在使用措施法行政令第 39 条第 12 号第 12 项第 6 号所列举的方法（指基于再销售价格法的方法）是，适用措施法通知 66 的 4 (6) -1 的规定。

4. 针对海外转移所得的处理

4.1 处理收到海外转移所得的返还时应注意的问题

递交措施法通知 66 的 4 (9) -2 规定之文件的法人，在预计收到该文件中记载的全部或部分返还款日期之后才收到返还款的，需要先探讨这样的逾期返还还是否符合存在合理的理由，然后再判断是否适用措施法通知 66 的 4 (9) -2 的规定。

4.2 对应调整返还款的处理

外国税务当局依据相当于转让定价税制的制度对海外关联方实施征税，根据相互协商达成的共识对应调整而被调减应纳税所得额的法人，将该调减金额的全部或部分返还给海外关联方时，该返还款不应在税前列支。

4.3 由对应调整引起的向海外关联方支付返还款的处理

根据相互协商达成的共识因对应调整而调减应纳税所得额，法人将该调减金额的全部或部分在合理期限内返还给海外关联方时，应将税收协定实施特例法第7条第1项（“根据税收协定达成共识的情况下的调整特例”）规定的调整要求以及记载有下列内容的文件（“对应调整返还申请表”）报送给所辖税务署长（国税局调查科管辖的法人则为所辖国税局长），该返还金额应作为对该海外关联方的应付款处理。

- a. 法人名
- b. 纳税地
- c. 法定代表人姓名
- d. 海外关联方名称及所在地
- e. 预计返还日期
- f. 返还金额（若为外币交易，一并提供外币金额）
- g. 返还方法

[注]有关外币交易的返还申请金额，应按照基本通知13的2-1-2的规定以交易发生时的汇率换算为日元金额，该金额与根据实际返还日外币汇率换算的日元金额之间的差额，应记为返还日所在纳税年度的收益或损失。

5. 预约定价程序

关于预约定价安排的利弊总结如下：

1. 优点

为排除将来的价格风险（避免转让定价调查/避免转让价格更正的风险），确保可预测性，法律的安定性

- 排除集团内部重复征税风险（两国间 APA 的情况下）
- 避免转让定价课税罚金
- 可以适用于过去年度的追溯

2. 缺点

因为通常情况下达成一致需要 2 至 3 年，花费较高

两国相互协商中，可能与当局无法达成一致（两当局没有义务达成一致）

关于预约定价安排的申请概要及手续流程总结如下：

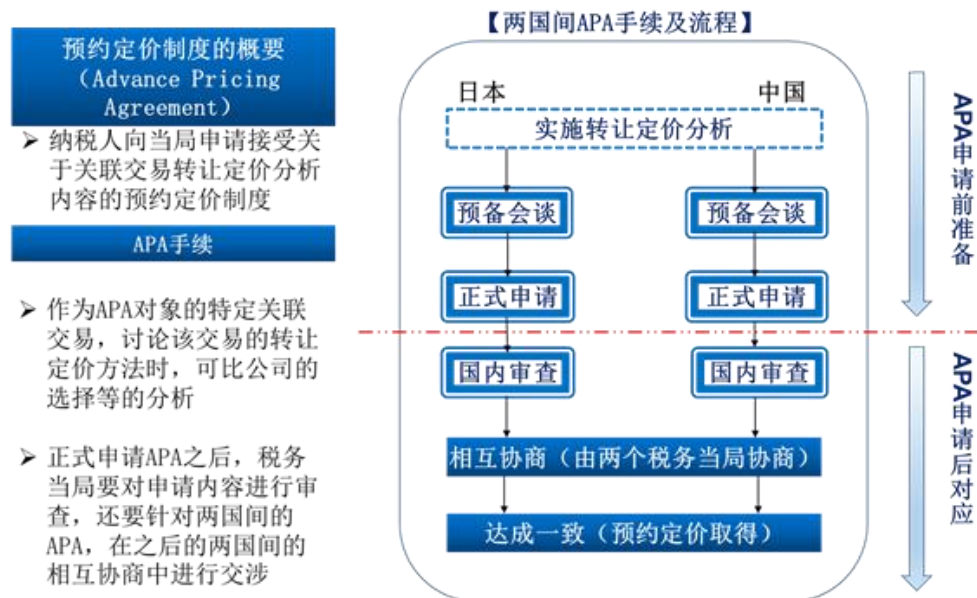


图 6 预约定价安排的申请及流程

5.1 预约定价基本方针

预约定价是确保适用转让定价税制的法人的经营可预测性，为适当、顺利地执行该税制而进行的程序。鉴于此，应时刻注意确保我国（日本）的征税权，根据案例的复杂性及重要性，恰当、迅速地实施张弛兼备的预约定价审查。另外，为了在预约定价过程中为法人提供更多方便以及加速预约定价程序，应积极参与预备会谈。大致流程请参考图 1。

5.2 预约定价申请

(1) 由所辖税务署长（调查科管辖的法人是指（根据制定调查稽查部等所管事务范围的省令（昭和 24 年大藏省令第 49 号）管辖调查科的法人）所辖国税局长（包括冲绳国税事务所长）。下同。）受理法人就海外关联交易全体或一部分提出的预约定价申请。

(2) 申请预约定价时，应在预约定价将要涵盖的纳税年度（以下简称“预约定价涵盖年度”）中首个纳税年度的年度申报期限结束之前，以海外关联方所在地\国为单位分别准备记载有预约定价涵盖年度、海外关联方、作为预约定价对象的海外关联交易（以下简称“预约定价对象交易”）以及转让定价方法等的“关于确认转让定价方法等的申请书”（样表 2。以下简称“预约定价申请书”），向法人纳税地的所辖税务署长递交。

[注]预约定价涵盖年度第一个年度的开始日期为国民祝日等法定节假日（昭和 23 年法律第 178 号）及一般休息日或国税通则法施行令第 2 条第 2 项（期限特令）中规定的日子，截至次日提交。

(3) 关于需要提交的申请书份数，有调查科管辖的法人 2 份（要求进行相互协商的，3 份），有调查科管辖的法人以外的法人 3 份（要求进行相互协商的，4 份）（下述 5-3、5-8、5-8 中相同）。

5.3 资料的报送

(1) 所辖税务署长应要求预约定价申请人随预约定价申请书附送下列资料。

a. 记载有预约定价对象交易以及实施该交易的组织等的概要情况的资料

b. 记载有将适用于预约定价协议的转让定价方法等以及说明其为最合理的资料

c. 有关作为预约定价以及执行预约定价的前提的重要经营、经济条件的资料

d. 记载有预约定价对象交易业务及资金流程、使用的货币币种等有关预约定价对象交易详细情况的资料

e. 关于预约定价对象交易涉及的海外关联方（以下简称“该海外关联方”）与预约定价申请人之间直接或间接的资本关系或实质性支配关系的资料

f. 关于在预约定价对象交易中，预约定价申请人和该海外关联方所承担的功能的资料

g. 关于预约定价申请人和该海外关联方过去 3 个纳税年度的经营及财务状况，以及其他业务内容的资料（当预约定价对象交易属于新业务或新产品，无法提供过去 3 个纳税年度的资料时，可以将来的业务计划、预测等资料代替）

h. 该海外关联方在其所在国有过转让定价调查、行政复议、诉讼等的，需提交记载有其概要以及过去课税状况的资料

i. 将预约定价申请中涉及到的转让定价方法等适用于预约定价涵盖年度前 3 个纳税年度时的结果等预约定价申请人提出的转让定价方法等的必要具体说明资料

j. 其他预约定价申请所需资料

[注]关于 g 和 i 项中提到的资料，若从预约定价对象交易涉及的产品生命周期来看，3 个纳税年度的资料对于预约定价审查而言不够充分的话，税务局负责部门应要求预约定价申请人追加提供更早的 2 个纳税年度的资料。

（2）若申请预约定价的法人未及时在预约定价申请书中添加（1）中的附件，按 5-15（4）和 5-15（5）中规定通知其无法对独立交易价格的计算方法进行预约定价，若（1）中一部分资料未添加附件，但有恰当理由，局负责部门可以在通常准备该资料需要的时间（以下称为“缓期期限”）内不进行通知。

这种情况下，局负责部门在明确告知预约定价申请法人提出缓期提交期限的同时，说明这段时间内是否保留预约定价审查。

5.4 翻译资料的报送

随预约定价申请书附送的资料中，若存在以外国语记载的内容，应要求附送日本翻译件。

5.5 预约定价申请书的补正

税务署法人征税部门（指税务署中掌管法人税事务的部门。下同）或税务局调查科应对收到的预约定价申请书的记载事项是否存在错记或漏记以及是否 5-3 中规定的附送资料等进行检查，若有不够完备的地方，应要求法人补正。

5.6 预约定价申请书的递送等

税务署法人征税部门应立即将收到的 2 份（预约定价申请人要求进行相互协商的，3 份）预约定价申请书递送给局法人征税科，局法人征税科应将其中 1 份（预约定价申请人要求进行相互协商的，2 份）立即递送给国税厅征税部法人征税科。据调查科则应将收到的 1 份（预约定价申请人要求进行相互协商的，2 份）预约定价申请书立即递送给国税厅调查检查部调查科。在预约定价申请人要求进行相互协商的情况下，国税厅负责部门应将 1 份预约定价申请书移交给国税厅相互协商室。

5.7 预约定价涵盖年度

原则上，预约定价涵盖年度为 3 至 5 年。

5.8 预约定价申请的修正

预约定价申请人要求递交与修正预约定价申请相关的资料时，税务署法人征税部门或局调查科应按照 5-5 及 5-6 的规定处理。

5.9 预约定价申请的撤销

预约定价申请人递交预约定价申请撤销书时，税务署法人征税部门或局调查科应按照 5-5 及 5-6 的规定处理。

5.10 预备会谈

(1) 由税务局负责部门接受法人提出的预备会谈要求。国税厅负责部门（需要进行相互协商的预约定价，则包含国税厅相互协商室。（2）同。）收到税务局负责部门的通知后，则包含国税厅相互协商室。

(2) 税务局负责部门（包括加入预备会谈的国税厅负责部门）应理解，预备会谈有助于在预约定价谈判过程中给法人带来更大的方便以及使预约定价的手续迅速化。为了减轻预约定价申请人提出申请时的负担以及顺利地进行预约定价审查，在会谈时应注意以下各点。

a. 在预备会谈时应充分说明预约定价申请书附送资料的准备要点、递交期限等预约定价手续上必要的事项。

b. 切实掌握会谈对象的海外关联交易的内容，努力提供能使该法人恰当判断是否申请预约定价、进行怎样的申请的必要信息。

(3) 税务局负责部门应在希望进行会谈的法人所出示或提供的资料的范围内展开预备会谈。

(4) 另外，如果预备会谈所必需的资料未予出示或提供，应向该法人说明该无法充分会谈的状况。

(1) 的预备会谈中，附送 5-3 规定的资料，曾谈到过在预约定价申请书递交期限内无法提供该资料的一部分且有充分、被任何的理由，按 5-3 (2) 规定处理。

5.11 预约定价审查

税务局负责部门在收到预约定价申请人提出的预约定价申请后，按照下述规定进行预约定价审查。

(1) 税务局负责部门在收到预约定价申请后，应立即着手展开预约定价审查，根据案件的复杂性和困难性进行张弛兼备的审查等，力求恰当、迅速的实务处理。国税厅负责部门在必要的时候参与预约定价审查。

另外，为了能迅速的进行预约定价审查，预约定价申请人的派和不可欠缺。就这一点，应寻求预约定价申请人的理解。

(2) 税务局负责部门原则上应根据 2-1、2-2 以及其他第 2 章和第 3 章规定的事例进行预约定价审查。

另外，需注意，预约定价审查并不是关于法人税的调查。

(3) 为了进行预约定价审查，税务局负责部门认为除了 5-3 的规定以外还有需要的资料，应向预约定价申请人说明情况，要求其提供。

从预约定价审查迅速化的角度出发，税务局负责部门可以根据预约定价申请人的实际情况确定合理的通常准备该等资料所需要的时间，已设定该等资料的递交期限。

(4) 税务局负责部门认为预约定价申请人提出的转让定价方法等并非最合理时，可以要求该预约定价申请人修改申请。

(5) 国税厅负责部门可根据需要要求税务局负责部门就预约定价审查状况等进行报告。

5.12 关于预约定价的相互协商

(1) 在预约定价申请人未申请相互协商的情况下，税务局负责部门应从避免双重征税、确保可预测性的观点出发，向该预约定价申请人提供使其能恰当判断应提出怎样的预约定价申请所必需的信息，当该预约定价申请人表达接受需要进行相互协商的预约定价的意向时，应鼓励其进行相互协商申请。

(2) 当了解到法人及其海外关联方向外国税务当局提出预备会谈或预约定价申请的信息时，税务局负责部门应鼓励该法人在我国（日本）也迅速进行预备会谈或预约定价申请。

(3) 预约定价申请人要求进行关于预约定价的相互协商时，税务局负责部门应给予指导，要求其在预约定价申请书之外，递交 2001 年 6 月 25 日由官协 1-39 及其他 7 科联合发布的“关于相互协商的手续”中规定的相互协商申请书。

5.13 税务局负责部门之间的交流、协商

预约定价申请人要求进行关于预约定价的相互协商时，税务局负责部门、国税厅负责部门以及国税厅相互协商室应根据需要进行协商。

税务局负责部门应在预约定价审查结束时，通过国税厅负责部门就对该预约定价申请的意见通报给国税厅相互协商室；国税厅相互协商室应通过国税厅负责部门就预约定价申请的相互协商结果通报给税务局负责部门。

5.14 当进行预约定价及预约定价手续问题处理

在进行预约定价审查时，从力求恰当、圆满地执行转让定价税制的角度出发，应根据（1）（2）的规定适当地处理。

(1) 诸如在下述例举的情况下，若税务局负责部门认为进行预约定价不适当，则应同国税厅负责部门（涉及相互协商的预约定价的情况下，则包括国税厅相互协商室）协商一致后，要求预约定价申请人修改申请。若该预约定价申请人不同意修改，则应向其说明无法进行预约定价。

另外预备会谈的内容符合 a 所述情况的，也应向进行会谈的法人说明上述内容。

以非关联方之间通常不会进行的交易为预约定价对象交易等缺乏经济上的合理理由、以降低在我国（日本）的税负为目的的

预约定价申请人不提供预约定价审查必要的信息等致使无法获得该预约定价申请人的协助，给预约定价造成障碍的。

(2) 诸如在下述例举的情况下，若税务局负责部门认为开始或继续预约定价审查不适当，则应同国税厅负责部门（涉及相互协商的预约定价的

情况下，则包括国税厅相互协商室）协商一致后，向预约定价申请人说明在预约定价审查开始之前，预约定价手续暂停。

a. 预约定价申请人以根据转让定价税制被调整的交易为预约定价对象交易的，认为有必要等待关于该调整的复议被裁决、决定或判决后才进行预约定价审查的时候

b. 预约定价申请人进行了就预约定价对象交易之外的海外关联交易的预约定价或相互协商申请的，认为有必要等待该相互协商的达成后才进行预约定价审查的时候

c. 仅凭 5-3g 的括号内规定的将来的业务计划、预测等资料无法把握业务活动实际情况的，认为有必要等待预约定价对象交易实际发生后才进行预约定价审查的时候

5.15 预约定价审查结果的通知

(1) 税务局负责部门就需要进行相互协商的申请，通过国税厅负责部门接到自国税厅相互协商室发出的达成相互协商的通知时，应要求预约定价申请人根据该结果修改申请等，然后立即通知所辖税务署长将依据此结果签订预约定价协议。

(2) 税务局负责部门就需要进行相互协商的申请，通过国税厅负责部门接到自国税厅相互协商室发出的达成相互协商的通知时，应就撤回申请还是申请无需协助协商的预约定价听取预约定价申请人的意见后，立即按照 5-9 或 5-15 (3) 或 5-15 (4) 的规定处理。

(3) 就与相互协商无关的申请，作为预约定价审查的结果，若税务局负责部门认为所申请的转让定价方法等是最合理的，应立即通知所辖税务署长将依据该转让定价方法等签订预约定价协议。

(4) 作为预约定价审查的结果，若税务局负责部门认为所申请的转让定价方法等并非最合理的，当预约定价申请人未如期附送 5-3 规定的资料、或未递交 5-11 (3) 的资料、或根据 5-14 (1) 的规定判断无法进行预约定价时，其应在与国税厅负责部门（涉及相互协商的预约定价的情况下，包

括国税厅相互协商室) 讨论一致的情况下, 立即通知所辖税务署长无法对该转让定价方法进行预约定价。

(5) 所辖税务署长在收到税务局负责部门关于 5-15 (1) 或 5-15 (3) 或 5-15 (4) 的通知时, 应立即通过“转让定价方法等的确认通知书(样式 3)”或“无法就转让定价方法进行确认的通知书(样式 4)”向预约定价申请人传达进行预约定价或无法进行预约定价的结果。

5.16 预约定价的效果

对于收到 5-15 (5) 中的进行预约定价通知的法人(以下简称“预约定价法人”) 在预约定价涵盖年度中进行的符合预约定价内容的申报, 所辖税务署长应按照预约定价对象交易符合公平交易原则来处理。

另外, 预约定价达成时若部分预约定价涵盖年度已过, 为了使该预约定价涵盖年度的申报符合预约定价内容而提交的更正申请表, 不属于国税通则法第 65 条(过少申报滞纳金) 第 5 项规定的“预先知道需要更正的申报”。

5.17 报告书的递交

所辖税务署长应要求预约定价法人于存在预约定价对象交易的各纳税年度(以下简称“预约定价年度”) 的汇算清缴期限或所辖税务署长事先规定的期限内, 递交记载有下列事项的“有关独立交易价格计算方法确认的报告书”(样式 8)。

关于需要递交的报告书份数, 由调查科管辖的法人为 2 份, 由调查科管辖的法人以外的法人为 3 份。

- a. 预约定价法人已进行符合预约定价的申报的说明
- b. 与预约定价对象交易相关的预约定价法人及其海外关联方的损益情况(仅限于根据预约定价内容, 税务局负责部门认为有必要时)
- c. 关于作为预约定价前提的关键经营、经济条件是否变动的说明

d. 预约定价对象交易的结果不符合预约定价内容时，预约定价法人进行了 5-19 的价格调整的说明

e. 预约定价年度中预约定价法人及其海外关联方的财务状况

f. 其他在讨论预约定价法人是否进行了符合预约定价内容的申报时可作为参考的资料

5.18 报告书的处理

(1) 收到预约定价法人按照 5-17 规定的报告书后，署法人征税部门或局调查科应按照 5-5 及 5-6 的规定处理。

(2) 税务局负责部门应根据报告书等来审查是否进行了符合预约定价内容的申报。

在讨论报告书的过程中若与预约定价法人接触，原则上，需留意应以行政指导的方式进行，若怀疑有与预约定价内容不相符的申报，或所得额过少的，局负责部门可以对预约定价法人要求其进行重新审查，必要情况下也可要求其提交修正申报书。

预约定价法人若未按行政指导执行，需留意变为调查，局负责部门根据国税通则法确定的调查手续实施调查。此外，局负责部门调查结果若认为申报未按定预约定价内容进行，或认为所得金额过少，则需向预约定价法人说明要求提交调查结果及修正申报书。

另外，须注意在对预约定价法人进行行政指导或者有关调查的行为时，不论采用面谈、电话、书面等何种形式，需在明示作为何种业务行为进行的基础上，分别按法令行事。

[注]根据 5-19 (2) b 的规定主动提出更正申报的，该更正申报不属于国税通则法第 65 条（过少申报滞纳金）第 5 项规定的“预先知道需要更正的申报”。

此外，是否需要“预先知道需要更正的申报”，可根据平成 12 年 7 月 3 日课税法 209 及 3 课共同“法人税过少申报调增及无申报调增的处理”（事务运营指南）判断。

(3) 税务局负责部门根据需要，将报告书等的审查结果向国税厅负责部门报告，对于大成相互协商的案件，则通过国税厅负责部门向国税厅相互协商室报告。

5.19 价格调整

(1) 所辖税务署长应将预约定价法人为了进行符合预约定价内容的申报而在年终决算时进行的必要调整视为转让定价上合理的交易来处理。

(2) 对于与预约定价相关的价格调整（以下简称“补偿调整”），税务局负责部门应指导预约定价法人区分下列情况分别按照下列规定进行处理。

a. 预约定价法人在预约定价年度的汇算清缴前，发觉最终决算不符合预约定价内容而造成应纳税所得额偏小的，应通过汇算清缴修正应纳税所得额。

b. 预约定价法人在预约定价年度汇算清缴之后，发觉最终决算不符合预约定价内容而造成应纳税所得额偏小的，应立即进行更正申报。

c. 预约定价法人在预约定价年度的汇算清缴前，发觉最终决算不符合达成相互协商合意的预约定价的内容而造成应纳税所得额偏大的，可以根据与补偿调整相关的相互协商合意内容通过汇算清缴修正应纳税所得额。

d. 预约定价法人在预约定价年度的汇算清缴后，发觉最终决算不符合达成相互协商合意的内容而造成应纳税所得额偏大的，可以根据与补偿调整相关的相互协商合意内容，基于国税通则法第 23 条第 2 项的规定提出更正申请。

5.20 预约定价的修订

预约定价法人在预约定价年度内的任何一年，因作为继续履行预约定价的前提条件的经营或经济方面的情况发生变化而提出修订申请的，应按 5-1 至 5-19 的规定进行必要的处理。

5.21 预约定价的终止

(1) 税务局负责部门应通知所辖税务署长，当下述 a 至 c 的情况发生时，自该等情况发生的纳税年度以后的纳税年度（该纳税年度为合并纳税年度的，指该合并纳税年度）起；当下述 d 的情况发生时，自预约定价年度起终止预约定价的执行。

- a. 虽发生了 5-20 规定的情况，但预约定价法人并未提出修订申请
- b. 预约定价法人未进行符合预约定价内容的申报
- c. 预约定价法人未递交 5-17 中规定的报告或报告中存在重大错误
- d. 作为预约定价基础的事实关系不真实或申请内容存在重大错误

(2) 在进行 (1) 的终止通知时，税务局负责部门视需要可同国税厅负责部门协商。

(3) 对于达成相互协商的预约定价，(1) 的终止事由出现时，税务局负责部门应通过国税厅负责部门与国税厅相互协商室协商，就终止该项预约定价的提议获得相互协商认可后，通知所辖税务署长。

(4) 所辖税务署长接到税务局负责部门终止预约定价的通知后，应使用“转让定价方法等的预约定价终止通知书”（样式 5）通知预约定价法人终止预约定价。

5.22 预约定价的更新

预约定价法人提出预约定价更新申请的，应按 5-1 至 5-21 的规定进行必要的处理。

5.23 预约定价涵盖年度以前的各纳税年度的适用

预约定价申请法人申请将预约定价涵盖年度的转让定价方法等适用于预约定价涵盖年度以前的各纳税年度（该纳税年度为合并纳税年度的，指该合并纳税年度，在 5-23 中，下同）的，若该预约定价申请含有相互协商，在该转让定价方法等于预约定价涵盖年度以前的各纳税年度中也被认为是最合理的情况下，应按 5-15、5-16、5-19、及 5-21 的规定进行必要的处理。

5.24 总分公司间交易的适用

税法施行令第 176 条第 1 项第 7 号中记录的法人，其设立于我国（日本）的分公司与该法人设在海外的总公司或分公司间的交易，若该总公司所在国的税务当局提议进行类似预约定价的相互协商、且该设在我国（日本）的分公司以预约定价的申请为标准提出申请的，应按 5-1 至 5-13 的规定进行必要的处理。

5.25 法人被纳入合并企业集团的处理

(1) 预约定价申请法人变为合并纳税法人时，该法人（以下简称“被纳入合并范围的法人”）继续进行预约定价申请的，其合并纳税母公司的纳税地的所辖税务署长应要求该合并纳税母公司立即递交“被纳入合并范围的法人预约定价延续申请书”（样式 6）。

关于需要递交的申请份数，由调查科管辖的法人为 2 份（该合并纳税母公司要求进行相互协商的，3 份），由调查科管辖的法人以外的法人为 3 份（该合并纳税母公司要求进行相互协商的，4 份）。

(2) (1) 的合并纳税母公司向其纳税地的所辖税务署长递交 (1) 中规定的申请书的，该税务署长应将该申请书的复印件报送给被纳入合并范围的法人的总公司或主要经营场所所在地的所辖税务署长，署法人征税部门或据调查科根据 5-5 及 5-6 的规定处理。另外，相互协商被申请进行时，国税厅负责部门应将 1 份申请书报送给国税厅相互协商室。

(3) (1) 的合并纳税母公司递交 (1) 中规定的申请书的，视为该合并纳税母公司已按合并纳税准则 5-2 的规定向其纳税地的所辖税务署长提出了关于被纳入合并范围的法人的预约定价申请，此后应适用合并准则 5-1 至 5-23 的规定。

接受改正法令，即改正租税特别措施法的一部分的法律（平成 24 年法律第 16 号）、改正租税特别措施法行令的一部分（平成 24 年政令 105 号）及改正租税特别措施法施行规则的一部分法省令（平成 24 年财务省令第 30 号）以及改正所得税法等一部分的法律（平成 25 年法律第 5 号）、改正租税特别措施法行政令的一部分的政令（平成 25 年财务省令 21 号）适用事

项的事务运营方针的处理的改正或伴随改正的别册《转让价格税制应用案例》的变更部分，适用于法人平成 25 年 4 月 1 日以后开始的经营年度法人税相关的调查及预约定价审查，法人在该日前开始的营业年度的法人税相关调查及预约定价调查根据以前的案例。

参考文献

1. [日]日本税务大学编：《税法入门》，2015年版
2. [日]法人税法，2015年版
3. [日]租税特别措施法，2015年9月28日版
4. [日]国税通则法，2015年9月9日版
5. [日]江岛一彦编：《日本税制》，2015年版
6. [中]日本贸易振兴机构编：《在日设立网点的指导手册》，2015年版
7. [中]高强编：《日本税制》，2000年版
8. [中]夏智灵编：《日本税收管理体制》，2013版
9. [中]中里实等编：《日本税法概论》，2011版
10. 《对日投资指南 2013》
11. 《中华人民共和国和日本国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》
12. 《中华人民共和国和日本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》
13. 《中华人民共和国和日本国政府对 1983 年 9 月 6 日签订的关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的议定书第七款解释的议定书》，
14. 《中华人民共和国政府和日本国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的换文》
15. 《中华人民共和国企业所得税法》
16. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》
17. 《中华人民共和国个人所得税法》
18. 《中华人民共和国个人所得税法实施条例》
19. 《财政部、国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税[2009]125号）
20. 《企业境外所得税收抵免操作指南》（国家税务总局公告 2010 年第 1 号）
21. 《国家税务总局关于境外所得征收个人所得税若干问题的通知》（国税发[1994]44号）
22. 《境外所得个人所得税征收管理暂行办法》（国税发[1998]126号）
23. 《中国避免双重征税协定执行指南》国家税务总局国际税务司编中国税务出版社 2013 年 7 月