

日本國際租稅要點(Week 18)

周泰維 協理

January 12, 2016

目次

- 一、日本稅法對跨國所得課稅的基本思考
- 二、歸屬主義與綜合主義
- 三、投資模式與就源扣繳
- 四、國際租稅規避防杜制度：移轉定價
- 五、國際租稅規避防杜制度：其他

日本稅法對跨國所得課稅的基本思考

1

基本思考流程

- 0.對於重複課稅採取何種排除機制?(外國稅額扣抵或外國所得不課稅)
- 1.所得者為內國法人或外國法人?(課稅範圍是世界來源所得課稅或日本來源所得課稅)
- 2.所得的屬性判斷?(不同的所得適用不同的來源地判斷標準)
- 3.所得的來源地判斷?(是否為應稅範圍)
- 4.所得者在來源地是否有PE?(影響課稅方式)
- 5.外國稅額扣抵問題?

日本對外國法人之課稅方式（出處：法人稅基本通達20-2-12）

外國法人的区分 國內源泉所得の種類		國內に支店等を有する 外國法人 (法 141一)	國內において長期建設作業等を行う外國法人又は國內に代理人等を置く外國法人 (法 141二、三)	左のいずれにも該当しない 外國法人 (法 141四)		所 得 泉 源 徴 収 の 取 扱 い
事業の所得	法 138一					無 (注)
資産の運用又は保有による所得	法 138一					
資産の譲渡による所得	法 138一			不動産の譲渡による所得及び令187①一～五に掲げる所得		
その他の国内源泉所得 (令178に掲げるもの)	法 138一					
人的役務提供事業の所得	法 138二					有
不動産等の貸付けによる所得	法 138三					
債券、預貯金等の利子等の所得	法 138四			源泉所得税 (分離課税)		
配当等の所得	法 138五		国内において			
貸付金利息等の所得	法 138六		行			
使用料等の所得	法 138七		う			
広告宣伝の賞金の所得	法 138八		事			
生命保険契約に基づく年金等の所得	法 138九		業			
定期積金又は相互掛金の給付補てん金、抵当証券の利息、食金属等の売戻条件付売買に基づく利益、外貨建預貯金の為替差益及び一時払養老保険等に基づく差益	法 138十		に			
匿名組合契約等に基づく利益分配の所得	法 138十一		挿			
			せ			
			ら			

- (注) 1 の部分が法人税の課税範囲である。
 2 事業の所得のうち組合事業から生ずる利益の配分については、所得税の源泉徴収が行われる。
 3 資産の譲渡による所得のうち、国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物の譲渡による対価（所得税法施行令第281条の3に規定するものを除く。）については、所得税の源泉徴収が行われる。

台灣和日本PE規定的比較

PE種類	日本	台灣	備註
分公司PE	依據法人稅法第141條： 分公司、工場或其他經營事業之一定場所。	所得稅法第10條第1項：「本法所稱固定營業場所、係指經營事業的固定場所、包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場及建築工程場所。」	
建築工程PE	依據法人稅法第141條： 建設、安裝、組合或其他作業，或是針對前述作業提供指揮監督的勞務，其期間超過一年之情形。		<ol style="list-style-type: none"> 1.判定基準：日本法上有所謂12個月的判斷基準；台灣法條中並無提示明確標準。 2.建築工程的監督業務：日本明文包括、但台灣規定語意不清。
代理人PE	依據法人稅法第141條： <ol style="list-style-type: none"> 1.常習代理人：有為外國法人締結契約之權限、且經常性地行使者。 2.在庫保有代理人：為外國法人保持貨品的在庫量、且應顧客的要求而交付者。 3.訂單取得代理人：專為或主要為、某一外國法人、經常性地從事<u>為促成契約締結而進行的訂單取得，協議或其他行為當中之重要部份者。</u> 	所得稅法第10條第2項：「本法所稱營業代理人、係指合於左列任一條件之代理人。 <ol style="list-style-type: none"> 1.除代理採購事務外、並有權經常代表其所代理之事業接洽業務並簽訂契約者。 2.經常儲備屬於其所代理之事業之產品、並代表其所代理之事業將此項貨品交付與他人者。 3.經常為其代理之事業接受訂貨者。」 	<ol style="list-style-type: none"> 1.日本的訂單取得代理人是台灣所無的制度。還未到「接受」訂單的程度、但只要從事「為促成契約締結而進行的訂單取得，協議或其他行為當中之重要部份者」就足以被認定為代理人PE。 2.某些台灣函釋、不顧條文上「經常」的要件規定、對於「一次性的代理行為」、也不排除認定為營業代理人的可能性。

台灣和日本PE規定的比較(續)

PE種類	日本	台灣	備註
不屬於PE者	<p>依據法人稅施行令第185條第2項之規定、以下場所不屬於PE：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.外國法人專為購入資產所使用之一定處所。 2.外國法人為保管其資產所使用之一定處所 3.外國法人專為從事廣告、宣傳、資訊提供、市場調查、基礎研究或其他有助於其事業推行之輔助機能的活動而使用之一定處所。 	<p>所得稅法第10條第1項但書：「但專為採購貨品用之倉棧或保養場所、其非用以加工製造貨品者、不在此限。」</p>	

台日租稅協定中對於PE的定義

常設機構定義:	
固定PE	1) 管理處/分支機構/辦事處 2) 工廠/工作場所 3) 天然資源開採場所
工程PE	承包工程期間大於6個月
服務PE	服務提供超過183天者
代理人PE	簽訂契約並經常行使該權利，其為公司從事任何之活動

若符合右列情形，則視為無PE，該所得免稅

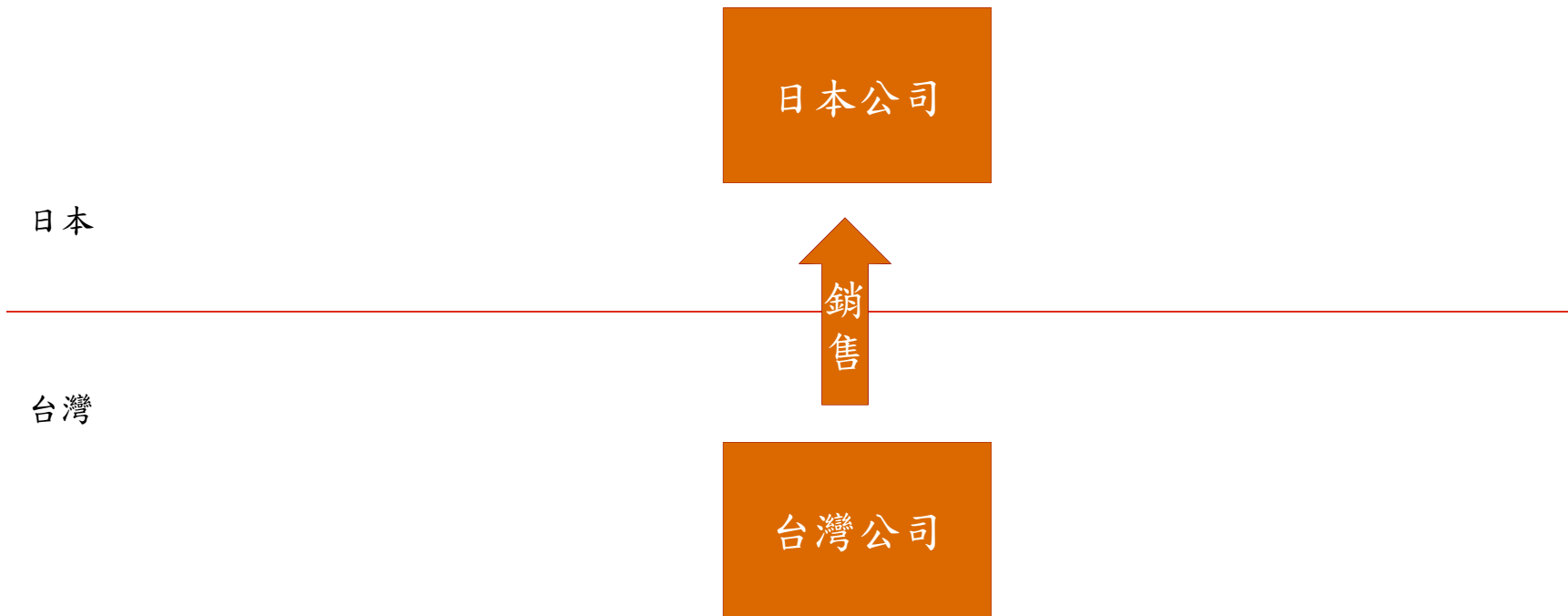
例外:	
固定PE	1) 僅從事貨物儲存、展示及運送(交付)貨物 2) 專為採購、蒐集資訊之固定營業場所 3) 從事其他準備或輔助性活動之固定營業場所 4) 從事上述任一組合之固定營業場所，但以其整體活動具準備或輔助性質者為限
代理人PE	透過經紀人、代理商或代理人從事營業者

歸屬主義與綜合主義

2

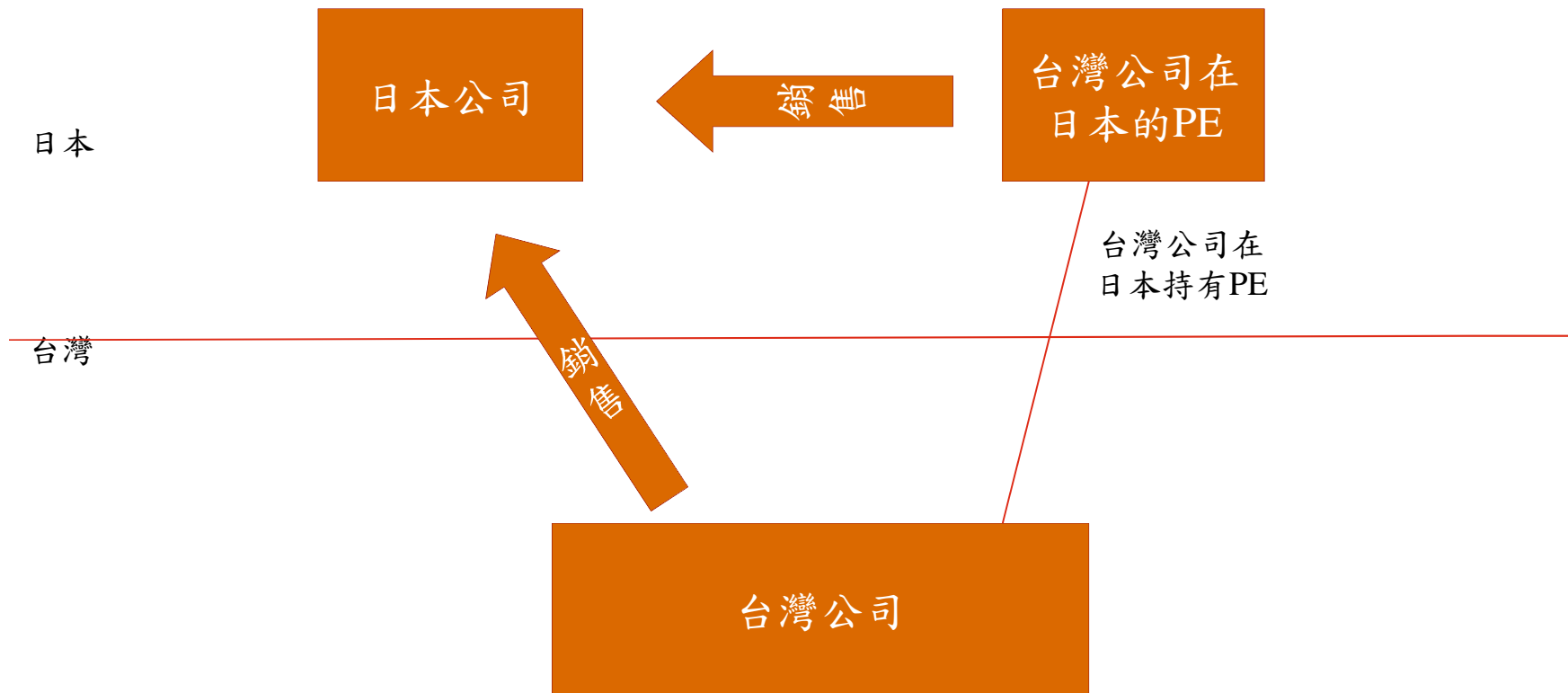
法人稅(營業利潤的課稅問題:無PE不課稅)

- 沒有PE，原則上不課稅。



法人稅(歸屬主義或綜合主義): 日本稅法規定

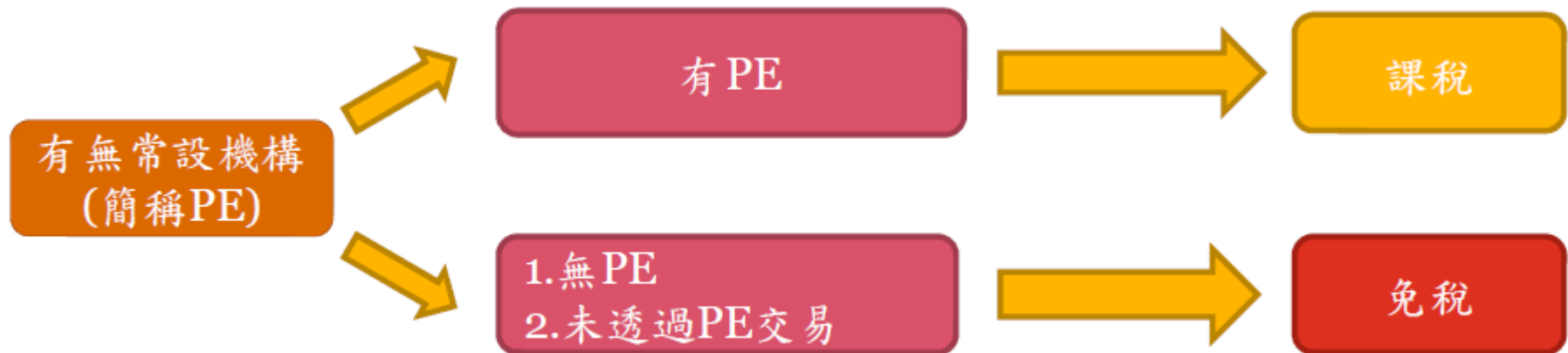
- 依據日本國內法，如果外國法人在日本被認為持有PE時、不只是透過該PE所獲得的營業利潤，即使是未透過該PE所獲得的事業所得都會被歸入應稅所得的範圍。（綜合主義）日本預計在2016年度以後檢討改採歸屬主義。



法人稅(歸屬主義或綜合主義):台灣實務

- 財政部76.1.9台財稅第7575300 -有境內分支機構之外商總機構直接對境內銷貨或提供勞務
 - 1.銷售貨物:按一般國際貿易認定，不再認定為在華分支機構之營業收入課稅，惟國外總機構因該等交易行為所匯撥與在華分支機構之補經費或佣金，應由在華分支機構依法列計收入報繳營利事業所得稅。
 - 2.至提供勞務:屬於該國外營利事業之中華民國來源所得，應由該國外事業在華分支機構依法繳納營利事業所得稅。

法人稅(歸屬主義或綜合主義): 台日租稅協定採取歸屬主義



投資模式與就源扣繳

3

分公司 vs 子公司

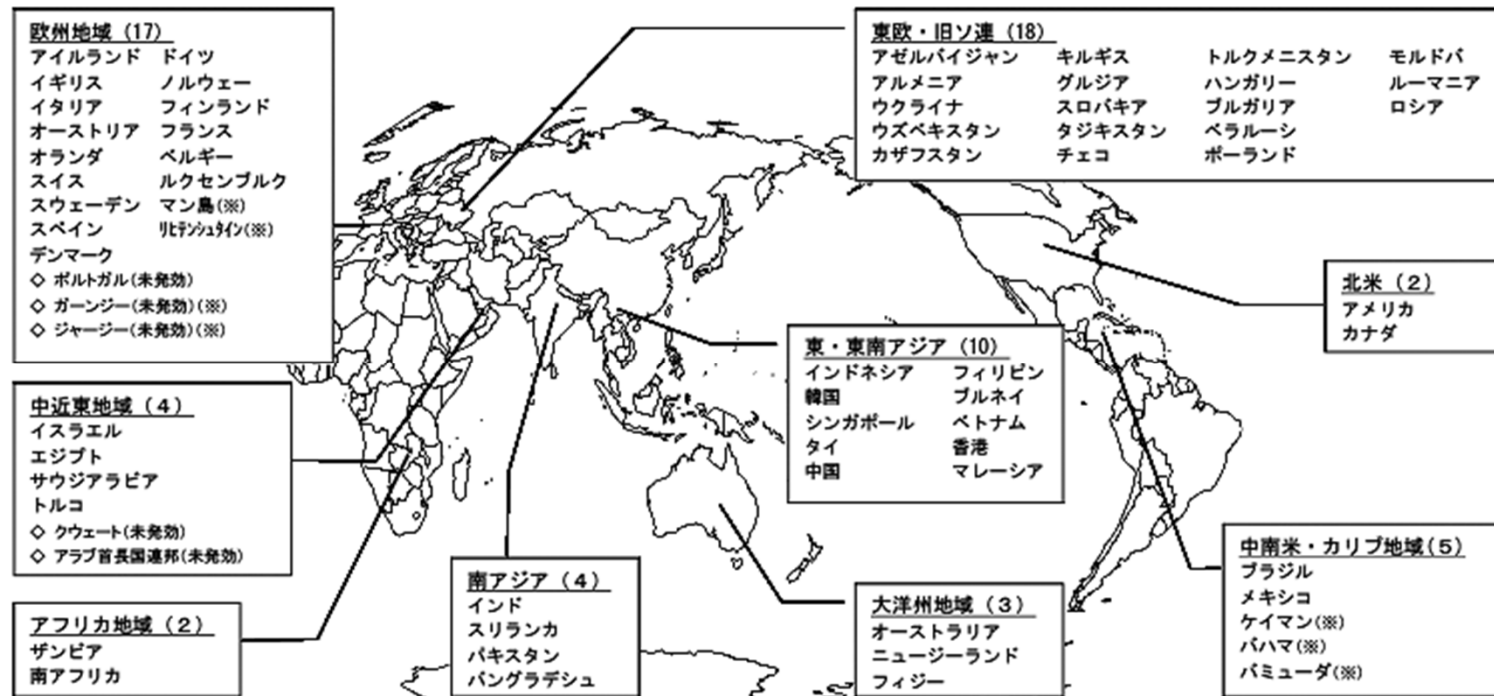
項目	分公司	子公司
對外國總部匯款時的就源扣繳的相關問題	分公司對總公司的匯款不屬於股利分配、所以分公司在匯款時、不需要就源扣繳。	子公司對母公司的匯款有可能被視為股利分配，從而支付者有被認為負有扣繳義務之可能。
董監的特別報酬不得計入薪資費用的相關問題	稅法上針對分公司的 <u>經理人</u> 的特別報酬並無特別設限。	稅法上對於公司的 <u>董監</u> 之特別報酬設有限制。有可能不得列入稅上的薪資費用。
HQ的管理費用分攤可能性的相關問題	稅務上、海外總公司的管理費用在有合理計算基礎的前提下，有可能分配給日本分公司分攤，因此會使日本分公司因而產生費用，進而減少課稅所得。	母公司不得使子公司分攤其管理費用。（但是，可以考慮利用技術服務費或是管理報酬等名義向子公司請求。）
備註	在日本國內法的綜合主義之下、會成為外國法人在日本的分公司PE，使該外國法人發生PE問題。	1.和母公司之間的交易可能會被定性為關係人交易。須注意TP問題。 2.比起外國法人的日本分公司、日本子公司是日本法人，有可能會被評價為具有較好的信用力。

常見投資方式

	Case A	Case B	Case C
Structure			
日本国内	省略。	<ol style="list-style-type: none"> Subsidiary對Holdings分配股利時、需扣繳20%。 Holdings係Subsidiary之100%母公司時，從Subsidiary取得的股利收入可以全額不計入公司應稅收入，又被Subsidiary所扣繳的稅額又可與本身的應納所得稅額進行抵銷或請求。 	省略。
外国への配当一回目	<ol style="list-style-type: none"> Subsidiary對Taiwan HQ分配股利時，就源扣繳20%。 Taiwan HQ對於股利需要全額計入應稅所得中，適用營所稅稅率17%，此外外國稅額控抵有上限。 	<ol style="list-style-type: none"> Holdings對Taiwan HQ分配股利時，就源扣繳20%。 Taiwan HQ對於股利需要全額計入應稅所得中，適用營所稅稅率17%，此外外國稅額控抵有上限。 	<ol style="list-style-type: none"> Subsidiary對BVI分配股利時，就源扣繳20%。 BVI沒有外國稅額扣除制度。
外国への配当二回目	空欄	空欄	<ol style="list-style-type: none"> BVI對台灣分配股利時，不需要就源扣繳。 Taiwan HQ對於從BVI分配所得之股利必須全額算入應稅收入，但Taiwan HQ無法主張外國稅額扣抵。

租稅條約的優惠扣繳稅率、適用程序及LOB

- 54 條約、65 國・地域適用 / 平成25 年 5 月底時點 (出處：財務省網站)



台日租稅協定的優惠扣繳規定和申請規定

1. 優惠稅率

	扣繳稅率	
	租稅協定生效前	租稅協定生效後
股利	20%	10%
利息	20%	10%
權利金	20%	10%

2. 申請時點: 於扣繳申報時，備妥下列文件一併申請優惠稅率

3. 應備文件

項目	所需文件
適用上限稅率	<ol style="list-style-type: none"> 1. 居住者證明 2. 受益所有人證明 3. 所得計算證明文件（如借貸合約、授權合約、持有股權或受益憑證等）

國際租稅規避防杜制度：
移轉定價制度

4

移轉訂價稅制

- 隨著企業的國際化發展進程，企業會該開始想要藉由國際間的所得移轉，而盡力追求企業集團整體稅捐負擔最小化。由於各國的法人稅負擔不同，所以一般而言，會考慮將所得集中到不課徵法人稅或法人稅稅率較低的國家。
- 就法人所得相關的稅捐負擔而言，日本比台灣負擔更重，因此台資企業通常有將所得往台灣HQ（或其他位於低法人稅稅負國家的關係企業）集中的傾向。
- 所謂移轉訂價稅制，就是在國稅局認為本國法人和其外國關係企業之間所進行的關係人交易並未遵循「未受控交易價格」而進行的時候、將該交易視為已經按「未受控交易價格」而進行交易、就該差額部份是為國內所得而予以調整補稅的稅制(在日本，該稅制僅用於因調整而增加稅額之情形，而不適用於因調整而減少稅額之情形)。
- 又所謂「未受控交易價格」係指「和關係人交易處於相同的情況之下，非關係人之間進行的交易所適用的價格」。
- 即使有意將在日本賺取的所得移轉到台灣（或其他低法人稅稅負的國家），建議仍有事前理解移轉訂價稅制的必要。

移轉訂價稅制的適用對象

- 限於法人間的交易（不屬於適用對象的交易）
 - 法人 \leftrightarrow 個人交易
 - 個人 \leftrightarrow 個人交易
 - 總公司和分公司間的交易※
 - 國內法人間的交易

- 關係者交易

但即使是不是關係人間之直接交易，而係關係人間透過第三人進行間接交易時，如訂價實質上仍係由關係人間決定，立於中間仲介地位的第三人可能會被視為不存在，使全部交易流程被整體視為一個關係人間交易，從而仍有可能被認為仍有適用餘地（基於防杜脫法避稅行為之意旨）。

- 資本交易以外的全部交易（交易舉例）
 - 存貨交易
 - 權利金交易※※
 - 勞務提供交易※※
 - 租賃交易
 - 因消費借貸所生之利息
 - 保證金交易
 - 固定資產（有形・無形）的買賣（借貸）交易

※ 在OECD國家，因為總公司與分公司間之內部交易所引發的所得分配問題，是否也應適用獨立當事人間基準（arm's length standard）乙節，尚有爭議。又日本法人的海外分公司和海外子公司之間的交易係適用對象，但海外子公司的日本分公司和日本法人間的交易不是適用對象。

※※ 權利金或勞務提供交易雖未實際發生，但依情形仍有可能被國稅局擬制視為跨國交易已經發生。

移轉訂價稅制的適用對象－關係人交易的自我揭露

別表17(4) 「国外関連者に関する明細書」

国外関連者に関する明細書		事業年度又は連結事業年度	法人名		
国内 外 関 連 者 の 直 接 親 等	名 称				
	本店又は主たる事務所の所在地				
	手 続				
	従業員の数				
	資本金の額又は出資金の額				
	特殊の関係の区分	該当 無	該当 無		
	株式等の保有割合	保 有	(内 %) %	(内 %) %	
		被 保 有	(内 %) %	(内 %) %	
		同一の親による国外関連者の株式等の保有	(内 %) %	(内 %) %	
	事業年度	平 均	平 均		
営業収益又は売上高	(百万円)	(百万円)			
営業費用	原 価	(百万円)	(百万円)		
	販売費及び一般管理費	(百万円)	(百万円)		
営業利益	(百万円)	(百万円)			
税引前当期利益	(百万円)	(百万円)			
利益剰余金	(百万円)	(百万円)			
国外 関 連 者 と 取 引 状 況 等	有形固定資産の対価	受 取	百万円	百万円	百万円
		支 払			
	有形固定資産の使用料	受 取	百万円	百万円	百万円
		支 払			
	無形固定資産の使用料	受 取	百万円	百万円	百万円
		支 払			
	貸付金の利息又は借入金の利息	受 取	百万円	百万円	百万円
		支 払			
	貸付金の利息又は借入金の利息	受 取	百万円	百万円	百万円
		支 払			
	事前確認の有無	有・無	有・無	有・無	

需記載足以發揮何種機能（販賣、製造、研究開發、勞務提供等等）。

除了形式的資本控制關係外、亦需考慮其他實質的控制關係。

與其他同業公司相較結果偏高時，有提出合理說明之必要。

該法人的利潤率（毛利率、營業淨利率）與國外關係人相較之下，後者的利潤率較高時，即有提出合理說明之必要。

如有大額收款、付款的情形時、有可能被選定為調查對象。
 ⇒算定方法（即移轉訂價方法）欄內無記載時、有可能被選定為調查對象。
 ⇒算定方法欄內有記載時、即有準備佐證資料之必要。

移轉訂價稅制的風險－最近被調整的事例

公司名稱	發表日	調整所得金額	追徵稅額	交易內容	重新核課的對象期間	国税局
信越化学工業株式会社	2008年2月1日	約223億円	約110億円	權利金交易	2002年3月期～2006年3月期	東京
東亞合成株式会社	2008年3月19日	約19億円	約9億円	不明	2001年12月期～2006年12月期	東京
株式会社高島屋	2008年4月4日	約3億円	約1億円	商標授權金	2001年2月期～2007年2月期	大阪
本田技研工業株式会社	2008年4月25日	約1,400億円	未定 ^{※1}	技術服務費	2002年3月期～2006年3月期	東京
ダイキン工業株式会社	2008年5月14日	約78億円	約35億円	權利金交易	2005年3月期～2006年3月期	大阪
コナミ株式会社	2008年6月2日	約16億円	約8億円	軟體授權金	2002年3月期～2007年3月期	東京
メリルリンチ日本証券	2008年6月18日	約200億円	約70億円	外匯・債權等交易	2004年3月期～2007年3月期	東京
三菱商事株式会社 ^{※2}	2008年7月1日	約116億円	約48億円	經營指導・資訊提供費	2002年3月期	東京
三井物産株式会社 ^{※2}	2008年7月1日	約100億円	約47億円	經營指導・資訊提供費	2002年3月期	東京
株式会社デンソー	2008年7月1日	約155億円	約73億円	零件交易	2002年3月期～2007年3月期	名古屋
東京応化工業株式会社	2008年7月3日	約13億円	約4億円	不明	2002年3月期～2007年3月期	東京
アデランスホールディングス	2008年7月9日	不明	約3億円	製成品交易	2002年2月期～2007年2月期	東京
スミダコーポレーション株式会社	2008年7月31日	約11億円 ^{※3}	約4億円 ^{※3}	製成品交易	2004年12月期～2006年12月期	東京
株式会社大日光エンジニアリング	2008年8月9日	不明	約0.4億円 ^{※4}	權利金交易	不明	関東信越
アシックス商事株式会社	2009年8月7日	約40億円	約19億円	權利金交易	2005年3月期～2008年3月期	大阪
株式会社小松製作所	2010年3月10日	約174億円	約26億円	製成品交易	2004年3月期～2009年3月期	東京
東レ株式会社	2010年4月21日	不明	約52億円	製成品交易	2003年3月期～2008年3月期	大阪
京セラ株式会社	2010年4月27日	約50億円	約26億円	製成品交易	2004年3月期～2008年3月期	大阪
味の素株式会社	2010年5月10日	約37億円	約18億円	權利金交易	2003年3月期～2007年3月期	東京
株式会社商船三井	2010年6月17日	約105億円	約53億円 ^{※4}	貨櫃裝船卸載服務交易	2003年3月期～2009年3月期	東京
イビデン株式会社	2010年6月30日	約49億円	約15億円	製成品交易	2006年3月期～2008年3月期	名古屋
パナソニック株式会社	2010年8月2日	約220億円 ^{※4}	約4億円 ^{※4}	製成品交易	2005年3月期～2009年3月期	東京
日本ヒューレット・パッカード株式会社	2010年8月11日	約470億円	約230億円	勞務提供交易	2005年10月期～2006年10月期	東京
ダイセル化学工業株式会社	2010年8月31日	約34億円	約16億円	製成品交易	2005年3月期～2009年3月期	大阪
ティ・エステック株式会社	2011年1月10日	約18億円 ^{※4}	約5.5億円 ^{※4}	權利金交易	2007年3月期～2009年3月期	関東信越

※1 依據FIN48規定、雖然還在稅務調查階段，但該公司已經主動表示補繳的可能性（2008年3月期為止的七個年度合計，預估約為800億円）

※2 針對三菱商事株式会社和三井物産株式会社、因為課稅時效的原因、所以自2000年3月為止的營業年度起，按各年度作成課稅處分。

※3 包含因CFC稅制而被調整的金額在內。

※4 包含因為對海外關係人贈與而被否認調整的金額。

移轉訂價稅制的風險—核課期間（更正對象期間）

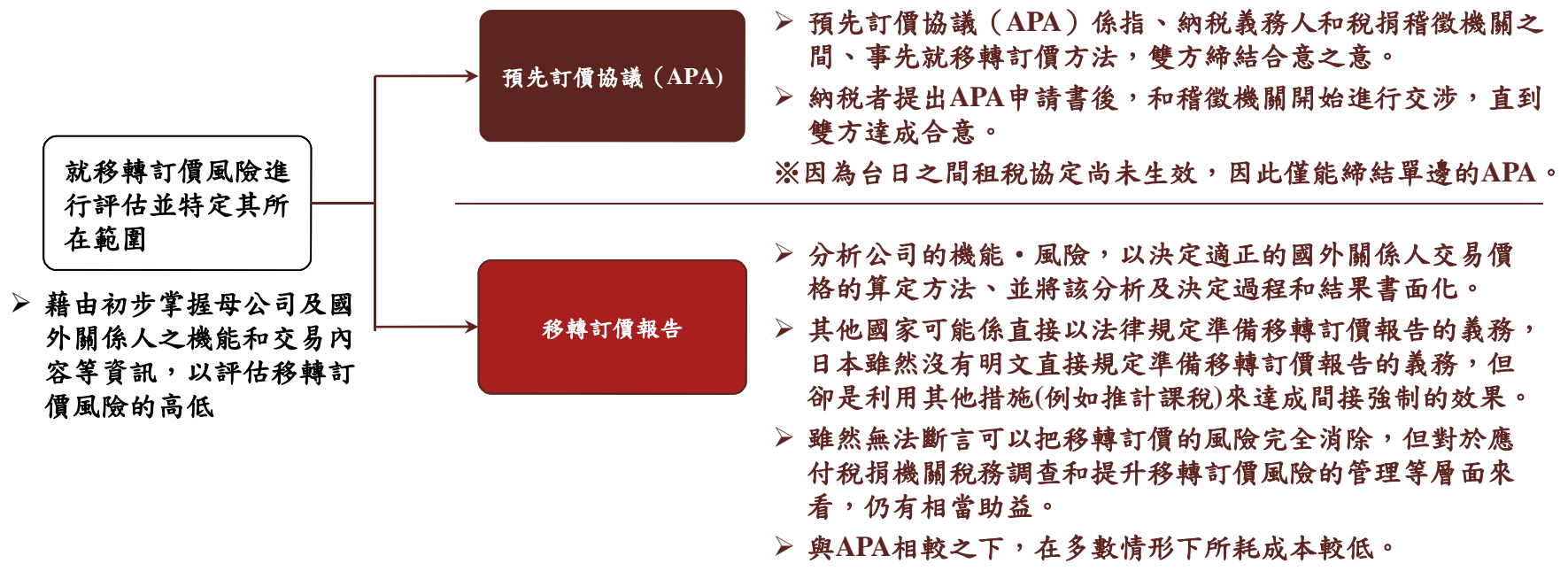
	移轉訂價的稅務調查	一般稅務調查
短漏申報	6年 （與一般稅務調查相較之下，需要較長的調查時間，因此核課期間也配合延長）	5年 （依據平成16年稅制改革結果）
逾期未申報		
有虛偽不實・隱匿等情事	7年	

移轉訂價稅制的風險－容易成為調查對象的法人

- 容易成為稽查對象的產業別
 - 電腦及附屬配備
 - 化學藥品
 - 電子零件
 - 精品業
 - 醫療用品、醫療用機器
 - 娛樂（娛樂產業）
 - 汽車、汽車零件
 - 資源開發
- 與國外關係人交易金額較大的公司
- 在日本所得計算長期赤字的公司
- 國外關係人利潤率較高的公司
- 「賣價低於進貨價格」的公司
- 毛利率（或營業淨利率）變動較大的公司
- 授權金/勞務報酬收入低（或是費用高）的公司
- 於別表17(4)移轉訂價計算方法上有所記載（或未予記載）的公司
- 有在特定期間內，針對某些與特定國家或地區之間的交易或特定行業，特別加重調查力道的傾向

移轉訂價風險的因應對策

由於台灣與日本間締結租稅協定尚未生效，因此無法透過事後相應調整的方式來排除國際間的雙重課稅，因此如何透過事前的移轉訂價風險防範對策來達成避免遭受移轉訂價課稅之目的，即至為重要。



預先訂價協議 (APA) 和移轉訂價報告的準備均為有效的移轉訂價風險因應對策。

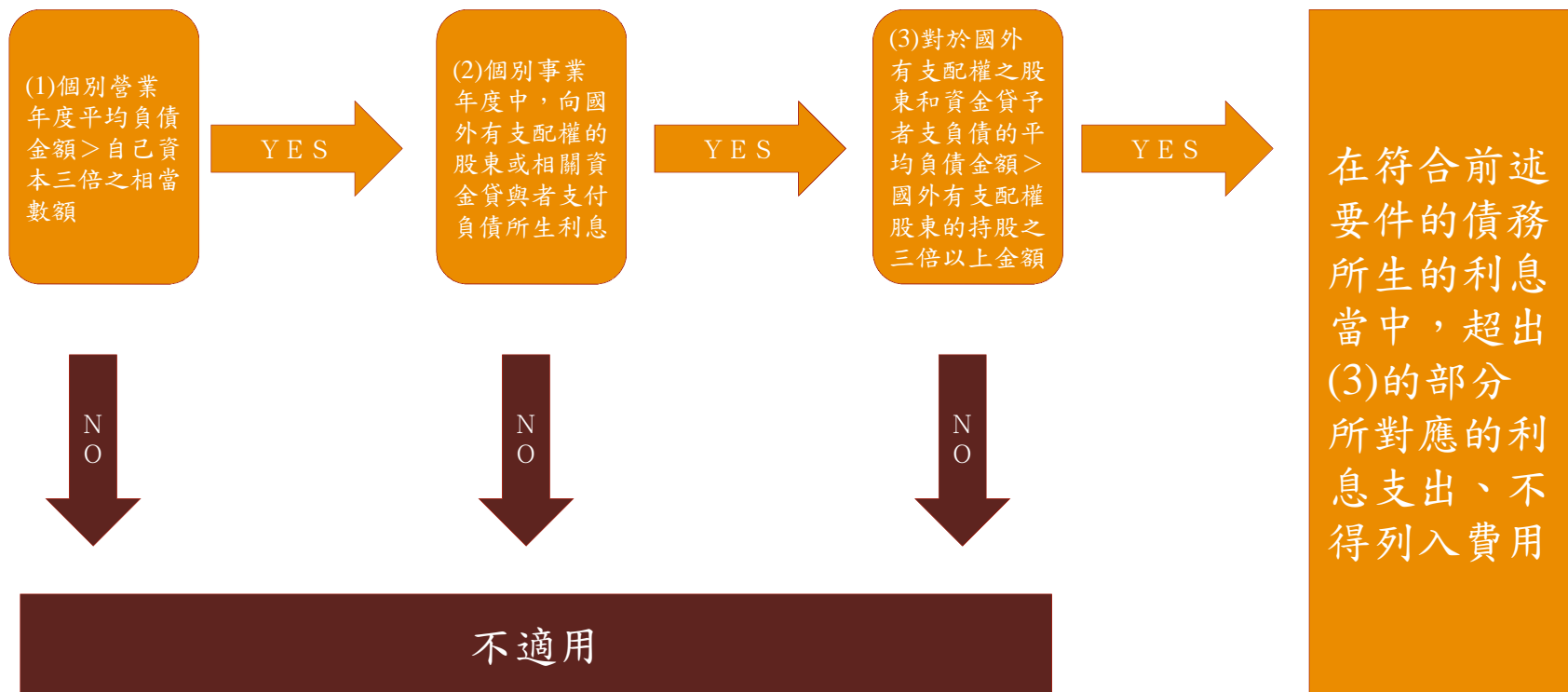
未來的議題

- 1. BEPS對會員國移轉訂價制度的翻新要求
 - (1)針對連結收入達1000億日幣以上的最終母公司，除了過去的LOCAL FILE外，另外要求提出MASTER FILE和國別報告書。(BEPS13)
 - (2)其他：例如無形資產的移轉定價問題等等
- 2. 台日租稅協定後避免雙重課稅制度的新工具
 - (1)雙邊預先訂價協議
 - (2)事後相應調整

其他國際租稅規避防杜制度

5

與利息支出相關: 資本弱化制度



與利息支出相關：禁止利息過度支付稅制

- 當對關聯企業（與該法人間有直接或間接持股比例在50%以上的關聯方、及有實質控制權或被控制之關聯方，以及接受這些關聯方的債務保證的第三人等情形）的淨利息費用等金額超過調整所得金額（對所得金額就關聯方淨利息費用等進行一定調整後的金額）的50%時，就該超過部分的金額，無法作為該納稅年度的費用做稅前列支。

CFC稅制(受控外國子公司股利合算制度)

- 1. 作為納稅義務人的內國法人:針對特定外國子公司持股達10%以上者。
- 2. 特定外國子公司:受居住者或內國法人持有股份過半的外國關係法人，且該外國關係法人的稅率比本國顯著較低。(稅率低於20%)
- 3. 適用除外基準(除(4)和(5)擇一外,滿足全部條件即可免於適用本制度):
 - (1)事業基準:經營事業非以下事業,EX:控股公司或船機的借貸
 - (2)實體基準:在總機構所在國擁有主要事業所必須的事務所,店舖等固定設施
 - (3)管理支配基準:在總機構所在國進行其事業的支配管理
 - (4)非關聯者基準:(批發業銀行業信託業保險業水路交通業等)交易的過半數是與非關係人進行
 - (5)所在地國基準:在總機構所在地進行事業
- 4. 合算所得金額之計算