中国居民赴日本
投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

前 言

为了帮助对外投资者了解和熟悉日本国（Japan，以下简称“日本”）的税收法规及风险，提高税收合规水平，我们编写了《中国居民赴日本投资税收指南》（以下简称《指南》）。该《指南》围绕赴日本投资应关注的问题、日本税种、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和投资税收风险等方面分以下六章进行解读。

第一章日本经济概况，主要介绍了赴日投资需要了解的基本事项，包括日本的近年经济发展情况、支柱和重点产业、经贸合作、投资政策等。

第二章日本税收制度简介，主要介绍了日本现行的主要税种的征收范围和计算方法，包括法人税、个人所得税、消费税、关税、固定资产税、印花税等，以及境外企业在日本可享受的优惠政策。

第三章税收征收和管理制度，介绍了日本的税收管理机构、对纳税人的税收征收管理。

第四章特别纳税调整政策，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解日本的转让定价政策与程序。

第五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，使投资者关注、理解和正确使用税收协定；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。

第六章在日本投资可能存在的税收风险，通过列举的方式将税收风险进行归纳，便于纳税人及早应对。

《指南》基于2023年6月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化

和更新。同时，建议“走出去”纳税人在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

第一章 日本经济概况.....1
1.1 近年经济发展情况.....1
1.2 支柱和重点产业.....6
1.3 经贸合作.....8
1.3.1 参与地区性经贸合作.....8
1.3.2 中日两国经贸合作.....8
1.4 投资政策.....11
1.4.1 投资门槛.....11
1.4.2 投资吸引力.....17
1.4.3 境外企业在日本可享受的优惠政策.....18
1.4.4 投资退出政策.....24
第二章 日本税收制度简介.....27
2.1 概览.....27
2.1.1 税制综述.....27
2.1.2 税收法律体系.....28
2.1.3 最新税制变化.....29
2.2 法人税.....33
2.2.1 居民企业.....33
2.2.2 非居民企业.....43
2.2.3 申报制度.....46
2.3 法人居民税.....47
2.3.1 居民企业.....47
2.3.2 非居民企业.....49
2.3.3 申报制度.....50
2.4 法人事业税.....50
2.4.1 居民企业.....50
2.4.2 非居民企业.....53
2.4.3 特别法人事业税.....53
2.4.4 申报制度.....53
2.5 个人所得税.....54

2.5.1 居民个人.....54
2.5.2 非居民个人.....67
2.5.3 申报制度.....69
2.6 个人居民税.....70
2.6.1 居民纳税人.....70
2.6.2 非居民纳税人.....72
2.6.3 申报制度.....72
2.7 个人事业税.....72
2.7.1 居民纳税人.....72
2.7.2 非居民纳税人.....73
2.7.3 申报制度.....73
2.8 消费税.....73
2.8.1 概述.....74
2.8.2 税收优惠.....75
2.8.3 应纳税额.....76
2.8.4 申报制度.....77
2.9 固定资产税.....78
2.9.1 概述.....78
2.9.2 税收优惠.....79
2.9.3 应纳税额.....79
2.9.4 申报制度.....79
2.10 印花税.....80
2.10.1 概述.....80
2.10.2 应纳税额.....80
2.10.3 申报制度.....81
2.11 关税.....81
2.11.1 概述.....81
2.11.2 应纳税额.....82
2.11.3 关税减免退还制度.....82
2.12 汽油税和地方汽油税.....83
2.12.1 纳税义务人.....83
2.12.2 征收范围.....84

2.12.3 税率.....84
2.13 液化石油气税.....84
2.13.1 纳税义务人.....84
2.13.2 征收范围.....84
2.13.3 税率.....84
2.14 汽车重量税.....85
2.14.1 纳税义务人.....85
2.14.2 征收范围.....85
2.14.3 税率.....85
2.15 汽车税和轻型汽车税.....85
2.15.1 纳税义务人.....85
2.15.2 征收范围.....85
2.15.3 税率.....85
2.16 汽油交易税.....86
2.16.1 纳税义务人.....86
2.16.2 税率.....86
2.17 不动产购置税.....86
2.17.1 概述.....87
2.17.2 税收优惠.....87
2.18 注册许可税.....87
2.18.1 概述.....87
2.18.2 应纳税额.....88
2.19 城市规划税.....88
2.19.1 概述.....88
2.19.2 应纳税额.....88
2.19.3 其他.....88
2.20 酒税.....89
2.20.1 纳税义务人.....89
2.20.2 征收范围.....89
2.20.3 税率.....89
2.21 其他税（费）.....89
2.21.1 石油税.....89

2.21.2 高尔夫球场使用税..... 90
2.21.3 矿区税..... 90
2.21.4 矿产税..... 91
2.21.5 矿泉浴税..... 91
2.21.6 经营场所税..... 91
2.21.7 继承税..... 92
2.21.8 赠与税..... 93
2.21.9 国际观光旅客税..... 95
2.21.10 临时卖场制度..... 95
2.22 其他税收优惠政策..... 95
2.22.1 延期纳税制度特殊政策..... 95
2.22.2 补助金免税特殊政策..... 96
2.22.3 文化艺术及体育活动视同捐赠特殊政策..... 96
2.22.4 住房贷款所得税特别扣除特殊政策..... 97
2.22.5 消费税的纳税选择变更特殊政策..... 97
2.22.6 消费借款合同印花税不征税特殊政策..... 98
2.22.7 远程办公相关设备特殊政策..... 99
第三章 税收征收和管理制度..... 100
3.1 税收管理机构..... 100
3.1.1 税务系统机构设置..... 100
3.1.2 税务管理机构职责..... 100
3.2 居民纳税人税收征收和管理..... 104
3.2.1 税务登记..... 104
3.2.2 账簿凭证管理制度..... 104
3.2.3 纳税申报..... 108
3.2.4 税务检查..... 115
3.2.5 税务代理..... 117
3.2.6 法律责任..... 121
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理..... 122
3.3.1 非居民税收征管措施简介..... 122
3.3.2 非居民企业税收管理..... 123
第四章 特别纳税调整政策..... 126

4.1 关联交易.....126
4.1.1 关联关系判定标准.....126
4.1.2 关联交易基本类型.....126
4.1.3 关联申报管理.....126
4.2 同期资料.....127
4.2.1 分类及准备主体.....127
4.2.2 具体要求及内容.....129
4.2.3 其他要求.....130
4.3 转让定价调查.....130
4.3.1 原则.....130
4.3.2 转让定价主要方法.....130
4.3.3 转让定价调查.....135
4.4 预约定价安排.....148
4.4.1 适用范围.....148
4.4.2 程序.....148
4.5 受控外国企业.....160
4.5.1 判定标准.....161
4.5.2 税务调整.....162
4.6 成本分摊协议管理.....163
4.6.1 主要内容.....163
4.6.2 税务调整.....163
4.7 资本弱化.....163
4.7.1 判定标准.....163
4.7.2 税务调整.....164
4.8 法律责任.....164
第五章 中日税收协定及相互协商程序.....166
5.1 中日税收协定.....166
5.1.1 中日税收协定案文.....166
5.1.2 适用范围.....167
5.1.3 常设机构的认定.....169
5.1.4 不同类型收入的税收管辖权.....176
5.1.5 日本税收抵免政策.....183

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....189
5.1.7 在日本享受税收协定（税收安排）待遇的手续.....190
5.2 日本税收协定（税收安排）相互协商程序.....191
5.2.1 相互协商程序概述.....191
5.2.2 税收协定互相协商的法律依据.....192
5.2.3 相互协商程序的适用.....193
5.2.4 启动程序.....194
5.2.5 相互协商的法律效力.....196
5.2.6 日本仲裁条款.....197
5.3 中日税收协定争议的防范.....200
5.3.1 中日税收协定争议.....200
5.3.2 中日税收协定争议产生的主要原因及表现.....200
5.3.3 妥善防范和避免中日税收协定争议.....203
第六章 在日本投资可能存在的税收风险.....206
6.1 信息报告风险.....206
6.1.1 登记注册制度.....206
6.1.2 信息报告制度.....206
6.2 纳税申报风险.....210
6.2.1 在日本设立子公司的纳税申报风险.....210
6.2.2 在日本设立分公司或代表处的纳税申报风险.....211
6.2.3 在日本取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....211
6.3 调查认定风险.....211
6.4 享受税收协定待遇风险.....212
6.4.1 未正确享受协定待遇的风险.....213
6.4.2 滥用税收协定待遇的风险.....213
参考文献.....216

第一章 日本经济概况

1.1 近年经济发展情况

日本为发达国家，2022 年日本人均 GDP 为 33,815.3 美元，人均购买力平价预测为 49,044 美元，经济增长率约为 1.08%，消费者物价指数为 102.25，通货膨胀率为 2.5%，根据世界经济论坛《2019 年全球竞争力报告》，日本的全球竞争力指数排名全球第 6 位，自 2014 年以来基本稳居前十位。根据世界经济数据 2021 年公布结果，日本的观光竞争力处于世界第一位。

截至 2022 年，日本政府总债务余额为 1,454,601.01 亿日元，财政收支为-43,536.13 亿日元，截至 2021 年的外汇和黄金储备为 14,057.5 亿美元。

截至 2022 年 3 月，国际评级机构穆迪[1]对日本主权信用评级为 A1，展望为稳定。2012 年 12 月，依靠安倍经济学中的“三支箭”政策，即量化宽松的金融政策、积极财政政策和结构性改革，日本市场环境发生了较大变化。日本央行大量发行货币引发日元贬值，一定程度上促进了出口增长，而且负利率金融政策将资金挤向市场，同时日本央行大量购买股市基金，也抬高了市场价格。积极财政政策扩大了基础设施投资，结构改革促进了老年人、妇女就业。同时，以提高企业竞争力为目的的法人税减税，使日本企业法人税从 2014 年的 34.62％降到了 2019 年的 23.2%，加之研发减税、设备投资减税等，企业负担大大减轻。尽管资本金 10 亿日元以上的大企业经常利润从 2014 年的 37.42 万亿日元增至 2018 年度的 48.23 万亿日元，但很多大企业未增加投资和股东分红，而是将大

[1] 穆迪是世界最著名的债券评级机构，也是世界三大评级机构之一（另外两个公司是标普与惠誉评级）。

量利润转为内部留存，截至 2018 年，资本金 10 亿日元以上的大企业利润内部留存达到 234.09 万亿日元。

受新冠疫情影响，2020 年一季度日本实际国内生产总值扣除物价因素后环比下滑 0.9%，按年率计算降幅为 3.4%。这意味着日本经济已连续两个季度负增长，陷入“技术性衰退”。新冠疫情对日本经济负面影响不容忽视。随着新冠疫情对日本经济冲击持续加剧，日本政府推出 2020 财年第二次补充预算案，进一步扩张经济刺激计划规模。第二次补充预算案及与之配套的投融资涉及的资金规模合计约 117.1 万亿日元。

在连续经济萎缩后，日本经济呈现缓慢扩张。2022 年度日本实际国内生产总值（GDP）比上年增长 0.6%，相较于 2021 年度有小幅度上涨。数据显示，2022 年，占日本经济比重二分之一以上的个人消费比上年增长 2.1%；企业设备投资增长 1.8%；住宅投资减少 4.7%；货物及服务出口增长 4.9%。2022 年日本经济走势受疫情再度加重等因素影响，在第三季度出现负增长后，第四季度并未明显反弹，多项消费开支与疫情发生前的 2019 年同期相比差距较大。消费复苏势头偏弱，没有成为拉动经济复苏的主要动力。

在个人消费复苏缓慢、民间投资和公共投资均陷入疲软的背景下，海外需求对日本经济复苏起到较大支撑作用。世界主要经济体明显复苏，2021 年以来的海外需求增长对日本出口带来利好。虽然主要出口领域汽车等产业受供给侧制约普遍出现减产甚至停产现象，但总体来看日本自 2020 年开始出口增长势头明显，从内外需对日本经济增长的贡献度来看，受全球经济放缓、通胀高企等因素影响，2021 年内需对日本经济增长的贡献为 1.7 个百分点，外需的贡献为负 0.6 个百分点。

在外汇管制方面，《外汇及外贸管理法》（以下简称“日本《外汇法》”）中，主要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。

（1）对日本直接投资的形式

对日本直接投资的形式有以下 4 种：

①设立法人；

②取得不动产；

③贷款、持有公司债权；

④通过并购方式收购股权或公司等。

采取第③、④种形式时，如取得日本上市企业 10%以上股份或从外国投资者以外取得日本国内非上市公司股份属于对日本直接投资，要受规定的限制（详细条件如下表）。

表 1　日本《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 1%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	居民个人变为非居民个人后，将其属于居民个人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	占有的公司表决权 1%以上的外国投资者对于行政法规中规定的“对公司经营产生重大影响的事项”表示同意时，需要进行事前备案、事后报告。由于上述“行政法规中规定的”暂无明确规定，目前普遍理解为“外国投资者及其关系密切者任职董事；重要事业的转让，废止等”。
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。
9	居民企业向外国投资者转移业务或吸收，分离，合并等方式继承业务，无论是否涉及“对于该公司经营目的的实质性变更表示同意”均视为对内直接投资，进行事前备案、事后报告。

原则上，上述任何一种形式，如符合下述投资时需要事先备案、事后报告等，必须进行事前备案或者事后报告。

1998 年 4 月日本《外汇法》的大幅度改革，以前主要是资本交易所要求的“事前备案/许可制”，原则上被废止。

鉴于此，截至 2016 年外国投资者在日本进行直接投资时，根据日本《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“事前备案”，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”。

2017 年日本《外汇法》进行了修订，从安全保障角度来看，对于国家安全的相关投资，除设立了未经备案等进行对内直接投资的外国投资者可命令其出售股票等制度以外，对于外国投资者从其他外国投资者处取得的非上市股票行为将作为附有审查事先备案制的对象，强化对内直接投资等制度。将其中的（1）对可能破坏国家安全的行业，从其他外国投资者处取得的非上市股票收入的外国投资者补充为事先备案制的对象；（2）对于未经备案或虚假备案直接进行对内直接投资的外国投资者，若对国家安全可能发生破坏时，导入了命令其出售股票等措施制度。

“事前备案”或者“事后报告”的手续，根据日本《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“事前备案”、“事后报告”的交易

A.需要“事前备案”的交易

对日本直接投资相关的“事前备案”中，财务大臣以及业务主管大臣需要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。

表 2　需要进行“事前备案”的主要行业

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。

注 1）：有关上述行业的详细内容以及其他需要“事前备案”行业，请参见《财务大臣及业务主管大臣的有关行业规定》（http://www.boj.or.jp/about/services/tame/faq/data/t_naito.pdf；英文翻译可参见 https://www.jetro.go.jp/ext_images/invest/setting_up/pdf/201710/1-3aE.pdf。）

B.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业务主管大臣提交报告。

②不需要“事前备案”、“事后报告”的交易

符合以下条件的，即使属于对日本直接投资，也不需要进行事后报告、事前备案。

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的合计出资比例不足 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的合计出资比例不足 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。

2019 年 11 月日本《外汇法》进行了修订，新增了可免除事前备案的制度。投资组合在满足以下条件时可免除事前备案，但需要注意的是，事后报告依旧需要执行。

A.取得股票或表决权；

B.过去没有违法行为，且该外国投资者不是国有企业；

C.非对国家安全有重大影响的外国投资者（例如，武器制造，原子能，电力，通信等）；

D.外国投资者需遵守以下基准：

a.外国投资者自身或密切关系者任职股东；

b.不在股东大会主动提案关于“重要事业的转让和废止等”事项；

c.不接触与国家安全相关的非公开技术情报。

1.2 支柱和重点产业

日本是世界第三大经济体，部分产业在世界上占有重要地位，如汽车、电子机器、钢铁、机床、造船和机器人产业等。第二产业占 GDP 总量的 28.5%，包含矿业、制造、建设及电力；第三产业占 GDP 总量的 43.5%，主要包含信息通信、金融、不动产等

日本是汽车生产大国。汽车产业在日本经济中占有重要地位，2022 年日本汽车产量为 738 万辆，较上年减少 0.1%。2022 年的汽车销量为 420 万辆，同比下跌 5.6%。日本 2022 年的新车销量甚至还低于 2011 年（421 万辆，当年的销量因日本大地震暴跌），跌至自 1977 年以来的最低水平。

日本是重要的钢铁生产国。据世界钢铁协会数据显示，2022 年日本粗钢产量同比下跌 7.37%至 0.892 亿吨。主要企业有新日铁住金（新日铁和住友金属工业于 2012 年 10 月合并成立新日铁住金）、日本钢铁工程控股公司（JFE）、神户制钢所和日新制钢等。日本生产的钢铁以高附加值产品为主，如汽车用高级钢板、电子工

业用高级钢板、表面处理钢板以及特殊性能钢材等。同时，日本是传统的钢铁产品出口大国，2022 年日本出口钢铁产品 3,170 万吨，同比下降 6.2%。

日本机床产业在世界上占有重要地位。从 1982 年起，日本机床产业产值连续多年位居世界首位。世界机床企业前 20 名中，日本占 7 家，主要包括山崎·马扎克、大隈、天田、森精机、捷太格特、牧野、日平富山等公司，产品以数控机床等高附加值产品为主。据日本机床工业协会（JMTBA）统计，2022 年日本机床订单总额为 1.7596 万亿日元，同比增长 14.2%。

日本是世界上主要造船强国之一。据日本造船工业协会统计，2022 年日本造船完工量 950 万吨，仅次于中国及韩国，位列世界第三，同去年排名，占当年世界造船完工总量 17.2%。主要造船公司有三菱重工、川崎重工、日立重工和住友重工等。

日本建筑机械同样闻名于世。据日本建筑机械工业会统计，2022 年的建筑机械出货额（包括补给零部件）同比增长 21.3％，增加 3.3451 万亿日元。面向北美市场的建机销售增加较多。

日本的机器人产业始于 20 世纪 60 年代。由于日本政府采取积极扶植的政策，机器人产业迅速发展，到 80 年代中期，已跃升为“机器人王国”，其机器人的产量和安装的台数在国际上均居首位。目前，日本品牌工业机器人在全球产业机器人市场中所占份额已经超过 50%。日本发那科公司（FANUC）是世界上最大的机器人公司之一，安川电机公司生产的工业用机器人占全球机器人市场份额较大。此外，本田、丰田、索尼等企业也都在积极研发机器人。据日本机器人工业会统计，因自动化需求扩大，带动 2022 年日本工业机器人订单额同比增长 3.1%至 1.11 万亿日元，连续第三年呈现增长，年订单额连续第二年突破 1 万亿日元大关、续创历史新高纪录。

1.3 经贸合作

1.3.1 参与地区性经贸合作

亚太经济合作组织（以下简称“APEC”）在 1998 年 11 月温哥华会议期间，日、韩双方决定设立“21 世纪日韩经济关系研究会”，负责研究日本与韩国缔结自由贸易协定问题。日本通产省 1999 年发表的《通商白皮书》也明确提出，在缔结自由贸易协定方面日本有必要采取更加灵活、更具建设性的措施。此后，日本政府在区域经济合作方面取得了许多历史性突破：2002 年 1 月，日本与新加坡达成并正式签署了日本参与的第一个区域集团化经济协定——《日本—新加坡新时代经济伙伴关系协定》；2004 年 9 月，与墨西哥签署了《关于日本和墨西哥深化经济合作的协定》；2005 年 12 月，与马来西亚签署了《日本—马来西来经济伙伴关系协定》。另外，目前日本正在与韩国、泰国、菲律宾、印度尼西亚、智利、东盟等国家或国际组织开展签订经济伙伴协定的谈判。此外，为进一步以实际行动促进贸易和投资自由化便利化，推动构建开放型世界经济。2020 年 11 月 15 日，与中国、韩国、澳大利亚、新西兰、东盟 10 国签署了《区域全面经济伙伴关系协定》（以下简称“RCEP”），2023 年 6 月对 15 个签署国全面生效。RCEP 的实施推进了中国与日本及其他成员国的贸易增长。

1.3.2 中日两国经贸合作

中日两国贸易往来历史悠久。新中国成立后，中日贸易在民间贸易基础上发展起来，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，受到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 年-1971 年中日贸易额累计仅有 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 1978 年中国实行对外开放政策以来，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，有利条件也有很多，中日贸易发展前景是良好的。

2018 年 10 月 25 日至 27 日，日本首相安倍晋三开启中国之行，这是在李克强总理于 2018 年 5 月 8 日访问日本之后，日本首相的回访，也是中日两国中断近 8 年之久的高层政治互访全面恢复的重要标志。在此期间，中日两国领导人举行会谈并签署多项重要文件，其中包括中日两国央行签署双边本币互换协议，协议规模为 2,000 亿元人民币（34,000 亿日元），协议有效期三年，经双方同意可以展期。中日能够签署如此大额度的人民币和日元互换协议利好，以及拓展在海外第三方的投资和商业合作，这对东亚经济和世界经济是一个十分利好的信息。作为世界第二和第三大经济体，中日重启货币和金融领域内的深度合作行动，有利于防止全球经济动荡中东亚出现货币和金融危机。

日本目前还不是亚投行成员国。但是中日签署的第三方合作协议则是“一带一路”倡议的重大进展。2022 年 1 月 1 日起生效的 RCEP 也对中日的经济合作产生了重要的积极影响。

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 1,000 亿美元大关，达到 1,019.1 亿美元。2004 年中日贸易总额为 1,678.7 亿美元，

2005 年达到 1,844.5 亿美元，日本继欧盟、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 2,000 亿美元，达 2,073.6 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 3,018.5 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国。2022 年，日本对华实际投资到位金额 46.1 亿美元同比增长 17.7%，截至 2022 年底，日本累计对华投资实际到位金额达 1276 亿美元。近年来，日本非制造业对华投资逐渐增多，金融保险以及零售等领域成为日本企业投资的重要选择。与此同时，中国企业也纷纷赴日投资。日本是全球最高端、竞争最激烈的市场之一，日本消费者对本土品牌较为忠实，对产品极为“挑剔”。从 2010 年前后就开始，越来越多的中国企业选择进军日本市场，这是实力与自信的表现。中国企业希望通过严苛的日本市场来检验和规范企业行为，提高产品的竞争力。同时，吸引日本的优秀人才也是中国企业布局日本的一大原因，优厚的待遇、宽松灵活的工作环境，使得一些日本大学生及研究者愿意到赴日投资中国企业去工作。最初，中国企业在日本主要是收购业绩低迷制造业企业。比如，中国汽车企业比亚迪收购日本大型模具企业荻原（Ogihara）的工厂，美的集团收购东芝白色家电业务等。近年来，中国企业更偏向于投资日本的消费和服务领域，备受关注的支付宝、滴滴、共享单车等服务型中国企业落地日本，这显示中国企业在模式创新等方面具有明显优势。

在贸易方面，根据日本财务省及中国海关贸易统计，2022 年中日贸易总额同比下降 3.7%，降至 3,574.2 亿美元。其中，日本对中国出口额 1,844.97 美元，同比下降 10.2%；自中国进口额 1,729.27 亿美元，增长 4.4%。

（2）贸易结构不断优化，通信设备等成为进出口主要商品

2022 年日本自中国进口的主要商品为机电、音像设备及其零件附件、纺织品、化工产品。中国产品在日本进口手机中的占比从

2009 年的 69.1%上升到 2019 年的 85.7%，而平板和笔记本电脑几乎全都从中国进口，占比高达 98.8%。在日本进口的信息技术设备及半导体产品中，中国的份额上升，同时，劳动密集型产品的进口更多转向东南亚国家。2019 年，中国产品在日本进口的鞋类产品中占 66%，比 2009 年的 91.7%大幅下降。

（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 投资政策

1.4.1 投资门槛

（1）外商投资制度

日本政府在 2010 年 6 月通过“新增长战略”的内阁决议，设定了通过积极促进对日本直接投资，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鼓励跨国公司设立亚洲总部补助方案；②国际战略综合特区方案。

鼓励跨国公司设立亚洲总部补助是指，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。

国际战略综合特区方案是指，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、财政上的支持、利息补给制度等。

日本政府为支援外资企业的对日本直接投资，在日本贸易振兴机构（以下简称“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 作为对日本直接投资促进的核心机构，主要在如下方面提供相关支持。①提供日本的商务环境、信息；②通过境外事务所与对日本投资关心企业接触（在中国的事务所有：广州、上海、大连、青岛、成都、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 在官方网站上设置了地方投资支持指南，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。

1989 年 5 月 14 日开始生效的《中日投资保护协定》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。

日本的法律制度十分完善，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。

中日韩投资协定于 2014 年 5 月 17 日生效，该协定是经济领域中首个全方位的三国间的法律框架，就保护投资的相关事宜进行了全方位的详细规定。该协定新加入了关于知识产权、公正均衡待遇、透明性的条款。关于国家-投资者争端解决（ISD）的程序，在之前的日中投资协定中，仅将征用时发生的补偿额度争议作为对象。中日韩投资协定属于“保护型”协定，协定中将保护投资的对象，

即协定的使用范围限定为投资后的投资人及投资财产。但随着全球经济的发展，主张将外资准入阶段相关规制等问题一并纳入投资协定规则范围的“自由化型”协定越来越受到青睐。

（2）投资行业限制及相关规定

日本政府 1980 年废止了通称《外资法》的法律，放松对日本投资的限制，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，设置了对日本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本投资限制的步伐。

2010 年 6 月日本内阁决议通过“新增长战略”，同年 11 月为促进日本国内投资和创造新的就业机会，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、放宽了人才引进的条件等，通过一系列的限制放宽措施，进一步促进了对日本投资。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”，在 7 个国际战略综合特区内，除给予法人税、财政和金融上的支持外，还出台了一些放宽对日本投资限制的例外措施。由此，对日本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，但对日本投资的限制依然存在，主要分为 2 大类：日本《外汇法》和行业特有的限制。

日本《外汇法》主要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。

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（出资比率等）；另一类是基于公共卫生、保健、风纪的角度，无论是否为外资均需取得许可备案。

①个别行业的外资限制

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　不同行业对外资的限制

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，必须向所在地自治体的知事或者行政当局申请办理事前审批、备案。主要行业如下表所示：

表 4　办理事前审批、备案的不同行业

	行业	相关法规	所需批准	受理部门

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

中国企业在日本设立子公司，其法律形式有若干种。在此，仅就作为一般法律形式的“股份公司”的设立进行说明。

（3）股份公司的设立流程

公司设立的流程如下图所示：

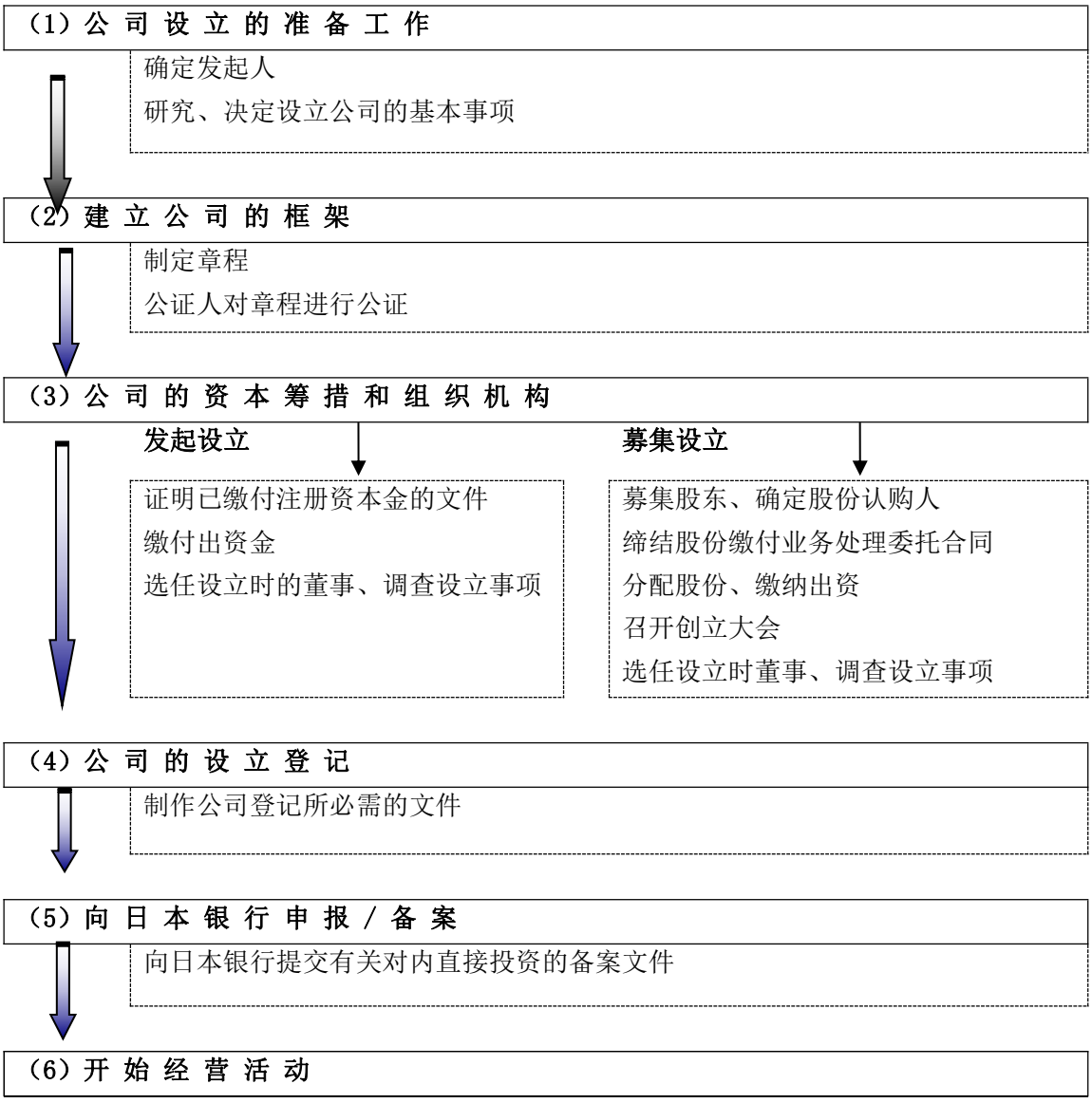

图 1　公司设立流程图

1.4.2 投资吸引力

根据日本贸易振兴机构的报告，日本的外资企业认为在日本投资主要有以下几点优势：一是国民收入水平较高，对于生产和服务的市场需要巨大；二是商业基础设施优异，交通运输、通信技术基础设施完备；三是日本市场对于产品和服务的附加价值和流行趋势反应敏感，新产品和新服务的市场竞争力可以得到良好的验证；四是集中了大量跨国企业；五是生活环境稳定。

根据日本贸易振兴机构，截至 2022 年，对日本直接投资余额达到了创纪录的 39.7 万亿日元。

2012 年，日本实行了安倍经济学等一系列政策，在 GDP 增长率、企业信心等指标恢复的过程中，通过税制改革、放宽监管等举措，令日本经济取得了进一步增长。2019 年，日本 GDP 总量排名全球第三，人均 GDP 达 4.08 万美元。这样高水平的市场在世界范围内也是屈指可数。日本的消费者对产品和服务的要求较高，因此很多全球企业把日本定位为亚洲的产品试销地。对于希望在全球范围内开展业务的中国企业来讲，在地理位置近、并且对产品及服务都要求严格的日本市场能否成功，可能会成为今后业务全球化的一块试金石。

其次，日本社会和政治情况相对稳定、国家信用风险极低的市场。再加上水、电和煤气等基础设施、宽带和光纤网络等信息基础设施等价格较低、供给稳定；治安和医疗状况良好，保护知识产权制度完善等，对于包括中国企业在内的外资企业来讲，日本具备可以安心开展业务的环境。

再者，在日本，集结了数量不少的全球企业以及为这些企业提供支持的高技术水平的中小企业。对于到日本投资的外资企业来讲，不仅可以和全球企业建立业务往来，而且还能够跟高技术水平的中小企业建立关系网络。

此外，日本的科研费占 GDP 的比例以及每万人中的科研人员数位于世界顶级水平，拥有大量的优秀科技人员。为此，一些外资企业已经将亚洲研发中心设于日本。

1.4.3 境外企业在日本可享受的优惠政策

1.4.3.1 境外企业在日设立公司的有关程序及规定

日本《商法》第 479 条规定，遵照日本法律规定成立的公司为日本公司，按照外国法律设立的公司为外国公司。外国企业依据日本《公司法》成立的独资、合资公司均视为日本国内企业，按照企业性质与日本国内企业同等进行分类，在所适用的《公司法》中，与日本国内企业没有区别。不需要通过日本政府特别审批或另行登记，也不需要在工商会等机构办理特定的登记（注册）手续，只是在经济统计中列为“外资企业”。但在下列情况下，即便是按照日本法律成立的法人机构，也视为外国法人：（1）法人代表为外国人；（2）从业人员 1/3 以上为外国人；（3）外国人或外国法人拥有 1/3 以上表决权的法人。

日本政府在许可和认可制度上对外国企业没有歧视，对外国企业与国内企业实行平等主义，外国企业可享受国民待遇。但行业不同，具体的行业管理规定不同。需要政府审批、许可、认可的行业，在未获得政府的许可、认可的情况下，外国企业与日本企业一样不得从事经营活动。在对方国家对日本企业不给予国民待遇的情况下，日本对对方国家来日的企业也实行同等限制，即“对等主义”。此外，日本政府对银行等特殊行业和公益领域的企业进行严格的审批和资格审查。

在日本设立公司的程序是：根据日本的《商法》，在外国居住的个人或外国法人可以作为出资者在日本设立有限公司或股份公司。设立有限公司的董事级管理人员至少为 1 名，出资人数上限为 50 人，不能发行股票或债券，没有公告的义务，类似商号调查、公司

规则制定、登记等手续大约需要 1 个月左右，办理手续费约 17.2 万日元；设立股份公司的董事至少为 3 名，监事最少为 1 名，代表董事至少为 1 名，要发行股票，每个决算期都要进行公告，类似商号调查、公司规则制定、登记等手续大约需要 1 个月左右，办理手续费约 28 万日元。手续流程为：类似商号调查→制作定款（规定企业章程等的文件）→定款认证→决定注资汇款的金融机构→汇送出资款→设立手续的调查报告书→提交设立登记申请、登记完了→提交登记簿誊本交付申请→登记簿誊本交付。

中资企业在日设立公司申请长期签证时，日本入国管理局将进行调查，如没有实体，没有一定的办公条件和办公设备或常驻人员月薪低于 25 万日元、不缴纳个人所得税者则不予长期签证。因此，尽管在法律上中资企业在日设立公司没有特殊限制，但在长期签证和居留等其他方面有制约。

投资者赴日设立企业，主要取得的签证类型为“投资・经营”签证，申请该类签证至少需要满足四种条件：（1）日本国内设立事务所；（2）至少雇佣两名以上的拥有日本永住权的全职雇员；（3）日本国内每年经费在 500 万日元以上；（4）申请者出资额不低于 500 万日元。

1.4.3.2 日本政府扩大吸引外资的措施

为促进引资，日本政府在五个方面采取措施：

（1）加大宣传力度，树立欢迎对日本投资的形象；

（2）将濒临破产的中小企业的债务分解为股权，允许拥有专业知识、生产诀窍和风险资金的外资企业收购兼并，推动日本企业的再生；

（3）简化行政手续，提高行政效率。学习其他国家成功引进外资的经验，为外国投资者提供“一站式”服务；

（4）在就业、医疗、养老金等方面改善外国投资者在日的生活环境；

（5）建立地方与国家相一致的引资体制，设立“结构改革特区”，激活地方经济。

1.4.3.3 日本对外资企业的优惠政策

（1）日本《促进进口和对日投资法》对投资于被日本政府认定为特定对日本投资的制造业、批发业、零售流通业、服务业等 151 个行业，出资比例超过 1/3 的外国投资者，日本政府提供优惠税率和债务担保。外资企业成立 5 年内所欠税款可延长到 7 年缴纳；

（2）日本政策投资银行为外国投资者或外资企业在设厂、设备投资、研究开发、企业并购等方面提供融资；

（3）各地方自治体（都道府县、市町村）制定地方性法规，减免外资企业事业税、固定资产税、不动产取得税，并给予资金补贴，帮助企业顺利开展各项筹备活动，对购置厂房建筑物、设备投资、流动资金等提供融资的便利；

（4）日本中小企业与特定外资企业有一定金额以上的商品和劳务交易时，经当地政府确认，可获得信用保证协会的信用担保，获得一定日元以内的贷款额度。

1.4.3.4 地方政府激励措施（仅列出专门针对外国公司和外国公司的地方政府的优惠待遇）

（1）茨城县

来自茨城县的外国公司的补贴：

①补贴一半的设立费用（200 万日元以内），包括市场调查费，登记费用；

②租赁开始的 12 个月之内，补贴一半的租金（240 万日元以内）；

③补贴四分之一的研发费用（200 万日元以内），包括人员费用，分包费用，消耗品费用，折旧费用等。

（2）千叶县

千叶县外国关联公司的办事处的租金补助：

①租金补贴（1/3×1 年，1-5 名员工的上限为 60 万日元，5 名以上员工的上限为 180 万日元）；

②外国公司启动中心（FASuC）租房援助；

③租金援助（1/3×3 年，该补贴截止时间为 2019 年 3 月）。

（3）千叶市

千叶市出租型企业位置推进事业补助金：

租金援助（1/2×3 年，累计上限为 3 百万日元），减免法人市民税（1/2×3 年）。

（4）东京

①设立金融类外国公司的补贴

设立外国金融公司基地的补贴部分费用（律师和其他专家的咨询费用、人才中介费用的一半以内，上限为 750 万日元）；

②引进外国人创业人才政策对于有志于在东京创业的外国人，放宽“经营・管理”类签证的要求（在留期间为 6 个月）。

（5）神奈川县

“选择神奈川 NEXT”促进对神奈川投资的补助：

为在县内再投资的外资企业提供工厂、研究实验室、办公室等的租金援助（1/3，上限为 600 万日元）

（6）静冈县

外资企业租金补助：

租金援助（1/2×1 年内，限额 50 万日元）

（7）新潟县

外国公司的位置促销业务补贴：

租金援助（1/2×3 年，300 万日元上限（3 年每年 100 万日元））

（8）福冈县

建立日本公司的补贴：

补贴部分注册费用（对象：汽车，IT/半导体，生物技术，环境，机器人等领域的外国公司，补贴注册费用的一半，限额为 15 万日元）

除以上地点外，在爱知县、岐阜县、三重县、名古屋市、三重县、京都府、大阪府、兵库县、福冈市、熊本县等也各自有相关激励制度。

1.4.3.5 国家激励措施（外国公司可以使用的公司激励措施）

（1）“区域基础强化税制”下的税收优惠政策

当日本分公司或研究机构的总部职能[2]在东京地区以外的当地城市（某些地区未被覆盖）或在东京 23 区时，在日本的直接投资及业务拓展可享受优惠政策。

例如，一家外国附属公司将东京 23 区的总部职能“迁移”到东京地区以外的当地城市，可通过加强当地基本税制（满足要求）获得优惠待遇。

①接受税收措施的先决条件：

总部功能建立、扩展或搬迁目的地是支持区域[3]，且被指定为促进县内总部功能的建立，扩展或重新安置的区域（区域活力改善区域等）。

在开放，扩建或重新安置总部职能（制定当地活力改善区等特定商业设施的计划）和认可县之前，公司制定开放的计划（在建设开始之前）。

[2]总部职能是“办公室”，“实验室”和“培训中心”。

[3]未支援的地区包括大都会，中部和近畿地区的大城市。然而，关于东京 23 区的总部职能“搬迁”，2018 年的税制改革也涵盖了中央税和中部近畿地区。

②获得认证需要满足以下要求：

A.就业促进税制

在农村地区开设和扩大总部职能（包括在日本的直接投资）：每增加一名雇主可减免高达 60 万日元的税款;

“搬迁”总部的职能从东京 23 区到农村地区：每增加一名雇主可减免高达 90 万日元的税款;

B.资本投资减税（办公室减税）

在农村地区开设和扩大总部职能（包括在日本的直接投资）：

a.特定事业设施所附的建筑物以及设施（总公司职能）；

b.规模在 2,000 万日元以上（中小企业 1,000 万日元以上）；

c.特定事业设施取得价格的特别折旧 15％或税收抵免 4％。

“搬迁”总部的职能从东京 23 区到农村地区：

a.特定事业设施所附的建筑物以及设施（总公司职能）；

b.规模在 2,000 万日元以上（中小企业 1,000 万日元以上）；

c.特定事业设施取得价格的特别折旧 25％或税收抵免 7％。

C.地方免税或不均衡的税收

授权公司有资格获得地方税收减免或地方政府减税（仅当从东京 23 区“转移”时），包括房地产购置税和财产税。

（2）特殊区域的激励措施

①国家战略特区

政府建立的特殊区域内的法规特别措施，税收制度（法人税措施），财政和财政支持措施。

②特别特区

指定区域的法规和制度的特殊措施，税收（法人税措施），财政和财政支持措施。通过定制全面支持区域综合和战略挑战，主要有两种模式：“国际战略综合特区”和“区域振兴综合特区”。

③特别重建区

为受影响的县的地点，为公司提供放松管制和税收优惠制度等支持措施。

（3）“区域未来投资促进法”（区域未来投资促进税制）下的特殊税收措施

在利用区域特征创造高附加值并预计会对该地区产生经济连锁反应的项目（“区域经济主导业务计划”）中，为符合标准的企业提供税收优惠政策。

①与资本投资有关的特殊税收措施：

外国关联公司根据市、县制定的基本计划，制定“区域经济牵引项目计划”，基于批准的业务计划的资本投资（需要根据法律第 24 条获得确认）。

A.机械：特殊折旧 40%，税收抵免 4%；

B.家具及固定装置：特殊折旧 40%，税前扣除 4%；

C.建筑物，附属设施和结构：特殊折旧 20%，税收抵免 2%；

D.总购置价格的最大支持金额：100 亿日元；

E.最高税收抵免：本财政年度企业所得税或所得税的 20%。

②地方免税或不均衡的税收

当获得商业计划批准的公司（需要根据该法第 24 条获得确认），可从地方政府获得地方税收和财产税的地方免税或非统一税收。

1.4.4 投资退出政策

日本每年发布纳税制度改革，主要是对已经较为完善的税制进行调整或进一步完善已有制度。在 2015 年的税制改革时，日本政府发布了国外退出纳税相关的制度，明确规定了从 2015 年 7 月 1 日起，纳税人在国外发生退出时，则对所拥有的 1 亿日元以上的有价证券，开始实行所得税的确定申报等程序。

（1）日本的退出制度沿革

在 2015 年税制改革上，日本颁布了《国外退出时转让所得的特例》以及《通过赠与等行为向非居民转移资产的情况时使用转让所得税的特例》，规定了从 2015 年 7 月 1 日起，居民（国内有住所或被认为有住所）发生国外退出以及发生赠与和继承等行为时，需要在日本确定申报所得税（在本研究中暂未包括赠与和继承相关内容）。

在上述两项特例规定发布之前，日本在相关领域中还未执行所得税管理，尚属于法规空缺阶段。2015 年税制改革中发布的退出规定中，发布了较具体的退出申报以及其暂缓申请和减征等比较具体的规定。

（2）日本的退出制度相关因素

根据《国外退出时转让所得的特例》的规定，如果纳税人退出的资产中拥有 1 亿日元以上的有价证券，则需要对其利润进行所得税（包括复兴特别所得税，按各年所得税额的 2.1%计征）纳税。纳税人若符合国外退出纳税条件，在一定条件下，可以申请纳税延期或税款减征等措施但不得免除申报程序，纳税人必须在退出时点之前到管辖税务署办理确定申报手续。

国外退出纳税对象：拥有的退出对象资产合计达到 1 亿日元以上或按原则国外退出之日前 10 年间在日本国内拥有超过 5 年的住所或等同于有住所。

退出对象资产：国外退出时纳税对象资产包括有价证券（股份、投资信托等）、匿名组合合同投资的持股的股份、未决信用产品、发行日交易产品及金融衍生产品等。

纳税暂缓制度：纳税人在国外退出时点之前，提交《纳税管理人申请书》，在符合一定条件下，对适用国外退出需缴纳的所得税，从国外退出之日起 5 年内申请进行暂缓纳税。

纳税人为享受纳税暂缓特例手续，在国外退出之时确定申报期限之前准备并向税务机关提交所要求的所有材料，且对申请纳税延

期的所得税及利息需要提供金额相等的担保。在纳税暂缓期间内，每年对适用纳税暂缓的对象资产提交《继续适用申请书》，申请书中详细记载对象资产在当年 12 月 31 日的种类、名称、数量等信息，申请书于所属期的下一年 3 月 15 日之前提交到主管税务署。如果纳税人没有在规定的纳税暂缓期间内进行相应的继续享受申请，则在期间结束 4 个月后可确定纳税延期期限已结束，需要缴纳所享受的暂缓缴纳的所有税款及利息。纳税暂缓期限可延长 5 年。为延长暂缓纳税，从国外退出到 5 年期间内纳税人需要向主管税务机关提交《延长申请书》。延长纳税暂缓期限后，纳税暂缓期限从退出之日起最多不得超过 10 年。

纳税减征制度：除了上述纳税暂缓制度，在 2015 年颁布的退出纳税制度，日本还具体发布了纳税人回国等具体情况，相应给纳税人一定的税款减征措施。减征措施适用条件包括纳税人回国、将对象资产赠与给居民、申报人死亡以及申报后因为非主观原因导致资产价值下降等情况。

第二章 日本税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

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，所得税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。

日本的税收立法权集中在中央。中央政府不仅负责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，由财务省税收政策局和关税局负责法案、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管理部门负责征收。

日本现行税种见下列税种一览表。

表 5　日本现行税种

	国税	地方税
所得税类	个人所得税 法人税 地方法人税 特别法人事业税 复兴特别所得税	居民税 事业税

	国税	地方税
资产税类	继承税 赠与税 注册许可税 印花税	不动产购置税 固定资产税 特别土地保有税 法定外普通税 事业所税 城市规划税 水利地益税 共同设施税 宅地开发税 国民健康保险税 法定外目的税
消费税类	消费税 酒税 烟草税 烟草特别税 挥发油税 地方挥发油税 石油瓦斯税 航空燃料税 石油煤炭税 电源开发促进税 汽车重量税 国际观光旅客税 关税 船舶吨税 特别船舶吨税	地方消费税 地方烟草税 高尔夫球场使用税 汽油交易税 汽车税 轻型汽车税 矿区税 矿产税 矿泉浴税 狩猎税

2.1.2 税收法律体系

日本不仅有系统、具体的实体税法，而且为了实体税法的执行，在税收的征管方面还制定了切实可行的、系统严密的征管法。有关税收征管的法律、法令主要有《国税通则法》《国税征收法》《打击税收犯罪法》《行政不服审查法》《国税不服审判所组织章程》《国税通则法实施令》《国税通则法实施令》《国税征收法实施令》

《滞纳处分及强制执行时手续调整的法令》《国税征收法实施细则》等。

在税收征管法律体系中，《国税通则法》和《国税征收法》处于核心地位。

《国税通则法》共有 11 章 160 条，它规定了国税征收中的一些基本问题和共同事项，是确保税务机构正常运行和国民履行纳税义务的制度保障之一。《国税通则法》包括的基本问题主要涉及以下几个方面：

（1）纳税义务和纳税额的确定；

（2）税收的缴纳和征收；

（3）延期纳税的条件及国税担保；

（4）有关退税的规定；

（5）附带税的征收和计算；

（6）税收的更正、决定、返还、征收的期限；

（7）不服申诉与诉讼程序等。

《国税征收法》共 10 章 189 条，它规定了国税的滞纳处分及其他征收中有关事宜，促进国民适当、公正地履行纳税义务。其主要内容有：

（1）国税与其他债权（包括地方税、被担保债权等）的调整；

（2）有关第二次纳税义务的规定；

（3）滞纳处分的有关规定，包括财产扣押、拍卖及拍卖款分配等；

（4）关于停业或滞纳处分的规定等。

2.1.3 最新税制变化

2021 年 12 月 24 日，日本政府确立了 2022 年度税制改革大纲；次年 12 月 23 日，日本内阁确立了 2023 年的税制改革大纲。2022 年税制改革着眼于“实现碳中和的角度”和“减轻固定资产税

负担调整和其他与土地相关的措施的剧烈变化的角度”出发采取改革措施，内容涵盖法人税、个人所得税等税种，主要包括：

表 6　2022 年税制改革主要内容

鼓励积极加薪等相关措施	对于大企业，截至 2023 年末，员工工资的累计增长率达到同比增长 3%或以上，则与上一年度相比员工工资和其他付款额增加的部分的 15%可以加计扣除；如果与上一年度相比，员工工资的累计增长率达到同比增长 4%或以上，则与上一年度相比员工工资和其他付款额增加的部分的 25%可以加计扣除，并且如果职工教育经费与同比增长 20%以上，则可以额外再加计扣除 5%。 对于中小企业，截至 2023 年末，员工工资的累计增长率达到同比增长 3%或以上，则与上一年度相比员工工资和其他付款额增加的部分可以进行加计扣除。
取消大型企业法人事业税的优惠税率	对适用外部标准税的公司（即资本超过 1 亿日元的公司）取消每年 800 万日元以下收入的所得的优惠税率，并适用 1%的标准税率。
个人所得税	住宅贷款扣除期限延长 4 年，2025 年之前的住宅若被判定为节能环保住宅的，将提高个人借款额度；通过组合贷款购入自用新建住宅的，其住宅贷款扣除期限延长到 13 年，将“建筑面积 50 平方米以上”的条件修改为“建筑面积 40 平方米以上”；但降低房价标准，将“3,000 万日元以下”的条件修改为“1,000 万日元以下”。
固定资产税	商业用地等的应纳税额的增加额由评估价值的“5%”变更为“2.5%”。
关税	2021 年到期的暂定税率（412 个种类）延长实施一年。加强打击进口假冒伪劣产品。
汽车重量税及注册许可税	减少现金缴税要求，通过信用卡等方式缴税。

2023 年税制改革重点侧重于鼓励创新以及税负平衡，主要内容包括：

表 7　2023 年税制改革主要内容

根本性加强创业生态系统	1.为股票转让收益设立新的免税政策，且将最高限设置为 20 亿日元。适用条件为收益用于创业或投资于种子期前/种子期的初创公司。 2.扩大税收措施的范围以促进开放式创新活动，包括在没有新资金的情况下收购现有股份，促进初创公司的并购重组。
平衡极高收入税负	自 2025 年起，对极高收入实行新的最低税负，以保持税负公平。
车辆税	鉴于新冠肺炎疫情的蔓延和其他因素导致半导体短缺，在 2023 年底之前，保持目前对环保汽车的汽车重量税的税收优惠不变。减税标准将分别在 2024 年和 2025 年提高。
研发费用抵免	1.引入新的制度，调整目前测试研究费用 25%的税收抵免限额，调整为根据测试研究费用增减比率的变化，在 20%至 30%之间浮动。 2.大幅扩大开放创新“研发初创企业”的范围，鼓励适用多数初创公司的联合研究和合同研究。 3.在研发税收抵免制度中为雇用博士学位持有者及有一定经验研究人员的公司建立新的优惠待遇
国际税收	根据经合组织/二十国集团的税基侵蚀和利润转移（BEPS）包容性框架协议，引入全球最低税的收入纳入规则（IIR）。
确保财政资源以加强国防能力的税收措施	为确保 2027 财年完成 1 万亿日元的国防预算，将在 2024 年或之后的适当时候实施以下措施： 法人税： 1.对公司税征收新的 4-4.5%的附加税 2.考虑对中小企业影响，从所有公司的税基中扣除 500 万日元 个人所得税： 1.征收 1%新附加税 2.将大地震重建特别所得税税率下调 1%，延长纳税期限，确保重建资金总额 烟草税： 1.逐步提高相当于每支香烟 3 日元的烟草税

此外，从 2023 年 10 月 1 日起，日本消费税将适用新的发票系统，即合格发票系统（QIS）。根据新的发票系统，消费税纳税人

将被要求保留由注册发票开具方开具的合格发票，以便有资格申请进项税抵扣。注册发票开具人申请可在 2021 年 10 月 1 日至 2023 年 3 月 31 日期间提交给相应的税务机关。一旦获得批准，注册人必须向消费税纳税人开具“合格发票”，并保留发票副本。未注册的企业不能开具符合条件的发票。一旦成功注册，企业将能够在日本国税厅的网站上查看其注册号。

国际税制方面，自日本 2016 年基于 BEPS 行动计划进行重大税制改革后，整体而言，日本税务机关明显加强了针对本国企业的转让定价合规以及风险管理。随着越来越多的企业开展国际化业务，各国政府及企业对转让定价相关问题及 BEPS 行动计划的进展都十分关注，日本政府基于上述国内外环境的变化，并考虑到各类纳税人对转让定价存在的问题及担忧，于 2017 年 6 月，发布了《转让定价指南：为了维持和提高纳税人主观税法遵从度》（以下简称《转让定价指南》）。至此，日本通过《转让定价指南》的公布，与之前已经公布的《转让定价相关文档化制度修正》（2016 年 6 月）、《转让定价相关文档化制度问答》（2016 年 8 月）等解释性说明文件，共同形成了对转让定价文档（包括主体文档、本地文档和国别报告等）比较完整且操作性强的指导性意见。2018 年 2 月，日本国税厅对现行转让定价制度、预约定价制度进行了进一步的补充修订，出台了《关于<转让定价事务运营要领>的部分更新（事务运营指针）》《集团内转让定价事务运营要领》《常设机构所得归属调查相关事务运营要领（事务运营指针）》《集团内企业关于国外业务所得归属相关的并表所得事务运营要领（事务运营指针）》。通过更新上述指引的部分内容，日本进一步完善了集团内关联劳务相关的处理问题，同时，根据近年来国际预约定价环境的变化，将预约定价相关手续明确化。

除上述变化外，日本政府也在法人税、个人所得税等方面做出一些调整，具体内容请参见以下各章节。

2.2 法人税（Corporate Income Tax）

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。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

在日本国内有总部或主要事务所的法人为居民企业，除此之外的法人为非居民企业。

2.2.1.2 征收范围

对于居民企业，无论其所得来自国内或国外，全部所得属于征税对象。作为法人税纳税人的居民企业又分为普通法人、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。

2.2.1.3 税率

法人税的标准税率为 23.2%[4]，对于注册资本金小于等于 1 亿日元的法人，其 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。法人税的税率以确保国家税收为目的，谋求与个人所得税等其他税种的平衡，日本政府会在考虑日本财政状况及经济形势的基础上确定法人税税率。

表 8　各类法人税率

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	资本金小于等于 1 亿日元以及无资本金的法人	800 万日元以下的所得（含 800 万）	15
			19[a]（不适用法人）
		超过 800 万日元的所得	23.2

[4]2019 年 4 月 1 日后的会计年度。

法人种类		所得金额	税率（%）
	资本金超过 1 亿日元的法人		23.2
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	23.2
	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
无法人资格的社团等		800 万日元以下的所得	15
		超过 800 万日元的所得	23.2
特定医疗法人		800 万日元以下的所得	15
			19（不适用法人）
		超过 800 万日元的所得	19

注：

1）19%税率为 2019 年 4 月新增税率；

2）19%税率的对象：在 2019 年 4 月 1 日后开始的事业年度；“不适用法人”是指事业年度开始之日前 3 年之内每个事业年度的所得额年平均 15 亿日元以上的法人，这类法人每年低于 800 万日元的部分适用 19%的税率；

3）特定医疗法人是指符合特定条件由国税厅认定的法人。

2.2.1.4 税收优惠

日本税法中存在特别折旧及特别扣除的政策。特别折旧及特别扣除是指对超过法人税法规定的通常的折旧及特别扣除额进行折旧及特别扣除的制度。这是日本税收优惠政策的主要组成部分。特别折旧及特别扣除主要作为鼓励特定产业发展的政策手段，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。

2.2.1.5 应纳税所得额

（1）收入范围

收入既包括当年的销售收入、股息、红利收入、处置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。

（2）不征税收入和免税收入

不征税收入主要分为以下几类：

①由日本企业支付的股息；

②资产公允价值变动利得；

③法人税返还等。

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扣除与之相关的利息支出的净额列为收入，但在法人税征税所得计算时，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，为避免双重征税，红利收入的全部或部分并不列为收入。税法规定，在对实际控股比例较高的法人投资时，为避免税制对法人经营形态的选择及企业集团构成影响，全部红利收入都不列为收入。

在对实际控股比例较低的法人投资时，为了不对其他投资选择产生影响，对于来自实际控股在 5%及以下的企业的净红利，20%的净红利收入为免税收入；对于来自实际控股在 5%到 33.33%的企业的红利，50%的净红利收入为免税收入；对于来自实际控股在33.33%以上的企业的红利，税法允许全额不列入收入。日本居民企业分配的股息适用 20%的预提所得税。

若取得来自境外的股息收入，若日本母公司对其持股比例不低于 25%且至做出股息分配决定之日的持股时长不低于 6 个月，95%的股息收入可免税。若适用协定，满足特定条件下，最低持股比例可能低于 25%。境外股息收入不适用境外税收抵免。

（3）税前扣除

完全为企业经营发生的一般业务费用可做税前扣除。一般来说，如果相关服务已经提供且金额可以合理估计的情况下，应计/预付费用可做税前扣除。除特定情形，股息不可税前扣除。利息和特许权使用费通常可以扣除。满足条件的情形下，企业向董事支付的以下款项可扣除：定期薪酬、提前通知的薪酬、与利润相关的薪酬、退休津贴、使用上市股票或股票期权的薪酬，以及向员工董事支付的与员工相关的款项。除此以外的董事薪酬，或超过合理水平的部分不得扣除。

①捐赠费用的处理

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。由于法人的捐赠支出与该法人的经营无关，且也具有利润分配的性质，因此原则上税法上限制将其进行税前列支。但是，对于向国家、地方公共团体等进行的捐赠，设置了与一般捐赠不同的特别措施。法人税法将捐赠根据社会公益性分类，具体规定不同的列入费用方法。

对国家、地方公共团体的捐赠全额计入费用[5]。如对公立学校、公立图书馆的捐赠等；

对指定的捐赠全额计入费用。如对国宝修复、召开奥林匹克运动会的捐赠等；

对特定公益增进法人及经认定的特定非营利性活动法人的捐赠。对此类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[6]：

捐赠计入费用的最高限额=（期末资本金额×0.375%+当年所得金额×6.25%）×0.5。

[5]对经认定地方公共团体的街道、人及工作创生捐赠活用事业相关的捐赠，捐赠金额全额计入费用外，还可按照（捐赠额×40%—居民税的扣除额）和捐赠额×10%中较低的进行税额扣除（以法人税额的 5%为限）。

[6]对于对特定公益增进法人及经认定的非营利性活动法人等的捐赠支出中未计入费用的部分，可与一般捐赠合计以（资本金等金额的 0.25% +所得金额的 2.5%）×1/4 为限计入费用。

一般捐赠。一般捐赠指上述列举项目以外的捐赠。法人一般捐赠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×0.25%+当年所得金额×2.5%）×0.25。

②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，在税法上特别租税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：针对资本金在 1 亿日元以下的法人（集团税收制度生效后由实收资本达到或超过 5 亿日元的公司全资持有的公司除外），可以选择采用限额或者餐饮招待费的 1/2（不含内部招待费）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 万日元的部分可全额计入费用，超出 800 万日元部分不能计入费用；针对资本金在 1 亿日元以上 100 亿日元以下的法人，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；针对资本金超过 100 万日元的法人，其交际费不可计入费用。此外，对于每人 5,000 日元以下的餐饮费不属于招待费，可全额计入费用。此项规定对于上述三种法人均适用。

（4）税收与退税处理

原则上，法人在申报法人税前交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。

（5）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，法人税法和特别租税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准备金主要有呆坏账基金、退货处理基金等。

（6）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作为最高限额。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的列入费用。但对于买进土地用作宅基地开发等业务可不在此列。

（7）所得扣除

所得扣除包括两类，一类是为避免双重征税而设置的所得扣除及外国所得扣除；另一类则是根据特别租税措施法的规定，对某些本应征税所得作费用处理，体现政府的有关政策。

（8）资产折旧

有形固定资产（不包括土地）可以适用法定折旧法折旧，包括直线折旧法或余额递减法。日本税法规定了折旧率，根据使用寿命为每种资产类别提供了一系列折旧率。用于税收目的的折旧不得超过会计折旧额。随着修订后的折旧率的引入，法定残值和折旧限额也被废除。企业一旦选择了折旧方法，每年必须使用相同的方法进行折旧。更改折旧计算方式通常必须向税务局提交申请以获得批准。

包括商誉在内的无形资产可在法定可使用年限内按照直线法全额摊销。商誉的使用年限为 5 年。

（9）弥补亏损

在计算法人税应纳税所得额时，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。计算各个会计年度所得而发生的亏损额可以向后结转 10 年。这种亏损额的结转制度仅适用于发生亏损的会计年度提交蓝皮申报书的情况。除中小企业外，可以从所得中扣除的亏损额度为应纳税所得额的 50%。若发生控制权变更情形，亏损弥补可能受限。

（10）特殊事项的处理

企业结构重组：由于法人拆伙、合伙、实物投资等（结构重组）转移资产时，原则上会对转移资产的转让损益进行课税。但 100%直接或间接控股关系的法人间的机构重组中的特定内容，或 50%以上直接或间接控股关系的法人间的机构重组中以共同事业为目的等具备规定资格的结构重组，对其转移资产的转让损益进行的课税可延缓。

2.2.1.6 应纳税额

（1）计算方法

法人税额为法人会计年度的应纳税所得额乘以一定的税率计算得出。

（2）列举案例

例应纳税所得额为 1,000 万日元时，应纳税额的计算如下表所示：

表 9　应纳税额的计算

	小于等于 800 万日元部分	大于 800 万日元部分	应纳税额

	小于等于 800 万日元部分	大于 800 万日元部分	应纳税额
资本金小于等于 1 亿日元的企业法人	800×15%=120 万日元[7]	200×23.2%=46.4 万日元	166.4 万日元
资本金大于 1 亿日元的企业法人	800×23.2%=185.6 万日元	200×23.2%=46.4 万日元	232 万日元

2.2.1.7 合并纳税

现行的合并纳税制度，是将通过股份持有关系进行一体化经营的多数法人组成的企业集团作为一个纳税单位，对企业集团内部各法人的合计/总计所得征收法人税的制度。合并纳税制度的适用对象为日本国内母公司及其直接或间接持股 100%的全部子公司（不包括外国法人），合并纳税制度与企业重组税制或集团法人税制不同，是选择性制度，一旦选择合并纳税原则上就需要持续适用这一原则。想要选择适用合并纳税制度的居民企业以及被该居民企业完全控制的其他居民企业，需要在适用合并纳税制度的会计年度开始日的 3 个月之前，与其他法人共同向国税厅长官提交批准申请书，并就该适用获得国税厅长的批准。获得国税厅长官批准的居民企业以及由该合并母公司完全控制的所有居民企业成为合并纳税制度的适用对象。

合并纳税制度中，合并母公司成为纳税义务人，合并母公司应当提交合并确定申报书，并缴纳各合并会计年度的法人税。合并子公司对合并母公司的各合并会计年度的合并所得的法人税承担连带缴纳责任。

根据 2020 年税制改革，从 2022 年 4 月 1 日开始的事业年度，合并纳税制度已被集团整体计算制度取代。集团整体计算制度的适用对象及申请方法与现行的合并纳税制度基本相同。

[7]15%税率仅适用于 2023 年 3 月 31 日以前开始的财年。2023 年 3 月 31 日之后开始的财年使用 19%的税率。

集团整体计算制度，是指完全控制关系的集团内各法人作为纳税单位，各个法人自行计算法人税额并进行申报，在此过程中进行集团损益整体调整。同时，在后期出现纳税更正情况下，原则上不会反映在其他法人的税额上。

在此，列举案例简要说明上文提到的“集团损益整体调整”。

例：A、B、C、D、公司适用集团整体计算制度，集团损益整体调整前 A 公司所得 200，B 公司所得 800，C 公司亏损 200，D 公司亏损 200。

（1）C、D 公司亏损合计金额 400 按照所得比例分配给 A、B 公司，纳税调减。

A 公司：400×200/（200+800）=80；

B 公司：400×800/（200+800）=320。

（2）将第一步进行扣除的金额，按照亏损比例分配给 C、D 公司，纳税调增。

C 公司：400×200/（200+200）=200；

D 公司：400×200/（200+200）=200。

（3）集团损益整体调整后各家公司所得如下：

A 公司：200-80=120；

B 公司：800-320=480；

C 公司：-200+200=0；

D 公司：-200+200=0。

2.2.1.8 其他

法人的应纳税所得额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。

（1）包括在法人税中的法人所得的其他征税

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%，不足 2 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。法人定期缴纳基金，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税收优惠政策，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。

（2）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。特别税额扣除是作为特别租税措施，鼓励法人开展某些开发、投资活动。具体上由特别租税措施法规定，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。

2018 年，日本政府为进一步促进中小企业投资、提高企业生产效率及地区活力，新出台以下特别扣除优惠制度：“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制度”、“促进企业提高工资薪金及投资相关的税制”、“促进信息合作投资相关的税制”、“修改征税特别处置的使用条件”、“促进中小企业提高工资薪金相关的税制”。

2019 及 2020 年提出的税制改革方案中，对以往年度出台的促进技术试验研究开发的法人税税额特别扣除制度，中小企业等购买机器设备等的法人税税额特别扣除制度，促进企业提高工资薪金及投资相关的税制，促进企业在地方设立基地的优惠政策，地方创生应援税制（企业版故乡税）进行了修订。新设了促进 5G 设备导入的法人税税额特别扣除和设备特别折旧制度。

2022 年提出的税制改革中，对大中小企业提高工资薪金提出了优惠措施，促进开放式创新（修改拟投资企业名单，如将成立 10 年以上但不满 15 年的研发支出在净销售额的 10%以上的亏损企业纳入上述名单）。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

（1）日本税收管辖权类型

日本税收管辖权类型为居民管辖权与地域管辖权相结合。

（2）日本税收居民判定标准

在日本国内有总部或主要事务所的法人为居民企业，除此之外的法人为非居民企业。

2.2.2.2 所得来源地的判定标准

表 10　所得来源地的判定标准

序号	所得类型	应税所得来源地判断标准
1	通过常设机构取得的利润分配	在日本境内经营
2	转让土地、转让土地使用权、建筑物及附属设备取得的收入	被转让的应税财产位于日本境内
3	在国内提供服务的收入	在日本境内提供服务
4	不动产、飞机及轮船租赁取得的收入	租赁的应税不动产位于日本境内
5	利息收入	日本国的国债、地方债及日本的居民企业发行的公司债
6	股息、红利、利润分配等收入	日本的居民企业分配的股息、红利、利润分配等收入
7	贷款业务的利息	在日本境内开展贷款业务的相关利息
8	特许权使用费的收入	从日本居民企业取得的特许权使用费并与其业务相关
9	提供劳务的报酬收入	在日本境内提供劳务取得的报酬
10	广告宣传收入	与在日本境内经营相关的广告收入
11	养老金所得	在日本境内的营业场所或通过日本境内的合同代理人签订的合同所取得的养老金
12	抵押证券、临时性支付养老保险等金融类似商品的收益	从日本居民企业取得的相关收益
13	对日本有关合作组织出资的分红收入	取得分红的隐名合伙企业为日本的居民企业

2.2.2.3 税率

非居民和外国法人在日本国内有常设机构的，其经营所得、资产所得与居民企业一样采用综合计税方法，适用税率与居民企业相同。

2.2.2.4 征收范围

非居民企业仅对其在日本国内的所得承担纳税义务。

表 11　征收范围

收入所得种类		拥有常设机构的外国法人		不拥有常设机构的外国法人
		归属于常设机构的收入所得	不归属常设机构的来源于国内的所得	
源于国内的所得	业务收入	法人税	法人税	法人税
	国内资产的运用或持有		法人税	法人税
	国内资产的转让			
	技术人员等的派遣业务的报酬			
	国内不动产的租金等			
	其他来源于国内的所得		仅征收源泉税	仅征收源泉税
	存款储蓄的利息等			
	分红等			
	贷款所获利息			
	收取的使用费			

2.2.2.5 应纳税所得额

设立常设机构的非居民企业，与居民企业规定相同。

2.2.2.6 应纳税额

设立常设机构的非居民企业，与居民企业规定相同。

2.2.2.7 预提所得税

非居民企业在日本国内有常设机构的，其劳务报酬、工资、股息、特许权使用费、租赁费、贷款利息、存款利息、债券、金融商品收益等必须缴纳 15%至 20%的预提税，然后纳入综合计税对象。非居民和外国法人在日本没有常设机构的，按照“无常设机构不征税”的国际法原则，对经营所得免税，资产所得只限于不动产转让所得列入综合计税对象，劳务报酬、工资、股息、特许权使用费、

租赁费、贷款利息、存款利息、债券、金融商品收益等一般只征收15%至 20%的预提税。

2.2.2.8 亏损弥补

与居民企业规定相同。

2.2.2.9 特殊事项的处理

一般对于通过常设机构在日本开展经营活动的外国法人，该常设机构只从事广告宣传，咨询服务，市场调查，基础研究和其他对于业务经营起辅助性作用的活动，不会产生任何法人税课税对象的所得。

2.2.3 申报制度

（1）申报要求

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表，并缴纳法人税。这个申报表称为确定申报书。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。如果被获准延长申报时间，企业可在延迟申报到期日前缴纳税款并应根据年利率及从原交税日次日到实际付款日之间的天数计算利息（2020 年利率为 1.6%）。

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（如日本会计年度开始为 4 月 1 日，则需在当年 11 月 30 日前）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：上年度法人税额×6/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，以此申报并缴

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。

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薄、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明了地记录全部交易，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。

（2）税款缴纳

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（通常是会计年度终了后 2 个月）。在确定申报中应扣除中期申报时已缴纳的法人税款。

2.3 法人居民税（Corporate Inhabitant Tax）

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。

2.3.1 居民企业

2.3.1.1 判断标准及扣缴义务人

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）内有事务所或营业场所的法人（包括设置事务所且连续从事营利业务经营的无法人资格的社团等）；

（2）虽无事务所或营业场所，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）。

2.3.1.2 征收范围

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。

2.3.1.3 税率

（1）法人均摊税的税率具体参见下表：

表 12　法人均摊税的税率[8]

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	

[8]不同的地方政府可能政策不同，法人居民税、法人事业税中的均摊课税部分金额及比例均以东京都的情况为例。

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

2014 年 10 月 1 日至 2019 年 9 月 30 日开始的会计年度，都道府县法人居民税中的所得均摊税的标准税率为 3.2%，市町村法人居民税中的所得均摊税的标准税率为 9.7%。2019 年 10 月 1 日后开始的会计年度，都道府县法人居民税中的所得均摊税的标准税率为 1.0%，市町村法人居民税中的所得均摊税的标准税率为 6.0%。

2.3.1.4 应纳税额

（1）计算方法

法人居民税中所得均摊税的税基为法人税额。

（2）列举案例

例：2020 年 3 月，法人应纳税所得额为 1,000 万日元时，应纳税额的计算如下表所示：

表 13　应纳税额的计算

	应纳税所得额：1000 万	**应纳税额**
都道府县法人居民税	1,000×1%=10 万日元	10 万日元
市町村法人居民税	1,000×6%=60 万日元	60 万日元

2.3.2 非居民企业

对不拥有常设机构的非居民企业不征收法人居民税。

2.3.3 申报制度

（1）申报要求

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了之后的两个月内，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内）缴纳税款。

（2）税款缴纳

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，则按会计年度终了日各事务所、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。

2.4 法人事业税（Corporate Enterprise Tax）

2.4.1 居民企业

2.4.1.1 判断标准及扣缴义务人

法人事业税纳税人为都道府县税，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居民企业与非居民企业，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，而且从事营利性营业，那么就视其为法人征收法人事业税。

2.4.1.2 征收范围

法人事业税的计税依据包括附加价值，资本金，所得和收入。对于一般法人的征收范围通常为附加价值征税、资本金征税、所得征税计算的税金的合计额，但是对某些行业做了特殊规定：（1）供电业（除下述（2）中描述的供汽气业（煤气）、保险业及贸易保险业以收入为征税标准；（2）供电业中符合法律规定的电气零售业、发电业、特定批发供给行业的征收范围为收入征税、附加价值征税、资本金征税计算的税金的合计额（一般社团法人、一般财团法人等为收入征税与所得征税计算的税金的合计额）；（3）一般社团法人、一般财团法人等以各年度的所得为征税标准。

2.4.1.3 税率

以收入为征税对象的法人事业税的标准税率为 1%，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 3.5%-7.0%的累进税率。对于资本金或者出资金额超过 1 亿日元的法人，实行以所得、附加价值以及资本金作为征税标准的外型标准课税。所得、附加价值以及资本金的分担比例以及各项标准税率如下表所示。

表 14　累进税率表[9]

法人区分	征税标准	所得金额/收入金额（万日元）	税率（%）
资本金超过 1 亿日元的普通法人	附加价值分担比例		1.2
	资本分担比例		0.5
	以所得为征税对象的法人	400 以下部分	1.0
		400-800 部分	1.0
		800 以上部分	1.0
资本金小于 1 亿日元的普通法人等	以所得为征税对象的法人	400 以下部分	3.5
		400-800 部分	5.3
		800 以上部分	7.0
特别法人（合作社，医	以所得为征税对象的法人	400 以下部分	3.5

[9]适用于 2020 年 4 月 1 日以后开始的会计年度。

法人区分	征税标准	所得金额/收入金额（万日元）	税率（%）
疗法人等）		400 以上部分	4.9
经营供电事业（零售电，发电除外），供气（煤气）事业，保险事业的法人	以收入为征税对象的法人		1.0
经营供电事业（零售电，发电）且其资本金超过 1 亿日元的普通法人	收入分担比例		0.75
	附加价值分担比例		0.37
	资本分担比例		0.15
经营供电事业（零售电，发电）且其资本小于过 1 亿日元的普通法人	收入分担比例		0.75
	所得分摊比例		1.85

2.4.1.4 应纳税所得额

法人事业税的计税依据包括事业年度的附加价值、资本金、收入及所得。

2.4.1.5 应纳税额

例：2022 年 3 月，企业应纳税所得额为 1,000 万日元时，应纳税额的计算如下表所示（其中，未考虑资本金大于 1 亿日元的企业法人的附加价值分担和资本分担）：

表 15　应纳税额的计算

	400 万日元以下部分	大于 400 万日元，小于 800 万日元部分	大于 800 万日元部分	应纳税额
资本金小于 1 亿日元的企业法人	400×3.5%=14.0 万日元	400×5.3%=21.2 万日元	200×7.0%=14.0 万日元	49.2 万日元
资本金大于 1 亿日元的	400×1.0%=4.0 万日元	400×1.0%=4.0 万日元	200×1.0%=2.0 万日元	10.0 万日元

企业法人				

2.4.2 非居民企业

对不拥有常设机构的非居民企业不征收法人事业税。

2.4.3 特别法人事业税

2019 年度税制改革中，新增了特别法人事业税，其适用对象为法人事业税纳税人，适用开始时间为 2019 年 10 月 1 日后开始的事业年度。特别法人事业税属于国税范围，但和法人事业税一同申报纳税。

特别法人事业税的税基为法人事业税（所得分担，收入分担）的税额。税率如下表：

表 16　税率表

征税标准	法人的种类	税率
法人事业税（所得分摊）	资本金超过 1 亿日元的普通法人等	260%
	资本金小于 1 亿日元的普通法人等	37%
	特别法人	34.5%
法人事业税（收入分摊）	供电业，供气（煤气）业，保险业，贸易保险业	30%

2.4.4 申报制度

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。

2.5 个人所得税（Individual Income Tax）

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标准为基本，所得来源标准为补充，将纳税人个人分为居民个人和非居民个人，在个人所得税征收上区别对待。

2.5.1 居民个人

2.5.1.1 判定标准

居民个人是指在日本国内拥有住所[10]，或在日本拥有居所且常住 1 年以上的个人。居民个人根据其有无长期居住的意愿及居住时间长短，又分为普通居民个人和非永久居民个人。普通居民个人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。居民个人中没有日本国籍，且于过去 10 年内少于 5 年时间在日本国内拥有住所或居所者为非永久居民个人。非永久居民个人的课税范围与居民个人的课税范围相同，然而对于其源于国外的收入，只要不是在日本国内支付，或不是汇款至日本的部分，就不必在日本征税。但若国外支付的工资是基于日本国内的工作，该工资也属于源自国内的所得，也要与日本支付的工资合并后计算缴纳个人所得税。

2.5.1.2 征收范围

（1）应税所得

个人所得税的征税对象是纳税人的所得。

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，

[10]住所是指生活的基本场所。而居所虽然是在相当一段时间内连续居住的场所，但尚未达到生活基本场所的程度

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、薪金、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经营收入：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不动产收入：指出租土地、房屋等不动产的收入；

⑥退职收入：指退职时得到的退职金和一次性补贴等；

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即得到的收入或通过转让资产而得到的收入，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。

（2）免税所得

①死者家属领取的死者的抚恤金；

②出售日常生活所需资产的资本收益，如家具、家居用品和衣服；

③根据意外伤害保险单取得的精神或身体伤害的保险赔款；

④满足条件的个人储蓄账户中持有的上市股票和投资信托基金的股息和资本收益（日本个人储蓄账户或 NISA[11]）。

2.5.1.3 税率

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 17　个人所得税税率表

应纳税所得额（日元）		税率（%）	速算扣除（日元）
-	1,950,000 以下（含）	5	0
大于 1,950,000	3,300,000 以下（含）	10	97,500
大于 3,300,000	6,950,000 以下（含）	20	427,500
大于 6,950,000	9,000,000 以下（含）	23	636,000
大于 9,000,000	18,000,000 以下（含）	33	1,536,000
大于 18,000,000	40,000,000 以下（含）	40	2,796,000
大于 40,000,000		45	4,796,000

注 1）：2015 年 1 月 1 日起生效，对超过 4,000 万日元的应纳税所得，适用 45%的国家纳税等级。

注 2）：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。计算示例：当应税所得额为 700 万日元时，应缴纳个人所得税为：7,000,000×23%-636,000=974,000。

如果持有的股份少于 3%，纳税人可以选择将上市股份的股息收入与普通收入分开申报。此类股息收入应按 20%的统一税率征税。不动产销售资本收益的税率取决于所有权的持续时间。如果纳税人自出售当年 1 月 1 日起拥有不动产超过 5 年，税率为 20%。如果纳税人拥有用于其住所的不动产的时间超过 10 年，则资本收益的第一笔 6,000 万日元的税率降至 14%。如果所有权期限小于 5 年，则税率为 39%。出售股票以及公共债券的资本收益按 20%征税。

[11]NISA（Nippon Individual Savings Account）是日本的个人储蓄账户制度。它于 2014 年开始实施，旨在鼓励日本公民进行长期投资和资产积累。主要特点是免税，即投资收益和资本利得在一定范围内不需要缴纳税款。

除此之外，2013 年至 2037 年，将对个人所得税（不包括居民收入税）征收 2.1%的特别重建所得税。因此，上市股票股息收入适用的总税率为 20.315%（即 15%×1.021+5%）。

此外，根据 2023 年的税改计划，从 2025 年起，日本将对极高收入群体引入另一种最低税，即如果所得税金额低于（收入减去 3.3 亿日元）×22.5%，则征收余额。

对于工资收入，从收入金额中扣除下列工资收入扣除金额后，计算应课税金额。

表 18　工资收入扣除额的速算表（适用于 2018 年至 2019 年的工资）

工资收入金额	工资收入扣除额
小于等于 1,800,000 日元	（工资收入金额）×40%，未满 650,000 日元的按照 650,000 日元计算
大于 1,800,000 日元小于等于 3,600,000 日元	（工资收入金额）×30%＋180,000 日元
大于 3,600,000 日元小于等于 6,600,000 日元	（工资收入金额）×20%＋540,000 日元
大于 6,600,000 日元小于等于 10,000,000 日元	（工资收入金额）×10%＋1,200,000 日元
大于 10,000,000 日元	2,200,000 日元

表 19　工资收入扣除额的速算表（适用于 2020 年以后的工资）

工资收入金额	工资收入扣除额
小于等于 1,800,000 日元	（工资收入金额）×40%－100,000 日元，未满 550,000 日元的按照 550,000 日元计算
大于 1,800,000 日元小于等于 3,600,000 日元	（工资收入金额）×30%＋80,000 日元
大于 3,600,000 日元小于等于 6,600,000 日元	（工资收入金额）×20%＋440,000 日元
大于 6,600,000 日元小于等于 8,500,000 日	（工资收入金额）×10%＋1,100,000

元	日元
大于 8,500,000 日元	1,950,000 日元

2.5.1.4 个人所得税优惠动向

2019 年以来的税制改革中，针对个人所得税，主要包括：

（1）住宅贷款相关税额扣除政策适用期限的延长；

（2）NISA（小额投资不征税）制度的修正与延长；

（3）天使投资相关所得扣除政策的修正；

（4）促进利用率低下或未利用土地使用的相关所得扣除政策；

（5）促进对国立大学科研捐款相关的所得扣除及税额扣除政策；

（6）针对国家及地方实施的育儿支援相关的免税政策。

2.5.1.5 税前扣除

日本个人所得税制度中，对于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；其二是针对低收入等群体的所得扣除。

亏损抵扣是针对不动产所得、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，称作亏损抵扣。具体做法是，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、不动产所得、经营所得、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，可从山林所得和退职所得中抵扣。经过亏损抵扣仍不能抵扣完的亏损额，称为纯亏损，纯亏损按一定程序可结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，所得扣除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。

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。具体共包括以下 15 种扣除：

（1）杂项损失扣除；

（2）医疗支出扣除；

（3）社会保险费扣除；

（4）小规模企业互助金等扣除；

（5）人寿保险扣除；

（6）地震保险扣除；

（7）捐款扣除；

（8）残疾人扣除；

（9）寡妇扣除；

（10）单亲扣除；

（11）勤工学生扣除；

（12）配偶扣除；

（13）配偶特别扣除；

（14）抚养扣除；

（15）基础扣除。

关于所得扣除项目及扣除对象、扣除额等相关具体内容请参见下表：

表 20　对人的扣除制度概要表

<table>
<tr><th></th><th>扣除项目</th><th>扣除对象</th><th>个人所得税扣除额</th><th>条件</th></tr>
<tr><td rowspan="11">基本对人的扣除</td><td rowspan="4">基础扣除</td><td rowspan="4">本人</td><td>48 万日元</td><td>合计所得金额 2,400 万日元以下</td></tr>
<tr><td>32 万日元</td><td>合计所得金额在 2,400 万日元-2,450 万日元</td></tr>
<tr><td>16 万日元</td><td>合计所得金额在 2,450 万日元-2,500 万日元</td></tr>
<tr><td>0 日元</td><td>合计所得金额在 2,500 万日元以上</td></tr>
<tr><td colspan="4">配偶扣除-有共同生活且合计所得为 48 万日元以下的配偶
举例理解“48 万日元”（2020 年后）
（1）只有工资收入时：如当年工资收入为 95 万日元，工资收入税率表中速算扣除为 55 万，计算当年所得为 95-55=40，小于 48 万日元，可以适用配偶扣除
（2）除工资收入外还有其他收入：如当年工资收入为 80 万日元，不动产所得（租赁等）10 万日元。工资收入税率表中速算扣除为 55 万。计算当年所得为 80-55+10=35，小于 48 万日元，可以适用配偶扣除</td></tr>
<tr><td>一般配偶扣除</td><td>配偶年龄未满 70 岁</td><td>最高 38 万日元</td><td rowspan="2">合计所得金额 1,000 万日元以下（900 万日元以上扣除额递减）</td></tr>
<tr><td>老人配偶扣除</td><td>配偶年龄超过 70 岁</td><td>最高 48 万日元</td></tr>
<tr><td>配偶特别扣除</td><td>共同生活且总所得金额大于 48 万日元小于 133 万日元的配偶</td><td>最高 38 万日元</td><td>合计所得金额 1,000 万日元以下（900 万日元以上扣除额递减）</td></tr>
<tr><td>抚养扣除</td><td colspan="3">有共同生活且合计所得金额在 48 万日元以下的抚养家属</td></tr>
<tr><td>一般抚养亲属</td><td>被扶养的亲属年龄在 16 岁以上但未满 19 岁或 23 岁</td><td>38 万日元</td><td></td></tr>
</table>

	扣除项目	扣除对象	个人所得税扣除额	条件
		以上但未满70 岁		
	特殊抚养亲属	被扶养的亲属年龄在19 岁以上但未满 23 岁	63 万日元	
	老人抚养亲属	被扶养的亲属年龄在70 岁以上	48 万日元	
特别扣除	残疾人扣除	本人为残疾人	27 万日元（若为特别残疾人则为 40 万日元）	总所得金额 500 万日元以下）
		配偶或抚养亲属为残疾人	每位残疾人 27 万日元（若为特别残疾人则为 40 万日元）	
		配偶或抚养亲属为特别残疾人，且该人与本人或配偶长期共同居住	每位残疾人 75 万日元	
	寡妇扣除	与丈夫离婚后未再婚并需要抚养亲属者，或者丈夫死亡或生死不明者	27 万日元	
	单亲扣除	未婚或配偶生死不明，	35 万日元	总所得金额 500 万日元以下

	扣除项目	扣除对象	个人所得税扣除额	条件
		且未与他人构成事实婚姻关系，且需要抚养子女者		
	勤工俭学扣除	本人为符合教育法规定的学校学生等	27 万日元	合计所得金额 75 万日元以下且工资额以外所得为 10 万日元以下

表 21　对事的扣除制度概要表

扣除类型	概述	扣除额计算方式
杂项损失扣除	住宅财产等发生灾害、被盗或被非法侵占损失的情况下，或者有灾害相关支出情况下准许扣除	选取以下计算方法中金额较大的一种 ①（灾害损失金额+灾害相关支出金额-保险等收入）-年所得金额×10% ②灾害相关支出金额 - 5 万日元
医疗支出扣除	纳税人本人支付或者为其配偶及其他亲属支付医疗费的情况下准许扣除	（支付的医疗费-①保险费）-②10 万日元=医疗费扣除额（最高扣除限额 200 万日元） ②当年总所得 200 万日元以下的，用总所得金额×5%
社会保险费扣除	支付社会保险费的情况下准许扣除	支付的社会保险费的金额
小规模企业互助金等缴纳金扣除	支付小规模企业互助金、与确定缴纳年金相关的企业型	所缴纳的金额

扣除类型	概述	扣除额计算方式
	年金加入者的缴纳金、个人年金缴纳金及身心障碍者抚养互助金情况下准许扣除	
人寿保险费扣除	支付一般人寿保险费、看护医疗保险费和个人年金保险金的情况下准许扣除	（1）2012 年后新签订保险合同的情况下： ①对应支付的人寿保险费准许定额扣除（最高 4 万日元） ②对应支付的看护医疗保险费准许定额扣除（最高 4 万日元） ③对应支付的个人年金保险费准许定额扣除（最高 4 万元） （2）2011 年 12 月 31 日前签订保险合同（旧合同）的情况下： ①对应支付的人寿保险费准许定额扣除（最高 5 万日元） ②对应支付的个人年金保险费准许定额扣除（最高 5 万日元） ×各项保险费合计扣除限额为 12 万日元
地震保险费扣除	支付地震保险费的情况下准许扣除	支付的地震保险费全额（最高 5 万元）
捐款扣除	支付特定捐款的情况下准许扣除	（①特定捐款总额或②年所得总额×40%二者金额较低者）-2,000 日元=捐款扣除额

2.5.1.6 应纳税额

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。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。

（1）计算方法

日本个人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。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。

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预缴。分两种情况：对于工资薪金收入、利息收入、分红收入、退职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，除源泉征收和预缴制度，年终的所得税额的确定是复杂且重要的工作，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的应纳税所得额；

第三步，根据适用税率计算出当年个人应纳所得税额；

第四步，进行税额抵扣，得出实际应纳所得税额，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交纳的税额进行抵扣，包括境外税收抵免等；

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。

（2）列举案例

①有其他所得的工薪所得者

A.纳税人情况假定（假设 2020 年之后）

工薪所得收入 1,000 万日元（源泉征税 71 万日元）

稿费收入 50 万日元（源泉征税 5 万日元）

定期存款利息 30 万日元（源泉征税 4.5 万日元）

医疗费（无保险赔付）45 万日元

社会保险缴费（从工资中代扣代缴）45.7 万日元

人寿保险缴费 6 万日元（2012 年后新签订保险合同的情况下）

家庭成员情况：妻子（无工作）、1 个女儿（17 岁学生）、1 个儿子（小学生）

B.综合课税所得计算

工资薪金所得金额 1,000-195（工薪所得扣除）=805（万日元）

杂项所得金额 50-10（假定必要费用为 10 万日元）=40（万日元）

综合课税所得总额 805+40=845（万日元）（利息所得 30 万日元源泉分离课税，不计入）

C.所得扣除

医疗费扣除 45-10=35（万日元）

社会保险费扣除 45.7（万日元）

人寿保险费扣除 6×0.25+2=3.5（万日元）

对人扣除 48（基础扣除）+38（配偶扣除）+38（抚养扣除）=124（万日元）

所得扣除总计 35+45.7+3.5+124=208.2（万日元）

D.综合课税所得金额 845-208.2=636.8（万日元）

E.申报的个人所得税额（运用速算表）=636.8×20%-42.75=84.61（万日元）

F.年终纳税

84.61-（71+5）（已源泉征收税款）=8.61（万元）

个税汇算后，应补税 8.61 万元

当年实际缴纳个人所得税额

84.61+4.5（源泉分离征收的与利息所得有关的个人所得税）=89.11（万日元）

②实行蓝色申报的营业所得者

A.纳税人情况假定

经营所得收入（经营铁工所）1,500 万日元

经营所得的必要费用（不包括家庭成员工资）1,000 万日元

不动产收入（经营公寓）200 万日元

不动产收入必要费用 70 万日元

土地（父辈留下的土地，持有超过 5 年）转让收入 7,000 万日元

国民健康保险（公共）缴费 26 万日元

国民年金（公共养老金）缴费 10 万日元

人寿保险缴费 12 万日元（假设 2012 年后签订的保险合同）

家庭成员：妻子（铁工所工作，工资 96 万日元）、大儿子（中学生，假设 16 岁）、小儿子（小学生）

B.综合课税所得金额

经营所得金额 1,500-1,000-96=404（万日元）

不动产所得金额 200-70-65（蓝色申报特别扣除，满足保存电子账并在线上进行纳税申报的条件）=65（万日元）

综合课税所得金额合计 404+65=469（万日元）

分离课税的土地转让所得金额

7,000-7,000×5%（假定费用率）=6,650（万日元）

C.所得扣除金额

社会保险费扣除 26+10=36（万日元）

人寿保险费扣除（超过 10 万日元，用最高限度额）4 万日元

对人的扣除 0（基础扣除，合计所得金额包括综合所得和转让土地所得的 1/2，合计已超过可适用基础扣除的限额）+38（抚养扣除）+38（抚养扣除）=76（万日元）

所得扣除合计 36+4+76=116（万日元）

D.综合课税所得金额 469-116=353（万日元）

E.所得税额

综合课税部分（用速算表）353×20%-42.75=27.85（万日元）

土地转让所得部分 6,650×15%=997.5（万日元）

合计应交所得税额 27.85+997.5=1,025.35（万日元）

2.5.2 非居民个人

2.5.2.1 判定标准及扣缴义务人

不符合上述 2.5.1 中关于居民身份定义的统称为非居民个人，其个人所得税纳税义务仅限于来源于日本国内的所得。

2.5.2.2 征收范围

对于非居民个人，只就其来源于日本国内的所得征收个人所得税。

表 22　非居民个人所得税征收范围

居住状态		来源于国外收入以外的所得		来源于国外的所得		
		国内支付	国外支付	国内支付	国外支付	
					国内汇款部分	汇款以外部分
居民个人	永住者	征税		征税		征税
	非永住者					不征税
非居民个人				不征税		

2.5.2.3 税率

原则上，对非居民个人通过申报征收的个人所得税税率与居民个人相同。

2.5.2.4 税前扣除

对于工资收入，从收入金额中扣除下列工资收入扣除金额后，计算应纳税所得额。

表 23 工资收入扣除额的速算表（适用于 2018 年至 2019 年的工资）

工资收入金额	工资收入扣除额
1,625,000 日元以下	650,000 日元
1,625,000 日元以上 1,800,000 日元以下	（工资收入金额）×40%
1,800,000 日元以上 3,600,000 日元以下	（工资收入金额）×30%＋180,000 日元
3,600,000 日元以上 6,600,000 日元以下	（工资收入金额）×20%＋540,000 日元
6,600,000 日元以上 10,000,000 日元以下	（工资收入金额）×10%＋1,200,000 日

	元
10,000,000 日元以上	2,200,000 日元

表 24　工资收入扣除额的速算表（适用于 2020 年以后的工资）

工资收入金额	工资收入扣除额
1,625,000 日元以下	550,000 日元
1,625,000 日元以上 1,800,000 日元以下	（工资收入金额）×40%－100,000 日元
1,800,000 日元以上 3,600,000 日元以下	（工资收入金额）×30%＋80,000 日元
3,600,000 日元以上 6,600,000 日元以下	（工资收入金额）×20%＋440,000 日元
6,600,000 日元以上 8,500,000 日元以下	（工资收入金额）×10%＋1,100,000 日元
8,500,000 日元以上	1,950,000 日元

2.5.2.5 应纳税额

所得划分为各种收入，每种收入按所规定的方法计算所得金额，从收入总额中减去各项扣除后即为应纳税所得额，再乘以相应税率计算出应纳税额。值得注意的是，对于非居民个人，日本个人所得税制中也设有所得扣除制度，包括（1）杂项损失扣除；（2）捐款扣除；（3）基础扣除。

2.5.3 申报制度

（1）申报要求

个人所得税按年度纳税，所得税申报表由个人提交，纳税人必须在次年 2 月 16 日至 3 月 15 日之间提交纳税申报表。特别重建税的申报应随最终个税申报表一并提交。

如果合计收入总额不超过各项扣减总额者，或只从一处获得工资（年终调整）且该年度的工资收入为 2,000 万日元以下，又其他所得为 20 万日元以下者，原则上无需申报。

非居民个人的申报缴纳原则上须根据居民个人的规定办理。

（2）税款缴纳

税款必须在申报截止日期前（即次年 3 月 15 日）向相关税务机关缴纳。如果纳税人申请自动银行转账，实际转账时间在 4 月中旬左右。如果上一年纳税申报表中申报的一般收入所得税减去预扣税后为 15 万日元或以上，则纳税人需要在本纳税年度分别不迟于 7 月 31 日和 11 月 30 日分两期预付该金额的三分之二。计算年度应纳税额时，预缴金额可以全额抵扣。

2.6 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。

2.6.1 居民纳税人

2.6.1.1 判定标准

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”为基本原则，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。

2.6.1.2 征收范围

个人居民税可分为两大类；一类是按人头征收的人头征税；另一类是按所得征收的所得征税。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职所得实行分类征税，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）既要缴纳人头征税，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。

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基本一致。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，市町村税收部门直接利用上年度个人所得税申报中的所得金额并进行所得扣除后按照一定税率征税。个人居民税中的所得扣除与所得税种的项目基本一致但扣除金额略有差异。除退职所得和实行发生地原则的利息所得外，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。

2.6.1.3 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%。但在 2014 年度至 2023 年度的 10 年期间，人头征税税率分别为 1,500 日元和 3,500 日元。

2.6.1.4 应纳税额

如上所述，个人居民税分为人头征税和所得征税两种情况，人头征税实行每人每年定额制，而所得征税的情况下，个人居民税的应纳税所得额的计算方法，与国税中的个人所得税制度基本一致，都道府县和市町村的税收部门直接利用上年度的个人所得税申报中的所得金额并进行所得扣除后按照一定税率征税。

2.6.2 非居民纳税人

个人居民税的征收对象为日本居民个人，因此不适用。

2.6.3 申报制度

个人居民税必须在 3 月 15 日之前申报，但如提交个人所得税的确定申报书，就不必申报。

2.7 个人事业税（Individual Enterprise Tax）

事业税是地方税（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。

2.7.1 居民纳税人

2.7.1.1 判定标准

个人事业税的纳税人为在各都道府县设立事务所或营业场所，从事法定三类事业的个人。

2.7.1.2 征收范围

法定三类事业：第一类事业包括销售、不动产租赁、制造业等

31 个业种；第二类事业包括畜产、水产等 3 个业种；第三类事业包括医疗、律师等 21 个业种。

2.7.1.3 税率

按现行规定标准税率为：第一类事业 5%；第二类事业 4%；第三类事业中按摩、针灸等为 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情况适当提高税率，但最大幅度为原税率的 10%。

2.7.1.4 应纳税额

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。之后在个人所得税中营业所得和不动产所得基础上进行调整，包括调整工资扣除、蓝色申报特别扣除和每年 290 万日元事业主扣除等。

2.7.2 非居民纳税人

与居民纳税人规定相同。

2.7.3 申报制度

个人事业税必须在 3 月 15 日之前申报，并根据都道府县发出的纳税通知书在 8 月和 11 月缴纳税款。

2.8 消费税（Consumption Tax）

日本消费税是对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种，与以特定的物品、服务为征税对象的消费税不同，属于征税范围广泛的增值税范畴。

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，但实际税负承担者是消费者。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。为了避免在生产、流通的各阶段的双重、三重课税，日本消费税规定允许纳税人从与发生课税销售额有关的消费税中扣除相关进项消费税额形成消费税不累积征税的纳税结构。

2.8.1 概述

2.8.1.1 纳税义务人及扣缴义务人

原则上，消费税的纳税义务人包括在日本从事应税行为的法人及个人，具体分为从事国内经营的纳税人和从事进口贸易的纳税人。凡从事商品销售、提供劳务以及进口贸易的经营者，均为消费税的纳税人。

若国外经营者开展特定跨国电子商务业务，由接受其服务的国内企业履行申报和纳税义务。当面向消费者开展特定跨国电子商务业务时，由开展该业务的国外企业履行申报和纳税义务。

2.8.1.2 征收范围

消费税的征税对象，原则上包括日本国内所有的销售商品和提供服务，具体如下：

（1）在日本进行；

（2）经营主体出于商业目的进行；

（3）获得对价；

（4）发生资产转让或租赁或提供服务。

2.8.1.3 税率

2019 年 10 月 1 日前，消费税税率为 8%（包含地方消费税 1.7%），2019 年 10 月 1 日后，消费税税率为 10%（包含地方消费税率 2.2%）。同时，在 2019 年 10 月 1 日后，实行消费税“轻减税率制度”，即标准税率 10%（包含地方消费税率 2.2%），轻减税率 8%（包含地方消费税率 1.76%）。

轻减税率适用对象主要包括如下：

（1）食品饮料类：①米，蔬菜水果等农产品；肉类乳类等畜牧产品；鱼类贝类等水产品；②面，面包，蛋糕点心，调味料，饮料等制造或加工食品；③符合食品卫生法的添加物；④一体资产，指食品和食品之外的物品一起售卖的情况（蛋糕配玩具等），不含税价格在 1 万日元以下，食品部分价格占总价 2/3 以上的，可整体适用轻减税率。酒精饮料以及餐饮店的餐饮服务和宴会承办服务不适用轻减税率。

（2）报纸类：适用于定期订阅的每周两次以上发行的报纸。

银行利息、保险、教育服务、销售及租赁土地以及社会福利服务适用消费税免税。出口适用零税率，向非居民销售货物或提供劳务一般情况下被视为“出口”情形，进项税可以抵扣。

2.8.2 税收优惠

日本为减轻纳税人在税务程序及税额上的负担等，制定了以下措施：

（1）消费税免税制度：

应税期间相关的基准期间中应征税销售额在 1,000 万日元以下，可选择免征消费税，在适用消费税免税制度期间，进项消费税也不得抵扣。基准期间，个人为上上年的应税销售额；法人为上上个事业年度的应税销售额；基准期间不满 1 年的法人原则上按照基准期间应征税销售额除以月数乘以 12 换算全年应税销售额。没有上上年度的特定新设法人以及在经营年度开始时的资本金为 1,000 万日元以上的新设法人，此项免税制度就不适用于该会计年度。

前述中提到的“特定新设法人”是指，2014 年 4 月 1 日后的新设法人（无消费税中所指基准期间，经营年度开始之日的资本金或出资额在 1,000 万日元以下的法人）中满足下列任意一条的法人：（1）无基准期间的经营年度开始之日，该新设法人 50%以上股份被

他人直接或间接持股；被他人控制（需满足特定条件）。（2）满足前述“特定条件”的“他人”或与“他人”有特殊关系的法人中，该新设法人的经营年度对应的基准期间中应税销售额在 5 亿日元以上。

此外，即使应税期间相关的基准期间中应税销售额在 1,000 万日元以下，特定期间中的应税销售额超过 1,000 万日元的情况下，该应税期间开始将转换为消费税征税。特定期间中 1,000 万日元的判定，除应税销售额之外还可以采用工资等支付金额代替。特定期间，个人为上年 1 月 1 日至 6 月 30 日期间；法人为上个经营年度开始后 6 个月。

享受经营者免税制度的需要及时向主管税务署长提交《非消费税纳税义务人备案表》。但是，通过向主管税务署长提交不享受免税的申报书，也可以成为纳税企业，除经营废止外，在原则上，包括因为选择征税而成为纳税义务者的第一个课税期间在内的两年内不能再改为免税经营者。

（2）消费税简易征收制度

一般情况下，应纳消费税额为当期销项消费税额减当期进项消费税额。应税期间相关的基准期间（“基准期间”概念见上文）中应征税销售额在 5,000 万日元以下，可选择简易征收。适用简易征收情况下，按所属行业区分进项比例，将当期销项消费税额乘以一定进项比例计算进项消费税额。

适用简易征收前需向纳税地区的税务署长提交《消费税简易征收申请书》，原则上，应在拟适用简易征税的应税期间开始日之前提交。提交《消费税简易征收申请书》的纳税人，原则上 2 年内不得变更为消费税据实计算纳税人。

2.8.3 应纳税额

2.8.3.1 销售额/营业额的确认

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即期价格计算的资产价格。

2.8.3.2 应纳税额的计算

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：应纳消费税额=当期销项消费税额-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。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%或当期征税销售额 5 亿日元以上，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。当期征税销售额 5 亿日元以下且征税销售额比例高于 95%，此时进项税可以全额扣除。

2019 年 10 月 1 日至 2023 年 9 月 30 日，进项税扣除需留存计入发生进项税的事实的会计账簿和区分记载发票；2023 年 10 月 1 日后，进项税扣除需留存计入发生进项税的事实的会计账簿和合格发票。

2.8.4 申报制度

纳税人必须按年进行消费税申报（可以选择按月或按季进行申报）。企业经营者必须在财年结束后的两个月内进行申报并完税，但对于一定规模的经营者设有中期申报纳税制度。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。原则上个体经营者应在次年 3 月 31 日前完成消费税申报并完税。

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。中期申报的起止日期为征税期间过 6 个月后的 2 个月内，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。

2.9 固定资产税（Real Estate Tax）

固定资产税为市町村税，是以法人以及个人持有的“固定资产”（此处的“固定资产”包括土地、房屋不动产以及折旧资产）为征税对象的税，其税收是市町村政府的主要收入来源之一。

2.9.1 概述

2.9.1.1 纳税义务人

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。2020 年 4 月 1 日后，对于原使用者死亡至完成继承登记的期间，土地或房屋的现使用者有义务申报固定资产税。2021 年后固定资产

税纳税人使用者视同所有者制度将扩大范围，对于调查后也不能明确所有者的情况，在事先通知的基础上，固定资产税的纳税义务人为使用者。

2.9.1.2 征收范围

固定资产税的征税对象是固定资产，具体主要是土地、房屋和折旧资产。

2.9.1.3 税率

固定资产税的标准税率是 1.4%。

2.9.2 税收优惠

固定资产税中设定了各种各样的减税措施及免税点制度。对于同一个人在同一个市町村的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时，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。例如，土地资产不足 30 万日元、房产不足 20 万日元、折价资产不足 150 万的应税标的不征税。

2022 年的商业用地等的应纳税额的增加额由评估价值的“5%”变更为“2.5%”。

2.9.3 应纳税额

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。具体来看，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确定后 3 年内不变，但对于折旧资产，必须每年确定其作为计税依据的价值额。

2.9.4 申报制度

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 月和次年 2 月，根据地区和年份不同缴纳时间也会有所不同）纳税。

2.10 印花税（Stamp Duty）

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征收的税种。

2.10.1 概述

2.10.1.1 纳税义务人

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。

2.10.1.2 征收范围

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，就不征收印花税。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。

2.10.1.3 税率

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。

2.10.2 应纳税额

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。印花税额上限为 60 万日元。

2.10.3 申报制度

应根据内阁令的规定提交申报表，如果存在应税文书，则必须在应税项目规定的日期所属的月份的次月的最后一天之前提交给批准该应税文件的税务局局长。

2.11 关税（Customs Duty）

2.11.1 概述

2.11.1.1 纳税义务人

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。

2.11.1.2 征收范围

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。

2.11.1.3 税率

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，由《关税定率法》和《关税暂定措施法》两部法律制定。关税定率法附表规定了基本税率，关税暂定措施法附表规定了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。根据 2022 年税改规定，2021 年到期的暂定税率（412 个种类）延长实施一年，以强打击进口假冒伪劣产品。

日本关税税率涉及 7,000 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。

2.11.2 应纳税额

日本关税主要分为从价税、从量税和混合税。

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。

从量税，以进口货物的数量，容积，重量为基准征税，进口货物价格的高低不影响关税税额。

混合税，分为选择税和复合税两种。选择税，指同一货物符合从价和从量两种计征方法，取两者较高的征税（部分货物取税额较低的）。主要适用于毛织物，蛋黄，鱼油，铅合金块等货物。复合税，指同一货物需同时缴纳从价税和从量税。主要适用于部分奶制品和部分棉织物。

此外还有三种特殊形态的关税，即差额关税、滑动关税和季节关税。

差额关税，在进口货物价格较低时为保证一定的价格水准而将差额作为关税征收，进口货物价格较高时，适用无关税或低税率。

滑动关税，对于洋葱、铜块、铅块等国际市场价格变动较大的货物，在进口货物价格较低时征收适当的关税，在进口货物价格较高时适用无关税或低税率。

季节关税，根据进口的时期适用不同的关税税率，意在保护国内产业。目前主要有香蕉，桔子等适用此类关税。

2.11.3 关税减免退还制度

进口货物，除免税品外，原则上适用有效税率征收关税。进口货物在满足一定条件的情况下，可适用关税免税或减税制度。对于已缴纳关税的货物，在满足一定条件的情况下，可适用退还部分或全部已缴纳的关税。

生活关联物品减免税：当作为主食的大米，小麦等的进口价格高于国内价格，以及价格波动较大的猪肉的国内价格和进口价格均较高时，会暂时性适用关税减税或免税政策。此外，对于与人们的日常生活密切相关的诸如食品和服装等其他物品，当进口价格大幅上涨时，出于稳定国民生活的考虑且确保不会损害国内产业时，也会暂时性适用关税减税或免税政策。

制造用原材料减免税：对于特定制品（饲料等）必须的原材料（玉米等）可适用关税减免税制度。

无条件免税：外国游客的携带品（3 瓶酒类等）、残疾人用物品、1 万日元以下的小额物品等适用关税免税制度。

特定用途免税：为学术研究、社会福利等捐赠的物品，适用关税免税制度。

外交官适用物品免税：大使馆的公共用品等可适用关税免税制度。

与进口时同一状态下再出口的关税返还：根据委托销售合同或预期进口而进口并缴纳关税的货物，由于某种原因（例如未售出等）且未在国内使用的，在进口许可之日起一年内转出口的，已退还已缴纳的关税。

飞机零件等免税：对于飞机零件中国内制造有困难的，可使用关税免税制度。

加工品再进口的减税制度：为扩大与周边发展中国家的贸易，对于使用从日本出口的原料并进行加工后在 1 年内再进口的纺织类衣物等，实行关税减税制度。

2.12 汽油税和地方汽油税

2.12.1 纳税义务人

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。

2.12.2 征收范围

汽油税和地方汽油税的征税对象为汽油。具体指温度 15℃时比重不超过 0.8017 的碳氢油。

2.12.3 税率

汽油税和地方汽油税为从量税，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 48,600 日元，地方汽油税为每千升 5,200 日元，合计 53,800 日元。根据 2019 年税制改革，预计在 2034 年汽油税改为每千升 48,300 日元，地方汽油税改为每千升 5,500 日元。

2.13 液化石油气税

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

2.13.1 纳税义务人

纳税人为国内生产的液化石油气供汽者，当液化石油气从其贮汽场所运出时发生纳税义务；进口液化石油气则为进口商从保税区取得液化石油气时发生纳税义务。

2.13.2 征收范围

液化石油气税的征税对象为汽车用液化石油气容器中注入的液化石油气。这里的汽车用液化石油气容器指给汽车加气的加气站的容器。

2.13.3 税率

液化石油气税为从量税，计税依据为液化石油气的重量，计量单位为公斤。税率为每公斤 17.5 日元。

2.14 汽车重量税

2022 年税制改革减少了汽车重量税的现金缴税要求，可以通过信用卡等方式缴税。

2.14.1 纳税义务人

纳税人为汽车和轻型汽车的使用者，在新车上牌和后续车检时缴纳。

2.14.2 征收范围

汽车重量税征税对象为汽车和轻型汽车。

2.14.3 税率

汽车重量税也为从量税，计税依据是：乘用车以重量为单位计税；轻型汽车及摩托车以辆为单位计税。税率根据汽车的重量、车检有效期间以及用途不同来确定。同时，对于环保型车辆汽车重量税有相应的减免措施。

2.15 汽车税和轻型汽车税

汽车税是都道府县税，轻型汽车税是市町村税。

2.15.1 纳税义务人

纳税人为汽车所有者及购入者。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。

2.15.2 征收范围

汽车税的征税对象是汽车，具体包括小轿车、卡车、客车、三轮小汽车等。轻型汽车税的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。

2.15.3 税率

对汽车的购入者，以购入价格为计税依据计征汽车税和轻型汽车税。赠予等无取得价格的情况下，按照总务省令规定的公允价格计算。电动汽车等环保型车辆免征汽车税，其他车辆按照所用燃料基准划分适用 1%-3%税率。此外，对于购置价不足 50 万日元的汽车实行免税。对于先进安全车（ASV）和无障碍车辆等在计税基础的取得价格上可进行扣除。对于 2019 年 10 月 1 日至 2021 年 3 月 31 日期间取得的家用汽车（包括登记车和轻型汽车），汽车税税率适用减税 1%的优惠政策。

对汽车的保有者，汽车税和轻型汽车税为从量税，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。2019 年 10 月 1 日后新登记车辆的汽车税有所降低，例如，排气量 1500 毫升以上 2,000 毫升以下的自家用小轿车，每年的标准税额由 39500 日元降低至 36,000 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。

2.16 汽油交易税

汽油交易税为都道府县税，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。

2.16.1 纳税义务人

纳税人为从汽油生产经营者或批发经营者处购进汽油的经营者。

2.16.2 税率

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 32,100 日元。

2.17 不动产购置税

不动产购置税为都道府县税。

2.17.1 概述

2.17.1.1 纳税义务人

纳税人为取得不动产的个人和法人，但中央和地方政府不属于纳税人。包括买卖、赠与等取得方式，也包括新建、改扩建等。

2.17.1.2 税率

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%。

不动产购置税的计税基础与固定资产税的计税基础一致，为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，按一定程序评估的评估价格。

2.17.2 税收优惠

主要包括新建住宅及其住宅用地的税收优惠和二手住宅及其住宅用地的税收优惠。

2.18 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征收的税收。2022 年税制改革减少了注册许可税的现金纳税要求，设立可通过信用卡缴税的制度。

2.18.1 概述

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。

2.18.2 应纳税额

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，常见的情况包括：（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，根据取得方式不同适用税率为千分之四或千分之二十；（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，税率为千分之四，个人用于取得或改建住房相关的抵押可适用轻减税率千分之一；（3）公司的设立与增资注册，以资本金金额为计税依据，公司设立适用税率为千分之七，未满 15 万日元的为 15 万日元，公司增资适用税率为千分之七，未满 3 万日元的为 3 万日元；（4）无形财产权（著作权等），以财产权的件数为计税依据，根据用途不同每件 1 千日元到 3 万日元不等；（5）资格的注册、许可等，以注册或许可的件数为计税依据，根据用途不同每件 6 千日元到 6 万日元不等。

2.19 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征收的目的税。

2.19.1 概述

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。

2.19.2 应纳税额

同 2.9.1。

2.19.3 其他

城市规划税通常与固定资产税一并征收，但存在以下几点与固

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价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。

2.20 酒税

2.20.1 纳税义务人

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。

2.20.2 征收范围

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，将酒类分为发泡性酒类、酿造酒类、蒸馏酒类、配制酒类 4 大类，分别征税。

2.20.3 税率

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。

2.21 其他税（费）

2.21.1 石油税

石油税的征税对象为原油，进口的石油制品与烃类。纳税人是，

国内采掘时为开采者，当原油或烃类运出采掘场时承担纳税义务；进口石油制品或烃类则为进口商，从保税区领取进口石油制品或烃类时承担纳税义务。

石油税为从量税。计税依据是，石油、进口石油制品为其容量，进口烃类为其重量。税率是，国产原油和进口石油制品为每千升 2,800 日元，国产天然气为每吨 1,860 日元，进口烃类为每吨 1,370 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。

2.21.2 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，计税依据为高尔夫球场的球洞数及收费标准，标准税率为每人每天 400 日元，限制税率为标准税率的 3 倍，即最高每人每天 1,200 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，都道府县政府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。

2.21.3 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矿区面积。税率为：一般矿区每公顷每年 20,000——40,000 日元，砂矿区每公顷 20,000 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。

2.21.4 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。

2.21.5 矿泉浴税

矿泉浴税是市町村税，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，沐浴者不住宿、连续住宿超过三天、或修学旅行等情况的费用依各市规定各不相同。

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。

2.21.6 经营场所税

经营场所税的纳税人原则上为设经营场所并从事营业活动的个人和法人。新建（或在建）的经营场所，纳税人为建筑业主。这里的经营场所，包括工厂、商店和相关经营场所等，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、医院等不属于经营场所税的纳税人。

经营场所税的起征点：已营业的经营场所为房屋建筑面积 1,000 平方米或从业人员 100 人。

经营场所税的税率，既有事业所房屋建筑面积每平方米 600 日元，以及从业人员工资总额的 0.25%。

经营场所税实行申报纳税。法人纳税人在其经营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，新设经营场所在其新建或新设之日起的两个月内申报纳税。

2.21.7 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，还包括实质上纳税人所获得的与继承获得财产同样的经济价值的收入（称为视同继承遗产）。

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种，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。

税额抵扣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抵扣的制度。如赠与税基础税额抵扣、配偶抵扣、未成年人抵扣和残疾人抵扣等。具体抵扣金额如下：

（1）基础抵扣金额=3,000 万日元+600 万日元×法定继承人数；

（2）配偶抵扣金额=配偶法定继承部分金额与 1 亿 6,000 万

日元中数额较大者；

（3）未成年人抵扣金额=未成年人距离满 20 岁的剩余年数×10 万日元[12]；

（4）残疾人抵扣金额=残疾人距离 85 岁的剩余年数×10 万日元（特别残疾人：20 万日元）。

继承税的申报期限，为知道被继承者死亡之日的次日开始 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。

2.21.8 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，是因赠与取得财产的个人。法人因赠与取得财产的，征收法人税。

[12]自 2022 年 4 月 1 日起，计算方式改为：未成年人扣除金额=未成年人距离满 18 岁的剩余年数×10 万日元。

赠与税的征税对象，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的利益；（4）因信托收益。

赠与税的征税标准，是纳税义务人在一个年度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。

赠与税的课税方法有两种，即“历年课税”和“继承时精算课税”（继承税・赠与税一体化措施），需要注意的是，只有赠与者年龄达到 60 岁或受赠者为 20 岁以上[13]且为赠与者的直系亲属推定继承人或孙子的情况下，可以选择继承时精算课税方法。

历年课税方式下，赠与税的基础扣除额每年为 110 万日元。此外，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[14]。赠与税的历年课税制度税率适用 10%-55%的超额累进税率。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。继承时精算课税方式下，可进行特别扣除，其限额为 2,500 万日元，适用税率统

[13]自 2022 年 4 月 1 日起改为“18 岁以上”。

[14]如从婚姻期间持续 20 年以上的配偶处接受居住用房产时扣除限额为 2,000 万日元等。

一为 20%，这种方式下需要在接受赠与时与继承财产合并计算[15]。

赠与税的申报期限为接受赠与次年的 2 月 1 日-3 月 15 日。

近两年税制改革中，创设了事业继承税制。法人版事业继承税制中，后任经营者通过赠与或继承取得上任经营者的非上市公司股票时，满足一定条件下可延缓纳税，后任经营者死亡时延缓缴纳的赠与税和继承税可免除缴纳。个人版事业继承税制中，后任经营者通过赠与或继承取得上任经营者的住宅用地，建筑物，折旧资产等，满足一定条件下可延缓纳税，后任经营者死亡时延缓缴纳的赠与税和继承税可免除缴纳。

2.21.9 国际观光旅客税

为完善舒适的旅游环境，加强有关日本魅力的信息传播，提升利用地区固有文化和自然的体验型观光的满意度，2019 年 1 月 7 日起，日本政府新设“国际观光旅客税”，访日外国人和日本本国人在离开日本时需缴纳国际观光旅客税 1,000 日元。

2.21.10 临时卖场制度

经营出口商品卖场（一般指免税店）的业者，事先以临时卖场设立人的身份在纳税地点所属税务署署长处获得认可，并在临时卖场设立日前一天为止向纳税地点所属税务署署长提交“设立临时卖场申请书”的情况下，可在该临时卖场进行免税销售。该项申请需在 2019 年 5 月 1 日之前进行，在 2019 年 7 月 1 日之后可适用该政策。

2.22 其他税收优惠政策

2.22.1 延期纳税制度特殊政策

延期纳税制度是指因履行纳税义务（无法按期纳税而抵押/没收

[15]超过继承税额部分可以退还赠与税。

财产）而导致经营难以为继或生活出现困难，或因灾害导致财产损失等特定情况下，可向税务局申请最长延期一年纳税的制度。现行法规中，纳税延期制度主要包括：

（1）换价延期，即抵押财产的延期（《国税征收法基本通知》第 151 条）；

（2）纳税延期（《国税通则法基本通知》第 46 条）。

2.22.2 补助金免税特殊政策

现行《所得税法》第 34 条，偶然所得指除利息收入、分红收入、不动产收入、业务收入、工资收入、退休收入、山林收入及转让收入以外的收入中，具有持续性营利目的，且不具有劳务或资产转让对价的性质所产生的偶然所得。

偶然所得一般包括奖品所得，赠与所得，保险满期返还金等，偶然所得免税金额为 50 万日元，需与其他所得合并综合计算税金。计算公式为，偶然所得=（收入金额-为取得收入所支付的支出金额-50 万日元）/2。

2.22.3 文化艺术及体育活动视同捐赠特殊政策

现行法规中，纳税人向国家，地方公共团体，特定公益促进法人进行“特定捐赠”的情况下，可适用所得扣除。部分向政治活动、非营利组织（NPO）法人以及公益社团法人的捐赠，除可适用所得扣除外还可选择税额抵扣。捐赠扣除计算如下：

（1）适用所得扣除：本年中捐赠合计额-2,000 日元=捐赠扣除额（捐赠合计额以所得额的 40%为限）

（2）适用税额抵扣：[16]

①对政党等捐赠：（本年中对政党捐赠的合计-2,000 日元）×30%=对政党捐赠等特别抵扣额；

[16]①-③类的捐赠额合计原则上以所得额的 40%为限；①的特别扣除额以该年度所得税额的 25%为限；②和③的特别扣除额合计以该年度所得税额的 25%为限。

②对认定 NPO 法人等捐赠：（本年中对认定 NPO 法人等捐赠-2,000 日元）×40%=对认定 NPO 法人等捐赠特别抵扣额；

③对公益社团法人捐赠：（本年中对公益社团法人捐赠-2,000 元）×40%=对公益社团法人捐赠特别抵扣额。

2.22.4 住房贷款所得税特别扣除特殊政策

现行税法中，个人利用贷款购买、新建或扩建住房，用于自己居住并满足一定条件的情况下，该住房贷款年末余额的 1%部分，可在居住年度以后的各年度所得税税额中扣除，期限为 10 年。

个人取得新房或二手房享受住房贷款所得税扣除需满足如下条件：

（1）房屋取得日开始 6 个月之内入住，并持续居住至适用年度的 12 月 31 日；

借款人合计所得小于 3,000 万日元（所得=收入-必要支出）

（2）房屋面积 50 平米以上，1/2 以上的面积专门用于自己居住；

（3）住房贷款期限 10 年以上；

（4）入住年度和入住年度前后两年（共 5 年）中，未适用居住用财产转让中的长期转让所得征税特例；

（5）对于二手房，公寓等防火建筑物，房屋建成日至取得房屋时间在 25 年以内；防火建筑物之外的房屋，房屋建成日至取得房屋时间在 20 年以内；

（6）对于二手房，从同一生活的亲属处购入的房屋不可适用该税收优惠；

（7）对于二手房，不可为受赠所得。

上述优惠政策在 2022 年税改有进一步更新，具体参见 2.1.3。

2.22.5 消费税的纳税选择变更特殊政策

消费税免税情况下，考虑到无法扣除进项消费税额和无法获得

出口退税，企业也可以选择成为消费税纳税人。此时需向纳税地区的税务署长提交《选择适用消费税纳税人申请书》，原则上，应在拟适用消费税征税的应税期间开始之日之前提交。前述应税期间，个人为 1 月 1 日至 12 月 31 日的 1 年间；法人为每个经营年度。提出此申请书的法人或个人，除企业注销情况外，原则上通过选择消费税征税而成为消费税纳税人的情况下，包括成为消费税纳税人最初的应税期间的 2 年内不可变更为消费税免税。

重新变更为消费税免税时，需在事前（指上一个应税期间）提出《选择不适用消费税纳税人申请书》。

但是，提出《选择适用消费税纳税人申请书》之日所属的应税期间的下个应税期间的首日起 2 年内的各个应税期间中（除适用简易征收期间），征税购入调整对象固定资产或从保税区购买的应税调整对象固定资产（以下简称“征税购入调整对象固定资产”，征税购入一般指可以抵扣消费税进项税的购入），征税购入调整对象固定资产的日期所属的应税期间的首日开始 3 年后的日期所属的应税期间之后才能提出《选择不适用消费税纳税人申请书》或选择简易征收。调整对象固定资产，一般指除存货以外的建筑物、机器设备、车辆、矿业权等不含税单价在 100 万日元以上的资产。

需注意的是，法人或个人在不适用免税制度或简易征收的应税期间购入或自建高价值特定资产情况下，该高价值特定资产购入或自建日所属征税期间的下个征税期间开始，到该高价值特定资产购入或自建日所属征税期间的首日的 3 年后的所属征税期间为止的各个征税期间中，该法人或个人不可选择适用消费税免税政策或简易征收政策。高价值特定资产，指不含税单价 1,000 万日元以上的存货或调整对象固定资产。

2.22.6 消费借款合同印花税不征税特殊政策

现行法规中，消费借款指从对方处借入金钱或物品，之后向其

归还相同金额的金钱或相同金额质量的物品。其中涉及金钱的为“金钱消费借款”。消费借款印花税额如下表。

表 25　消费借款印花税额

合同金额	税额
1 万日元以下	不征税
1 万日元-10 万日元	200 日元
10 万日元-50 万日元	400 日元
50 万日元-100 万日元	1 千日元
100 万日元-500 万日元	2 千日元
500 万日元-1 千万日元	1 万日元
1 千万日元-5 千万日元	2 万日元
5 千万日元-1 亿日元	6 万日元
1 亿日元-5 亿日元	10 万日元
5 亿日元-10 亿日元	20 万日元
10 亿日元-50 亿日元	40 万日元
50 亿日元以上	60 万日元
合同中未记载金额	200 日元

2.22.7 远程办公相关设备特殊政策

远程办公相关设备可按照中小企业经营强化税制执行，对使用蓝色申报书的中小企业，在指定期间内，在经营产业省大臣认定的提振经营计划的基础上取得一定规模的设备，并应用于指定事业的情况下，可享受一次性折旧政策或享受设备投资额 7%（资本金在 3,000 万日元以下的法人为 10%）的税额抵扣政策。

第三章 税收征收和管理制度

3.1 税收管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

日本的税收立法权集中在中央。中央政府不仅负责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，由财务省税收政策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管理部门负责征收。

3.1.2 税务管理机构职责

3.1.2.1 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）主税局和关税局

主税局负责国内国家税收的规划、调查及法律、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。

（2）国税厅

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 个税务署。国税厅，作为税务管理的决策机构，监督和审查地区国税局、税务署的管理工作。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国税不服审判所，前者负责培训税务干部，后者负责审查纳税人的行政复议。

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理士业务的有效管理。

国税厅本厅内设长官官房、课税部、征收部和调查检查部。

（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。

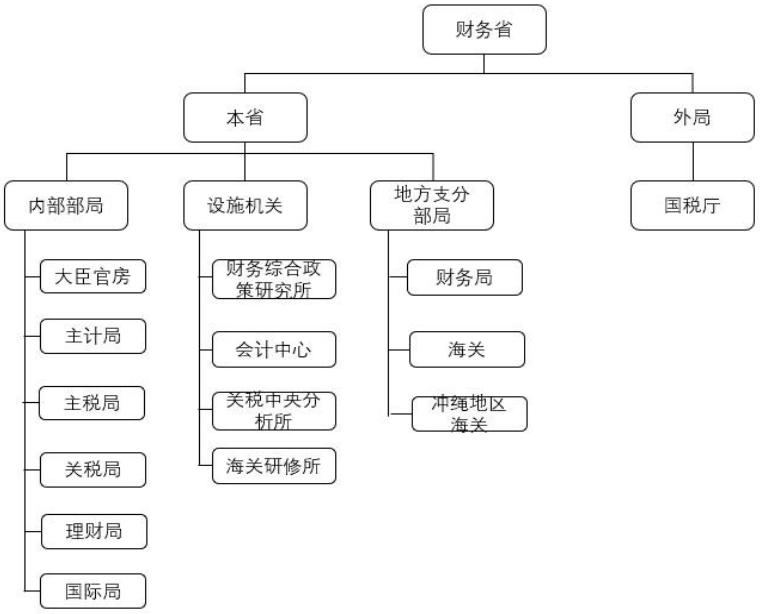

图 2　财务省下设机关架构图

3.1.2.2 国税厅组织架构及其职能

国税厅组织架构如下图所示：

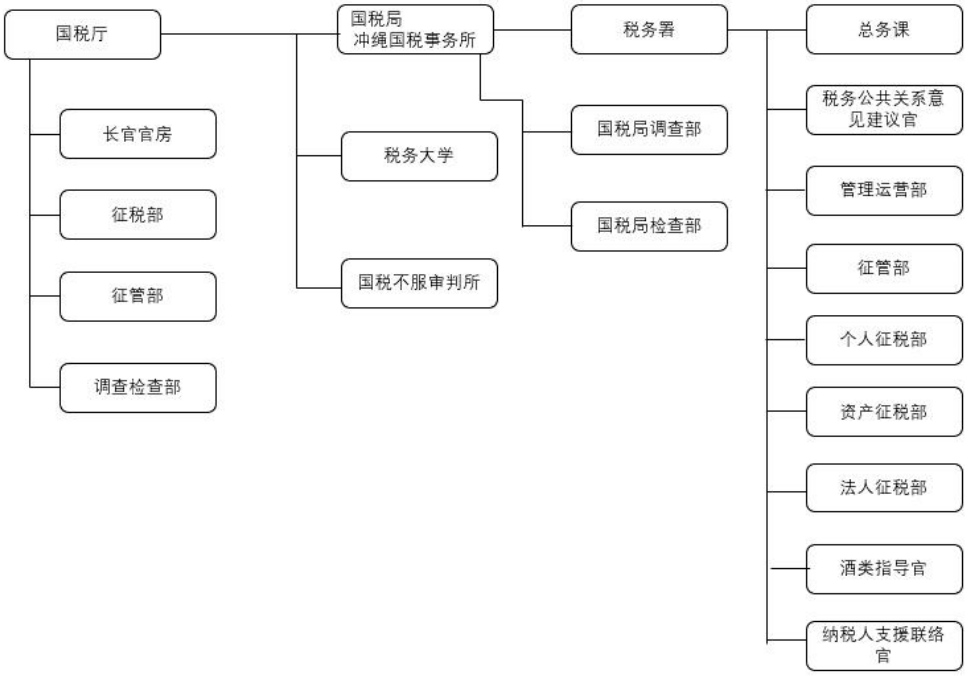

图 3　国税厅组织架构图

长官官房，负责整个组织（如人力资源、会计和福利）相关的行政事务，并管理规划各种税务管理的全面运营政策。

征税部，负责规划和制定与国内税收有关的事务，指导和监督国税局及税务署，解读法规条文等。

征管部，负责管理国税债权债务、国税滞纳税款的征收。

调查检查部，负责大企业纳税调查，逃税者调查，向检查机关检举告发等。

国税局・冲绳国税事务所，全国共设有 11 所国税局及 1 所冲绳国税事务所。主要负责接收国税厅指示；监督指导税务署征管工作；自行对大企业进行税务调查；对税收违法事项进行调查；对大额滞纳税款进行整理。

税务大学，除税务大学本部之外全国另设有 12 处地方研修所。税务大学的主要职能包括，税务官员教育研修的执行；税务相关学术研究；税务相关资料情报的收集、整理、提供；税务相关国际交流协作等。

国税不服审判所，除国税不服审判所本部之外全国另设有 12 处支部。是对税收征管处罚相关申诉进行裁决的机关。

税务署，全国设有 524 处，接受国税厅和国税局的监督指导，处于税务征管最前线，与纳税人的关系最为紧密。

3.1.2.3 地方税征管机构

地方税的税政与税收征收管理工作由总务省以及地方政府负责。

（1）总务省税务局

总务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。

（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。

（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。

3.2 居民纳税人税收征收和管理

3.2.1 税务登记

3.2.1.1 单位纳税人登记

（1）税务登记的要求

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。

（2）税务登记的程序

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。

3.2.1.2 个体纳税人登记

个体纳税人无需进行商业注册登记。

3.2.2 账簿凭证管理制度

3.2.2.1 账簿设置要求

纳税人应当按规定设置总账、明细账、日记账以及其他辅助性账簿[17]记录相关交易内容。纳税人应当按照要求保存账簿及与交易相关凭证。其中，蓝色申报纳税人原则上一般应采用复式簿记法记账，但也可以采用符合要求的简易簿记法。标准的简易账簿包括以下种

[17]账簿包括：总账、明细账、日记账，现金日记账、应收账款、固定资产分类账、销售收入明细账、采购明细账等。“凭证”包括库存商品明细表、资产负债表、损益表、订单、合同、收据等。

类：现金日记账、应收账款明细账、经费支出明细账、固定资产台账。

对于纳税人以电子方式进行的交易，符合规定[18]的可以不打印纸质账簿而以电子数据形式保存。对于已将电子数据打印进行纸质记录的，纳税人可以不保存其电子数据。

除决算相关文件之外的国税相关文件（从交易对方领取的付款申请书、发票等），在税务署署长的认可下，满足一定条件时，可以电子版扫描件代替纸质版进行保存。

3.2.2.2 会计制度简介

日本企业编制财务报表原则上是依据日本会计准则委员会发布的日本一般公认会计准则。对于编制上市公司的合并财务报表，也允许使用国际财务报告准则（IFRS 准则）、日本修改的国际准则（JMIS）和美国国际会计准则（US GAAP）。JIMS 准则是日本会计准则委员会（ASBJ）于 2015 年发布的新一套会计准则，并且在支持原会计准则和支持国际会计理事会发布的准则解读的基础上发展起来。在 JIMS 准则下，日本的上市公司可能使用到 4 种会计制度，但是自愿使用国际财务报告准则（IFRS 准则）的上市公司在持续增加。

3.2.2.3 账簿凭证的保存要求

（1）保存方法

①一般保存方法

原则上，应以书面形式保存账簿凭证。因此，对于电子计算机辅助生成的账簿凭证也应下载后以纸质形式保存。

②缩微胶卷保存方式

[18]纳税人使用电磁记录保存账簿的，应当在使用前向主管税务局局长提出申请，获得授权。申请书需要在既定使用设备前三个月提交。使用经公益社团法人认定的软件时，电子账簿申请书的手续将会简化。

原则上，应以书面形式保存账簿凭证，但对于保存期满 6 年后的账簿凭证，纳税人可以选择满足条件的缩微胶卷方式保存。

③电子记录保存方式

对于纳税人从初始记录开始一贯使用电子计算机生成的账簿凭证，满足条件的可以在服务器、DVD、CD 等上保存电子数据。纳税人使用电子记录保存账簿凭证的，应在使用前向主管税务机关提出申请并获得批准。申请书应提前三个月提交。

④凭证扫描件的电子记录保存法

对于除库存商品明细表、资产负债表、损益表及与计算、整理或者结算相关的凭证以外的需保存的凭证，可以以电子扫描方式保存。纳税人使用电子扫描方式保存账簿凭证的，应向主管税务机关提出申请并获得批准。申请书应提前三个月提交。

⑤以电子计算机输出 COM 方式保存

对于纳税人从初始记录开始一贯使用电子计算机生成的账簿凭证，满足条件的，可以 COM 方式保存记录。纳税人使用 COM 方式保存账簿凭证的，应向主管税务机关提出申请并获得批准。申请书应提前三个月提交。

（2）保存期间

①蓝色申报情况下的保存期间

对于蓝色申报纳税人，应遵照下表在规定期间内保存账簿及相关书面凭证。

表 26　蓝色申报纳税人账簿凭证保存期限说明

需要保存的资料			**保存期限**
账簿	日记账、总账、现金日记账、应收账款、经费支出明细账、应付账款		7 年
凭证	结算相关凭证	损益表、资产负债表、库存商品明细表	7 年
	现金/存款交易相关凭证	发票、支票、存折、借用证书	7 年

		等	
	其他凭证	与交易相关而出具及领受的上述以外的其他凭证（账单、报价书、合同、订单等）	5 年

②白色申报情况下的保存期间

白色申报纳税人，即蓝色申报纳税人以外的纳税人应按照下表规定期间保存账簿凭证。

表 27 白色申报税人账簿凭证保存期间说明

需要保存的资料		保存期间
账簿	记载收入金额及必要经费的账簿（法定账簿）	7 年
	与业务相关的上述账簿以外的其他账簿（自主账簿）	5 年
凭证	结算相关书面凭证	5 年
	与业务相关而出具及领受的账单、订单、发货单、发票等凭证	

3.2.2.4 发票等合法票据管理

发票是日本用来证明收款人收到款项而向付款人出具的证明票据。在日本通常将手写的此类票据称为“发票”，将收银机等打印出来的票据称作“收据”。收据也属于发票的一种，日常生活中存在将收银机打印出来的收据作为发票使用的情况。但是，此类收据也会出现不被会计核算认可的情况，究其原因是因为此类收据不满足作为发票使用的基本开具要求。发票中至少应列示以下事项：金额、日期、开具方或领受方的签字（盖章）。

在日本的会计处理中，除特殊规定[19]外，法人不对必要经费负有形式证明的义务。在税务处理上，税务机关不能够以无法证明经费发生而认定会计经费核算虚构，税务机关自身负有证明经费虚构与

[19]为进行消费税进项税抵扣，纳税人应当保存与课税采购相关的账簿及账单等。对于保存的第六年及第七年，纳税人可以选择保存账簿或者是账单等。----消费税 No.6625

否的义务。此外，税法上对于超过五万日元的发票，开具方有义务在发票上贴花。如出现不贴花或者贴花不足，纳税人要缴纳相当于不足部分三倍的罚金，但是，对于没有贴花的发票，其作为发票的有效性依然不变。

3.2.3 纳税申报

3.2.3.1 法人税

（1）申报要求

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表，并缴纳法人税。这个申报表称为确定申报书。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：上年度法人税额×6/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，以此申报并缴纳法人税额。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。

（2）税款缴纳

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。

（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薄、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明了地记录全部交易，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。

3.2.3.2 法人居民税

（1）申报要求

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了后的两个月内，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（即年度终了后的一个月内）缴纳税款。

（2）税款缴纳

在两个以上的都道府县，或两个以上市町村有事务所、营业场所的法人，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，则按会计年度终了日各事务所、营业场所的从业人数比例，分别向有关的都道府县或市町村缴纳。

3.2.3.3 法人事业税

（1）申报要求

法人事业税实行申报纳税制。纳税人必须在会计年度终了后的两个月内向事务所或营业场所所在地的都道府县征税部门申报并缴纳税款。

（2）税款缴纳

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抵扣。

3.2.3.4 个人所得税

（1）申报要求

个人所得税按年度纳税，所得税申报表由个人提交，纳税人必须在次年 2 月 16 日至 3 月 15 日之间提交纳税申报表。特别重建税的申报应随最终个税申报表一并提交。

如果合计收入总额不超过各项扣除总额者，或只从一处获得工资（年终调整）且该年度的工资收入为 2,000 万日元以下，又其他所得为 20 万日元以下者，原则上无需申报。

非居民个人的申报缴纳原则上须根据居民个人的规定办理。

（2）税款缴纳

税款必须在申报截止日期前（即次年 3 月 15 日）向相关税务机关缴纳。如果纳税人申请自动银行转账，实际资金转账将在 4 月中旬左右进行。如果上一年纳税申报表中申报的一般收入所得税减去预扣税后为 15 万日元或以上，则纳税人需要在本纳税年度分别不迟于 7 月 31 日和 11 月 30 日分两期预付该金额的三分之二。计算年度应纳税额时，预缴金额可以全额抵扣。

（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（租金所得和经营所得）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。

3.2.3.5 个人居民税

申报要求及税款缴纳：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。

市町村财税部门以当年 1 月 1 日属于本行政区域内纳税人的个人为对象，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。这种征收方式称为普通征收，工资薪金所得个人以外的纳税人一般按这一方式纳税。

对于工资薪金所得个人，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，由工作单位分 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。对利息所得征收的个人居民税，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；对退职所得征收的个人居民税，由支付退职金的单位代扣，然后交到市町村的纳税窗口。

3.2.3.6 个人事业税

个人事业税必须在 3 月 15 日之前申报，并根据都道府县发出的纳税通知书在 8 月和 11 月缴纳税款但是，对于个人事业税税额较小的纳税人，可选择 8 月或 11 月一次性缴纳。

3.2.3.7 消费税

（1）申报要求及税款缴纳

消费税实行申报纳税制度。法人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。

（2）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。

（3）个体经营者的申报纳税

按规定，个体经营者应在每年的 3 月 31 日前完成对上年度消费税的申报和纳税。

（4）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。中期申报纳税的起止日期为征税期间过 6 个月后的 2 个月内，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。

（5）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缴纳税额的情况，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。

（6）简易征税制度

上年度的应征税销售额在 5,000 万日元以下的经营者可以适用以应征税销售额为基础计算消费税的简易征税制度。

3.2.3.8 固定资产税

申报要求及税款缴纳：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，根据地区和年份不同缴纳时间也会有所不同）纳税。

3.2.3.9 印花税

（1）申报要求

申报时需提供缴税书。

（2）税款缴纳

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。

3.2.3.10 关税

（1）申报要求

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申报书确定，但该申报书须经海关审定。

（2）税款缴纳

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。

3.2.3.11 汽油税和地方道路税

申报要求及税款缴纳：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一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。

3.2.3.12 液化石油气税

申报要求及税款缴纳：国内生产液化石油气实行申报纳税，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，液化石油气进口商则必须在每次进口时纳税。

3.2.3.13 汽车重量税

申报要求及税款缴纳：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。

3.2.3.14 汽车税

申报要求及税款缴纳：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。

3.2.3.15 汽车购置税

申报要求及税款缴纳：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。

3.2.3.16 汽油交易税

申报要求及税款缴纳：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。

3.2.3.17 轻型汽车税

申报要求及税款缴纳：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。

3.2.3.18 不动产购置税

申报要求及税款缴纳：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。

3.2.3.19 注册许可税

申报要求及税款缴纳：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。

3.2.3.20 酒税

申报要求及税款缴纳：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。

3.2.4 税务检查

3.2.4.1 纳税评估

在日本的税务管理中，纳税评估居重要地位，是税务部门进一步采取税务约谈、税务调查、税务稽查的主要依据。日本的纳税评估环节和稽查环节界限清晰、职责分明，前者侧重税源管理，后者侧重执法打击。

日本国税局及税务署的主要征税部门设有专门的岗位并配备有专门人员对纳税人的纳税申报信息与税务机关掌握的信息的比对结果进行综合分析与评估。如果发现有疑点则交由其他专门人员进行

税务约谈和税务调查，对情节严重和案情重大的，则交由稽查部门进行处置。

与自行核算、自行申报、自行纳税的征管模式相对应，日本的纳税评估以案头审计为主，以对纳税人申报纳税的真实性为评估核心，以偷漏税行为频发行业及“不当申报”企业为重点评估对象。对于企业法人，主要选取申报亏损、无经营、消费税退税的企业，以及集团企业、关联企业和有海外交易的企业。特别是申报亏损或破产后有申报清算合并、存在巨额呆账或有房地产交易的企业更是纳税评估的重点。对于个人，选取对象侧重于个体经营者、有不动产转让所得或申报继承税的个人。

3.2.4.2 税务稽查

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。

3.2.4.3 税务审计

通常税务审计是指税务机关依法对纳税人、扣缴义务人履行纳税义务、扣缴义务情况所进行的税务稽查和处理工作的总称。因此，请参照以上税务稽查相关内容。

3.2.5 税务代理

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。

（1）税理士的业务范围

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）：

①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、诉求和行政复议；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。

②涉税材料的准备

是指准备向税务机关提交申报表、申请书、诉求书、行政复议书等。

③税务咨询

主要是指涉税材料填报和涉税事项办理的咨询。

④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。

⑤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）准入制度

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。

（3）税理士的权利和义务

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

在会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提交。

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提交。

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、税务咨询等的内容。

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。

（4）税理士的职责

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。

（5）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。

（6）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。

3.2.6 法律责任

3.2.6.1 违反基本规定的处罚

（1）滞纳税

滞纳税是指在纳税期限前没有全额缴纳应缴税款，所产生的处罚性质税费。在纳税期限之后对已申报的税种进行更正申报或重新申报，导致已缴税款少于应缴税款，也需缴纳此项税费。

（2）加算税

加算税是对未能在纳税期限前申报或缴纳税款的处罚性质税费。是一种具有惩罚性质的税费。有四种类型的加算税：少申报加算税、不申报加算税、不纳税加算税和从重加算税。

（3）从重加算税

从重加算税是在少申报加算税、不申报加算税和不纳税加算税三种加算税的征收前提下，有刻意伪装或隐瞒事实从而未报税或少报税的情节时，将代替以上三种加算税进行征收。

3.2.6.2 不履行纳税义务处罚

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征收的，是具有制裁性质的附带税。加算税有过少申报加算税、未申报加算税、未缴税加算税和从重加算税四种。

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。未申报加算税，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。未缴税加算税，它与滞纳税有同等性质，但是未缴税加算税是专门针对源泉征税中的特别纳税人的。从重加算税，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。

3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

3.3.1 非居民税收征管措施简介

3.3.1.1 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（简称机构场所）分为两大类，即有机构场所的非居民和无机构场所的非居民。

对于有机构场所的非居民需要在成为有机构场所的非居民之日起 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。

对于没有机构场所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，具体手续为填写无机构场所的非居民备案表提交税务主管部门。

3.3.1.2 分类管理

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）按其在日本国内有无分店、工厂及从事其他营业的一定场所（简称机构场所）分为两大类。对于在日本国内有机构场所的非居民，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机构场所的非居民，日本国内的经营所得不征税；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、股息、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。

3.3.2 非居民企业税收管理

3.3.2.1 所得税管理及源泉扣缴

对非居民征收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：

表 28　13 类非居民国内源泉所得的范围

序号	缴纳预提所得税的范围	预提所得税税率
1	通过常设机构取得的利润分配	20.42%
2	转让土地、转让土地使用权、建筑物及附属设备取得的收入	10.21%
3	在国内提供劳务的等价（行政法规规定的服务，如演员、律师提供的服务）	20.42%
4	不动产、飞机及轮船租赁取得的收入	20.42%
5	日本国债、地方债及日本法人发行的公司债及存款的利息收入	15.315%
6	来自日本法人的股息、利润分配等收入	20.42%
7	贷款给在日本从事业务的人而获得的利息	20.42%
8	用于在日本经营的工业所有权、著作权、机械设备等特许权使	20.42%

	用费的收入及转让收入	
9	取得的日本国内提供劳务的报酬收入	20.42%
10	取得的与在日本经营相关的广告宣传收入	20.42%
11	在日本取得的依据生命保险及伤害保险合同取得的年金	20.42%
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	15.315%
13	对日本有关合作组织出资的分红收入	20.42%

注：在 2013-2037 年日本征收另一项相当于普通预提税 2.1%的特别附加税

3.3.2.2 经营利润

在日本拥有机构场所的非居民公司的营业收入是根据日本国内税法确定的。日本适用可归属收入原则，即只有可归属于日本机构场所的收入才能作为营业收入缴纳公司税。根据日本国内税法，机构场所有权扣除分摊到其在日本经营活动的销售费用、一般和管理费用以及其他费用。分摊方式一般基于该机构场所相关收入或费用，或其他合理因素，包括该机构在日本持有的固定资产。

3.3.2.3 股息、利息及特许权使用费

通过机构场所取得的来源于日本的利息及特许权使用费一般情况下会与其他来源于日本的收入合并，按照一般法人税率计算缴纳法人说。若通过机构场所持有日本企业股权比例达到 25%及以上，自该日本企业取得的股息收入不计入应纳税所得。如果持股比例不足 25%，则 50%的股息收入计入应税收入。

日本居民非上市公司向非居民企业支付的股息需缴纳 20%的预提所得税，日本居民上市公司向非居民企业支付的股息则需缴纳 15%的日本预提所得税。对于没有机构场所的非居民企业，上述预提所得税为最终预提税。

支付给非居民公司的债券利息需缴纳 15%的日本预提所得税。满足特定条件的情形下，支付给非居民公司的日本政府债券、市政债券和企业债券可免于交纳预提所得税。支付给非居民公司的贷款

利息需缴纳 20%的日本预提税。对于没有机构场所的非居民企业，上述预提所得税为最终预提税。

支付给非居民公司的特许权使用费需缴纳 20%的日本预提所得税。对于没有机构场所的非居民企业，上述预提所得税为最终预提税。

3.3.2.4 资本利得及其他收入

通过机构场所获得的资本利得及其他来源于日本的收入（例如不动产和动产租金等）通常与其他来源与日本的收入相加，并按正常税率缴纳所得税。同时，支付给非居民企业的其他收入适用各自的预提所得税。

第四章 特别纳税调整政策

4.1 关联交易

4.1.1 关联关系判定标准

关联关系判定标准分为形式标准和实质标准两大类。

4.1.1.1 形式标准

一方拥有另一方的直接支配权、间接支配权、并列支配权 50%以上。

4.1.1.2 实质标准

（1）一方半数以上的法人董事或代表权的董事由另一方委派，或同时兼任另一方的法人董事或雇员。

（2）一方法人的经营活动的相当一部分依存于与另一方法人的交易关系。

（3）一方法人的经营活动所需的资金中相当一部分依存于与另一方的贷款关系（包含债务保证情况）。

（4）一方法人依存于另一方法人提供的经营活动基本的著作权、工业所有权、技术专利关系。

4.1.2 关联交易基本类型

主要包括法人与关联方之间进行的存货销售、资产购买、劳务提供等交易。

4.1.3 关联申报管理

在法人税申报过程中，需要一并将国外关联方明细等资料予以提交。法人税的申报及缴纳期限通常为经营年度终了次日起两个月内。国外关联方关联申报表具体样式如下：

国外关联企业明细表			营业年度或合并营业年度		法人姓名		
国外关联企业名称等	名称						
	总公司或主要事务所所在地						
	主要事业						
	职工人数						
	资本额或出资额						
	特殊关系区分						
	持股比例	持股	%		%		%
		被持股	%		%		%
		被同一控制下的国外关联企业持股	%		%		%
	最近一期营业年度的营业收益等	营业年度	年		年		年
		营业收入或销售额	（百万日元）		（百万日元）		（百万日元）
		营业费用 成本	（百万日元）		（百万日元）		（百万日元）
		营业费用 销售费用及管理费用	（百万日元）		（百万日元）		（百万日元）
		营业利润	（百万日元）		（百万日元）		（百万日元）
		利润总额	（百万日元）		（百万日元）		（百万日元）
		净利润	（百万日元）		（百万日元）		（百万日元）
与国外关联企业交易情况	存货买卖对价	收取	百万日元		百万日元		百万日元
		支付					
		计算方法					
	提供劳务对价	收取	百万日元		百万日元		百万日元
		支付					
		计算方法					
	有形固定资产使用费	收取	百万日元		百万日元		百万日元
		支付					
		计算方法					
	无形固定资产使用费	收取	百万日元		百万日元		百万日元
		支付					
		计算方法					
	贷款利息或借款费用	收取	百万日元		百万日元		百万日元
		支付					
		计算方法					
		收取	百万日元		百万日元		百万日元
		支付					
		计算方法					
		收取	百万日元		百万日元		百万日元
		支付					
		计算方法					
有无事前确认			有・无		有・无		有・无

图 4 国外关联方关联申报表

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

基于经济合作与发展组织（OECD）公布的 BEPS 第 13 项行动计划《关于转让定价文档及国别报告指南（最终报告书）的“三层转让定价报告”》，日本根据 2016 年度税制修正，引入了新的转让定价文档制度。

为了确保转让价格文档的透明性，有必要采用适用于各国的转让定价文档的应用方法，即需要提交国别报告、主体文档以及本地文档 3 个报告。2017 年 6 月，日本政府发布了新的《指南》以提高转让定价文档政策的实施效率、纳税人预测准确性、政策透明性以及纳税人在转让定价方面的税法遵从度。根据《指南》，2016 年 4 月-2017 年 3 月为主体文档和国别报告首个需申报年度，2017 年 4 月-2018 年 3 月为本地文档的首个需申报年度。

4.2.1.1 国别报告

国别报告主要记载不同国家合计的所得分配，纳税情况，经济活动，主要的经营内容等。

在日本，国别报告提交的适用对象为最终控股母公司会计年度的总收入金额在 1,000 亿日元以上的跨国企业集团，最终母公司的会计年度终了次日起 1 年内需向税务当局提交国别报告（通过 e-Tax 提交）。母公司在向本国的税务当局提交国别报告后，原则上，基于日本与跨国企业集团的外国子公司所在国的条约，自动实施国别报告的信息交换。

4.2.1.2 主体文档

主体文档主要是记载跨国企业的组织结构、经营概要及财务状况。

主体文档同国别报告的适用对象一致，最终控股母公司会计年度的总收入金额少于 1,000 亿日元的跨国企业集团可以免于提交。

4.2.1.3 本地文档

本地文档记载各关联方之间交易的详细信息及特定交易相关财务信息、可比分析、转让定价方法的选择及适用等相关信息。

本地文档在前一个会计年度（如果没有前一个会计年度则为该会计年度）与境外关联方之间的交易金额未满 50 亿日元且无形资产交易金额未满 3 亿日元的情况下，可以免于提交。

4.2.2 具体要求及内容

表 29　转让定价文书的要求及内容

文档类型	报送主体	适用开始时间	记载内容	处罚
国别报告	《条约方式》特定跨国集团的境内法人（限定于最终控股母公司等或者代理母公司等。） 《子公司方式》特定跨国集团的境内法人（限定于最终控股母公司等或者代理母公司等。）或是有常设机构的外国法人	2016 年 4 月 1 日	收入（关联方・非关联方） 税前盈亏 支付/发生法人税金 盈余公积 从业人员数 集团企业名称 集团企业经营活动等	在期限内没有正当理由且未向税务署长提供的情况，处以 30 万日元以下的罚款
主体文档	特定跨国集团的境内法人或是有常设机构的外国法人	2016 年 4 月 1 日	组织结构/资本关系 供应链信息 产生利益的经济活动等 劳务交易的转让定价政策 无形资产交易的转让定价政策 金融交易的转让定价政策 财务状况及纳税状况等	在期限内没有正当理由且未向税务署长提供的情况，处以 30 万日元以下的罚款
本地文档	进行境外关联交易的法人	2017 年 4 月 1 日	组织结构图 经营内容 关联交易的内容 功能风险分析 关于关联交易的转让定价计算方法 可比公司的选定 转让定价计算方法的适用结	若在一定期限内没有提交，进行核定征税及对从事同类经营的人员进行询问检查。

文档类型	报送主体	适用开始时间	记载内容	处罚
			果等	

4.2.3 其他要求

国别报告与主体文档，需在最终控股母公司的会计年度终了次日起的 1 年内通过 e-Tax 向所属税务署长提出。国别报告需要提交英文版本报告，主体文档需要提交英文或日文版本报告，本地文档则无语言限制要求。

本地文档则是在调查中从要求提交日起一定期间内提交，且原则上需要在确认申告书提交期限日的次日起 7 年内，由在进行境外关联交易的境内法人企业保存。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

根据税法规定，独立交易原则是指没有关联关系的交易各方，按照独立交易价格和营业常规，进行业务往来遵循的原则，即完全独立的非关联关系的企业或者个人，依据市场条件下所采用的计价标准或者价格来处理相互之间的收入和费用的分配原则。

4.3.2 转让定价主要方法

一般的转让定价方法总结如下表：

图 5　转让定价方法汇总

在确定独立交易价格时，具体介绍如下方面。

4.3.2.1 选择最恰当方法的探讨

值得注意的是，为了选定《特别租税措施法》第 66 条第 4 号第 2 项规定的最恰当方法（以下简称为“最恰当方法”），需要根据《特别租税措施法通知》第 66 条的 4（3）-3 中列示的诸要素，准确把握境外关联交易的内容，并且综合考虑《特别租税措施法通知》第 66 条的 4（2）-1 的（1）至（4）中列示的要点，讨论是否存在该境外关联交易相关的可比交易。

4.3.2.2 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，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）能以营业总利润相关的利润率（《特别租税措施法》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）直接算出独立交易价格，这两种方法的优点仅次于可比非受控价格法。

因此，在选择最恰当方法时，需要综合考虑《特别租税措施法》第 66 条 4（2）-1 的（1）至（4）各要点，若最恰当方法有多种选择，如果适用于可比非受控价格法的可比性充分（境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），那么可比非受控价格法是最适当的选择。此外，需留意若不能选择可比非受控价格法，如果能适用于再销售价格法和成本加成法，那么再销售价格法或者成本加成法是合适的。

4.3.2.3 差异的调整方法

在对境外关联交易与可比交易或《特别租税措施法》通知第 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规定的方法来处理。

另外，须注意，只有当差异会客观地、明确地影响可比非受控价格（《特别租税措施法》第 66 条第 4 号第 2 项第 1 款第 1 段规定的对价金额）或同款第 2、3 段规定的正常利润率的计算（即按照再销售价格法和成本加成法计算的正常利润率），或《特别租税措施法施行令》第 39 条第 12 号第 8 项第 2-5 号规定的比率（即营业利润率、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《特别租税措施法》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。

（2）关于作为结算条件的票据见票后在一定期间内支付，当境

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。

（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，使用将境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。

（4）当功能/风险存在差异，且税务机关认为境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，根据该费用占境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。

4.3.2.4 无形资产使用的境外关联交易的可比交易选择

适用《特别租税措施法》第 66 条的 4（3）-3 的规定（判断可比性的规定）时，在法人及其境外关联方存在无形资产的境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、范围及使用状况等方面的类似性。

4.3.2.5 存在多项可比交易时独立交易价格的确定

存在与多项境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（以下简称“可比交易利润率等”）（若境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。）形成了一定范围的相关价格或者利润率（等），原则上要用该可比对象利润率（等）的平均值来计算独立交易价格，但是须注意若可比对象利润率（等）的分布状况的合理性被认可，中位值（等）也可用来计算独立交易价格。

4.3.2.6 利润分割法下共同费用的处理

在使用利润分割法时，若法人及其境外关联方的销售成本、销售费用及管理费用和其他费用中，存在同时为境外关联交易及除此以外的交易所发生的费用（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，计算出境外关联交易的分割对象利润（指《特别租税措施法》通知第 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。

4.3.2.7 剩余利润分割法的运用

在适用剩余利润分割法时，《特别租税措施法施行令》[20]第 39 条 12 号 8 项第 1 号 2（1）中的金额（以下简称“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。

4.3.2.8 交易净利润法的运用中可比交易的选择

境外关联交易[21]与非关联交易的差异若对《特别租税措施法》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时，需要根据《特别租税措施法施行令》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。

4.3.2.9 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的“境外关联交易中为销售存货而发生的销售费用和管理费用”之中，除了直接与

[20]须注意，《特别租税措施法》第 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，上述比例是按照特别租税措施法施行令第 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。

[21]境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。

销售有关的费用外，还应该包括间接费用。在这种情况下，若存在同时为该境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。

4.3.3 转让定价调查

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，探讨相关境外关联交易。在这种情况下，不应只是形式上的探讨，而应针对每一项交易的具体实际情况进行深入研究。

（1）该法人境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）该法人境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）考虑到法人及其境外关联方在境外关联交易过程中各自承担的功能和风险等因素，该法人从该境外关联交易中获得的利润与其境外关联方从该境外关联交易中获得的利润相比是否过少。

4.3.3.1 调查时应注意的事项

对境外关联交易的分析，应以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，可采用下列方法，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）与该法人的境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，该法人境外关联交易的利润率是否在此区间内。

（2）由于同境外关联交易相关的存货等资产的价格，一般会随着市场及产品生命周期等的变化而产生一定程度的变动，因此，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，应以该纳税年度或合并纳税年度前后合理期间内的该境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）决定境外关联交易相关的对价时，在该境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[22]：

①为能够准确评价法人及其境外关联方的各自境外关联交易事业的业绩，根据独立交易原则来决定该境外关联交易的对价额；

②如果是法人或者境外关联方等多方共同出资设立的，该出资者等境外关联交易者以外的人也要作为该境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。

4.3.3.2 递交境外关联明细表

当从事境外关联交易的法人未递交法人税申报表之附表“境外关联明细表”（法人税申报表附表 13（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，并进一步掌握与该境外关联交易相关的内容。

4.3.3.3 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”）切实掌握境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）记载有该法人及其境外关联方资本关系以及业务内容的文件等。

①记载有该法人及其境外关联方间资本及交易关系的文件等；

[22]需留意，下列情形不能作为该境外关联交易与非境外关联交易以同样的条件执行的依据：境外关联交易相关的对价是经过严格的价格交涉决定的；境外关联交易当事人以外的人作为该境外关联交易相关的交易条件等交涉的当事人的；境外关联交易相关合同的当事人包含法人或境外关联方以外的人。

②记载有该法人及其境外关联方的沿革以及主要股东变化情况的文件等；

③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；境外关联方的与此相当的报告书等；

④记载有该法人及其境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；

⑤记载有该法人及其境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《特别租税措施法施行规则》第 22 条 10 的第 1 项第 1 号（记载有境外关联交易内容的资料）的资料。

（3）记载有《特别租税措施法施行规则》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。

①记载有该法人及其境外关联方的会计处理准则的详细手册等；

②记载有外国税务当局对该境外关联方实施转让定价调查或预约定价内容的文件等；

③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），该境外关联方按此规定准备的文件等；

④其他被认为必要的文件等。

4.3.3.4 适用核定利润及同业询问检查时须注意的事项

法人在计算和本地文档、转让定价文书相关的境外关联交易的独立交易价格时（包括根据《特别租税措施法》第 66 条第 4 号第 8 项规定的视同独立交易价格的金额）需使用的相关重要文件（包括电子文件）及副本或计算该条第 14 项规定的免除转让定价文书相关的境外关联交易的独立交易价格时（包括该条第 8 项规定的视同独立交易价格的金额）需使用的相关重要文件（包括电子文件）

及副本，若该法人未按照税务机关要求如期出示或提交上述文件的，可以使用该条第 12 项、第 7 项、第 14 项、第 18 项的规定（“同业询问检查”）（类似于中国的企业所得税法实施条例第 114 条第一款第（三）项规定的“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”），但使用时要注意以下几点：

（1）为计算独立交易价格，要求法人出示或提交转让定价文书时，应向该法人说明“该文件未如期出示或提交，但满足适用《特别租税措施法》第 66 条第 4 号第 12、17、14、18 项的条件”，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。

（2）要求出示或提交（1）时，本地文档需在 45 天内出示或提交。计算转让定价文书涉及的国外关联交易相关的独立交易价格和免除转让定价文书涉及的境外关联交易相关的独立交易价格时涉及的重要文件[23]需在 60 天[24]内出示或提交。

（3）未能如期出示或提交转让定价文书的情况下，应向该法人说明“该文件未如期出示或提交，但满足适用《特别租税措施法》第 66 条第 4 号第 12、17、14、18 项的条件”。

（4）未能如期出示或提交转让定价文书的情况下，该法人有合理理由的情况下[25]，可再次听取该法人的意见，重新制定提交日期。在重新制定的提交日前出示或提交了文件，并且该文件可以用于计算独立交易价格的情况下，就不能适用该条第 12、17、14、18 项。

（5）根据法人提交的转让定价文书及其他资料无法计算独立交易价格，需适用该条第 12、17、14、18 项的情况下，需向该法人

[23]需要在区分涉及计算本地文档、转让定价文书的国外关联交易的独立交易价格的资料和计算免除转让定价文书的国外关联交易的独立交易价格的资料基础上，要求法人提供相关资料。

[24]指定的提交日期，需听取该法人的意见，在考虑资料准备时间的基础上进行指定。

[25]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。

说明理由[26]。

（6）所掌握适用于该条第 17、18 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（职员的保密义务规定），对实施该说明的事实进行记录。

4.3.3.5 关于特定无形资产境外交易的价格调整措施适用免除规定的注意事项

在调查中为确认是否适用《特别租税措施法》第 66 条第 4 号第 8 项时，需明确是否适用该条 9、10 项，需提交法人适用该条 9、10 项的相关文件（包括电子文档）或副本，以下简称为适用免除规定的文件。

（1）对于法人，“未如期提交适用免除规定的文件将不满足《特别租税措施法》第 66 条第 4 号第 9、10 项规定的适用条件”的说明；

（2）对于法人，适用免除规定的文件中属于本地文档的需在 45 天内，不属于本地文档的需在 60 天内提交。

4.3.3.6 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）当此类境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。

4.3.3.7 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

基于可比非受控价格法和同等方法的情况下，法人及境外关联方都没有金钱的借贷或出资行为的情况下，在调查该法人及境外关

[26]如果该资料是基于不正确的信息而做成的，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。

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。

（1）境外关联交易的承借人，从非关联方银行等借入与该境外关联交易的货币，在相同借贷时期等同样状况下使用的利率；

（2）境外关联交易的贷方，从非关联方银行等借入与该国境外关联交易的货币，在相同借贷时期等同样状况下使用的利率；

（3）与该国境外关联交易涉及的资金，在相同借贷时期等同样状况下使用国债的利率。

4.3.3.8 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[27]，仍然可能存在该劳务的对价中不含有无形资产使用费的情况；

（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。

4.3.3.9 企业集团内劳务提供的处理

（1）在判断法人及其境外关联方之间进行经营、技术、财务或者业务上的活动是否为法人向境外关联方提供劳务时，需要通过该活动是否对境外关联方有商业或者经济价值来判断。具体来说，如该法人不提供该项活动，境外关联方是否需要自己进行相同活动，或者境外关联方从其他非关联方获得的劳务，在活动内容、时间、期间及其他方面与该法人所进行的活动相同时，是否需要支付对价。

①企划及调整；

②预算的管理及提供财务意见；

③会计、审计、税务或法务；

[27]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。

④债权或债务的管理及处理；

⑤信息通讯系统的运用、维护及管理；

⑥现金流量及支付能力的管理；

⑦资产的运用及筹措；

⑧利率及外汇汇率风险管理；

⑨生产、采购、销售、物流及市场开发协助；

⑩员工的雇佣、教育及其他与员工管理相关的事务；

⑪广告宣传。

需留意，法人如果需要根据境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应归属于劳务提供。

（2）如果该法人进行的活动和非关联方针对境外关联方所进行的活动或者境外关联方为自己所进行的活动之间，其内容上是重复的（该重复被认定为暂时的或者该重复活动是为了降低判断失误风险而进行的检查活动等情况除外）情况下，该法人进行的活动不应当归属于向境外关联方提供劳务。

（3）具有境外关联方的股东或出资人地位的法人（以下简称“母公司”）进行下列活动时（包括为准备该项活动而进行的活动）不应当将其归属于向境外关联方提供劳务。[28] [29]

①母公司将其发行的股票依据证券交易法（昭和 23 年法律第 25 号）第二条十六项规定在金融商品交易所上市；

②母公司召开股东大会或者发行股票等、母公司遵循法令进行的活动；

③母公司依照证券交易法而编制有价证券报告书的活动（包括

[28]例如，母公司为境外关联方进行特定的业务相关的企划、紧急管理或技术提议、日常经营相关的建议等，此类活动不属于下述①-⑦所列示的内容，当此类活动符合（1）中所规定的对该境外关联方有商业或者经济价值时（不包含（2）中所述情况、下面 2 中情况适用），此类活动应当属于向境外关联方提供劳务。

[29]母公司对境外关联方以投资保全为目的活动，符合（1）中所规定的对该境外关联方有商业或者经济价值时，此类活动应当属于对境外关联方提供劳务。

母公司为编制有价证券报告进行的针对国外关联方会计账簿的审计活动）或依据《特别租税措施法》第 66 条 4-4 第 4 项第 1 号规定的合并财务报表的制作及其他母公司遵循法令进行的活动；

④母公司为取得境外关联方股权或出资股份而进行的资金融通；

⑤母公司向该母公司的股东及其他投资者进行的宣传；

⑥母公司编制国别报告相关事项记录或其他遵循税收法令进行的活动；

⑦母公司根据公司法（平成 17 年法律第 86 号）第 348 条第 3 项第 4 号规定，为确保集团业务的适当性而做出的必要的完善体制安排及公司治理相关活动；

⑧其他母公司作为境外关联方的股东或出资人专为自己进行的活动。

（4）在判断境外关联方针对法人进行的活动是否属于提供劳务时同样适用上述（1）和（2）的规定。同时，当境外关联方具有该法人股东或出资人的地位时，其判断是否属于提供劳务方法同（3）所述。

（5）探讨法人对境外关联方支付的劳务对价是否合理时，该法人需要出示或提供记载有该项劳务内容的文件资料[30]。这种情况下，若不能确认该项劳务提供相关事实，则需要考虑此类情况是否适用《特别租税措施法》第 66 条 4 号 3 项的规定。

4.3.3.10 企业集团内劳务提供的独立交易价格的探讨

（1）法人与其境外关联方之间进行的劳务提供满足下述全部条件情况下，应将其交易价格视为独立交易价格进行处理。[31]

①该劳务提供属于支持性质，不与该法人及其境外关联方所属企业集团的核心业务活动直接相关；

[30]包括账簿、提供劳务时制作的合同等。

[31]请注意当法人向其境外关联方提供劳务与该法人为自己进行的业务为一体进行的情况下，在适用下述⑥规定时，需要在包含下述两项劳务的基础上计算劳务提供的交易对价。 境外关联方向法人提供劳务的情况下处理相同。

②在该劳务提供中，该法人或其境外关联方未使用其持有的或从其他方获得使用许可权的无形资产；

③在该劳务提供中，作为劳务提供方的该法人境外关联方未承担或管理或产生重要风险；

④该劳务提供内容不满足以下任一内容情况下：

A.研究开发；

B.制造、销售、原材料采购、物流或营销；

C.金融、保险或再保险；

D.天然资源开采、勘探或加工；

⑤未与非关联方开展与该劳务提供内容相同的劳务；

⑥将包括该劳务提供在内的该法人及其境外关联方所属的企业集团间进行的全部劳务提供（仅限于满足上述①到⑤所规定情况下）按照劳务提供内容进行区分，按照该区分标准，将与劳务提供相关的总成本金额按从业人员的从业比例、资产的使用比例等合理方法分配给相关劳务接受方，并再此金额基础上，加上该金额乘以 5%后的金额作为该项劳务的交易对价金额。

另外，对于与劳务提供相关的总成本金额，原则上不仅包含与该劳务提供相关的直接费用，也应当包含按照合理的分配基准计算出的负责部门以及辅助部门的一般管理费等间接费用金额；

⑦在该劳务提供中，由该法人制作或者从与该法人同属同一企业集团的企业处取得并保存下述资料：

A.记载该劳务提供方及接受方的人员名称和所在地的资料；

B.能够确认该劳务提供是否满足上述①到⑥全部条件的资料；

C.说明⑥中所规定的各项劳务内容的资料；

D.可以确认该法人实际提供或接受该劳务的资料；

E.能够说明⑥中总成本金额分配所选方法内容的资料以及能够说明选择该判断该方法合理资料；

F.与提供该劳务有关的合同或记载相关内容的资料；

G.记载该法人在该劳务提供中从其境外关联方处接受或向其支付交易对价金额的明细资料及记载其计算过程的资料。

（2）法人与境外关联方之间的劳务提供（除去根据（1）的规定，其对价为独立交易价格的情况），若对该法人或者其境外关联方本来的业务附带的提供劳务进行调查，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或者交易净利润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[32]是指，比如：从境外子公司进口货物的法人，对该境外子公司的制造设备进行技术指导而提供劳务等并非主要业务，为本来业务附带的劳务提供。

（3）若对法人与境外关联方之间的劳务提供（除去根据（1）的规定其对价为独立交易价格的情况和（2）中规定的本来业务附带的业务）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（2）中规定的方法。[33]

①该劳务提供符合（1）中①到⑤项所列举的全部条件；

②该劳务的提供不牵涉到该法人或者境外关联方事业活动的重要部分；

③该劳务提供相关的总成本，根据该劳动提供相关的从业者的比例、使用资产的使用比例等合理的方法分配给该劳务的接受方。

4.3.3.11 对无形资产的开发、维护及发展的贡献

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开发、维护及发展（以下简称“开发等”）而进行的活动中，法人及其境外关联方的贡献程度。

[32]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：

1.提供劳务需要的费用金额占据了该法人或者境外关联方提供该劳务年度的成本或费用总额的相应部分的。

2.该法人或者境外关联方提供劳务时使用无形资产的。

3.其他该劳务提供的总成本与该劳务的对价额被认为与不符的情况。

[33]下面的情况不适用：

1.提供劳务需要的费用金额占据了该法人或者境外关联方提供该劳务年度的成本或费用总额的相应部分的。

2.其他该劳务提供的总成本与该劳务的对价额被认为与之不符的情况。

另外，在判断对无形资产的开发等所作的贡献程度时，须对法人及其境外关联方在其决策、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开发等，若法人或其境外关联方仅仅只负担了费用，则应认为其贡献程度较低。

（1）无形资产的使用许可交易

法人及其境外关联方的任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，否则应视为是该无形资产的使用许可交易，进行该交易的按独立交易价格计算。

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）境外关联企业的捐款

须注意，在调查中如果以下事实被确认，将适用于《特别租税措施法》第 66 条 4 号第 3 项的规定。[34]

①法人对境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的形式进行；

②法人从境外关联企业获得资产销售等相关收入时，该法人应该得到该境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情况下；

③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情况下。

（3）存在价格调整等情况下的注意事项

[34]须注意法人以财政支援为目的设定、变更境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《特别租税措施法》第 66 条第 4 号 3 项。

法人以价格调整的名义，与境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、收取是否是对交易价格的修正。

该变更向境外关联方支付的金钱以费用支付的，需对该项支付相关的理由、事前商议内容、计算方法、计算依据、支付决定日、该支付等进行综合审查以及讨论，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，则该支付等是否符合《特别租税措施法》第 66 条第 4 号第 3 项的规定，需要讨论。

4.3.3.12 外国税务当局计算的对价金额

日本税务机关会依据日本法令计算他们认定的独立交易价格。需注意，日本税务机关不一定会认可外国税务机关依据其本国转让定价税制计算出的独立交易价格（通过协商取得一致意见的情况除外）。

4.3.3.13 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。

4.3.3.14 转让定价征税和收入的内外划分

调查中，同时适用转让定价税制与法人税法第 69 条第 1 项（外国税额的扣除）时，对于因适用转让定价税制而增加的所得，在按照法人税法第 69 条第 4-8 项的规定划分国内外所得的基础上，按照法人税法第 69 条第 1 项的规定计算扣除限额。

4.3.3.15 与资本弱化税制的关系

调查中，同时适用转让定价税制与《特别租税措施法》第 66 条第 5 项“与外国控股股东有关的债务利息等征税的特别规定”时，在按照《特别租税措施法》第 66 条第 1 项规定的“债务利息等”计算中，不包括超过独立交易价格的债务利息的部分。

4.3.3.16 与超额支付利息税制的关系

调查中，同时适用转让定价税制与《特别租税措施法》第 66 条第 5 项第 2 条“对象净利息支出等相关征税的特例”时，需注意以下几点。

（1）在计算该条第 1 项中规定的“对象净利息支出的金额”时，不包括超过独立交易价格的利息支出等部分；

（2）在计算该条第 1 项中规定的“扣除对象利息收入总额”时，包括超过独立交易价格的支付收入和不超过独立交易价格的支付收入的部分；

（3）在计算该条第 1 项中规定的“调整所得金额”时，以国外关联交易视同独立交易价格计算出的金额为基础；

（4）在计算《特别租税措施法》施行令第 39 条 13-2 第 26 项“对象净利息支出等相关征税的特例”中规定的“调整损失金额”时，以国外关联交易视同独立交易价格计算出的损失金额为基础。

4.3.3.17 与预提所得税的关系

经调查，法人向外国关联方支付的利息或使用费，法人税上与独立交易价格有差异的情况，也不会影响利息或使用费的预提所得税对象金额。此外，应注意该差额不适用轻减税率。

4.3.3.18 与消费税的关系

转让定价税制规定了法人税法及其他法人税相关法令的适用。调查中，在适用该税制的情况下，应注意也不影响消费税的计算。

4.4 预约定价安排

4.4.1 适用范围

预约定价安排（APA），是企业与税务当局之间就转让定价预计相关问题事先解决，以避免税务调查时不可预计的巨大成本和应对负担，以及更正的风险。预约定价安排包括单边、双边和多边 3 种类型。

4.4.2 程序

4.4.2.1 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）受理法人就境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”[35]）中首个纳税年度的年度申报期限结束之前，以境外关联方所在地/国为单位分别准备记载有预约定价涵盖年度、境外关联方、作为预约定价对象的境外关联交易（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”（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。

4.4.2.2 资料的报送

（1）所辖税务署长应该要求提出预约定价申请的法人（以下简称“预约定价申请人”）携预约定价申请书并附送下列资料，如果预约定价申请人发现下列资料有误或有变更，应该及时联络主管税

[35]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（昭和 37 年政令第 135 号）中规定的日子，截至次日提交。关于需要提交的申请书份数，有调查科管辖的法人为 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为 3 份（要求进行相互协商的，4 份）。

局的负责部门：[36]

①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；

②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；

③有关作为预约定价以及执行预约定价前提的重要经营、经济条件的资料；

④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；

⑤关于预约定价对象交易涉及的境外关联方（以下简称“该境外关联方”）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；

⑥关于在预约定价对象交易中，预约定价申请人和该境外关联方所承担的功能的资料；

⑦关于预约定价申请人和该境外关联方过去 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，可以用将来的业务计划、预测等资料代替）；

⑧该境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；

⑨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；

⑩其他预约定价申请所需资料。

（2）若预约定价申请人未及时在预约定价申请书中报送（1）

[36]关于⑦和⑨项中提到的资料，若从预约定价对象交易涉及的产品的生命周期来看，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。

中要求的附件资料，所辖税务署长应当要求该预约定价申请人尽快提交相关资料。

4.4.2.3 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，应附送日文翻译件。

4.4.2.4 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对 4.2.2 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。

4.4.2.5 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（预约定价申请人同时进行相互协商的，3 份）预约定价申请书递送给税局法人征税科，税局法人征税科应将其中 1 份（预约定价申请人同时进行相互协商的，2 份）立即递送给国税厅征税部法人征税科。调查科则应将收到的 1 份（预约定价申请人同时进行相互协商的，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。

4.4.2.6 预约定价涵盖年度

原则上，预约定价涵盖年度为 3 至 5 年。

4.4.2.7 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税局调查科应按照 4.2.4 及 4.2.5 的规定处理。

4.4.2.8 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 4.2.4 及 4.2.5 的规定处理。

4.4.2.9 预备会谈

（1）提出预约定价申请的法人提交确认申请书及 4.2.2 中所列示的①至⑩的资料后，当其所提交资料有助于主管税务机关充分理解其预约定价申请内容，并且所提交的资料有助于税务局负责部门能够有效迅速地对其进行审查时，税务局负责部门应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，以下（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。[37]

（2）税务局负责部门（包括加入预备会谈的国税厅负责部门。以下（3）同））应在预备会谈时注意以下几点：

①在预备会谈时应当向提出预约定价申请的法人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；

②切实掌握会谈对象的境外关联交易的内容的同时，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提出预约定价申请的法人所出示或提供的资料的范围内展开预备会谈。

此外，当税务局负责部门在预备会谈之前要求法人提供被视为预备会谈所必须的资料，而相关资料无法在预备会谈时提供时，应向其说明无法进行预备会谈。

[37]对于预约定价所涵盖的对象期间的以前年度，如存在与预约定价对象交易相同的国外关联交易，且针对该国外关联交易的转让定价税制适用问题正在进行相关调查时，在调查结束前依照预备会谈，但在该调查结束后，是否需要重新修改预约定价的申请内容则依据会谈的结果。

（4）另外如果预备会谈所必需的资料未予出示或提供，应向该法人说明无法充分会谈的原因。

4.4.2.10 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相应的审查等，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，为了能迅速地进行预约定价审查，预约定价申请人的配合不可欠缺。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 3.3.1 以及第 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）当已提交的资料中没有附加上述 4.2.2（1）中要求提交的资料且有正当理由时，税务局负责部门应当在规定期间内要求预约定价申请人提交相关资料，通常该递交期限不应超过 45 日；

（4）为了进行预约定价审查，税务局负责部门认为除了 4.2.2 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；

税务局负责部门要求预约定价申请人提供上述相关资料[38]时，应设定递交期限，通常该递交期限不应超过 45 日；

（5）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；

[38]当税务局负责部门发现预约定价申请人提交的资料是基于不正确的信息编制时，税务局负责部门应当尽快要求该预约定价申请人基于正确信息提交相关资料。

（6）如有需要，国税厅负责部门可要求税务局负责部门就预约定价审查状况等进行报告。

4.4.2.11 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。

4.4.2.12 进行预约定价程序问题处理

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）诸如在下述列举的情况下，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。

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）诸如在下述列举的情况下，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。

①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；

②预约定价申请人进行了就预约定价对象交易之外的境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达成后才进行预约定价审查的时候；

③仅凭 4.2.2（1）①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。

4.4.2.13 预约定价的通知

（1）税务局负责部门就需要进行相互协商的申请，在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，应根据情况在接受预约定价申请人根据该结果修改申请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，当发现出现以下情况时，税务局负责部门应在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，就撤回申请还是申请无需相互协商的预约定价听取预约定价申请人的意见。在这种情况下，当该预约定价申请法人撤回该预约定价的申请时，税务局负责部门会在要求该预约定价申请法人提供撤销申请书的基础上进行处理，当该预约定价申请法人要求申请无需相互协商的预约定价时，应按照以下（3）的规定处理。

①通过国税厅负责部门接到来自国税厅相互协商室发出的关于未达成相互协商的通知的情况；

②通过国税厅负责部门接到来自国税厅相互协商室发出的关于与该预约定价申请法人提出的申请相关的其境外关联方所在国家或地区的主管税务机关已经对该预约定价申请做出不予接受的通知，或自预约定价涵盖年度第一个年度的开始日次日起三年内没有通过

国税厅负责部门接到来自国税厅相互协商室发出的关于接受该预约定价申请或有意接受该预约定价申请的通知情的况；

③通过国税厅负责部门接到来自国税厅相互协商室发出的与未达成相互协商的通知具有同样内容的通知情况[39]。

（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境外关联交易相关的转让定价方法等是最合理的或税务局负责部门要求预约定价申请人修改申请，预约定价申请人已相应作出修改的情况下，税务局负责部门应立即将该预约定价的申请通知所辖税务署长。而当预约定价申请人未相应作出修改的情况下，注意应当依照《转让定价事务运营要领（事务运营指南）》规定处理。

（4）当税务局负责部门依照要求向预约定价申请人说明无法进行预约定价时，应当及时将该事项主旨传达给所辖税务署长。

（5）所辖税务署长在收到税务局负责部门关于 4.2.13（1）或 4.2.13（3）或 4.2.13（4）的通知时，应立即按照“转让定价方法等的确认通知书”或“无法就转让定价方法等进行确认的通知书”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。

4.4.2.14 预约定价的效果

对于收到 4.2.13（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独立交易原则来处理。

[39]1.“与未达成相互协商的通知具有同样内容的通知情况”是指，如预约定价对象交易、与其相关的境外关联方及预约定价对象交易相关的可比非受控价格的计算方法等在预约定价对象年度中 3 年以上都相同的情况。

2.除去已在之前接到预约定价申请中的没有达成相互协商结果的预约定价申请及与之内容相同的情况，如果剩余部分可以作为一项预约定价申请提出的情况下，对于该剩余部分是否继续提出预约定价申请或是撤销，应听取预约定价申请人的意见。当该预约定价申请人撤销预约定价申请时，税务局负责部门应要求该预约定价申请人提交预约定价撤销申请书并按照《指南》规定处理；若该预约定价申请人要求提出预约定价申请，则按照本条（1）-（3）规定处理。

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”。

4.4.2.15 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，向其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”。

关于需要递交的报告书份数，由调查科管辖的法人为 1 份，由调查科管辖的法人以外的法人为 3 份。报告书的内容包括：

（1）预约定价法人已进行符合预约定价的申报的说明；

（2）与预约定价对象交易相关的预约定价法人及其境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）；

（3）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；

（4）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 4.2.17 的价格调整的说明；

（5）预约定价年度中预约定价法人及其境外关联方的财务状况；

（6）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。

4.4.2.16 报告书的处理

（1）收到预约定价法人按照 4.2.15 规定的报告书后，署法人征税部门或局调查科应按照 4.2.4 及 4.2.5 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。[40]

（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，对于达成相互协商的案件，则通过国税厅负责部门向国税厅相互协商室报告。

4.4.2.17 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。

①预约定价法人在预约定价年度的汇算清缴前，发现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；

②预约定价法人在预约定价年度汇算清缴之后，发现最终决算

[40]根据 4.2.17（2）②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。

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；

③预约定价法人在预约定价年度的汇算清缴前，发现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；

④预约定价法人在预约定价年度的汇算清缴后，发现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。

4.4.2.18 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 4.2.1 至 4.2.17 的规定进行必要的处理。

4.4.2.19 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①至④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；当下述的情况发生时，自预约定价年度起终止预约定价的执行。

①虽发生了 4.2.18 规定的情况，但预约定价法人并未提出修订申请；

②预约定价法人未进行符合预约定价内容的申报；

③预约定价法人未递交 4.2.15 中规定的报告或报告中存在重大错误；

④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关于（3）的通知后，应使用“转让定价方法等的预约定价终止通知书”通知预约定价法人终止预约定价。

4.4.2.2 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 4.2.1 至 4.2.19 的规定进行必要的处理。

4.4.2.21 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 4.2.21 中，下同）的，若该预约定价申请含有相互协商，当该转让定价方法等在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 4.2.13、4.2.14、4.2.17 及 4.2.19 的规定进行必要的处理。

4.4.2.22 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，且在日本的分公司以预约定价申请为标准提出申请的，应按 4.2.1 至 4.2.11 的规定进行必要的处理。

4.4.2.23 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向其递交“被纳入合并范围的法人预约定价延续申请书”。

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同时进行相互协商的预约定价情况下，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，根据 4.2.4 及 4.2.5 的规定处理。如果（1）被合并纳入的法人为合并子公司的，该税务署长应将该申请书的复印件报送给提出预约定价申请的合并子公司所辖税务署长。

（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 4.2.1 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 4.2.1 至 4.2.21 的规定。

接受改正法令（指改正特别租税措施法等的一部分的法律（平成 24 年法律第 16 号）、改正特别租税措施法行令一部分（平成 24 年政令 105 号）及改正特别租税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），改正特别租税措施法行政令的一部分的政令（平成 25 年财务省令 21 号））的适用的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。

4.5 受控外国企业

通常，受控外国企业原则适用于控股企业股东所控制的外国子

公司。

受控外国企业原则是指，对外国的子公司享有控制权的纳税人将所得转移到受控外国企业，可以根据不同的地点，把自己的居住地国家的税基转换为其他国家的税基。通过上述做法，可以达到转移利润和长期递延纳税的目的，进而侵蚀其他国家税基。

《指南》中所指的受控外国企业原则只针对外国子公司适用的实际税率显著低于控股企业所在地国家所适用税率的情况。

4.5.1 判定标准

避税港对策税制（境外子公司合并纳税税制），是为了防止利用位于避税地国家、地区的子公司等避税行为的一种制度，于 1978 年税制修订过程中被引入。现在，将设立于低税国的境外子公司作为“特定境外子公司”，其所得将与持有该子公司一定股份的境内法人（或居民）的所得合并计算纳税。

这些“特定境外子公司”具体表现为“境外关联企业”：

（1）总公司或者主要办事处设立在针对法人所得不征税的国家或地区的境外关联企业；

（2）针对各个营业年度所得征税额小于其所得额 20%的境外关联企业。

这里所说的“境外关联企业”是指，境外法人中，由居民以及境内法人直接或间接持有其发行股份 50%以上的境外企业。

另外，作为该制度目标对象的境内法人是指直接或间接持有境外子公司发行股票 10%以上的境内法人，以及属于直接或间接持有境外子公司股票 10%以上的同一股东集团的境内法人。

不过，该制度的主旨在于防止上述避税行为，如果特定境外子公司等在当地税负很低，但并非以避税为目的，且具有经济上的合理性，则没有必要基于本制度合并纳税。完全满足以下条件（即所谓的“适用豁免条件”）的境外子公司，不适用于避税港对策税制

（协定特别措置法第 66 条第 6 款第 3 项，下列第 4 条、第 5 条满足其一即可）。

（1）业务标准：主营业务不属于持股等固定业务。

（2） 实体标准：主营业务所必须的固定设施位于总公司所在地。

（3）管理支配标准：其业务的管理、控制在总公司所在国独立开展。

（4）非关联方标准：过半数交易非关联方进行。

（5）所在国标准：业务在总公司所在地开展。

另外，由于 2010 年的税制修订，所谓的地域汇总公司在一定情况下，会为满足上述使用豁免条件而重新考虑业务标准、非关联方标准。另一方面，即便是满足使用豁免条件的境外子公司，在持有一定的资产性所得的情况下，仍需要根据股票等的持有比例，与境内法人所得合并计算课税。

2017 年日本进行了税制改革，对受控外国企业制度也进行了改革。在此之前，境外子公司的税率超过 20%，则不适用本制度。改革后，若境外子公司仅获取如利息、分红或特许权使用费等所得项目，实际上被认定为“空壳公司”，即使该子公司的税率超过 20%，需基于受控外国企业规则合并计算所得。除空壳公司外，境外子公司的税率大于 20%时，其所得不需同母公司合并纳税。此外，收入来源于具有经济实质的业务，所得为“积极所得”，将不再考虑其适用税率，不进行合并纳税。

4.5.2 税务调整

《指南》中，为了计算受控外国企业所得的合计数，适用控股企业所在地国家的税法要求。

受控外国企业所得，只允许与该受控外国企业在同一国家的其他受控外国企业的所得进行抵减。

计算所得时的所得计算标准应该考虑相关控制基准及所得总额并利用所有权和影响力的比例进行计算。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

成本分摊协议是指在拥有开发特定无形资产等共同目的协议参与方（以下简称“参与方”）之间，将其为达成目的所发生的必要费用，根据该项研究开发等活动中产生的新成果，商定按照预计增加收益或减少费用（以下简称“预测利润”），各参与方根据预测利润的合计额比例（以下简称“预测利润比例”）分担，根据该项研究开发活动中产生的新成果份额确定参与方各自分摊额的一项协议。

4.6.2 税务调整

基于法人与境外关联方之间签订的成本分摊协议的成本分摊（包括成本分摊额）以及份额取得，属于境外关联交易的，该成本分摊协议中该法人的预测利润比例被认为大于其合理预测利润比例时，需要注意该法人所分摊的成本总额中对应超过比例部分的金额，作为超过转让定价部分不得计入损失。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

通常，境内法人从境外控股股东获取资金有接受出资和进行借款两种方式。通过接受出资时，出资的股息在计算应税所得时不进行税前列支；而如果是借款的方式，那么相应的应付利息需进行税前列支。因此企业通常会利用两种方式的税务处理差异，不通过接受出资而是利用大量借款的方式来达到避税减税的目的。

因此，为防止避税行为，当境外控股股东等对境内法人的平均负债余额与境外控股股东等所持资本权益的比值，以及境内法人总负债的平均负债余额与境内法人股东资本金额的比值均超过 3 倍时，原则上对超过境外控股股东所持有资本 3 倍以上的负债金额所对应的应付利息（除向境外控股股东支付的负债利息之外，还应包括债务保证费以及债券使用费等）不得进行税前列支。

4.7.2 税务调整

基于资本弱化税制的规定并不适用于该国境内法人在该年度总负债相关的平均负债余额与境内法人股东资本金额的比例在 3 倍以下的情形（特别租税措施法第 66 条 5 第 1 项）。这里总负债的平均负债金额指的是按照合理的方法所披露的该年度负债的账面金额的平均余额，股东资本的金额一般指从总资产中扣除总负债的余额。

超额支付利息制度，净支付的利息支出金额超过调整所得的20%的部分不可进行税前列支。根据本制度未能在税前列支的利息支出，可在下个事业年度后的 7 年间进行结转扣除。

在确定资本弱化税制是否适用时，首先需要判定是否适用特别租税措施法，在判定不适用的前提之下再进行对上述税制的对象的负债利息等的判定。

对于法人在该年度的相关应付利息，若资本弱化制度和超额支付利息制度都适用的情形，应采用适用利息等不进行税前列支的金额中较大金额的税制。

4.8 法律责任

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。

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。

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。

第五章 中日税收协定及相互协商程序

对日本投资时，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，还必须重视中日税收协定及相互协商程序。

5.1 中日税收协定

截至 2023 年 7 月，日本政府与 79 个国家或地区谈签了 71 个税收协定，与 11 个国家或地区签订了税收情报交换协定，与中国台湾签订日台民间税收决定，与 122 个国家共同签订税务行政执行共助条约（其中包括未与日本签订税收协定的 62 个国家）。税收协定通过稳定课税关系（法律的稳定保证）、避免双重征税及偷漏税，促进两国健全的投资及经济交流活动。

税收协定的签订与实施使其成为日本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、大力促进实施境内外投资具有重要意义。

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，借助中日税收协定实施合规的税务安排和商业安排，有效管理税务风险。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。

5.1.1 中日税收协定案文

1983 年 9 月 6 日，中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》（以下简称“1983 年协定”）《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（原文链接请见脚注）[41]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 年协定议定书共两条，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。

5.1.2 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。

5.1.2.1 主体范围

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国内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。

（1）个人税收居民及企业税收居民

“缔约国一方居民”是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、总机构或者主要办事处所在地，或其它类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。

（2）双重居民身份的协调

[41]法规出处：国家税务总局网站 http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153042/content.html

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。

企业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。

（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，对于中国企业而言，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，哪个优惠政策更有利，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以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。

5.1.2.2 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，以及日本国的个人所得税、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，有可能在中国无法实施抵免。建议企业关注这部分税务成本。

5.1.2.3 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，尽管香港、澳门和台湾是属于中国的领土范围，但是根据协定的规定，中国香港、中国澳门、中国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。

5.1.3 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（安排）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（安排）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。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。

5.1.3.1 场所型常设机构的认定

（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）关注要点

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影响表现在以下三个方面：

①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在营业机构的利润中扣除，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；

②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：

A.辅助性场所与总机构的业务性质有明显差别；

B.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；

C.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。

（3）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。

5.1.3.2 工程型常设机构的认定

（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）关注要点

①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；

②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；

③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。

5.1.3.3 服务型常设机构的认定

（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）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）关注要点

①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等。

②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。

③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”。

5.1.3.4 代理型常设机构的认定

（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。

①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。

②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。

③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，也不能必然导致否认“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。

④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）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：

①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；

②代理人实施代理活动，一般按照自身常规业务活动进行，不从事其他经济利益归属于被代理企业的活动。

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。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖权

中日税收协定下两国居民取得的跨国收入可以区分为通过实质性经营营业活动而取得的所得，如营业利润、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进行了单独规定；以及没有实施营业活动而获得的投资性所得，如股息、利息以及特许权使用费。对于这两大类收入，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。

以下将分不同类型的所得对税收管辖权的划分进行介绍。

5.1.4.1 股息、利息以及特许权使用费

（1）来源国的税收管辖权

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%。

对于股息、利息、特许权使用费，协定承认了有限的来源地管辖权原则。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（不涉及常设机构），通常要按照 20.42%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 10.42%的税收成本。

（2）关注要点

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。

5.1.4.2 营业利润

（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权使用费、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）关注要点

对于中国居民在日本国取得的股息、利息及特许权使用费，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，从而避免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；取得的股息、利息及特许权使用费等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，从而提高赴日投资计划的可行性和准确性，避免不必要的税收成本。

5.1.4.3 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。

5.1.4.4 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。

5.1.4.5 财产出让所得

（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收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）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。

5.1.4.6 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。

5.1.4.7 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。

（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）教师和研究人员

根据 1983 年协定的教师和研究人员条款，中国教师和研究人员在日本国的大学、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。

（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，日本国政府免予征税。

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》。

（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。

（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。

（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。

（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。

①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）；

②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。

（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。

①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；

②该项报酬的实际支付人不是日本国居民公司；

③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。

5.1.5 日本税收抵免政策

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。与之相对应，在 1983 年协定第二十三条消除双重征税条款第二款中也明确了从属于在日本以外的国家缴纳的税收在日本国税收中抵免的日本国有关法律相关规定，即日本国居民从中国取得的所得可以在中国征税。关于该项所得缴纳的中国税收数额，允许在对该居民征收的日本国税收中直接抵免。同样，抵免额不应超过对该项所得征收的相应日本税收部分；同时，如果从中国取得的所得是中国居民公司支付给日本国居民公司的股息，同时该日本国居民公司拥有支付股息公司选举权股份或者该公司发行的总股票不少于 25%的，日本政府税也给予间接抵免。

5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免办法

（1）适用范围

日本国内税制上，居民企业在全世界获取的所得要征收法人税和居民税。但是，居民企业的国外源泉所得，一般在源泉所在地（即国外）也征税（以下简称“国外税额”），因而产生了作为居住地国日本国内征税与作为源泉地国的国外征税的重复征税问题。为了避免重复征税，日本在税制上设置了税收抵免制度。

税收抵免的范围指，日本居民企业在国外缴纳的所得税额。与此相对应，在日本可以扣除的税种也限于所得税额，主要是国税中的法人税和地方税中的法人居民税，而且在扣除的顺序上，实行国税先行，即在对国税扣除后，仍有余额时才转入地方税中扣除。

另外，在国外税额中，以下情况下将不属于抵免的适用范围。

①国外税额中，税率超过 35%的金额（仅超过部分）；

②因关联方之间以异常的利率而取得的利息收入等不被认可为常规交易而产生的外国法人税；

③在日本该项收入不征收法人税而在国外被征收国外法人税的；

④从适用外国子公司合计税制[42]的外国法人收取的股息等被征收的外国法人税。

（2）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。

日本国内法《法人税法实行令》第 142 条第 6 款就国外所得额的计算做出如下规定：“计算该营业年度的应纳税所得额时，法规第 22 条第 3 款第 2 项所规定的销售费用、一般管理费用及其他费用等与产生国内源泉所得的业务及产生国外源泉所得的业务均有关联而有实际发生额的，该共同费用支出的金额，应当依照有关收入额、资产额、员工人数及其他标准，根据该本国法人所进行的

[42]外国子公司合计税制是指外国子公司为空壳公司或者不满足存在经济活动标准的，相当于该外国子公司所得的金额将被视为日本居民企业的所得，进而合并日本境内所得进行纳税的制度。

业务内容和费用的性质而被认为合理的标准，在计算国内源泉所得及国外源泉所得相关应纳税所得额时，进行分摊并税前列支。

（3）抵免限额的确定

在日本法制下，日本实行综合抵免限额制度，即对国外源泉所得采取不分国不分项原则。根据日本税法规定：

国外税额抵免限额=居民企业的法人税额×（当期国外应纳税所得额/当期应纳税所得额总额）

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，如果当年应扣除的国外税额超过当年的抵免限额，其超出部分可结转到以后三个年度继续抵免。

（4）境外分支机构亏损的处理

日本法人企业在境外设立的分支机构发生亏损的不得抵减日本法人企业在日本境内或其他国家或地区的应纳税所得额。

5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免办法

同上，日本国内税制上，居民个人在全世界获取的所得要征收个人所得税。但是，居民个人的国外源泉所得，一般在源泉所在地的国外也征税，因而产生了作为居住地国日本国内征税与作为源泉地国的国外征税的重复征税问题。为了避免重复征税，日本在税制上设置了国外税额扣除制度。

国外税额扣除的范围指，居民在国外缴纳的所得税额。与此相对应，在日本可以扣除的税种也限于所得税额。主要是国税中的个人所得税和地方税中的个人居民税，而且在扣除的顺序上，也实行国税先行，即在对国税扣除后，仍有余额时才转入地方税中扣除。

外国所得税指根据国外法律针对个人所得而征收的税金。其中，以下内容不属于外国所得税：

（1） 纳税人纳税后可以任意就全部或部分金额申请退还的税金；

（2）纳税人可以任意决定税款延期缴纳期间的税金；

（3）可以从多档税率中选择税率而缴纳的税金；

（4）伴随外国所得税而附带征收的附加税金。

另外，即使属于外国所得税，属于下列情形的，也不能作为国外税额的扣除对象。

（1）因不被认可为常规交易而产生的所得而征收的国外个人所得税；

（2）因与国外事业所等进行内部交易，在该国外事业所等所在国家或地区征收的国外个人所得税；

（3）对特别租税措施法第 9 条 8 款规定的在非课税账户内的上市股票等的股息等或者该法第 9 条 9 款第 1 项规定的未成年人账户内的上市股票等的股息等征收的国外个人所得税；

（4）对居民在以前年份中作为非居民的期间内产生的收入征收的国外个人所得税；

（5）向居民收入征收在租税条约的规定中在计算国外税额扣除额时应不予考虑的个人所得税等。

对于居民纳税人从日本境外取得的所得，日本税法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日本税法规定计算的应纳税额。

居民纳税人外国税额扣除额的计算方法：

（1）居民纳税人外国税额扣除额的计算，根据以下不同情况适用不同的金额。

①外国所得税的金额小于扣除限额的情况：

外国税额扣除额=外国个人所得税金额；

②外国所得税的金额大于扣除限额的情况：

外国税额扣除额为个人所得税的扣除限额和以下二者中较小金额的合计金额：

A.从外国所得税的金额中减去扣除限额后的余额；

B.复兴特别所得税的扣除限额；

（2）个人所得税的扣除限额及复兴特别所得税的扣除限额按照以下公式计算。

①个人所得税的扣除限额=当期个人所得税金额×（当期调整国外应纳税所得额/当期应纳税所得额总额）；

②复兴特别所得税的扣除限额=当期复兴特别所得税额[43]×（当期调整国外应纳税所得额/当期应纳税所得额总额）。

5.1.5.3 饶让条款相关政策

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。

日本是广泛使用饶让抵免条款的典型代表，在与亚洲各发展中国家的税收协定中，多数为日本单方面承担饶让抵免义务。截至 2018 年底，日本已与赞比亚、斯里兰卡、泰国、中国、孟加拉国、菲律宾和巴西 7 国在税收协定中规定饶让条款。它对来自于发展中国家给予其直接投资的税收减免额均视为已纳税款，允许从国内法人税中抵扣，并根据税收条约和缔约对方国的国内法，把针对利息、股息和使用费等投资所得的减免额作双重抵免对象。

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

[43]在东日本大地震后，日本政府为确保受灾者救援的财政资金，在平成 23 年 12 月 2 日公布实施了“为确保东日本大地震复兴措施实施关于确保必要财源的特别租税措施法”，依照此法，日本开始征收“复兴特别个人所得税”。复兴特别所得税通过将基础的个人所得税额乘以 2.1%进行计算，其适用年限为 2013 年 1 月 1 日至 2037 年 12 月 31 日。

（1）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；

（2）在第十一条第二款规定适用的利息的情况下，按 10%的税率；

（3）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。

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

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，主要涵盖以下四方面内容：

5.1.6.1 国民无差别待遇

即中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。

5.1.6.2 常设机构无差别待遇

即中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。

5.1.6.3 间接投资无差别待遇

即中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，应将对中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，以保证中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。

5.1.6.4 子公司无差别待遇

即中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。

5.1.7 在日本享受税收协定待遇的手续

5.1.7.1 日本执行协定的模式

在日本享受税收协定待遇采用备案制。

5.1.7.2 享受协定待遇办理流程及所需材料

在日本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）分别准备正本、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辖税务署署长提交。若没有按时提交，则按照日国国内法律规定代扣代缴。另外，可以提交《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。如果变动的内容中有股息、红利所得税的减免，那么“本金数”在一定程度上可以省略。

5.1.7.3 开具税收居民身份证明的流程

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》。

中国税收居民为享受中国政府与日本国政府签署的税收协定待遇，可向中国居民企业县级主管税务机关提交《中国税收居民身份证明》开具申请，税务机关按规定为其开具。具体办理流程如下：

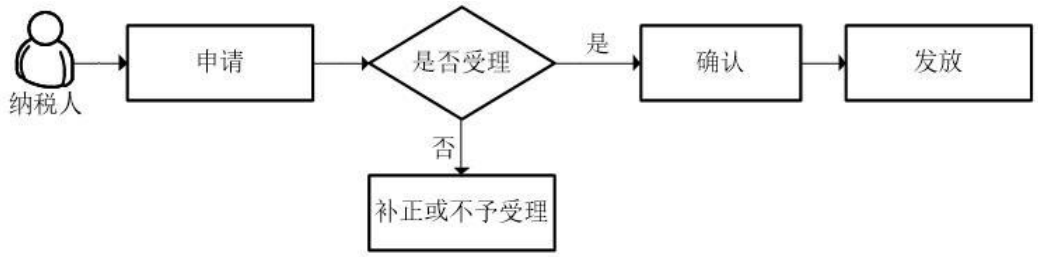

图 6　开具税收居民身份证明的流程

5.2 日本税收协定（税收安排）相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

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》（以下简称“《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。

5.2.2 税收协定互相协商的法律依据

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。

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。

5.2.3 相互协商程序的适用

5.2.3.1 申请人的条件

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。中国的《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，即通过在境外设立特殊目的公司（Special Purpose Vehicle,以下简称“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。

5.2.3.2 相互协商程序的方式、时限和具体情形

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。

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。

5.2.4 启动程序

5.2.4.1 启动程序时效及条件

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。

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，中国尚未做出明确规定，根据中国《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《实施办法》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，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。

5.2.4.2 税务机关对申请的处理

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，中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。

5.2.5 相互协商的法律效力

5.2.5.1 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。

5.2.5.2 相互协商程序与司法判决的关系

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。

5.2.5.3 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情况。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。

5.2.6 日本仲裁条款

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。

5.2.6.1 仲裁员

日本《民事诉讼法》第 788 条关于仲裁员人数的规定可以是偶数，即当仲裁协议没有规定关于仲裁员的人选时，当事人可以各选定一名仲裁员。《国际商会调解与仲裁规则》第二条第二款规定：“争议得由一名独任仲裁员或三名仲裁员解决”。

日本《民事诉讼法》第 792 条赋予当事人申请仲裁员回避的权利。仲裁员有下列三种情形之一时，当事人可以申请其回避。

（1）具有请求法官回避的同样情形；

日本《民事诉讼法》第 35 条规定，在下列情形下，法官不得执行职务：在本案中，法官自己是当事人或者法官与当事人间有共同的权利义务关系；本案当事人是法官的配偶；本案当事人是法官的直系血亲或直系姻亲或三代以内的旁系血亲；在本案中，法官现在受任或曾经受任当事人一方的诉讼代理人或辅佐人，现在或曾经具有为当事人一方的法定代理人权限；在本案中，法官曾经作为证人或鉴定人而受讯问；在上述案件中，法官曾参与前审或仲裁程序中的裁判，但仅执行受命法官或受委托法官职务者不在此限。

（2）未在仲裁协议中预先选任的仲裁员无正当理由而拒不履行其职务；

（3）未成年人、聋哑盲人以及法庭宣告剥夺其担任公职资格的人。

日本《民事诉讼法》第 794 条、795 条对仲裁员的权利也作了规定，具体体现在：第 794 条规定“当事人就仲裁程序未达成协议时，其程序以仲裁员的形式决定”，第 795 条规定“仲裁员可以询问同意出庭的证人及鉴定人，但无权命令证人、鉴定人或当事人宣誓”。同时还规定，需要强制证人、鉴定人作证，必须向有管辖权的法院申请才得以实施。

日本《民事诉讼法》第 798 条规定“应由数名仲裁员为仲裁裁决时，应当以过半数为裁决”。

如果一方当事人在开始的程序中已经选定一名仲裁员，则另一方当事人应在 7 天内选定仲裁员，如超过 7 天，则日本法院可以根据一方当事人的申请选定仲裁员。

5.2.6.2 仲裁裁决

日本《民事诉讼法》第 800 条规定“仲裁裁决在当事人之间具有同确定的法院判决同等的效力”。

仲裁员签名盖章的裁决副本，应当送达给当事人。其正本应附上送达证书存置在有管辖权的法院。

关于撤销仲裁裁决，日本《民事诉讼法》第 801 条规定：第一，不应准许仲裁程序时；第二，仲裁裁决向当事人宣告应为法律上禁止时；第三，当事人在仲裁程序中按照法律规定不能为代理时；第四，在仲裁程序中没有审问当事人时；第五，在仲裁裁决上没有附上理由时；第六，具有准许再审诉讼的条件时。依日本《民事诉讼法》第 801 条第二款，如果当事人对上述第四项、五项已达成仲裁协议，则不能以此理由进行撤销。

日本《民事诉讼法》第 802 条规定，对于仲裁裁决的强制执行，只要到管辖权法院申请宣告执行判决就可进行。如果裁决存在该法第 801 条所规定的可予以撤销的情形时，强制执行申请应予以驳回，裁决应予以撤销。

5.2.6.3 法院的管辖权

日本《民事诉讼法》第 805 条，对于在仲裁程序中涉及到的如下问题，当事人应到有管辖权的法院去申请：选任仲裁员问题；申请仲裁员回避问题；仲裁协议无效问题；不应准许的仲裁事项；撤销仲裁裁决；对仲裁裁决的强制执行，包括申请鉴定人或证人进行鉴定或到庭作证等。

上述问题应到有管辖权的简易法院或地方法院申请，如有管辖法院数个时，由当事人或仲裁员最先提请的法院管辖。

根据日本法院组织法第 33 条规定，简易法庭的管辖权限制不超过标的为 90 万日元的案件。

5.3 中日税收协定争议的防范

5.3.1 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。

5.3.2 中日税收协定争议产生的主要原因及表现

《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。

5.3.2.1 双重税收居民身份

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。

5.3.2.2 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，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。

5.3.2.3 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。

5.3.2.4 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。对此，日本平成 30 年度（2018 年）税制修改中突出强调了这一问题。修改后日本国内法在常设机构认定上强调“在业务运行中，除其功能仅为从事准备性或辅助性活动的场所外都应被认定为常设机构”，“专为储存、陈列或者交付目的而设定的场所，只要其功能不限于为达成既定业务从事准备性或辅助性活动的场所都应判断为常设机构”，同时细化规定了几种即使按照上述原则未被判定为常设机构，如符合一定条件，也将被判定为常设机构的情况。上述对于场所型常设机构描述的修改旨在强调对准备性或辅助性活动的实质性判断的重要性及避免跨国企业通过细化合约来规避常设机构认定的问题（该修改适用于自 2019 年 1 月 1 日之后开始的会计年度）。

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。在本次日本平成 30 年度（2018 年）税制修改中，日本国内法也通过否定“以规避常设机构认定为主要目的，人为拆分合同期间从而缩短合约期间”而免于被认定为常设机构的做法，加强了对于工程型常设机构认定的管理（该修改适用于自 2019 年 1 月 1 日之后开始的会计年度）。

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日本国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。对此，在日本平成 30 年度（2018 年）税制修改中，日本国内法也修改了代理人常设机构认定相关描述。此次修改加强了对习惯代理人的认定条件的描述说明，以应对跨国企业通过订立委托销售合同（commission contract）规避常设机构认定的问题，同时为保持与 OECD 税收协定范本的一致性，取消了持有库存代理人和订货代理人的相应描述，另外，为强调按照关联企业的指示开展业务的独立代理人，并不属于独立开展业务的情况，即不属于真正意义的独立代理人，把主要为一至两个以上与代理人有特殊关系的企业开展业务的代理人从独立代理人的范围中排除，并且从法律独立性、经济独立性及业务经常性三个角度来强化独立代理人的认定条件（该修改适用于自 2019 年 1 月 1 日之后开始的会计年度）。

5.3.3 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者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。

5.3.3.1 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。

5.3.3.2 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。

5.3.3.3 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。

5.3.3.4 寻求中国政府方面的帮助

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。

5.3.3.5 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。

第六章 在日本投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

6.1.1 登记注册制度

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。

6.1.2 信息报告制度

6.1.2.1 法人税

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。详见 3.2.3.1 第（1）部分。

6.1.2.2 法人居民税

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。详见 3.2.3.2 部分。

6.1.2.3 法人事业税

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。详见 3.2.3.3 部分。

6.1.2.4 个人所得税

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缴纳税款。

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统一申报、代扣代缴。详见 3.2.3.4 部分。

6.1.2.5 个人居民税

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为对象，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 1 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。这种征收方式称为普通征收，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，由工作单位分 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。对利息所得征收的个人居民税，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

职所得征收的个人居民税，由支付退职金的单位代扣，然后交到市町村的纳税窗口。详见 3.2.3.5 部分。

6.1.2.6 个人事业税

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，可选择 8 月或 11 月一次性缴纳。

6.1.2.7 消费税

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。

6.1.2.8 固定资产税

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。

6.1.2.9 印花税

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。

6.1.2.10 关税

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申报书确定，但该申报书须经海关审定。

6.1.2.11 汽油税和地方道路税

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一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。

6.1.2.12 液化石油气税

国内生产液化石油气实行申报纳税，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，液化石油气进口商则必须在每次进口时纳税。

6.1.2.13 汽车重量税

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。

6.1.2.14 汽车税

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。

6.1.2.15 汽车购置税

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。

6.1.2.16 汽油交易税

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。

6.1.2.17 轻型汽车税

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。

6.1.2.18 不动产购置税

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。

6.1.2.19 注册许可税

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。

6.1.2.20 酒税

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。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在日本设立子公司的纳税申报风险

逾期未缴税款处罚，日语称为滞纳处分，是对纳税人不主动缴纳税款时强制其纳税的手段。处分包括冻结纳税人财产、对冻结财

产进行拍卖、用拍卖资金充作税款等一套程序。按规定，税务部门在采取逾期未缴税款处分前，必须对纳税人进行纳税督促程序。

对已申报或接到纳税通知但不按期足额缴纳税款者，税务部门要对其进行督促。督促是冻结财产的前提条件。税务部门在法定纳税期到期后，便应对未纳税者（包括未全额缴纳税款者）发出督促通知。收到督促通知后及时纳税者，则只按逾期天数相应征收滞纳金。但是，如果督促通知发出 10 日后，纳税人仍不缴税，则随时可以采取处分。为了体现税收优先征收权，财产一经冻结，纳税人的财产买卖合同或抵押合同等都不妨碍冻结，也不能再收取财产使用效益。但是，如果在财产冻结后，纳税人主动缴纳欠缴税款（包括滞纳金等），只要财产还未拍卖，则可取消冻结。

6.2.2 在日本设立分公司或代表处的纳税申报风险

参照以上处罚内容。

6.2.3 在日本取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

参照以上处罚内容。

6.3 调查认定风险

在评估法人的转让定价风险时，通常通过以下方面进行考量。（1）该法人境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）该法人境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）考虑到法人及其境外关联方在境外关联交易过程中各自承担的功能和风险等因素，该法人从该境外关联交易中获得的利润与其境外关联方从该境外关联交易中获得的利润相比是否过少。若存在以上问题，则该法人可能被转让定价调查的潜在风险较高。

无形资产相关的国内外转让定价法规对其多为原则性规定，缺乏具体细化解释，在界定中往往由于理解差异而导致税企争议。因此，如何判定无形资产的所有权及其性质，进而确定其是否需要作价存在税收风险。无形资产的独有性决定了很难在市场上找到相同的无形资产，并且低流动和非公开交易的特质也使可比对象的寻找较为复杂困难。因此，除无形资产本身的可比性外，关联与非关联交易是否应用于同一行业或市场，以及相似的应用环境也需予以考虑。如果定价不合理，导致一方的正常税收利益得不到保障，就可能面临纳税调整造成的跨国或国内重复征税风险。

在境外控股股东等对境内法人所持资本权益中对境外控股股东等的平均负债余额所占的比例，以及股东资本中境内法人的总负债的平均负债余额所占的比例均超过 3 倍时，原则上对超过境外控股股东所持有资本的 3 倍的金额所对应的应付利息（除向境外控股股东支付的负债利息之外，还应包括债务保证费以及债券使用费等）不进行税前列支。若存在以上问题的法人，则可能面临被认定为资本弱化的风险。

在计算受控外国企业所得的合计数，适用支配企业所在地国家的税法要求。受控外国企业所得，只允许与该受控外国企业在同一国家的其他受控外国企业的所得进行抵减。计算所得时的所得计算标准应该考虑相关控制基准、及所得总额并利用所有权和影响力的比例进行计算。

6.4 享受税收协定待遇风险

针对税收协定待遇的适用性，企业在投资决策前，应考虑如何适用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；当从日本设立的子公司取得股息、利息以及特许权使用费等时，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；对日本企业提供劳务、商

标使用权、特许权使用费时，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；在日本缴纳的税款如何在中国进行抵免等。另一方面，当在日本因税款缴纳产生争议时，也可以通过相互协商程序保护自己的合法权利。

实务操作中，企业可能存在未正确享受协定待遇的风险及滥用税收协定待遇的风险。

6.4.1 未正确享受协定待遇的风险

如果企业不能准确的理解税收协定待遇的规定，可能存在未享受协定、未享受协定低税率、或者未享受抵免或饶让的情况，从而增加税收负担，造成不必要的税务成本浪费。

6.4.2 滥用税收协定待遇的风险

（1）数字经济模式下常设机构认定风险

数字经济对传统商业模式最大的改变在于跨国公司可以脱离于物理“应税存在”开展跨国业务，使跨国公司可以在所得来源地国家不“出场”的情况下获得利润。在现有的国际税收规则中，来源地国家能够对外国公司所得行使征税权的前提是外国公司在本国“出场”并构成常设机构，税务管理上的这种“出场”要求，一方面，反映的是居住地国家在资本输出过程中对居住国税收权益的保护，另一方面，则是对来源地国家征税权的限制。数字经济的发展，使得跨国公司摆脱了对店铺模式依赖的同时，挑战了现有常设机构规则中的“出场”标准，来源地税收管辖权的有效行使遭遇挑战。商业模式变化引发的另外一个问题是，通常在常设机构概念中作为例外条款的准备性和辅助性活动，在数字经济中却有可能演变为企业在所得来源地国家的核心业务，例如网店为提高送货效率、提升企业竞争力而在所得来源地国家设置的就近仓库，这类仓库似乎不应还被认定为准备性、辅助性活动，因而，也不应作为常设机构概念中的例外条款。

（2）导管公司的认定

导管公司是指通常以逃避或减少税收、转移或累积利润等为目的而设立的公司。这类公司仅在所在国登记注册，以满足法律所要求的组织形式，而不从事制造、经销、管理等实质性经营活动。

“受益所有人”的概念于 1997 年被引入 OECD 协定范本，以解决简单的择协避税问题。但鉴于协定范本中并没有涉及各国实践中面临的各种择协避税安排，BEPS 第 6 项行动计划提出了应对这些协定滥用的建议，包括 LOB 规则以及 PPT 规则。PPT 规则主要应对的是 LOB 规则没有涉及的其他择协避税情形，例如导管融资安排，即安排或交易的一个主要目的是试图获得税收协定优惠，且在此情况下获取优惠是有悖于税收协定相关条款的宗旨与目的时，该税收协定优惠不应被授予。

（3）受益所有人判定

“受益所有人”是指对所得或所得据以产生的权利或财产具有所有权和支配权的人。“受益所有人”一般从事实质性的经营活动，可以是个人、公司或其他任何团体。代理人、导管公司等不属于“受益所有人”。在判定“受益所有人”身份时，不能应从技术层面或国内法的角度理解，还应该从税收协定的目的（即避免双重征税和防止偷漏税）出发，按照“实质重于形式”的原则，结合具体案例的实际情况进行分析和判定。

（4）反协定滥用及利益限制条款

中日两国均签署了《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》。结合双方交存的经核准公约立场，公约第 7 条替代了原中日税收协定中的冲突条款，并提出防止协定滥用的内容，具体包括：“虽有本协定的任何规定，如果在考虑所有相关事实与情况后，可以合理地认定就某项所得获取本协定某项优惠是直接或间接产生该优惠的安排或交易的主要目的之一，则不应对该

项所得给予该优惠，除非可以确认，在这些情形下给予该优惠符合本协定相关规定的宗旨和目的”，以防止协定滥用情形。

参考文献

[1][日]《税法入门》，日本税务大学，2020 年版。
[2][日]财务省官网，http://www.mof.go.jp。
[3][日]国税厅官网，https://www.nta.go.jp/。
[4][日]《国税通则法》，2020 年版。
[5][日]江岛一彦：《日本税制》，财务省，2015。
[6][中]国家税务总局，国际税务司编中国税务出版社，中国避免双重征税协定执行指南，2013.07。
[7]《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》（1983 年 9 月 6 日）。
[8]《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》（1983 年 9 月 6 日）。
[9]《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》（1983 年 9 月 6 日）。
[10][日]《特别租税措施法》，2019 年版。
[11][中]日本贸易振兴机构，在日设立网点的指导手册，2018.07。
[12][中]高强编： 《日本税制》，中国财政经济出版社，2000。
[13][日]《法人税法》，2020 年版。
[14][中]日本贸易振兴机构，在日设立网点的指导手册，2018.07。
[15][中]高强编： 《日本税制》，中国财政经济出版社，2000。
[16][中]夏智灵： 《日本税收管理体制》，中国税务出版社，2013。
[17][中]中里实： 《日本税法概论》，北京法律出版社，2014.10。
[18][日]总务省官网，https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran04.html。
[19][日]日本海关官网，https://www.customs.go.jp/index.htm。
[20]《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（国务院令[2007]512 号，并由国务院令[2019]714 号修改）。
[21]《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）。
[22]《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）。
[23]《中华人民共和国企业所得税法》（2018 修订版）。
[24][日]日本内阁府官网，https://www.cao.go.jp/。
[25][日]外务省官网，http://www.mofa.go.jp/mofaj/。
[26]《境外所得个人所得税征收管理暂行办法》（2018 年修正版）。

[27]IBFD－日本企业税分析。
[28]IBFD－日本个人税分析。
[29]普华永道－Worldwide Tax Summaries － Japan，https://taxsummaries.pwc.com/japan。
[30]EY-Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2023。
[31]EY-Worldwide Corporate Tax Guide 2022。
[32]Deloitte－Japan Highlight 2023, https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-japanhighlights-2023.pdf。
[33]公约（MLI）和中国—日本税收协定的整合文本。
[34]JETRO－日本税收制度。
[35]https://www.jetro.go.jp/sc/invest/setting_up/section3/page1.html。
[36]2022 年税制改革重点：https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2022/04taikou_gaiyou.pdf。
[37]2023 年税制改革重点：https://www.mof.go.jp/english/policy/tax_policy/tax_reform/fy2023/05keyhighlight.pdf。

编写人员： 王乐 马媛媛 何世昱

审校人员： 谯海军 李明娟 次旺多吉 张哲妍 钟丽霞 王洪光 王玮奇