日本国内法引入 OECD常设机构利润归属原则*

增井义博

王玉华 译**

增井义博(Yoshihiro Masui) 东京大学法律与政治学研究生院教授。

本文探究了日本2014年税制改革的背景、核心内容及其所蕴含的意义。此次改革将OECD常设机构利润归属原则引进日本国内法。

1. 导语

2014年3月,日本国内法引进OECD常设机构 利润归属原则(the Authorised OECD Approach, AOA),改变了可归属于常设机构利润的计算方 法。由此,日本长期以来对跨国公司利润征税的 法律规定在此次税制改革中得以全面现代化。实 际上,常设机构利润归属只是日本2014年税制改 革的重要特征之一。

本文阐述了2014年税制改革的背景,总结了改革的核心内容,并探讨了改革的深远意义。有人认为,日本利用了《OECD范本》(2010年)¹新第7条,以应对其原先长期存在的老问题。1962年,日本对在其境内设立常设机构的外国公司适用的是源泉征税原则和方法。五十多年来,这种做法一直没有改变。早在《OECD范本》(2010

年)新第7条出台之前,人们就提出,应该通过立法予以改变。2014年日本税制改革的意义是,这次改革抓住了应对《OECD范本》变化的契机,成功地解决了日本税收历史上悬而未决的难题。但是,2014年改革新内容所带来的好处必须加以认真地评估。

笔者特意将本文研究的范围限定在下面两个领域。首先,本文将重点研究日本对公司的征税,尽管日本2014年的税制改革涵盖了公司和个人的全球所得征税问题。其次,本文将分析外国公司的征税问题,虽然2014年税制改革影响的不仅仅是在日本从事营业活动的非居民公司,还影响了在日本境外从事营业活动的居民公司的外国税收抵免。

日本的新税法将在2016年4月以后生效(见 2.3节)。因此,本文所引用的法律条款均为日本 目前施行的法律规定。例如,《日本公司税法》 (CTL)第138条指的是2014年税收改革前的法律 条款。2014年税改后,相对应的条款就被称为 "新CTL第138条"。

^{*} 本文已获得IBFD授权使用

^{**}王玉华 福州市地方税务局外税分局

2. 改革的背景

2.1 旧式法律制度

对在日本设有常设机构的外国公司,日本国内法从1972年起一直适用"全部所得"原则。在日本境内存在的常设机构一旦被发现,其所有来源于日本境内的所得,无论所得是否归属于该常设机构,均应按净收益课税。在日本设有常设机构的外国公司必须就其来源于日本境内的所得报送纳税申报表。换言之,日本国内法采用的是"引力原则",日本公司税制规定对来源于日本境内但不归属于常设机构的所得项目征税。

更精确地说,在三种情形下日本国内法对在 日本设有常设机构的外国公司征税。"引力原 则"最为明显地体现于外国公司标准的分公司经 营模式中。其次为建筑常设机构和非独立代理 人。这三种情形如下:

- (1)固定营业场所:外国公司有固定的营业场所,如在日本设立分公司或工厂。属于这种情形的,所有来源于日本境内的所得需课征公司所得税。
- (2)建筑工程:外国公司在日本从事建筑工程一年以上的,不是所有来源于日本境内的所得都需要课征公司所得税³。例如,股息、利息和特许权使用费,只有在归属于与日本进行的建筑工程项目有关的营业活动时才予以课税。如果股息、利息和特许权使用费不归属于在日本进行的建筑、安装工程,它们就不在公司所得税税基范围内,只需按毛收入课征预提税。
- (3)非独立代理人:外国公司通过日本境内的非独立代理人开展营业活动所适用的规定与设有常设机构的外国公司【见(2)】"类似。

上述三种情形涉及到外国公司在日本以某种 形式的常设机构开展的营业活动。CTL还提出了另 外一种情形:即使外国公司在日本未设立常设机 构,也应按净利润在公司层面课税⁵。但来源于日本境内的这一类所得项目仅限于:

——在日本持有资产和进行资产运作取得的 所得,但根据ITL课征预提税的某些特定项目除 外°:

- ——位于日本境内的不动产转让所得;
- ——日本内阁令中规定的所得;
- ——日本内阁令中规定的某些个人劳务所得;
- 一一向日本公司提供不动产、船舶和飞机的租赁所得。

在1962年通过上述法律制度时,美国是日本最主要的资本输出国。当时的美国国内法也是建立在全部所得原则基础之上的。当时适用的《日本-美国所得税协定》(1954年)允许企业常设机构所在缔约国(常设机构所在国)对缔约国另一方该企业的工商业利润按来源于常设机构所在国的"全部所得"课税⁷。

日本的税收协定网络在二十世纪六十年代迅 速发展。1964年, 日本成为OECD成员国。日本的 税收协定政策开始向《OECD范本(草案)》 (1963年)看齐⁸。《OECD范本(草案)》 (1963年)第7条规定,常设机构所在国只能就 "可归属于常设机构的那部分利润"对缔约国另 一方该企业的利润征税。日本并未采用该条款。 在这期间,日本对外签署的税收协定的营业利润 条款中使用了类似的措词。《印度 - 日本所得税 收协定》(1960年) □是第一个采用"可归属所 得"一词的协定。二十世纪七十年代初,日美重 新进行《所得税收协定》(1971年)"谈判,用 "所得归属"原则取代了"全部所得"原则。这 个协定成为日本一个里程碑式的税收协定。值得 一提的是,早在1966年,美国就已经把"有效相 关所得"的概念引入国内法,并将它当作对外国 公司净利润征税的标准。

尽管税收协定政策已经发生了变化,日本国 内法律体系却依然保持不变。这就造成了双重结 构:即日本一方面对协定方适用"所得归属"原则,另一方面却对非协定方适用"全部所得"原则。到了2013年,日本90%以上的国际贸易都是与协定方进行的。因此,以协定为基础的"所得归属"原则事实上已经成为对外国公司所得征税的标准。

税收协定中的营业利润条款限制了日本作为 常设机构所在国的征税权,主要体现在以下几个 方面。以向日本的有价证券投资产生的消极所得 为例, 假如外国公司X在日本设有一常设机构, 公 司总部则设在另外一个协定国。根据日本国内 法, X公司持有的债券所产生的利息被视为来源于 日本的所得。债券如果由公司总部登记、管理, 则利息就不能归属于常设机构。在这种情况下, 根据日本国内法, 利息一般需要课征预提税和公 司所得税。但是,如果适用税收协定的营业利润 条款,利息却只需课征预提税。税收协定中的营 业利润条款不让日本课征公司所得税, 因为利息 不是归属于常设机构的所得。这个案例说明了协 定对日本作为常设机构所在国的征税权的限制。 税收协定在日本的效力是无条件的,因为协定自 动纳入了国内法,并优先于国内法12。

二十世纪七十年代初,日本国内法与税收协定之间的冲突已经成为一个问题。假如上述案例中的X公司获得的利息是来源于第三国,而非日本,再进一步假设利息归属于在日本的常设机构,而非日本境外的公司总部。在这种情况下,利息是否构成CTL所指的来源于日本境内的所得就变成了一个问题。具体来说,问题就是利息是否应划归为来源于日本境内的所得项目1,即"来源于在日本的营业所得"¹³。如果不是,则利息就不是来源于日本的所得,因此无需课征日本公司所得税。尽管税收协定允许日本对归属于常设机构的营业利润征税,但实际情况并非如此。这样的结局只能被视为一个税收漏洞。1973年,日本内阁令新增了一个特定条款,规定此类投资所得符

合CTL来源于日本境内所得项目意义上的"在日本的营业活动所得"¹⁴。

为了与税收协定的营业利润条款保持一致,二十世纪八十年代,日本的税收专家宣称支持修订国内法¹⁵,但是他们的建议并没有得到日本立法机构的任何回应。于是,人们便试图采用一种解释性的做法,即通过废除地域限制,扩大来源于日本境内所得项目1的范围。持这种观点的人认为,只要所得是归属于日本常设机构,该所得就应被视为"在日本从事营业活动的所得"¹⁶。从这种角度上来看,1973年的《日本公司税法执行规定》(CTLEO)新增的条款只不过是肯定了CTL第138条第1款的措词。这种观点比《日本公司税法执行规定》更有可能扩大来源于日本境内所得项目1的意义,但从未在法院案件审理中得到验证。

2.2 《OECD范本(2010年)》新版第7条

《OECD范本(2010年)》新版第7条促进了 日本2014年的税制改革。随着可行性假设逐渐变 成正式的方法,对日本来说,很显然,税收协定 与国内法之间的不一致将会变得越来越大,问题 也越来越多。日本国内法不按一般的方式认定企 业内部的交易。同时,日本也没有明文规定根据 常设机构所履行的功能、所使用的资产和承担的 风险来计算归属于常设机构的所得,在国内法层 面1962年的规定仍然适用。

越来越大的分歧所带来的风险不仅仅是理论上的。《日本-美国所得税收协定(2003年)「》包含"交换注释II"(以下简称"注释")。该"注释"指出,根据协定第7条,在确定应归属于常设机构利润时,可适用第9条所述的公平交易原则。"注释"还明确,必要的资产可分配给常设机构,好比它是一个完全独立的企业。对于金融机构(保险公司除外),"注释"更是专门提出,可将机构的全部股权按照其各个下属公司所承担的风险比例进行分配。

与此同时,2004至2005年间OECD的各种讨论稿和OECD《常设机构利润归属报告》(以下简称《2008年报告》)¹⁸已被日本的一家智库,即日本税务协会翻译成日文并出版。日本国际税收专家认真研究了《2008年报告》。

2010年11月9日,日本税收委员会专家组就国际税收问题发布报告。报告根据《OECD范本(2010年)》的变化提出了向所得归属原则转变的问题,2010年12月16日,日本民主党菅直人政府发布《2011年税制改革大纲》,认为有必要对日本税制从"全部所得"原则向"所得归属"原则转变的意义进行深入的研究。

日本财政部迅速组织国际税收政策副局长层 级的内部研讨会。研讨会由东京大学中里实 (Minoru Nakazato)教授主持,其他四名成员包 括:青山启二(Keiji Aoyama)、小田岛清次 (Kiyoji Odashima)、敬吾渊(Keigo Fuchi)和增 井义博(Yoshihiro Masui)。他们从2012年6月 22日至2013年10月10日共举行了五场会议。期 间,日本政府内阁曾发生过变动,但税制改革的 动力并没有减弱,可能是由于这场税制改革具有 高度的技术性。2013年1月23日,自由民主党主席 安倍在大选中获胜。一个月后,安倍政府发布了 《日本2013年税制改革纲要》,表明未来日本税 制改革将包括修订国内法,以"所得归属"原则 为基础, 使之与OECD常设机构利润归属原则相一 致。安倍政府还发表声明,应该采取必要、合适 的法律手段确保征税权。在当时,政府这一声明 的确切含义尚不十分明朗。现在看来,正如3.5节 所述,这个声明可能与引进一般反避税规定 (GAAR)有关。

2.3 立法过程

2013年10月24日,日本税收委员会国际税收讨论组(ITDG)收到了日本财政部国际税收政策副局长层级成员草拟的报告。报告名称为《国家

税收原则回顾:从全球原则(全部所得原则)到 所得归属原则》(以下简称《回顾》)。该报告 长达32页,主要讨论了立法变化的设计问题。 2013年12月2日,日本税收委员会国际税收讨论组 向日本税收委员会全体会议提交了一份精简至四 页的文件。

上述文件为日本2014年的税制改革奠定了基础。《2014年税制改革纲要》(以下简称《纲要》)由日本自民党和公明党于2013年12月12日联合发布。《纲要》所包含的立法建议与上文所述的四页文件的建议基本相似。《纲要》还附上了一个附件,具体描述了税制改革后的立法变化。从篇幅上来看,该附件比国际税收政策副局长层级的内部研讨会提交给日本税收委员会国际税收讨论组的《回顾》稍短。

2014年2月4日,《税制改革法案》被正式提交给日本国会,并于2014年3月20日获得通过。为了让纳税人有充裕的时间做准备,新法将于2016年4月起对公司纳税人生效,对个体纳税人则将从2017年1月起生效。2014年7月,日本国家税务局发布了对新法的解释,为新的法律条款的应用提供指引。

3. 改革的核心要素

3.1 改革的缘由

日本为什么会告别其长期适用的国内法规, 根据《OECD范本(2010年)》第7条新规采用 "所得归属"原则?依《回顾》所言,改革主要 有以下四大原因:

- (1) 在分支机构和子公司之间恢复中性;
- (2)在国内法中执行《OECD范本(2010年)》 第7条新规:
 - (3)预防双重征税和双重不征税;
- (4)税收协定方和非税收协定方适用同等的 税务处理办法。

在1962年相关法律规定制定后,日本的税收协定开始转向"所得归属"原则。随后较长时间内,国内立法并没有采取任何行动。21世纪00年代的讨论开始发展到修订《OECD范本》的营业利润条款。这促使日本的政策制定者重新审核国内法的基本规定。从某种意义上来说,日本利用了OECD常设机构利润归属原则国际层级上的讨论,推进日本国内法的现代化。

因此,我们可以将日本2014年的税制改革视为拥有两个级别的动力。第一级别的动力是进行根本性改革,修订旧规定以反映"所得归属"原则。这是日本税收专家长期研讨的结果,同时也是水到渠成的一个政策选择。第二层级的动力是将OECD常设机构利润归属原则纳入日本国内法。这在日本的实际操作中属于全新的内容。新规定因此尚需一段时间才能生根发芽、稳定发展。

3.2节将阐述第一级别的变化。第二级别的变化(引进常设机构利润归属原则)将在3.3节中评述。其他结构性因素将在3.4至3.6节中加以探讨。

3.2 源泉规则和应纳税所得额

3.2.1 常设机构——所得归属

《日本公司税法》中的法律制度首先定义了 日本境内所得,然后规定了计算应纳税所得额的 办法。采用所得归属原则将影响到上述两个步 骤。新法将在确定境内所得这一阶段对可归属于 常设机构的所得进行定义。

2014年日本税制改革将可归属于常设机构的 所得概念引入境内所得规定。现行《日本公司税 法》第138条第1段中的境内所得项目1只是一种 笼统的分类。该所得项目涵盖面比较广,从来自 日本境内的营业活动所得、境内资产的持有、境 内资产的转让,到日本内阁令所规定的其他所 得。根据新法,该项目将分成以下三种不同的子 项目:

- (1)应归属于常设机构的所得:该项目包括外国公司常设机构开展营业活动的情形。应归属于常设机构的所得指的是,如果常设机构是一个独立企业,完全独立于外国公司开展营业活动,则应根据常设机构的功能、持有的资产、常设机构与公司总部之间的内部交易以及其他情形来确定可归属于常设机构的所得。"公司总部"指的是总部、分公司、工厂或内阁令中具体规定的其他机构,不包括常设机构本身¹⁹。
- (2)日本境内资产的持有和运作所得:不包括应课征预提税的有价证券投资所得³⁰。
- (3) 内阁令中列举的财产转让所得:该项目包括不动产、木材、地产公司股份、高尔夫俱乐部股份以及内阁令中规定的其他资产的转让所得²¹。

但是,新法仍然保留下列三种境内所得项目:

- (1) 个人劳务所得22;
- (2) 不动产、船舶、飞机租赁所得23;
- (3) 内阁令中规定的其他所得24。

从公司所得税意义上来说,有价证券投资所得,包括股息、利息和特许权使用费将从所列举的日本境内所得项目中取消。《日本公司税法》仍将此类所得归属于境内所得,因此仍需课征预提税,而非公司所得税。

对于上述事项,下列三种变化值得一提:

- (1) 六种日本境内所得项目可能相互重叠。 日本现行相关法律在源泉规则中设有相应的所得 认定顺序规则。改革将废除这一顺序规定。因 此,境内所得不同类型的项目将不再有任何优先 权。在下一步计算应税所得时,将对项目的重叠 进行协调,具体见3.2.2节。
- (2)源泉规则目前有双重作用:(i)确定外国公司对日投资获取的应纳税所得范围;(ii)规定国内公司的海外投资可享受的外国税收抵免限额。改革将创建"境外来源所得"这一法定概念,它独立于"境内来源所得"概念²⁵。

境内所得项目	设有常设机构的 外国公司		无常设机构	
	应归属于 PE的所得	不归属于 PE所得	的外国公司	预提税
项目2:日本资产的持有与经营 (不包括下列项目7-14)	项目1: 归 属于PE的 所得(课 征公司税)	(课征公司税)	(课征公司税)	否
项目3: 内阁令规定的资产转让				否但土地转让 课征10%预提税
项目4: 个人劳务				20%
项目5:不动产租赁				20%
项目6: 内阁令规定的其他境内所得				否
项目7:证券利息		只课征 预提税	只课征预提税	15%
项目8: 股息				20%
项目9: 贷款利息				20%
项目10:特许权使用费				20%
项目11: 广告费				20%
项目12: 人寿保险合同中的年金				20%
项目13: 定期存款				15%
项目14: TK合同中的分配				20%

表1:2014年税制改革后对外国公司的征税(主要特征)

这一变化使得政策制定者设计可以适应各种不同情形的法律规定可能性大为增加,即一种是针对对内投资的规定,另一种是针对对外投资的规定。在实际操作中,境外所得几乎变成了境内所得的对立面。例如,归属于位于日本境外分公司的所得依据OECD常设机构利润归属原则属于境外所得。在定义境内所得时也是运用该原则。

(3)常设机构的定义将基本维持现行法律给出的定义。但是,有一种例外情形,即常设机构法定概念将参考它的地理位置。结果是,根据新法,常设机构意味着在日本境内拥有一处固定的营业场所、建筑安装工地或非独立的代理人²⁶。从日本国内法的意义上来看,"常设机构"这一技

术词语自动表示,在日本领土范围内的物质存在。当法律提到外国常设机构时,所使用的法定语言是"位于日本境外的同等常设机构"²⁷。

3.2.2 应纳税所得额

2014年的税制改革确保了拥有常设机构的外国公司应归属于常设机构的所得需在日本课征公司所得税。目前,日本的法律规定适用"全部所得"原则(见2.1节)。改革后,外国公司获得的净利润应纳税所得额按下列方法计算²⁸。

对于在日本境内设有常设机构的外国公司, 其应纳税所得额需要分成两个部分计算:

(1)《日本公司税法》第138条第1款关于境

内所得项目1所定义的归属于常设机构的所得;

(2)《日本公司税法》第138条第1款关于境内所得项目2至6所定义的境内所得的其他项目,不包括与《日本公司税法》第138条第1款关于境内所得项目1交叉的那部分所得。

第(2)部分的应纳税所得额不包括第(1)部分的应纳税所得额。这一法律制度意味着应归属于常设机构的所得在计算应纳税所得额时(见3.2.1节)优先于境内所得的其他项目。第(1)和第(2)部分是相互独立的,意思是第一类的亏损不能与其他类的利润相抵消。对未设有常设机构的外国公司来说,新法和目前的法律规定没有任何差别和变化。

表1是关于2014年日本税制改革后在日外国公司征税办法的快速指引。阴影部分说明了需课征日本公司税的境内所得范围(意思是公司必须在日本报送纳税申报表)。境内所得项目列在第一栏,每个项目的预提税税率列在第五栏。如果外国公司设有常设机构,则必须区分下列两种情形:

- (1)所得归属于常设机构(如第二栏所示, 需课征公司所得税);
- (2)所得不归属于常设机构(在这种情况下,只有项目2-项目6所得需课征公司所得税,如第三栏所示)。即使公司在日本未设立常设机构,也适用后者。必须注意的是,该表描述的只是法律规定的基本特点,省略了《日本特别纳税调整法律》(STML)规定的各种例外情形。该表也未体现协定规定的优惠税率。

3.3 国内法采用OECD常设机构利润归属原则 3.3.1 计算归属于常设机构所得的两步分析法

根据《日本公司税法》第138条第1款新规, 归属于常设机构的所得指的是,在常设机构是一 独立企业并且独立于外国公司开展营业活动的情况下,根据常设机构所履行的功能,持有的资产 以及常设机构与公司总部的内部交易以及其他情况来确定的、应归属于常设机构的所得,包括转 让常设机构所得。为了计算归属于常设机构的所得,根据2010年OECD《关于归属于常设机构的利润的报告》(以下简称《2010年报告》),需要进行两步分析²⁹。

第一步是确认以下内容:

- ——与外部交易有关的所得分配;
- ——财产分配:
- ——风险分配:
- ——内部交易及其性质;
- ——资本的分配。

第二步是根据公平交易原则进行转让定价调整。为了开展这一步,下列交易将适用转让定价规定:

- ——常设机构与外国关联方的交易³⁰;
- ——常设机构与公司总部的交易³¹。

常设机构与公司总部的交易在适用转让定价 规定时应依据: (1)对案件涉及的内部交易与非 受控可比交易的可比分析; (2)交易的公平交易 价格的计算; (2)计算交易的公平交易价格。

两步法分析需明确以下内容:

一重要人物功能:第一步的资产和风险分配将按照重要人物功能确定。换句话说,如果资产的经济所有权的决定这一重要功能是由属于常设机构的人履行的话,则该资产归属于常设机构。对一家银行来说,如果它的常设机构承担了主要的企业风险功能,则其金融资产及相关风险应归属于该常设机构。在国际贸易中,利润和亏损也是根据主要的企业风险功能来确定的。通常情况下,国际贸易资产和风险会一并分配给一个以上的机构。对保险公司的常设机构而言,承担保险风险就是主要的企业风险功能。因此,外国保险公司常设机构如果没有足够的投资资产来承担归属于它的保险风险,则它的利润会被加上额外的一笔利润32。

一一转让常设机构:日本法律特别规定,转让常设机构所得包含在应归属于常设机构的所得中³³。

——多个机构:当外国公司在日本设立多个机构,他们就会被视为构成一个常设机构。这些机构之间的交易就不予以确认。归属于常设机构的资本会被合并计算。这些机构的利润和亏损将合并在一起,并将使用一个账户来进行净经营亏损的结转。

——常设机构与公司总部的贷款担保和再保险不被视为内部交易:这是因为常设机构是整个公司的一部分,有相同的信用能力。再保险是风险管理功能的转移,但不能视为主要的企业风险功能⁴⁴。

——收入确认时间:内部交易产生的利润和 亏损在交易完成时确认,而不是在与第三方交易 中亏损和利润实现时确认。

——不征预提税:在计算归属于常设机构所得时才需要假设独立实体的存在。预提税则无需这一假设。因此,分公司与总公司之间"支付"的利息不课征预提税。

一一单纯采购:根据日本目前的法律规定,在境外销售在日本境内采购的商品所取得的所得,不属于日本境内所得项目1的范围³⁵。这条规定不符合公平交易原则,将被废除。但是,在应用《OECD范本(2010年)》颁布之前签订的税收协定中的营业利润条款时,该条款仍然适用³⁶。固定营业场所只用于购买资产的,仍然不属于常设机构的范畴,常设机构的定义也未发生任何变化³⁷。

——国际运输所得:与日本目前的法律一样,没有发生变化³⁸。

3.3.2 计算规定

根据2014年日本税制改革,对归属于常设机构的所得而言,净利润的应纳税所得额的定义将依照OECD常设机构利润归属原则的详细规定制定。应纳税所得额的计算方法与国内公司类似。不过,对于常设机构来说,还需要根据常设机构的人员收入和费用项目的归属进行调整。因此,

对归属于常设机构的所得,其应纳税所得额等于 总收入减去总支出,前提是二者均应与外国公司 通过常设机构开展的营业活动有关³⁹。

总收入和总支出的计算方法参照日本国内公司适用的方法⁴⁰。新法同时还规定,为了符合OECD常设机构利润归属原则(AOA)的相关规定,需要进行下列三项调整⁴¹:

- (1) 需确认与内部交易有关的费用。
- (2)常设机构和外国公司其他机构共同支出 可在合理范围内分摊给常设机构。纳税人需要提 供税务部门所需的详细资料才能扣除外国公司总 部分摊给常设机构的支出费用⁴²。
- (3)不在净利润计算范围的资本贡献和股息分配将在内部交易中计算。因此,总收入不包括设立常设机构时总公司划拨给常设机构的资本总额。总支出也不包含常设机构分配给总公司的股息。

新法还对日本内阁令进行了一系列的调整⁴³。例如,常设机构所购置的资本的成本按重置成本价计算。换句话说,当常设机构在内部交易中从总公司购置资产时,常设机构不能结转总公司的费用,而需要反映资产的市场价值⁴⁴。

在计算归属于常设机构的应纳税所得额时, 必须重点关注常设机构的"自由资本"。新法规 定,可按常设机构作为独立于外国公司经营的独 立实体所需资本来分配资本总额给常设机构。对 超出资本金产生的利息支出的扣除,法律将做出 限制⁴⁵。"自由资本"的分配只与利息支出的扣除 有关,不影响其他公司税意义上的资本总额的计 算。

在分配常设机构"自由资本"的方法上,新 法采用了资本分配法和资本弱化法⁴⁶。纳税人可从 两种方法中选择其中的一种进行计算:

(1)资本分配法:分配给常设机构的资本根据资产的比例来确定外国公司分配给常设机构的资本。默认的规定是,将资产风险加权值作为一

个指标。银行和保险公司之外的外国公司可以使用简化方法,即在分配上使用资产的账面价值。

(2)资本弱化方法:此方法又被称为"同一行业的可比公司法"。按照这种方法,常设机构的资本将按在日本境内开展类似营业活动的独立企业所需的资本总额来确定,使用同一行业的可比公司的资产负债比率。同样,银行和保险公司之外的其他外国公司可以使用简易方法,只需按账面价值、而不是资产风险加权值来确定。

一般情况下,银行需要比其他行业拥有更多的常规资本。无论是采用第(1)或第(2)种方法,外国银行的常设机构将会分配到更多金额的资本,包括第一层和第二层资本。从日本公司税意义上来说,这些资本可作为负债。日本法律规定,允许上述机构扣除利息支出作为调整⁴⁷。

当外国公司处置常设机构时,归属于常设机 构的资产将按市场价值计算,由此产生的赢利和 亏损在计算常设机构应纳税所得额时给予确认⁴⁸。

根据日本国内法,上述关于常设机构应纳税 所得额计算的规定将成为新的标准。这些规定也 可适用于计算按净利润课征公司所得税的境内所 得的其他应税项目⁴⁹。

3.4 税率和外国税收抵免

日本的公司所得税基础税率为23.9%,适用于 3.2.2节所列举的不同类型的所得⁵⁰。中小型企业适 用优惠税率⁵¹。每种所得类型均享有所得税抵免⁵²。

外国公司的常设机构依法享有外国税收抵免³³。 这是日本国际税收制度的新特征。自1973年起, 某些应归属于常设机构的有价证券投资所得已归 类于日本境内所得中的项目1,即使该所得产生在 第三国(见2.1节)。当第三国向此类所得课征预 提税时,第三国和作为常设机构所在国的日本之 间就会发生双重征税。目前,日本法律提供的解 决方法是,如果纳税人在报送纳税申报表时能提 供证据表明该所得已在第三国纳过税,则该所得 可不计入日本境内所得项目1。

2014年日本的税制改革将废除现有规定,并给予外国公司常设机构外国税收抵免。内阁令中已有相关具体规定,确定了符合条件的外国税收范围及外国税收抵免限额的计算方法。当可归属于常设机构的所得来源于外国公司总部所在国(居住国),居住国可以课征预提税。原则上,这一税收是不能抵免的。但是,如果居住国的税收制度对此类所得没有税收抵免,则可以进行抵免。当第三国课征的预提税超出协定规定的最高税率,日本作为常设机构所在国允许纳税人进行税收抵免,抵免限额以日本和第三国之间的税收协定为依据。

给予常设机构外国税收抵免使得在日跨国公司的分支机构和子公司的税务处理更为合理、有效。但是,日本的做法仍然保留了一点小差异,因为外国公司的常设机构不能享受95%的股息税收减免优惠56,而子公司因持有下一级子公司的主要股份获得的股息则可享受上述优惠政策56。

3.5 文件资料和反滥用条款

对外部交易和内部交易,新法引入了具体的 文件资料规定⁵⁸。文件资料的作用对于后者更为重 要,因为内部交易从私法意义上来说不是交易。

对于内部交易,文件资料的目的主要有下列 两个:

- (1)确定可归属于常设机构的内部交易;
- (2)确定内部交易的公平交易价格。

对于目的(1),所需的文件资料如下59:

- ——证明资产转让和提供劳务符合内部交易 规定的相关合同、收据和发票;
- ——记载常设机构和公司总部在内部交易中 所使用的资产和负债详细内容的文件资料;
- ——描述常设机构和公司总部所履行的功能 及与功能相关的风险的文件资料;
 - ——解释不同部门与内部交易功能相关工作

的文件资料;

——证明导致内部交易事实的其他相关文件 资料。

对于目的(2),在应用转让定价法规时也有 类似的文件资料规定⁶⁰。

缺少文件资料将导致相关费用无法扣除,比如法律特别规定的总公司分摊给常设机构的利息支出⁶¹。在没有这么明确的法律规定的其他情况下,如有争议产生、需要上诉至法院时,适用证据法。一般情况下,日本国家税务厅有义务提供相关的证据,以支持其税收评定。政府提供的证据如果不充分可能会面临败诉。这很可能是日本出台类似的一般反避税规定的原因⁶²。税收专家称,日本没有必要制定类似一般反避税规定,因为问题主要是事实的认定和评估⁶³。

3.6 其他方面

对于非居民个人在日本设立常设机构,日本 也将制定类似的规定。地方公司所得税也将按改 革后的公司所得税新规定征收。这里值得注意的 是,从增值税意义上来看,内部交易无需确认。

4. 改革的意义

4.1 从实践来看

从日本的税收实践来看,2014年的税制改革 将对外国金融机构的分支机构产生影响。在日本,这部分企业税收占比很小。日本国税厅统 计、发布的数据显示,从2012年4月1日至2013年 3月31日的财政年度中,只有4734家外国机构报送 了公司所得税纳税申报表,缴纳公司所得税总额 仅3082.52亿日元。与国内公司相比,这个数字很小。同一时期日本共有2705296家国内公司申报公司所得税,缴纳公司所得税448492.63亿日元。

但是,2014年的税制改革成功改写了日本的 国际税收体系。尽管在新法正式生效之前还有两 年的过渡期,纳税人及其税务顾问在执行新规过程中需要应对各种各样的问题。对通过分支机构在境外经营的大型国内公司来说,其产生外国税收抵免的经营活动,在税收筹划中也将面临新的挑战。这些公司所得税的主要纳税人必须满足文件资料规定的要求,通过分支机构在日本投资的外国同行也面临同样的问题。从长期的角度上来看,国际税收基本规定的改变,将影响日本国际税收专业人士的思维方式。

4.2 协定谈判

日本税收协定新政策将采用营业利润条款,与《OECD范本(2010年)》第7条新规保持一致。首个案例是2013年12月17日签订的《日本 - 英国所得税收协定(2006年)》议定书^{64、65}。另外,2013年1月24日签署的《日本 - 美国所得税收协定(2003年)》议定书⁶⁶仍然保留了《OECD范本(2010年)》之前版本中第7条的用词。

由于《联合国范本(2011年)》"尚未采用OECD常设机构利润归属原则,新兴经济体未来与日本签署税收协定可能不会采用《OECD范本(2010年)》第7条新规。这样一来,日本的税收协定很可能就会被分割成两种不同的类型,即一类与执行《OECD范本(2010年)》第7条新规的国家签署的税收协定和另一类不执行《OECD范本(2010年)》第7条新规的国家签署的税收协定。日本税收协定的双重性在可预见的未来将会持续一段时间。

当采用《OECD范本(2010年)》第7条新规时,如2013年的《日本-英国所得税收协定(2006年)》议定书,企业内部交易将被完全确认,新国内法和协定二者之间没有不一致的地方。但是,日本目前正在实施的大部分协定使用的都是《OECD范本(2010年)》之前版本的第7条。适用"旧"的税收协定时,可归属于常设机构的所得的计算⁶⁸将不会考虑(i)内部利息,特定

的金融机构的利息除外;以及(ii)内部特许权使用费⁶⁶。该规定将确保保留《OECD范本(2010年)》之前版本第7条的法律地位。在这个方面,日本的做法与德国截然相反。德国的做法是考虑追溯应用OECD常设机构利润归属原则⁷⁰。

4.3 后税基侵蚀和利润转移(BEPS)世界

如果国家和地方税收合并计算,日本公司所得税的法定税率将超过30%。未来几年内,日本政府将把公司所得税税率降低到30%以下。由于税率高于邻国,跨国公司将利润转移出日本的动机一直存在。

在这种环境下,日本政府很可能会采取措施,尤其是在《OECD税基侵蚀和利润转移(BEPS)行动计划》的执行阶段⁷¹。下列三点尤其值得注意:

首先,2014年日本的税制改革并未改变常设 机构的定义。这将是继行动6之后改革的潜在领域。

其次,对常设机构采用利润归属原则对转让定价法规的未来发展及实践将产生深远的影响。 从这点上来看,《OECD2010转让定价指南》"更新部分的章节所使用的语言已经开始接近《2010年报告》"。

第三,对于行动4,日本目前的国内法一般情况下采用下列三级限制,通过利息支出的扣除¹⁴来应对税基侵蚀和利润转移:

- (1) 利率:转让定价法规75;
- (2)债务/资产比率:资本弱化规定⁷⁶;
- (3)利息扣除标准:在扣除利息、税收、折旧之前收入的50%(包含)以下⁷⁷。

2014年日本税制改革实施后,转让定价法规 将扩大到适用于内部交易。资本弱化规定将不适 用于常设机构,因为应纳税所得额的计算已经采 用了相同的原则。另外,最高利息扣除标准也将 适用于常设机构。这一揽子解决方案能否持续、 有效,我们仍需拭目以待。

5. 结束语

通过将OECD常设机构利润归属原则引入国内法,日本充分利用《OECD范本(2010年)》第7条新规,以应对国内长期存在的问题。源泉规则已被改写,征税方法变得更加简便、有效。外国公司的常设机构有权享受外国税收抵免。形象地说,日本2014年的税收改革就像一场个人计算机操作系统的变革。改革必将为日本国际所得税收法律规定的运行打开新局面。

注释:

1.《OECD关于对所得和资本征税的协定范本》(2010年7月 22日)。IBFD范本汇编。

2.日本:《公司税法》(CTL),1965年第34部法律,第141条第2款。

3.同上, 第141条第2款。

4.同上, 第141条第3款。

5.同上, 第141条第4款。

6.日本: 《公司税法》(CTL), 1965年第33部法律。

7.《美国-日本关于对所得避免双重征税和预防偷漏税的协定》(1954年)第3(1)条,《IBFD协定》。亦可参阅增井义博文章,"1954年日美所得税收协定对日本国际税收政策的影响",《国际税收公报》,2012年第4/5期,IBFD期刊。

8.《OECD关于对所得和资本征税的协定范本》(1963年7月30日),IBFD范本汇编。

9.Y.小松, 《税收协定研究》第40页, YUHIKAKU出版社, 1973年。

10.《印度-日本避免双重征税的协定》(1960年6月13日),IBFD协定汇编。

11.《美国-日本关于避免对所得双重征税和预防偷漏税的协定》(1971年3月8日),IBFD协定汇编。

12.K.井上, "日本税收协定和国内税法的相互作用",《国际税收公报》总第61期,2007年9/10期第5.3节,IBFD期刊。

13.《日本公司税法》第138条第1款。

14.日本:《公司税法实施法令》第176(5)条。

15.Y.小松, "国家税收法律的历史发展和趋势",《日本税法研究》(1982年)第24页。

16.G.M.托马斯, "日本税法中的源泉规定", 《1982年日本税法研究》第222页和T.水野, 《国际税收法律和理论》第41页, YUHIKAKU出版社, 2000年。

17.《美国-日本关于对所得避免双重征税和预防偷漏税的

协定》(2003年11月6日),IBFD协定;亦可参阅增井义博文章, "2003年日美税收协定大修订",《日本国际税收法律》第19期 第55页(2006年)。

18.0ECD,《常设机构利润归属》(2008年),IBFD国际机构文献汇编。

19.《日本公司税法》新第138条第1款。

20.同上,《日本公司税法》(CTL)新第138条第2款。

21.《日本公司税法》新第138条第3款及《日本公司税法实施 法令(CTLE0)》新第178条。

22.《日本公司税法》新第138条第4款。

23.同上,《日本公司税法》新第138条第5款。

24.同上,《日本公司税法》新第138条第6款。

25.同上,《日本公司税法》新第69(4)条。

26.同上、《日本公司税法》新第2条第12-18款。

27.同上,《日本公司税法》新第69(4)条。

28.同上,《日本公司税法》新第141条。

29.0ECD,《常设机构的利润分配》(2010年)第一部分第10段,IBFD国际机构文献汇编。

30.日本:《特别纳税调整法》,1957年第26部法律,新66(4)条。

31.同上,新66(4)(3)条。

32.《日本公司税法》新第142(3)条。

33.同上,新第138(1)条,项目1,第二个圆括号。

34.《日本公司税法》新第138(2)条及《公司税法实施法令(CTLE0)》新第18条。

35.《公司税法实施法令》第176(2)条。

36.《日本公司税法》新第139(1)条。

37.《日本公司税法》新第2条项目12-18及《公司税法实施法令(CTLEO)》新第4(4)(2)条。

38.《日本公司税法》新第138(3)条。

39.同上,新142(1)条。

40.同上,新142(2)条。

41.同上,新142(3)条。

42.同上,新142(7)条。

43.同上,新142(4)条。

44.《公司税法实施法令》新第184(6)条。

45.《日本公司税法》新第142(4)(1)条。

46.《日本公司税法》新第142(4)(2)条及《公司税法实施法令(CTLEO)》新第188条。

47.《日本公司税法》新第142(5)条。

48.同上,新第142(8)条。

49.同上,新第142(9)条。

50.同上,新第143(1)条。

51.同上,新第143(2)条。

52.同上,新第144条。

53.同上,新第144(2)条。

54.《公司税法实施法令》新第195(5)条项目1。

55.同上,新第195(5)条项目2。

56.《日本公司税法》第23(2)条。

57.增井义博, "对外国子公司征税: 日本税制改革" (2009年10月), 《国际税收通讯》 (2010年第4期), IBFD期刊。

58.《日本公司税法》新第146(2)条。

59.《日本公司税法内阁令》新第62(3)条。

60.《日本特别纳税调整法律长官令》新第22(10)(3)条。

61.《日本公司税法》新规第142(7)条。

62.同上,新规第147(2)条。如果该地区税务局长认为,外 国公司的交易或会计会导致公司税负"不当减少",则适用该新 条款、在应用该条款时,税务局长可以重新计算归属于常设机构 的所得的应纳税所得额和应纳税额。

63.青山启二, "国际税收的最新趋势", 《法学家》1468期 第15页(2014年)。

64.《日本-英国关于对所得和财产避免避免双重征税和预防 偷漏税的协定》议定书(2013年12月17日), IBFD 协定汇编。

65.《英国-日本关于对所得和财产避免避免双重征税和预防 偷漏税的协定》(2006年2月2日)(2013年修订),IBFD 协定汇 编。

66.《美国-日本政府关于对所得和财产避免避免双重征税和 预防偷漏税的协定》议定书(2013年1月24日), IBFD 协定汇 编。

67.《联合国关于对所得和财产的税收协定范本》(2011年1月1日), IBFD 范本汇编。

68.《日本公司税法》新第138(1)条项目1。

69.同上,新第139(2)条。

70.R.K.菱杰尔,《德国国内法执行OECD 所得归属原则及其与已生效的税收协定的关系——OECD 所得归属原则能否追溯应用》,《国际税收公报》总第69期,2015年第3期,IBFD 期刊。

71.《OECD 税基侵蚀和利润转移行动计划》第13页(OECD 2013年),IBFD 国际机构文献汇编。

72.《OECD跨国企业与税务机关转让定价指南》(OECD 2010年),IBFD 国际机构文献汇编。

73.0ECD, 同上, 注释29。

74.增井义博,《利息扣除、集团公司和税收管辖权——BEPS 行动计划漫游指南》,《亚太税收公报》总第20期,2014年第2期 第105-106页第3.2.4节,IBFD期刊。

75.《日本特别纳税调整法》新66(4)条,1986年以来。

76.同上, 新66(5)条, 1992年以来。

77.同上,新66(5)(2)条,2012年以来。



译自2015年第9期《国际税务公报》(Bulletin for

International Taxation)