

## 出國報告（出國類別：國際會議）

# 參加公益財團法人日本台灣交流協會舉辦「經濟相關高階主管邀請計畫」報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：副署長 宋秀玲

科長 劉旭峯

專員 葉淑滿

稽查 許弼勝

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：科長 鐘素華

派赴國家：日本東京

出國期間：2017年12月12日至12月16日

報告日期：107年3月15日

## 摘 要

為強化臺日相互交流，日本台灣交流協會邀請本署宋副署長秀玲訪日，期透過與相關機關之意見交流、參觀設施等，增進對日本之瞭解。鑑於近年國際間推動稅基侵蝕及利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, 簡稱BEPS)行動計畫不遺餘力，且我國近期配合國際新趨勢，修正稅捐稽徵法增訂執行稅務用途資訊(含金融帳戶資訊)自動交換之法據、訂定納稅者權利保護法、修正加值型及非加值型營業稅法增訂跨境電商課稅規範及修正營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則納入移轉訂價三層文據架構，鑑於上開法令於我國均屬新制，而日本業採行前揭規範，爰規劃就該 4 議題，由本署及財政部國際財政司派員組團陪同宋副署長與會，透過參訪瞭解日本相關實施情形，作為我國後續修訂相關法規及實務執行之參考。

# 目次

壹、會議目的及會議過程.....	3
貳、與日本國稅廳會議交流情形.....	4
一、落實「共同申報及盡職審查準則」規定與稽徵實務.....	4
二、移轉訂價三層文據架構國別報告自動交換.....	6
三、納稅者權利保護.....	7
四、跨境電子商務徵課規定.....	9
五、移轉訂價查核與文據資料之運用.....	12
參、青森縣政府訪查.....	16
一、青森縣稅收情形簡介.....	16
二、青森縣經濟發展策略.....	16
肆、心得與建議.....	18
一、心得.....	18
二、建議.....	19
伍、附件一會議相關資料.....	20

## 壹、會議目的及會議過程

公益財團法人日本臺灣交流協會(以下簡稱交流協會)為強化臺日交流，每年邀請我國政府官員赴日，安排會晤相關業務機關及參訪活動，增進臺日雙方相互瞭解，有助緊密雙方關係，促進實質合作與交流。

2017 年 12 月 12 日至 16 日交流協會邀請本署宋副署長秀玲訪日交流，並鑑於臺日租稅協定於 2017 年生效運用且我國正進行所得稅制改革，特安排宋副署長於 12 月 13 日在日本東京霞山會館專題演講「臺灣稅制改革與臺日租稅協定對日商之影響」(簡報詳附件)，增進臺商與日本企業就臺日租稅協定生效實施及我國近期稅制變革之瞭解及相關影響，有助企業因應稅法修正及提升適用租稅協定效益，吸引日商來臺投資。與會人員包含日本國稅廳、日商企業代表約 90 人，宋副署長結合近期稅制改革及協定適用效益，精闢說明獲廣大迴響，會後詢問交流熱絡，圓滿完成宣導任務。交流協會並安排與日本國稅廳交流、參觀日本國會議事堂，拜會青森道府等單位，就中央與地方共同振興產業及地方稅消長與變革等進行意見交換。

我國近年為因應國際租稅發展新趨勢，修正稅捐稽徵法第 5 條之 1 增訂執行稅務用途資訊(含金融帳戶資訊)自動交換之法據，避免遭國際組織列入不合作國家名單，制定納稅者權利保護法、修正加值型及非加值型營業稅法增訂跨境電商課稅新制及修正營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則納入移轉訂價三層文據架構等新措施。考量日本為經濟合作暨發展組織(OECD)成員，需按 OECD 發布相關準則實施相關作業規範，值得我國借鏡及汲取實施經驗，經交流協會協調安排，由本署及財政部國際財政司相關業務同仁，陪同宋副署長訪日，與日本國稅廳等相關機關(單位)代表交流，實地瞭解日方實施新制及配套措施，作為我國後續修訂相關法規及實務執行參考。

## 貳、與日本國稅廳會議交流情形

### 一、落實「共同申報及盡職審查準則」規定與稽徵實務

近年為防杜納稅義務人隱匿所得或財產於外國金融機構規避稅負，國際間倡議以跨國合作模式，共同打擊不法逃漏。OECD 界定國際新資訊透明標準為「稅務用途資訊(含金融帳戶資訊)自動交換」，於 2014 年發布「稅務用途金融帳戶資訊自動交換準則」，包括「共同申報及盡職審查準則(CRS)」及「主管機關協定(CAA)」，作為各國執行金融帳戶自動資訊交換標準，以利遵循。各國為保障稅基維護公平，無不積極響應，紛紛修正國內法律相關規定，執行國際新資訊透明標準，避免被國際組織列入不合作國家名單，100 多個國家(地區)承諾自 2017 年 9 月或 2018 年 9 月進行首次金融帳戶資訊自動交換。

為因應國際新資訊透明標準，完備執行 CRS 法制作業，我國於 2017 年 6 月 14 日增訂稅捐稽徵法第 5 條之 1、第 46 條之 1，完備依國際新資訊透明標準互惠進行稅務用途資訊(含金融帳戶資訊)自動交換及相互提供其他稅務協助之法源依據。嗣為落實執行金融帳戶資訊自動交換，我國參考 OECD 公布之 CRS，於同年 11 月 16 日發布「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」，並規劃後續資訊交換電作系統及實務作業流程，預計於 2020 年 9 月與協定夥伴國進行首次金融帳戶資訊自動交換。為期與國際建立一致性標準，提升跨國互助合作效益，請日方分享規劃執行 CRS 相關經驗，提供我國建構相關作業參考。茲就相關問題及日本國稅廳回應分述如下：

#### (一)法令規範面

我方提問，鑑於 OECD CRS 作業規範中，各國主管機關得依 OECD CRS 註釋有關判斷高低風險因素<sup>1</sup>及考量國內情形，公告低風險規避稅負金融機構排除適用 CRS，請日方就日本有無對類似銀行營業方式收受存款

---

<sup>1</sup>低風險因素包括與政府、國際組織、中央銀行、退休基金或免申報信用卡發卡機構等性質類似，受法令規範及應向稅捐稽徵機關申報資訊之金融機構；高風險因素包括不受防制洗錢或認識客戶程序規範、得發行不記名股份且未受防制洗錢金融行動工作組織（FATF）建議有關法人受益所有權透明度之有效措施規範，及作為減稅之工具。

實體(例如信用合作社、農會)，訂定免依 CRS 進行盡職審查與申報金融帳戶資訊情形及其標準：

日方回應，日本 CRS 作業多係按 OECD 相關規範建制，依租稅條約實施特別條例<sup>2</sup>，日本未訂定低風險規避稅負金融機構，亦即符合相關要件規定之金融機構均應按 CRS 進行盡職審查及申報金融帳戶資訊。

## (二)違章罰則面

我方提問，金融機構未依規定進行盡職審查或申報金融帳戶資訊相關罰則之法源依據、規範內容；如有減免處罰規定，其法源依據與減免處罰標準問題。

日方回應，依據租稅條約實施特別條例第 13 條第 4 項規定，未依期限申報或申報不實，處 6 個月以下徒刑，或日幣 50 萬元罰鍰，且無減免處罰規定。另有關個人或實體於開戶時拒絕提供自我證明文件，金融機構得否拒絕開戶之法據問題，日方國稅廳代表回應，日本無相關規定，由金融機構視其作業規範自行決定。

## (三)作業程序面

我方提問，政府主政機關相關電作系統建置情形及準備時間。日方回應，日方電作系統建置情形及準備時間大約 2 年，電作系統將於 2018 年 1 月開始運作，同年 9 月開始與協定夥伴國進行資訊交換。

我方提問，金融機構作業系統配合作業、準備時間及政府有無提供補助。日方回應，金融機構作業系統配合作業及準備時間，各金融機構情形不一，日本國稅廳尚無相關資訊；日方未提供金融機構資金補助，惟於國稅廳網站建置 CRS 專區，揭露資訊交換資料架構、語言、輸入數據格式相關資訊、辦理說明會及協助系統開發與測試。

## (四)實際施行面

我方提問，有關 CRS 實施過程中，金融機構反映辨識金融帳戶遭遇困難相關問題。日方回應，金融機構透過日本國稅廳網站建置 CRS 專區常見問答 (FAQ)、書面、電話及說明會現場提問等方式，充分反映執行

---

<sup>2</sup>為執行符合 CRS 自動資訊交換，日本於 2015 年稅制改革中，修訂相關法令如租稅條約實施特別條例 (Act on Special Provisions of the Income Tax Act, the Corporation Tax Act and the Local Tax Act Incidental to Enforcement of Tax Treaties)

CRS 遭遇相關疑義，一般常見問題為納稅人識別碼(Taxpayer Identification Number)、居住地判定等。

執行 CRS 自動資訊交換之國際法律依據，包括既有相關租稅協定，及規範交換程序細節之主管機關協定(CAA)，如依多邊稅務行政互助公約(MAAC) 架構下訂定多邊主管機關協定(MCAA)，或雙邊主管機關協定(CAA)。鑑於日本已加入簽署 MCAA，我國囿於外交政治問題，未能加入簽署多邊組織公約，需基於既有租稅協定洽商 CAA 以利後續執行 CRS，爰洽詢日方與其他國家(地區)洽簽 CAA 情形，日本國稅廳代表回應，日本依據簽署多邊主管機關協定(MCAA) 執行 CRS，另應部分國家或地區要求，例如新加坡或香港，洽商簽署雙邊 CAA，日本樂於與經貿投資往來密切夥伴，就落實 CRS 執行自動資訊交換，或移轉訂價三層文據架構國別報告自動交換，推動洽商 CAA。

## 二、移轉訂價三層文據架構國別報告自動交換

OECD 於 2015 年 10 月發布 BEPS 行動計畫 13「移轉訂價文據及國別報告(Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting)」成果報告，建議各國建立「集團主檔報告(Master File)」、「移轉訂價報告(Local File)」及「國別報告(Country-by-Country Reporting)」移轉訂價三層文據架構，將國別報告之訂定、資訊交換及運用情形列入落實 BEPS 行動計畫結論最低標準之一，為國際間檢視各國是否合作之重要指標。為因應國際移轉訂價發展趨勢及符合國際組織檢視標準，提升課稅資訊透明度，有效防杜跨國避稅，兼顧跨國企業移轉訂價文據遵循成本，我國於 2017 年 11 月 13 日修正發布「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則(以下簡稱移轉訂價查核準則)」，增訂跨國企業集團於我國境內有營利事業成員者，應送交「集團主檔報告」及「國別報告」，並訂定避風港標準，自 2017 年度營利事業所得稅結算申報案件適用。營利事業不符合相關避風港標準者，自辦理 2017 年度所得稅結算申報起，應揭露關係人交易資料及跨國企業集團相關資訊、備妥集團主檔報告及移轉訂價報告，於 2018 年底前送交集團主檔報告及國別報告。國別報告由跨國企業集團最終母公司準備及送交，如最終母公司為境外公司，且我國無法透過相關協定(如租稅協定、

資訊交換協定或主管機關協定)取得其國別報告時，應由我國境內之營利事業成員送交國別報告。

財政部將於 2018 年 4 月底前公告「無法有效進行國別報告資訊交換之國家或地區名單」，我國境內跨國企業集團成員之最終母公司居住地國如列入該名單，須向我國稅捐稽徵機關送交國別報告。為避免增加企業稅務遵循成本，宜推動洽簽國別報告自動交換主管機關協定或以個案集體請求方式交換國別報告，爰建議日方積極與我國洽商國別報告 CAA，俾利日本母公司之臺灣子公司免除送交國別報告之義務，降低日本跨國企業集團之依從成本。

### 三、納稅者權利保護

有關日本納稅者支援調整官制度，介紹如下：

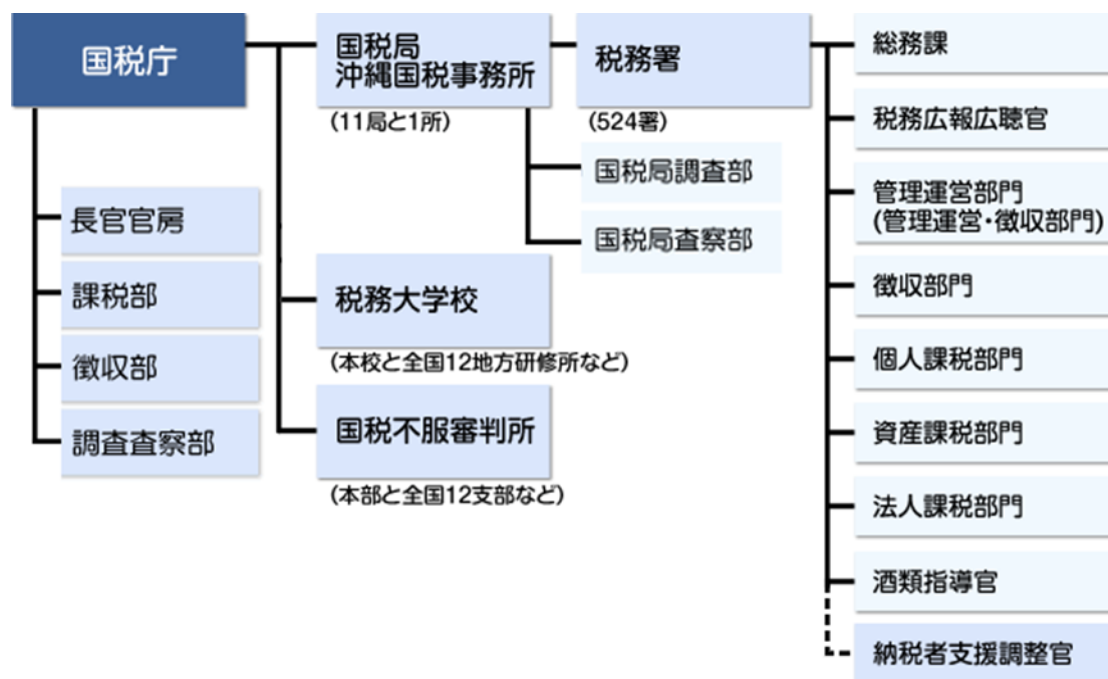
#### (一)設立背景及法令依據

為使每一位納稅者公平、公正地履行納稅義務，取得納稅者之理解及信任極為重要。為在第一時間快速且精確回應納稅者不滿事項及協助其瞭解辦理稅捐事務時各項程序規定，日本於 2001 年 7 月實施納稅者支援調整官機制，由納稅者支援調整官專責處理上開事項，惟該國關於納稅者支援調查官之設置及應辦事項，並無專法規定。

#### (二)納稅者支援調整官設置及辦理情形

目前日本係於國稅局及稅務署總務課設置納稅者支援調整官，並以專任方式為之。其任用資格及任期部分，尚無相關具體規定。目前實務上多由曾任課長以上職務之人員擔任，任期約為 3 年，在國稅部分，12 個國稅局設有納稅者支援調整官計 74 人(日本國稅局人力約為 5 萬 5 千餘人)。





圖表來源：日本國稅廳 <http://www.nta.go.jp/soshiki/kokuzeicho/kiko/kikou.htm>

納稅者支援調整官主要辦理事項係針對納稅者不滿事項，進行溝通協調(例如：服務態度不佳)及提供稅務諮詢服務(例如：解釋救濟程序)。受理範圍尚不包含對於具體核課稅捐處分爭議事項協調。因此，依據日本國稅廳統計，該國納稅者支援調整官受理納稅者不滿案件，主要以不滿稅務機關人員工作態度或處理過程發生失誤等事項為主。又日本納稅者支援調整官設置的目的，在於迅速處理納稅者申訴苦情事件，故每件申請案件處理時間原則上以 3 天為限。

### (三)對納稅者支援調整官之考核及實施成效

日本尚無針對納稅者支援調整官辦理納稅者申訴苦情事件進行單獨考核，而係就整體國稅局受理納稅者申訴事件訂定績效指標，2016 年目標為受理納稅者申訴苦情事件在 3 日內處理完成件數比率應達 90%，該年度實際達成值為 94.5%。

至於是否向納稅者調查、納稅者支援調整官受理申訴苦情事件滿意度及納稅者支援調整官之設置有無助於減少稅捐爭訟案件等實施成效，該國無相關統計資料，惟日本納稅者對於稅務機關受理稅務案件整體滿意度係逐年改善，納稅者提起訴訟案件亦呈現下降情形。

#### (四)納稅者支援調整官訓練

日本國稅廳每年定期邀集全國各稅務機關之首席調整官召開會議，共同就納稅者申訴苦情案件之處理進行研討，亦會邀請外部專家對納稅者支援調整官進行培訓。

## 四、跨境電子商務徵課規定

### (一)消費稅

#### 1、課稅規定

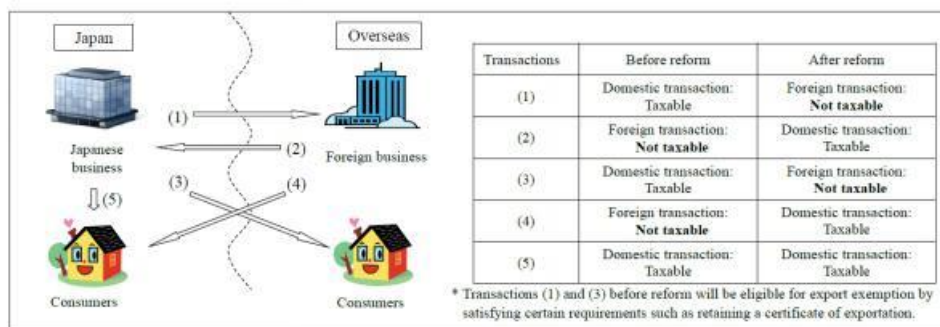
日本消費稅課稅範圍係在日本境內銷售貨物或勞務及進口貨物(自保稅區取得貨物)，並以將貨物所有權移轉與他人或提供勞務與他人以取得代價之事業及自保稅區取得貨物之人為納稅義務人。因應跨境電子商務興起，日本於 2015 年修正消費稅法(同年 10 月 1 日施行)，修正重點如下：

#### (1)提供電子勞務屬境內或境外交易判斷標準之修正

A.透過電子方式和電信網絡（如網路）提供之服務，如提供電子書，音樂和廣告等均屬「提供電子勞務」。業者提供電子勞務應否課徵消費稅取決於該勞務之提供地點是否屬日本境內，其判斷標準如下：

- 修法前：勞務提供地原則，以勞務提供者之營業處所所在地為判斷標準。
- 修法後：勞務使用地原則，以勞務買受人住所所在地為判斷標準，又勞務買受人住所之認定，應考量買受人提供之地址及信用卡發行國別等訊息合理客觀判斷。

#### B.課稅範圍修法前後對照



資料來源：日本國稅廳

[https://www.nta.go.jp/foreign\\_language/consumption\\_tax/cross-kokugai-en.pdf](https://www.nta.go.jp/foreign_language/consumption_tax/cross-kokugai-en.pdf)

以上圖交易為例，境外供應商提供電子勞務予國內買受人，修法前因該供應商之營業處所在日本境外，屬境外交易，該交易無須課徵消費稅；修法後因勞務買受人之住所在日本境內，屬境內交易，該交易須課徵消費稅。

#### C.提供電子勞務之實例

- 透過網路提供電子書、電子報、音樂、視頻和軟體(包括各種應用程式，如遊戲)。
- 提供客戶雲端使用軟體與數據庫之服務。
- 提供客戶雲端存儲電子數據之服務。
- 透過網路發布廣告。
- 提供客戶利用網路購物之服務。
- 提供客戶利用網路銷售遊戲軟件和其他產品之服務。
- 透過網路提供預約住宿、餐廳。
- 透過網路提供之英語課程。

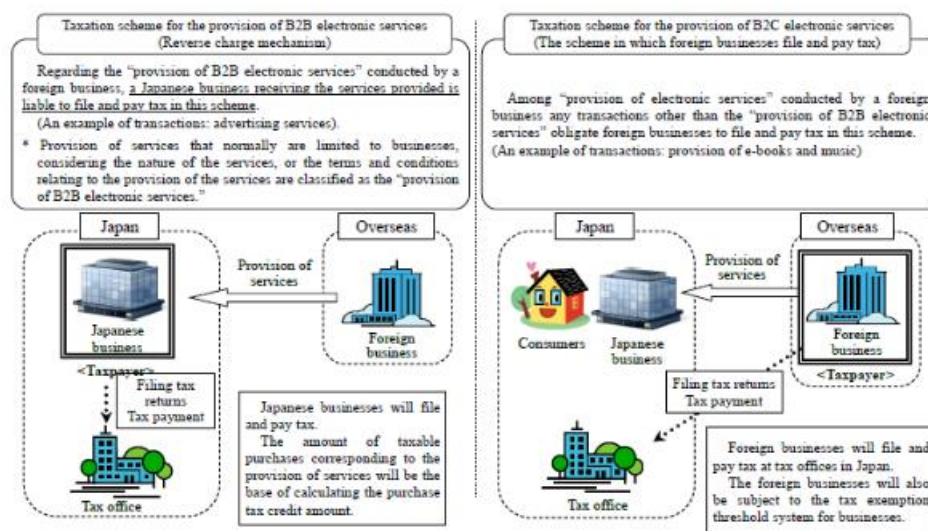
#### D.非屬提供電子勞務之實例

- 單純提供電信通訊服務，如電話、傳真、電報或數據傳輸等。
- 軟體開發。
- 日本境外資產之管理(包括網路銀行服務)。
- 要求境外供應商收集和分析信息等。
- 外國法律專家等在國外進行之訴訟。

#### (2)逆向課稅方式之採行

- A.境外供應商提供之電子勞務，依其服務性質，或服務契約條款，該勞務僅銷售予企業，該交易歸類為 **B2B**(企業對企業)，由境內買受人負申報及繳納消費稅義務。境外供應商有義務先行告知境內買受人，該勞務須採逆向課稅方式課徵消費稅。
- B.境外供應商提供之電子勞務，依其服務性質，或服務契約條款，該勞務可銷售與企業或個人，該交易歸類為 **B2C**(企業對消費者)，由境外供應商負申報及繳納消費稅義務。又境外供應商於日本境內提

供之 B2C 電子勞務，倘年銷售額未逾日幣(以下同)1 千萬元，免辦理登記及報繳消費稅。



資料來源：日本國稅廳

[https://www.nta.go.jp/foreign\\_language/consumption\\_tax/cross-kokugai-en.pdf](https://www.nta.go.jp/foreign_language/consumption_tax/cross-kokugai-en.pdf)

### (3)進項稅額扣抵之限制

境外供應商提供之 B2C 電子勞務，由境外供應商負申報及繳納消費稅義務，境內買受人向境外供應商購買 B2C 服務所產生之進項稅額，原則上不得申報扣抵，惟該境外供應商如已向日本國稅廳辦理註冊，該進項稅額將可申報扣抵。

### (4)境外供應商註冊制度之實施

A.境外供應商於 2015 年 7 月 1 日起可向日本國稅廳辦理註冊，境內買受人向該等完成註冊之境外供應商購買 B2C 服務所產生之進項稅額可申報扣抵。

B.日本政府公開已註冊之境外供應商名單於其國稅廳網站，截至 2017 年 2 月總計 80 家。

## 2、案例討論：線上訂房平臺

### (1)交易模式：

新加坡之線上訂房平臺業者提供媒合服務予日本之旅客及旅宿業者，日本旅客於該平臺支付費用 1 萬元(住宿費 9,000 元，服務費 1,000 元)，平臺業者於扣除向旅宿業者收取之服務費 2,000 元後給付 7,000 元與日本旅宿業者，日本旅客在訂房平臺預訂後前往住宿。

### (2)課稅方式：

新加坡線上訂房平臺非旅宿業者，係提供旅客與旅宿業者之媒合服務，僅就其收取之服務費課徵消費稅。新加坡線上訂房平臺向日本旅客收取之服務費，屬銷售電子勞務予境內買受人(B2C)，應由新加坡平臺業者申報課徵消費稅；新加坡線上訂房平臺向日本旅宿業者收取之服務費，因屬 B2B 交易，由日本旅宿業者向日本政府報繳消費稅。

## (二)法人稅

境外供應商提供電子勞務予日本境內買受人應否課徵法人稅係遵循經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)規範，以境外供應商於日本境內是否有常設機構(Permanent Establishment, PE)為判斷標準，倘該供應商於日本境內無常設機構，則無須繳納法人稅。我方分享我國刻研議依外國營利事業跨境銷售電子勞務與我國之經濟關聯性判斷其取得之收入是否為中華民國來源收入，並訂定簡化之課稅規定。

# 五、移轉訂價查核與文據資料之運用

移轉訂價之查核向為一重要稅務議題，OECD 日前發布之 15 項 BEPS 行動計畫中即有多項涉及移轉訂價議題，顯見在網路交易崛起、國際貿易愈加熱絡之時代，其愈受各國稅務機關重視。鑑於近期國際移轉訂價討論焦點聚焦於「無形資產」，我國亦長期關注此一趨勢，爰就「移轉訂價三層文據運用」、「無形資產之查核經驗分享」、「BEPS 行動計畫 8-10 結論之運用」及「一次性移轉訂價調整」等議題，與日方進行交流。

## (一)移轉訂價三層文據運用

我方代表首先說明，OECD 於 2015 年 BEPS 行動計畫 13 建議各國採行移轉訂價三層文據架構，日本等國家已在 2016 年陸續施行該制度，我國則於 2017 年正式導入，爰請日方就該等文據資訊之運用分享相關經驗。

### 1、國別報告(Country-by-Country Report)與集團主檔報告(Master File)

日方代表表示，各國多於近期內開始施行該制度，實際運用情形仍待進一步討論，惟依 BEPS 行動計畫建議，國別報告與集團主檔報告係作為跨國企業從事移轉訂價風險評估工具，稅務機關查核跨國企業集團時，可將該等文據資訊運用於下列分析：

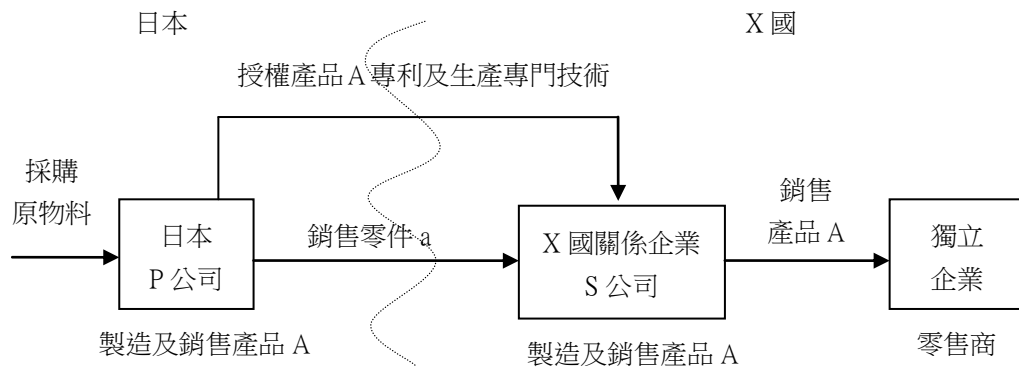
- (1)各成員實際有效稅率與其居住地國法定稅率差異。
- (2)各成員於居住地國申報之所得、應付所得稅及主要營業活動。
- (3)協助稅捐機關瞭解整體集團運作概況及辨認境外關係企業。
- (4)協助分析跨國企業集團成員從事移轉訂價避稅風險。

2、移轉訂價報告(Local File)部分，係跨國企業集團本應備妥文據，供各國稅捐機關查核移轉訂價時，驗證受控交易結果是否符合常規，或作為計算常規交易結果之參考資料。

## (二)無形資產之查核經驗分享

無形資產向為各國稅捐稽徵機關進行移轉訂價查核之關注重點，為瞭解其他國家查核實務，爰與日方進行經驗交流，日方代表提出下列兩案例分享查核觀點：

### 1、案例 A



#### (1)背景說明：

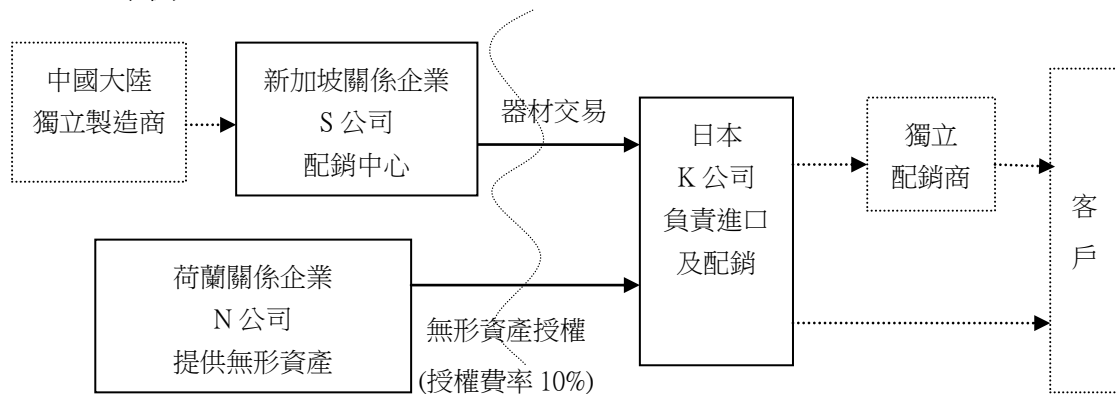
日本 P 公司從事 A 產品之製造及銷售，其關係企業 S 公司 10 年前登記設立於 X 國，亦從事 A 產品之製造及銷售。P 公司除供應 S 公司生產 A 產品之關鍵零件 a(該零件具有 P 公司專門技術)，同時授權 S 公司使用 A 產品專利權及生產技術(該技術為 P 公司從事研發活動所開發之專門技術)。S 公司購進零件 a 後，與其他零件搭配製成 A 產品，並銷售予同處 X 國之獨立企業零售商。

#### (2)分析觀點：

日方代表指出，透過功能風險分析，P 公司所研發專門技術係產製 A 產品之主要基礎，S 公司雖無研發功能，但在 X 國當地部署多名業務代表，同時亦從事廣告與行銷活動，建立產品高辨識度及健全銷

售網絡，促使 A 產品在當地具相當市場占有率。綜此，P 公司授權之產品專利權及專門技術，與 S 公司透過行銷活動創建產品知名度，均對 A 產品之製造銷售具有獨特貢獻，惟經可比較程度分析後，似未能尋得適切之可比較交易。日方代表認為，前揭 P 公司及 S 公司執行功能均對 A 產品做出獨特貢獻，且皆為獲利動因，爰認為利潤分割法為最適常規交易方法，並以 P 公司從事 A 產品研發活動之成本，及 S 公司投入該產品行銷活動之費用，作為分配剩餘利潤之因子。

## 2、案例 B



### (1)背景說明：

跨國集團成員 K 公司在日本從事運動器材之進口及配銷業務，同時執行銷售及行銷活動。新加坡關係企業 S 公司為集團配銷中心，其負責產品之品質管控、製造排程及銷售活動，在向位處中國大陸獨立製造商進貨後，即配銷予 K 公司。荷蘭關係企業 N 公司則負責產品銷售相關授權(如商標等)活動。

### (2)分析觀點：

A.日方代表指出，本案審查歷時年餘，除事先透過外部資料瞭解集團整體營運狀況，並實際赴公司蒐集相關資訊、訪談管理階層及員工。經歸納分析後，日方認為僵固訂價政策係導致 K 公司虧損之主因，該公司獲利情形較同業偏低，且透過損益表可發現其業務已逐漸移往海外市場，同時辨認其他管銷成本、匯兌損益波動等影響 K 公司獲利之因素。

B.日方代表表示，本案最終採傳統淨利潤法(TNMM 法，即我國移轉訂價查核準則所稱之可比較利潤法)進行檢測，並認為器材交易與無

形資產授權具關聯性，而予合併檢測，最終透過外部公開資料庫，篩選合宜可比較對象，建立常規交易範圍。嗣與公司達成協議，再予調整補稅。

### (三) BEPS 行動計畫 8-10 結論之運用

OECD 發布 BEPS 行動計畫 8-10 強調移轉訂價結果應與價值創造一致，主要涉及移轉訂價查核實質面規範，日方為 OECD 會員國之一，其就前揭計畫參採及執行情形可供我國未來法令修正參考，爰就此議題洽詢日方意見。日方代表表示，有關 BEPS 行動計畫 8-10 確保移轉訂價結果與創造價值一致性之建議，涉及運用評價報告評估無形資產價值等節，各國對於採行與否尚有不同見解，日本現行法令尚無相關規範，未來將持續觀察 OECD 後續建議及其他國家施行情形。至於利潤分割法部分，日本雖定有相關規範，惟實務運用情形尚不普遍，基於其法規亦規範以「最通常規交易方法」(Best Method)評估常規交易結果，日方刻考慮，當評估受控交易結果，如無可比較交易，或交易雙方均擁有具價值無形資產並對交易有顯著貢獻時，宜採用利潤分割法進行分析。

### (四) 一次性移轉訂價調整

按影響跨國企業移轉訂價因素眾多，部分國家允許跨國企業為合理配置各成員間利潤，得於會計年度結算前進行一次性移轉訂價調整，俾符合常規交易原則，因日方亦有類似規定，爰藉此交流機會請其說明制度內容。日方代表說明，依據「移轉訂價作業要領(事務運營指針)」[Commissioner's Directive on the Operation of Transfer Pricing (Administrative Guidelines)]第 2-20 條規定，公司得主張就其與外國關係企業間受控交易之價格進行調整，惟國稅廳事後將檢視該調整是否合理。當該調整如屬對外國關係企業現金給付或帳列費用支出，國稅廳審查時，將就給付原因、先前契約內容、計價方法與基礎、確定給付金額及付款日期通盤考量，俟確認該等給付確有合理性，公司所做調整將被視為交易價格之變動。日方代表進一步指出，前揭調整事項涉及所得稅部分，無須事先申請，惟公司亦應向關務機關提出申請，就交易價格調整部分，補徵關稅等稅捐。



## 叁、青森縣政府訪查

### 一、青森縣稅收情形簡介

日本之租稅制度可分為國稅及地方稅(道府縣稅、市町村稅)兩大類，其國稅之主要稅目有所得稅、法人稅及消費稅，地方稅就上開稅目同時課徵類似之個人住民稅、地方法人稅及地方消費稅。

青森縣位於日本本州最北端，縣廳位於青森市，全縣面積約 9,645 平方公里，約占日本國土面積 2.5%，人口約 128 萬，約占日本總人口 1%。青森縣財政收入來源主要為中央統籌、地方稅收及其他收入等，與我國地方政府財政收入來源相似，其中央統籌部分約占青森縣整體財政收入來源 30% 至 40%，地方稅約占 20%(日本於 2007 年施行約 3 兆元之稅源移轉，將所得稅轉為地方稅收)。該縣主要稅收來源為個人縣民稅、地方消費稅、法人事業稅及特別稅，其中個人縣民稅部分稅收相對穩定，為該縣最大稅收來源；消費稅因 2014 年將稅率由 5% 調整為 8%，自 2015 年起成為僅次於個人縣民稅之第二大稅收來源；法人事業稅部分則受景氣影響程度較高；至特別稅部分，係由地方政府提出，經總務大臣同意開徵之稅目，與我國地方政府依地方制度法規定所開徵之特別稅課性質相近，青森縣係對其縣內核電廠核燃料、核廢料最終處置場等徵收相關稅捐，近幾年來該稅收占青森縣整體稅收比重逐年增加，已成為該縣第四大稅收來源。

### 二、青森縣經濟發展策略

青森縣位於日本本州最北端，三面環海、中間隔有八甲田山，森林占該縣面積 70%，氣候四季分明，夏季短暫涼爽，冬季漫長寒冷。受限於地理及氣候因素，該縣以農業及觀光產業為經濟發展重點。其中觀光部分，青森縣政府設有觀光國際戰略局，統籌觀光產業發展，利用當地白神山地、八甲田山、十和田湖等自然景觀、傳統文化祭典(睡魔祭)等自然人文因素，推廣櫻花季(春)、睡魔季(夏)、紅葉季(秋)、冬季滑雪健行(冬)等活動。為便利國內外遊客赴青森觀光，陸續開發陸、海、空交通。此外，該縣結合當地特產，持續研發特色飲食，作為行銷重點。是以，青森縣政府

觀光發展策略，係食、住、行、育、樂等各面向思考，提供旅客多元體驗，形塑青森豐富獨特魅力。

至農業部分，青森縣政府為推廣該縣農作物，制定六次產業化策略，以一級產業為基礎，結合二級及三級產業分工合作，整合農林漁業者、食品製造業者及零售商，研發各式農業相關商品，農民不僅可以從事農林水產等第一產業，還可以入主食品加工等第二產業以及流通、銷售等第三產業，從而獲得加工工資和流通利潤等高附加價值。為吸引青年從事相關產業並育成人才，青森縣政府並給予當地農民相關輔助及舉辦研討會等，以促進該縣農業產業永續發展。針對該縣最具代表性農作物蘋果，更特別成立蘋果果樹課，橫向結合縣府各單位功能，分析國內外銷售情形，積極開發市場，並由縣政府赴國內外主要銷售市場舉辦各項推廣活動；為了落實品種研發及改進，日本政府於青森設立蘋果研究所專司蘋果的品種改良及栽培管理，以提昇品質，藉由品質及行銷之優化，奠定青森縣「蘋果王國」之美譽。

# 肆、心得與建議

## 一、心得

### (一)透過與日本官方實務經驗交流獲取許多寶貴政策規劃參考意見

近年來OECD發布BEPS行動計畫後，相關國際組織陸續舉辦研討論會議，本部均派員積極與會，汲取最新國際稅務發展趨勢。惟稅務法令涉及相關實務作業，國際組織會議多就整體稅務政策發展趨勢進行探討，倘要引進新制度措施，尚需參考已施行國家經驗，搭配我國國情，方得完善相關配套措施。此次與日方交流經驗誠屬珍貴，不僅分享其對於OECD BEPS行動計畫看法，更可讓我方瞭解日本執行相關建議之作法，可供未來我國修改法令導入新制之參考。

### (二)日本納稅者支援調整官規劃完善值得做為我國參考

日本納稅者支援調整官之設置係以納稅者服務為導向，處理納稅者對於稅務機關人員或機關服務態度不滿案件，希望藉由納稅者支援調整官居間溝通協調，獲得納稅者理解與信賴，以提升徵納雙方和諧度，進而增進納稅者納稅依從度。相較於我國納稅者權利保護官得針對具體稅捐爭議案件進行相關調查並提供建議，其受理事項相對單純，日本調整官辦理事項的參考性亦相對較低，惟日本政府為提升納稅者整體滿意度，所設定各項評量指標(例如：納稅者對於各項稅務諮詢、服務措施、設備滿意度及苦情案件辦結時效等)，可供本署未來規劃各項稅務服務、納稅者權利保護案件辦理情形具體衡量指標之參考。

### (三)參訪青森縣政府心得

青森縣長期是人口外流縣，人口遷出率高居日本首位，人口外流、老齡化及少子化所造成人口減少問題已成為青森縣政府最重要課題。2011年日本大地震重創日本東部地區，青森縣觀光業亦受到極大衝擊，其外籍旅客住宿人數下滑至不及2010年住宿人數一半，值此逆境，反促使青森縣審視自身，瞭解自己所沒有的，體察自己所擁有的，動員原本閒置資源，結合政府與民間力量，開發周邊商品，讓蘋果不只是農業，也可以是服務業、文創業；成立睡魔博物館，讓遊客於非祭典期間也能體驗睡魔祭典各項活動，並瞭解時代變遷的歷史，賦予傳統文化全新的生命。善用當地資源，深耕在地文化，

整合政府單位，結合民間產業，以宏觀角度規畫願景，縝密態度落實執行，使青森縣得以從逆境中浴火重生，此種上下一心共同實現願景的精神，值得我國效法學習。

本次參訪青森縣政府時，洽逢縣政府大樓結構改造工程，惟在大樓內完全沒有因裝修工程而有任何不便及髒亂情形，充分體會到日本人在思考規劃事務時慎密的態度、遵守紀律及高度向心力的特質，而這樣的民族性，在經營縣政方面也充分展現，以該縣產業為例，在當地人口相對較少，地理及氣候條件相對不利的情形下，由青森縣政府帶頭充分利用當地資源，進行垂直及橫向合作，以團體戰方式，發揮縣府各單位功能，結合民間產業效能，將單純的農作物蘋果，自研發、生產、製造、推廣甚至結合觀光，不斷地增加其附加價值，形塑產業永續發展，成功地使蘋果成為青森縣代名詞，如此由上而下，全體一致共同達成目標的精神十分值得我國學習。

## 二、建議

### (一)善用場域建立管道掌握國際租稅發展脈動，避免被列入國際組織稅務不合作國家名單

全球化及電子商務崛起，國際租稅發展日新月異，國際間多以多邊組織跨國合作模式，共同打擊逃漏稅維護租稅公平，我國外交處境困難，加入國際組織不易，然而面對新國際租稅標準，如未能掌握國際相關發展趨勢，即時妥善因應，恐影響國家形象或企業競爭力，例如 2017 年初歐盟部長理事會(商業賦稅)行為準則小組，對包含我國在內 92 個國家或地區之稅務體制，從「租稅透明」、「公平稅制」及「執行反稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)措施」3 項議題進行檢視，我國積極召開跨部會會議研商因應對策及就歐方專家提問詳予說明，積極配合歐方調查，說明我國過去努力爭取參與國際會議，持續關注掌握國際租稅發展趨勢，建構反避稅制度及提升資訊透明度，且承諾將持續努力落實OECD發布相關規範標準，獲歐方肯定及認同，歐方嗣於 2017 年 12 月 5 日發布「稅務不合作國家名單」，涵蓋 17 個國家或地區，我國未名列其中。

鑑於歐盟未來將持續檢視我國相關承諾後續執行情形，為完善按CRS標準執行金融帳戶資訊自動交換，提升資訊透明，需持續完備相關實務作業程

序，於無法加入國際組織困境下，亟需與OECD成員且實施國際新資訊透明標準之國家(如日本)主管機關，請教相關實務作業及實施經驗，對我國擬訂政策及規劃作業流程，極具助益。建議持續掌握各種場域溝通機會，汲取國際實施經驗，完善我國國際租稅法制，善盡國際義務俾利國際檢視，避免被國際組織列入稅務不合作國家清單，維護我國國際形象及競爭力。

## (二)我國應廣續關注國際數位經濟發展，以建構合時宜及效率之徵課體系，改善租稅環境

數位經濟之發展，影響市場經濟型態及消費行為，對各國稅制規範及稽徵實務作業產生莫大衝擊，為解決網路交易勞務產生稅基侵蝕及逃漏稅問題，OECD於2014年9月發布BEPS行動計畫1數位經濟時代之租稅挑戰，對現行營業稅制提出要求跨境銷售勞務之外國業者於消費地國辦理稅籍登記建議。

為順應國際趨勢及掌握稅源，我國參考OECD建議及歐盟作法，於2017年5月1日施行「加值型及非加值型營業稅法部分條文修正案」(下稱境外電商課徵營業稅新制)，明定在臺無固定營業場所之境外業者銷售電子勞務予境內自然人，應在我國辦理稅籍登記及報繳營業稅，截至2017年1月於我國辦理稅籍登記之境外電商業者已有74家，與日本註冊家數相當，顯見境外電商課徵營業稅新制之推行已有良好成效。2018年1月2日發布外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定，明確外國營利事業之我國來源收入認定及簡化相關成本費用減除、利潤貢獻程度劃分及報繳所得稅之程序，並廣續研議建置線上申報系統，便利外國營利事業辦理所得稅報繳作業，以建構公平、合理及簡便之網路交易課稅環境。

鑑於數位經濟之發展日新月異，我國仍應廣續關注國際數位經濟發展，適時調整租稅政策，並強化國際合作精進查核技術，以建構合時宜及效率之徵課體系及友善租稅環境，俾利境外電商法令依循。

## 伍、附件一 會議相關資料