

2008年度税制改正大綱 (PEの範囲の見直し)

制度調査部
鈴木 利光

独立の地位を有する代理人等を「恒久的施設」(3号PE)から除外へ

【要約】

与党及び財務省は、それぞれ2007年12月31日と同年12月19日に、「平成20年度税制改正大綱」と「平成20年度税制改正の大綱」を公表した。

上記2つの税制改正大綱では、外国のプレーヤーの誘致の観点から、非居住者又は外国法人に対する課税について、その課税標準を区分する「恒久的施設」(PE)とされる「代理人等」の範囲から、独立の地位を有する代理人等を除くこととしている。

本稿では、上記2つの税制改正大綱のうち、「恒久的施設」(PE)の範囲の見直しについて簡潔に解説する。

【目次】

- ・ はじめに (P1)
- ・ 非居住者又は外国法人に対する課税 - 「恒久的施設」(PE)の範囲の見直し - (P2)
 - 1. 非居住者又は外国法人に対する課税の概要 (P2)
 - 2. 大綱の内容 (P4)
 - 3. OECDモデル租税条約の内容 (P8)

【別紙】(参考)非居住者又は外国法人に対する国内課税関係の概要(表) (P10)

・ はじめに

与党及び財務省は、それぞれ2007年12月31日と同年12月19日に、「平成20年度税制改正大綱」(以下、「与党大綱」という)と「平成20年度税制改正の大綱」(以下、「財務省大綱」という)を公表した。

与党大綱及び財務省大綱では、外国のプレーヤーの誘致の観点から、非居住者又は外国法人に対する課税について、その課税標準を区分する「恒久的施設」(PE)とされる「代理人等」の範囲から、独立の地位を有する代理人等を除くこととしている。

本稿では、与党大綱及び財務省大綱のうち、「恒久的施設」(PE)の範囲の見直しについて簡潔に解説する¹。

¹ なお、本稿の内容は、2007年12月20日付制度調査部情報「2008年度税制改正大綱(組織再編税制他)」(筆者著)にも縮小版が掲載されているため、参照されたい。(<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/tax/07122001tax.pdf>)

・ 非居住者又は外国法人に対する課税 - 「恒久的施設」(PE)の範囲の見直し -

1. 非居住者又は外国法人に対する課税の概要

非居住者又は外国法人に対する国内課税関係を整理する。

非居住者又は外国法人は、国内に源泉のある所得(国内源泉所得)についてのみ所得税及び法人税の納税義務を負う(所得税法第5条第2項・第4項、法人税法第4条第2項参照)。

【別紙】P10(表1)及び【別紙】P13(表2)のとおり、非居住者又は外国法人に対する課税において、国内に「恒久的施設」(Permanent Establishment = PE)を有しない場合、「事業の所得」等(以下、「非課税所得」という)に対する課税が非課税となる(所得税法第15条第3号・164条第1項第4号、法人税法第141条第4号参照)。

非課税所得、すなわち「恒久的施設」(PE)を有する非居住者又は外国法人に対しては課税されるが、「恒久的施設」(PE)を有しない非居住者又は外国法人に対しては課税されない所得は、以下のとおりである(所得税法第164条第1項第4号、所得税法施行令第291条第1項、法人税法第141条第4号、法人税法施行令第187条第1項参照)。

非課税所得	
非居住者	事業の所得
	資産の譲渡の所得のうち、下記の各号に規定する所得を除くもの(1)
	(1)国内にある不動産の譲渡による所得
	(2)下記の各号に規定する所得
	国内にある不動産の上に存する権利、鉱業法の規定による鉱業権又は採石法の規定による採石権の譲渡による所得
	国内にある山林の伐採又は譲渡による所得
	内国法人の発行する株式その他内国法人の出資者の持分(以下「株式等」という)の譲渡による所得で次に掲げるもの
	イ 同一銘柄の内国法人の株式等の買集めをし、その所有者である地位を利用して、当該株式等をその内国法人若しくはその特殊関係者(2)に対し、又はこれらの者若しくはその依頼する者のあっせんにより譲渡をすることによる所得
	ロ 内国法人の特殊関係株主等(3)である非居住者が行うその内国法人の株式等の譲渡(4)による所得
	不動産関連法人の株式の譲渡による所得
	次に掲げる株式若しくは出資又は権利の譲渡による所得
	イ 国内にあるゴルフ場の所有又は経営に係る法人の株式又は出資を所有することがそのゴルフ場を一般の利用者に比して有利な条件で継続的に利用する権利を有する者となるための要件とされている場合における当該株式又は出資
	ロ 国内にあるゴルフ場その他の施設の利用に関する権利
前各号に掲げるもののほか、非居住者が国内に滞在する間に行う国内にある資産の譲渡による所得	
組合契約事業利益の配分	

(出所)大和総研制度調査部作成

非課税所得	
外国法人	事業の所得
	資産の譲渡の所得のうち、下記の各号に規定する所得を除くもの(1)
	(1)国内にある不動産の譲渡による所得
	(2)下記の各号に規定する所得
	国内にある不動産の上に存する権利、鉱業法の規定による鉱業権又は採石法の規定による採石権の
	国内にある山林の伐採又は譲渡による所得
	内国法人の発行する株式その他内国法人の出資者の持分(以下「株式等」という)の譲渡による所得で次に掲げるもの
	イ 同一銘柄の内国法人の株式等の買集めをし、その所有者である地位を利用して、当該株式等をその内国法人若しくはその特殊関係者(2)に対し、又はこれらの者若しくはその依頼する者のあっせんにより譲渡をすることによる所得
	ロ 内国法人の特殊関係株主等(3)である外国法人が行うその内国法人の株式等の譲渡(4)による所得
	不動産関連法人の株式又は不動産関連特定信託の受益権の譲渡による所得
	次に掲げる株式若しくは出資又は権利の譲渡による所得
	イ 国内にあるゴルフ場の所有又は経営に係る法人の株式又は出資を所有することがそのゴルフ場を一般の利用者に比して有利な条件で継続的に利用する権利を有する者となるための要件とされている場合における当該株式又は出資
ロ 国内にあるゴルフ場その他の施設の利用に関する権利	

(出所) 大和総研制度調査部作成

- (1) 言い換えると、「下記の各号に規定する所得」は、「恒久的施設」(PE) を有する非居住者又は外国法人はもちろんのこと、「恒久的施設」(PE) を有しない非居住者又は外国法人についても課税されることとなる。
- (2) 「特殊関係者」とは、その内国法人の役員又は主要な株主等、これらの者の親族、これらの者の支配する法人、その内国法人の主要な取引先その他の内国法人とこれらに準ずる関係にある者をいう(所令 291 及び法令 187 参照)。
- (3) 「特殊関係株主等」とは、次に掲げる者をいう(所令 291 及び法令 187 参照)。
- その内国法人の一の株主等
 - 上記一の株主等と法人税法施行令第 4 条(同族関係者の範囲) に規定する特殊の関係その他これに準ずる関係のある者
 - 上記一の株主等が締結している組合契約(その組合が締結している組合契約を含む) に係る組合財産たるその内国法人の株式等につき、その株主等に該当することとなる者(前 2 号に掲げる者を除く)
- (4) ここでいう「譲渡」は、以下の要件を満たしたものに限る(所令 291 、法令 187 参照)。
- 譲渡の日の属する年以前 3 年以内のいずれかの時において、その内国法人の特殊関係株主等が、全体で、その内国法人の発行済株式又は出資(以下「発行済株式等」という) の総数又は総額の 25% 以上を所有していたこと
 - 譲渡の日の属する年において、ここでいう非居住者又は外国法人を含む、その内国法人の特殊関係株主等が、全体で、その内国法人の発行済株式等の 5% 以上を譲渡したこと

この規定は、典型的には、「特殊関係株主等」が組合形式の海外ファンドの組合員であることを想定している（上記（ 3 ）参照）。上記二つの要件を満たし、ここでいう「譲渡」に当たるか否かは、組合員毎ではなく、組合単位で判定することとした（国際的な租税回避を防止することを目的として、2005 年度税制改正によって取り入れられた）。

この「恒久的施設」（PE）には、「代理人等」（ 5 ）が含まれる（所得税法第 164 条第 1 項第 3 号・同法施行令第 290 条、法人税法第 141 条第 3 号・同法施行令第 186 条参照。いわゆる「3 号 PE」）。

（ 5 ）「代理人等」とは、「国内に自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者」（所法 161 三、法法 141 三）で、以下に定める者をいう（所令 290、法令 186、法基通 20-2-5 参照）。

- 本人（非居住者又は外国法人）のために（もっぱら特定の外国法人のためであることは要しない）、その事業に関し契約（本人が資産を購入するための契約を除く）を締結する権限（契約書に調印する権限のみならず、契約内容につき実質的に合意する権限を含む）を有し、かつ、これを常習的に行使する者（本人の事業と同一又は類似の事業を営み、かつ、その事業の性質上欠くことのできない必要に基づき本人のために当該契約の締結に係る業務を行う者を除く。以下、「常習代理人」という）
- 本人のために、顧客の通常要求に応ずる程度の数量の資産を保有し、かつ、当該資産を顧客の要求に応じて引き渡す者
- もっぱら又は主として一の本人（その親族その他本人と特殊な関係にある者を含む）のために、常習的に、その事業に関し契約を締結するための注文の取得、協議その他の行為のうちの重要な部分をする者

2. 大綱の内容

非居住者又は外国法人に対する課税（「恒久的施設」の範囲の見直し）に係る与党大綱及び財務省大綱の内容は、以下のとおりである（与党大綱第三 十一 国税 2、財務省大綱六 2）。

非居住者又は外国法人に対する課税について、その課税標準を区分する「恒久的施設」（PE）とされる「代理人等」の範囲から、独立の地位を有する代理人等を除くこととする。

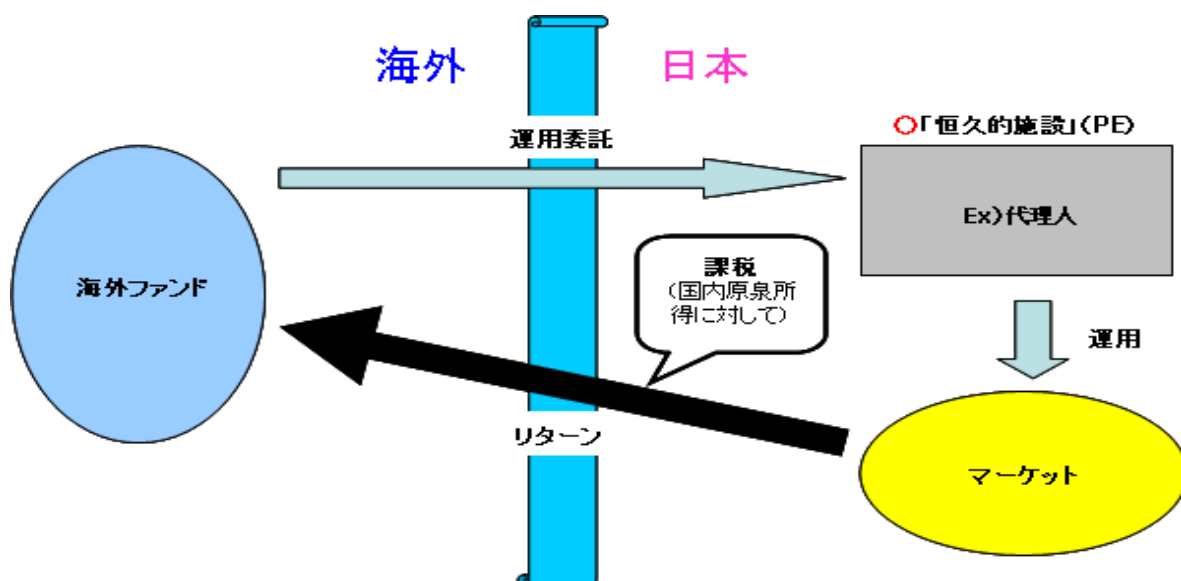
（注）上記の改正は、2008 年 4 月 1 日以後の恒久的施設とされる代理人等の判定について適用する。

上記与党大綱及び財務省大綱の趣旨として、**外国のプレーヤーの誘致**があると思われる。具体的には、海外のファンドが国内で活動するファンドマネージャーと**投資一任契約**を締結、国内で投資活動を行う場合において、当該ファンドマネージャーが「代理人等」すなわち「恒久的施設」（PE）と認定され、当該ファンドマネージャーによるファンドの運用益にも本邦で課税されるリスク（いわゆる「PE リスク」。ここでは、P5（図 2）の赤い矢印で示すリターンにも P5（図 1）の黒い矢印で示すリターンと同様の課税が日本国内にてされるリスクをいう）を**排除**することである（ 6 ）。

(6) PE リスクの存在は、海外投資家による日本のファンドマネージャーの利用回避、及びファンドマネージャーの海外逃避をもたらしており、そのような事態は我が国の金融・資本市場の発展上望ましくないため、何らかの措置をとることが望ましいとされていた (P9 参照)。

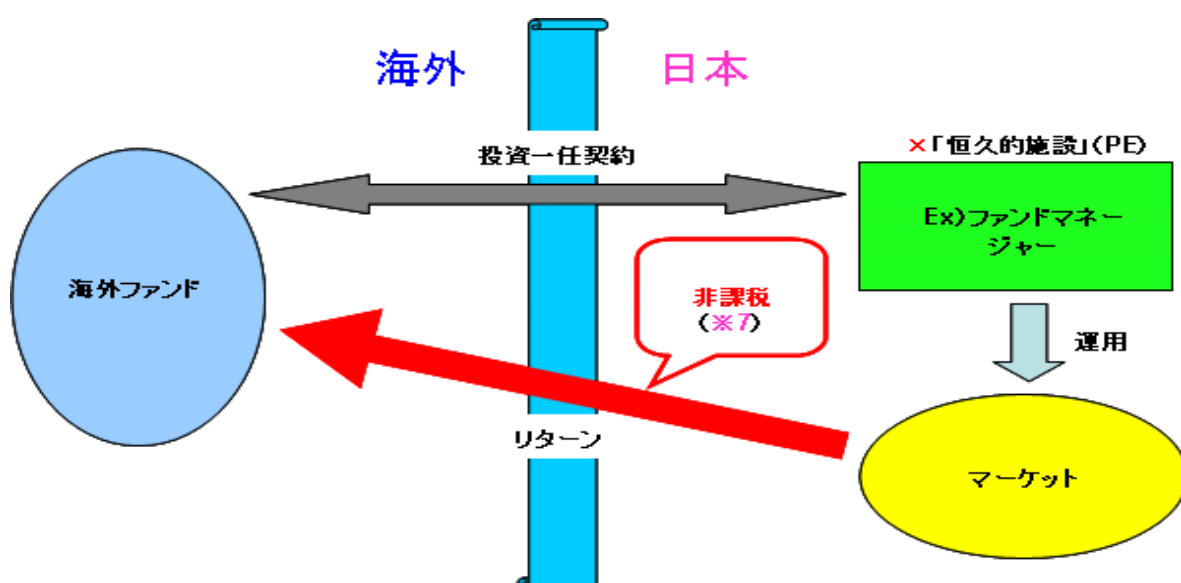
上記与党大綱及び財務省大綱の趣旨を簡潔に図示すると、以下のようになる。

(図 1) 【 「 代理人等 」 が独立の地位を有せず、「 恒久的施設 」 (PE) に該当する場合】



(出所) 大和総研制度調査部作成

(図 2) 【 「 代理人等 」 が独立の地位を有し、「 恒久的施設 」 (PE) に該当しない場合】



(出所) 大和総研制度調査部作成

(7) ここで非課税となるのは、「代理人等」による海外ファンドの運用益(リターン)が、非課税所得 (P2・P3 参照) に該当する場合に限定される。

上記与党大綱及び財務省大綱の内容は、後述するように、OECD **モデル租税条約には明記**されている。しかし、上記与党大綱及び財務省大綱によれば、海外のファンドが国内で活動するファンドマネージャーと投資一任契約を締結し、国内で投資活動を行う場合において、当該ファンドマネージャーが海外のファンドから「**独立**」の地位を有するときには、**租税条約の締結の有無に係らず** (P9 参照)、当該ファンドマネージャーは海外のファンドの「恒久的施設」(PE) と認定されないこととなる (8)。

(8) これを受けて、金融庁は2007年12月19日付にて「恒久的施設(PE)に係る税制上の措置について」なる文書を公表し、今後「**独立**」の要件等についての明確化を図るための協議を重ねる旨表明している²。

それでは、「代理人等」による海外ファンドの運用益(以下、「リターン」という)は、所得の種類として何れに該当するであろうか(【別紙】P10(表1)及び【別紙】P13(表2)参照)。以下、主な所得の種類ごとにその内容を検討する³。

(1) 事業の所得(所法161一、法法138一)

国内での事業から生ずる所得をいう。非居住者又は外国法人がどのような場合に「事業」を有するとみなされるかについては詳しい規定がない。

(2) 資産の運用又は保有による所得(所法161一、法法138一)

国内にある資産の運用又は保有による所得をいう。

具体例としては、日本国債、地方債、内国法人の発行する債券・CPの運用又は保有による所得(例えば償還差益)が挙げられる。

国内にある代理人を通じた生命保険契約等に基づく保険金の支払い又は剰余金の分配を受けることから生ずる所得はここでいう資産の運用又は保有による所得に該当する(所令280三、法令177三参照)。

(3) 資産の譲渡による所得(所法161一、法法138一)

国内にある資産の譲渡による所得をいう。

資産の譲渡による所得にあたるか否かは、「恒久的施設」(PE)の有無により課税・非課税が分かれる重要な判断となる。「恒久的施設」(PE)を有しない場合、課税範囲が限定されているからである(P2・P3 及び【別紙】P11(注)4参照)。

国内法人の発行する株式等の譲渡による所得のうち一定のもの(9)がこれに該当する(所令280・291、法令177・187参照)。

² 金融庁ホームページ参照 (<http://www.fsa.go.jp/news/19/sonota/20071219-6.html>)

³ 「DHC コメントール 所得税法」「DHC コメントール 法人税法」(ともに第一法規)の該当箇所、及び「民法組合等の外国組合員に対する源泉徴収儀卵の創設」(丹菊博仁/「INTERNATIONAL TAXATION」2005年8月号/税務研究会P12)参照

(9) 具体例として、以下のものが挙げられる。

- 金融商品取引法第 2 条第 1 項に規定する有価証券又はこれに準ずるもの（所得税法施行令第 4 条第 1 号若しくは第 3 号・法人税法施行令第 11 条第 1 号、第 2 号若しくは第 4 号に掲げる権利）で次に掲げるものの
 - イ 上場有価証券（金融商品取引法第 2 条第 17 項に規定する取引所金融商品市場において譲渡されるもの）
 - ロ 国内にある営業所を通じて譲渡されるもの
- 八 契約その他に基づく引渡しの義務が生じた時の直前において証券若しくは証書又は当該権利を証する書面が国内にあるもの
- P2・P3 表中「(2) イ・ロ」に該当するもの
- P2・P3 表中「(2)」に該当するもの

(4) 組合契約事業利益の配分（所法 161 一の二）

民法上の組合契約、投資事業有限責任組合契約、有限責任事業組合契約（いわゆる日本版 LLP）や、外国におけるこれらに類する契約に基づく事業利益の配分による所得をいう（所令 281 の 2 参照）。

組合契約事業から生ずる利益には、国内において行う組合契約事業に関連して生じた一切の利益をいうため、所得税法第 161 条第 1 号及び第 1 号の 3 乃至第 12 号までに掲げる「国内源泉所得」から生じた一切の利益が含まれる（所基通 161-6 の 3 参照）。

リターンが組合契約事業利益の配分に該当するパターンとしては、以下の 2 通りが考えられる。

- 海外ファンドが上記組合の構成員である場合で、上記組合が国内にある場合
- 海外ファンドが上記組合の構成員である場合で、上記組合が外国にある場合

の場合、組合契約事業の事務所が国内にあることが想定されることから、その事務所が「一定の場所」又は「代理人等」（【別紙】P10（表 1）参照）に該当し、構成員たる非居住者は「恒久的施設」（PE）を有するとされるケースが多いと考えられる。

というのは、 の場合、組合契約事業における「恒久的施設」（PE）の有無については、組合契約事業の事務所等をもって判断するのであり、それらが「恒久的施設」（PE）に該当する場合には、すべての構成員が国内に「恒久的施設」（PE）を有するということになるからである（所基通 164-7 参照）。

の場合としては、以下の 2 つのケースが考えられる（P5（図 1）（図 2）参照）。

1) ファンド財産の運用に関し、構成員たる非居住者が国内の構成員に第三者との対外的取引締結権限を委任した場合

この場合、現状では、「代理人等」の定義（P4（ 5）参照）から勘案するに、第三者との対外的取引締結権限を委任された国内の構成員は常習代理人に該当し、構成員たる非居住者は「恒久的施設」（PE）を有するとされるケースが多いと考えられる。

ただし、本稿で解説している大綱の内容（「恒久的施設」（PE）とされる「代理人等」の範囲から、独立した地位を有する代理人等を除く）でいう「独立した地位」の要件が明確化され（P6（ 8）参照。例えば投資一任契約が締結されている場合等が予想される）、改正が実現した場合、その要件を満たせば、第三者との対外的取引締結権限を委任された国内の構成員が「代理人等」にあたらぬことになる。

2) ファンド財産の運用に関し、構成員たる非居住者が第三者との対外的取引締結権限は留保し、投資アドバイザーである国内の構成員のサポートを受けているに過ぎない場合

この場合、「代理人等」の定義（P4（ 5）参照）から勘案するに、投資アドバイザーである国内の構成員は「代理人等」に該当しないと見える。

また、投資アドバイザーである国内の構成員の役割が、構成員たる非居住者からみて、国内の市場調査等、事業の遂行にとって補助的な機能しか有しない場合であれば、これらの投資アドバイザーは「一定の場所」（【別紙】P10（表1）参照）にも該当しないと見える（所令289参照）。

したがって、このような場合、構成員たる非居住者は「恒久的施設」（PE）を有しないとされるケースが多いと考えられる。

3. OECD モデル租税条約の内容⁴

OECD モデル租税条約とは、OECD（The Organization for Economic Co-operation and Development）⁵加盟国間における**自由な貿易・投資の促進**を図るため、**各租税条約の調整**を目的として創設された条約をいう。

上記与党大綱及び財務省大綱の内容は、前述したように、**OECD モデル租税条約には明記**されている。

OECD モデル租税条約第5条（恒久的施設）第5項及び第6項は、いわゆる従属代理人（契約締結権限があり、かつこれを常習的に行使する代理人をいう）は「恒久的施設」に含まれるが、「独立の地位を有する代理人」は含まれない旨明記している。

上記「独立」の有無の判断基準については、コメンタリー（該当条項の解釈及び具体例）にて言及されている。ここでは、そのいくつかを紹介するものとする。

「独立」は、**法律的・経済的独立**の双方を意味する。

代理人の本人に対する**責務の範囲**及び**企業家としてのリスク負担**の観点から「独立」の有無を判断する。

本人が代理人の**特別な技術や知識**をあてにしているという事実は、「独立」の存在を示すものである。

⁴ 「OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説」（川田剛 徳永匡子/2006/税務研究会出版局）参照

⁵ 1948年に発足したOEEC（The Organization for European Economic Co-operation）加盟18カ国にアメリカとカナダを加えた20カ国が1960年12月に署名した条約を受けて、1961年に正式に設立された。現在の加盟国は、日本（1964年署名）を含む30カ国である。

「独立」の有無は、代理人の権限の広狭ではなく、権限内における**自由裁量の範囲**により判断される。

代理人が、事業の全期間又は長期にわたって、専ら又は主として唯一の企業に代わって事業を行うことのみをもって、「独立」の存在が否定されるものではない。

親会社が株主としての資格で子会社に対して及ぼす支配は、親会社の代理人として子会社が「独立」の立場にあるか否かの判断には関係しない。

「独立」しているといえるためには、「**通常の方法**」でその業務を行わなければならない（企業に代わって、自己の事業経営の本分よりもむしろその企業の本分に経済的に属する活動を行う者は、その要件を満たさない）。

租税条約が締結されている場合、その内容が国内法に優先して適用される（所得税法第 162 条及び法人税法第 139 条参照）。

したがって、**租税条約を締結している国との間では**、本稿で解説している大綱の内容（「恒久的施設」（PE）とされる「代理人等」の範囲から、独立した地位を有する代理人等を除く）は規定化されており、PE リスク（P4・P5（ 6）参照）が存在しないこととなる（P6 参照）。

しかし、ファンドのような業態の場合、租税条約のないタックス・ヘイブン（租税回避地）を拠点にしていることが多く、PE リスクを抱えている。

そこで、租税条約と国内法の内容が乖離していることは望ましくないことから、我が国においても、OECD モデル租税条約のコメンタリーを参照に、通達等で「独立」の有無の判断基準を定めていくものと考えられる。

以上

【別紙】

【参考】非居住者又は外国法人に対する国内課税関係の概要（表）

非居住者又は外国法人に対する国内課税関係の概要は、以下の表のとおりである(10)(11)。

(10)以下の表は、あくまで課税関係の概要であることから、租税条約にはこれらと異なる定めのあるものに注意を要する。その場合、租税条約の定めが優先的に適用される（所得税法第 162 条及び法人税法第 139 条参照）。

(11)以下の表及び表中の「注」については、国税庁ホームページからの転載である。但し、「注」中の（ ）についてはこの限りでなく、筆者によるものである。

(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/gensen/aramashi2007/mokujii/10/01.htm>)

(表1) 【非居住者に対する課税関係の概要】

所得の種類 (所法 161)	国内に恒久的施設を有する者		国内に恒久的施設を有しない者 (所法 164④)	源泉徴収 〔 所法 212④ 213④ 〕
	支店その他事業を行う一定の場所を有する者 (所法 164①)	1年を超える建設作業等を行い又は一定の要件を備える代理人等を有する者 (所法 164②、三)		
事業の所得 (所法 161一)			【非課税】	無
資産の所得 (" 一)	【総合課税】 (注1,2,3)		【総合課税】 (注2,3,4,5)	無 (注1,2,3,4)
その他の国内源泉所得 (" 一)	(所法 164①)	(所法 164②、三)	(所法 164④)	無
組合契約事業利益の配分 (" 一の二)			【非課税】	20%
土地等の譲渡対価 (" 一の三)	【源泉徴収の上総合課税】			10%
人的役務の提供事業の対価 (" 二)				20% (注6)
不動産の賃貸料等 (" 三)	(所法 164①)	(所法 164②、三)	(所法 164④)	20%
利子等 (" 四)	【源泉徴収の上総合課税】 (注7,8,9,10)		【源泉分離課税】	15%
配当等 (" 五)				20% (注8、9、10)
貸付金利子 (" 六)				20%
使用料等 (" 七)				20%
給与その他の人的役務の提供に対する報酬等、公的年金等、退職手当等 (" 八)	〔国内事業に帰せられるもの〕		〔国内事業に帰せられないもの〕	20%
事業の広告宣伝のための賞金 (" 九)				20%
生命保険契約に基づく年金等 (" 十)				20%
定期積金の給付補てん金等 (" 十一)				15%
匿名組合契約等に基づく利益の分配 (" 十二)	(所法 164①)	(所法 164①二、三)	(所法 164②一)	(所法 164②二) 20%

(出所) 国税庁ホームページ

(注)

- 1 措置法第 37 条の 10 の規定により、国内に恒久的施設を有する者が行う株式等の譲渡による所得については、15%の税率で申告分離課税が適用されます。なお、措置法第 37 条の 11 の規定により、平成 15 年 1 月 1 日から平成 20 年 12 月 31 日までの間の上場株式等の譲渡による所得については 7%の優遇税率が適用されます (12)。
- 2 措置法第 41 条の 9 の規定により、懸賞金付預貯金等の懸賞金等については、15%の税率で源泉分離課税が適用されます。
- 3 措置法第 41 条の 12 の規定により、割引債 (特定短期公社債等一定のものを除きます。) の償還差益については、18% (一部のものは 16%) の税率で源泉分離課税が適用されます。
- 4 資産の所得のうち資産の譲渡による所得については、不動産の譲渡による所得及び所令第 291 条第 1 項第 1 号から第 6 号までに掲げるもののみ課税されます。
- 5 措置法第 37 条の 12 の規定により、国内に恒久的施設を有しない者が行う株式等の譲渡による所得については、15%の税率で申告分離課税が適用されます。
- 6 措置法第 42 条の規定により、特定の免税芸能法人等が得る対価については、15%の税率が適用されます。
- 7 措置法第 3 条及び第 41 条の 10 の規定により、国内に恒久的施設を有する者が得る利子等 (四号所得) 及び定期積金の給付補てん金等 (十一号所得) については、15%の税率で源泉分離課税が適用されます。
- 8 措置法第 8 条の 2 の規定により、国内に恒久的施設を有する者が得る配当等 (五号所得) のうち私募公社債等運用投資信託等の収益の分配に係る配当等については、15%の税率による源泉分離課税が適用されます。
- 9 措置法第 9 条の 3 の規定により、上場株式等に係る配当等 (基準日において配当を支払う内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の 5%以上を有する個人が支払を受けるものを除きます。) については、平成 15 年 4 月 1 日から同年 12 月 31 日までの間は 10%、平成 16 年 1 月 1 日から平成 21 年 3 月 31 日までの間は 7%の優遇税率が適用され、平成 21 年 4 月 1 日以後は 15%の軽減税率が適用されます。
また、公募証券投資信託 (公社債投資信託及び特定株式投資信託を除きます。) の収益の分配に係る配当等及び特定投資法人の投資口の配当等については、平成 16 年 1 月 1 日から平成 21 年 3 月 31 日までの間は 7%の優遇税率が適用され、平成 21 年 4 月 1 日以降は 15%の軽減税率が適用されます (13)。
- 10 措置法第 8 条の 5 の規定により、国内に恒久的施設を有する者が得る配当等 (源泉分離課税が適用されるものを除きます。) については、確定申告による総合課税を受ける必要のないいわゆる配当所得の確定申告不要制度の適用が認められます (14)。
- 11 措置法第 9 条の 5 の 2 の規定により、外国特定目的信託の利益の分配及び外国特定投資信託の収益の分配については、剰余金の配当とみなされます。
- 12 所法第 5 条、第 6 条の 2、第 6 条の 3 及び第 7 条の規定により、法人課税信託の受託者は、その信託財産に帰せられる所得についてその信託された営業所 (国内又は国外の別) に応じ、内国法人又は外国法人として所得税が課税されます。

(12) 2008 年 1 月 23 日国会提出法案「所得税法等の一部を改正する法律」案によって、2008 年度税制改正措置として、以下のような法案が提出されている⁶。

⁶ 概要については、大和総研制度調査部情報「与党税制大綱 - 株式 10%税率 2 年延長 - 」(吉井一洋) を参照されたい。
(<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/tax/07121401tax.pdf>)

上場株式等の譲渡による所得に対する 10% (所得税 7% + 地方税 3%) の軽減税率は、2008 年末で廃止
ただし、上記特例税率は、年間受取金額 500 万円以下の部分に対してのみ、2010 年まで延長される。

- (13) 2008 年 1 月 23 日国会提出法案「所得税法等の一部を改正する法律」案によって、2008 年度税制改正措置として、以下のような法案が提出されている⁷。

上場株式等の配当等による所得に対する 10% (所得税 7% + 地方税 3%) の軽減税率は、2008 年末で廃止
ただし、上記特例税率は、年間受取金額 100 万円以下の部分に対してのみ、2010 年まで延長される。

- (14) 2008 年 1 月 23 日国会提出法案「所得税法等の一部を改正する法律」案によって、2008 年度税制改正措置として、現行規定が適用対象を「平成一五年四月一日以後支払いを受けるべき」配当等としているのを、「平成二十一年一月一日以後支払いを受けるべき」配当等と改正されている。

⁷ 概要については、大和総研制度調査部情報「与党税制大綱 - 株式 10%税率 2 年延長 - 」(吉井一洋) を参照されたい。
(<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/tax/07121401tax.pdf>)

(表2) 【外国法人に対する課税関係の概要(網かけ部分が法人税の課税範囲)】

所得の種類 (法法138)	国内に恒久的施設を有する法人		国内に恒久的施設を有しない法人 (法法141四)	源泉徴収 〔所法212① 213①〕
	支店その他事業を行う一定の場所を有する法人 (法法141一)	1年を超える建設作業等を行い又は一定の要件を備える代理人等を有する法人 (法法141二、三)		
事業の所得 (法法138一)			【非課税】	無 (注1)
資産の運用又は保有による所得 (“ 一)				無 (注2)
資産の譲渡による所得 (“ 一)			不動産の譲渡による所得及び法令187①～五に掲げる所得	無 (注3)
その他の国内源泉所得 (“ 一)				無
人的役務の提供事業の対価 (“ 二)				20%
不動産の賃貸料等 (“ 三)				20%
利子等 (“ 四)		国内事業に帰せられるもの	【源泉分離課税】	15%
配当等 (“ 五)				20%
貸付金利子 (“ 六)				20%
使用料等 (“ 七)				20%
事業の広告宣伝のための賞金 (“ 八)				20%
生命保険契約に基づく年金等 (“ 九)				20%
定期積金の給付補てん金等 (“ 十)				15%
匿名組合契約等に基づく利益の分配 (“ 十一)				20%

(出所) 国税庁ホームページ

(注)

- 1 事業の所得のうち、組合契約事業から生ずる利益の分配については、所得税の源泉徴収が行われます。
- 2 措置法第41条の12の規定により、割引債(特定短期公社債等一定のものを除きます。)の償還差益については、18%(一部のものは16%)の税率で源泉徴収が行われます。
- 3 資産の譲渡による所得のうち、国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物の譲渡による対価(所令281の3に規定するものを除きます。)については、所得税の源泉徴収が行われます。