

2008年12月29日 全16頁

09年度税制改正大綱～組合理型投資ファンド課税の特例

制度調査部
鈴木 利光

「恒久的施設」(1号PE)に係る課税及び事業譲渡類似課税に関する特例の新設案

[要約]

- 与党及び財務省は、それぞれ2008年12月12日と同年12月19日に、「平成21年度税制改正大綱」と「平成21年度税制改正の大綱」を公表した。
- 両大綱では、外国のプレーヤー誘致(ファンドを通じた海外からのリスクマネー供給の確保)の観点から、一定の非居住者又は外国法人に対する課税について、以下の二つの特例措置を新設することとしている。
 - i いわゆるGP(=General Partner、無限責任・業務執行組合員)に該当しないもの等の特定の非居住者又は外国法人の組合員について、「恒久的施設」(1号PE)判定の特例を設け、居住地国課税とする(すなわち、日本国内においては非課税とする範囲を拡大する)。
 - ii いわゆるGP(=General Partner、無限責任・業務執行組合員)に該当しないもの等の特定の非居住者又は外国法人の組合員について、事業譲渡類似課税の特例を設け、当該課税の判定単位を組合員単位とする(すなわち、非課税とする範囲を拡大する)。
- 本稿では、両大綱における上記二つの特例措置の新設案について、簡潔に解説するものとする。

【目次】

- I. はじめに (P1)
- II. 「恒久的施設」(1号PE)に係る課税への特例措置の新設案 (P2)
- III. 事業譲渡類似課税に関する特例措置の新設案 (P9)
- 【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) (P13)

I. はじめに

- 与党及び財務省は、それぞれ2008年12月12日と同年12月19日に、「平成21年度税制改正大綱」(以下「与党大綱」という)と「平成21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、外国のプレーヤー誘致(ファンドを通じた海外からのリスクマネー供給の確保)の観点から、一定の非居住者又は外国法人に対する課税について、以下の二つの特例措置

を新設することとしている（与党大綱第三 九 国税 4、財務省大綱六 4 参照）。

- i （「投資事業有限責任組合契約に関する法律」に規定する）「投資事業有限責任組合」（外国におけるこれに類する組合を含む）に出資を行う非居住者又は外国法人（「外国組合員」）のうち一定の組合員（「特定外国組合員」）は、「一定の手続」の下で、国内に（その標準課税を区分する）「恒久的施設」（1号 PE）を有しない非居住者又は外国法人に該当するものとする。
- ii 以下の a. 又は b. の株式等の譲渡（保有期間が1年未満である株式等の譲渡及び一定の破綻金融機関株式の譲渡を除く）が行われた場合には、その株式等の譲渡が事業譲渡類似の株式等の譲渡（「恒久的施設」の有無に関わらず課税対象となる）に該当するか否かの判定については、以下の a. 又は b. の組合員ごとに計算したその株式等の保有割合によることとする。
 - a. 「特定外国組合員」が（「投資事業有限責任組合契約に関する法律」に規定する）「投資事業有限責任組合」（外国におけるこれに類する組合を含む）を通じて行う株式等の譲渡
 - b. 国内に「恒久的施設」（1号 PE）を有しない外国組合員で有限責任組合員であるもの（投資組合の業務を執行しないものに限る）が（「投資事業有限責任組合契約に関する法律」に規定する）「投資事業有限責任組合」（外国におけるこれに類する組合を含む）を通じて行う株式等の譲渡（当該外国組合員ごとに計算した当該株式等の保有割合が25%未満である場合の譲渡に限る）

- 以下、与党大綱及び財務省大綱における上記二つの特例措置の新設案について、簡潔に解説するものとする。

II. 「恒久的施設」（1号 PE）に係る課税への特例措置の新設案

1. 非居住者又は外国法人に対する課税の概要

- 与党大綱及び財務省大綱における「恒久的施設」（1号 PE）に係る課税への特例措置の新設案を解説する前提として、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ものとする。
- 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】P13（表1）及び【別紙】P16（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、「組合契約事業利益の配分」等に対する課税が非課税となる。
- 「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、図表1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）。

図表 1 「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

「恒久的施設」(PE) を有しない非居住者または外国法人に対しては課税されない所得	
非居住者	1 事業の所得
	2 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
	① 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または採石法の規定による採石権の譲渡による所得
	② 国内にある山林の伐採または譲渡による所得
	③ 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い集めをし、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、また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
	④ 不動産関連法人の株式の譲渡による所得
	⑤ 次に掲げる株式若しくは出資または権利の譲渡による所得
イ 国内にあるゴルフ場の所有または経営に係る法人の株式また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または出資	
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	
⑥ 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	
3 組合契約事業利益の配分	
外国法人	1 事業の所得(組合契約事業利益の配分を含む)
	2 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
	① 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または採石法の規定による採石権の譲渡による所得
	② 国内にある山林の伐採または譲渡による所得
	③ 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い集めをし、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、また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
	④ 不動産関連法人の株式の譲渡による所得
	⑤ 次に掲げる株式若しくは出資または権利の譲渡による所得
イ 国内にあるゴルフ場の所有または経営に係る法人の株式また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または出資	
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その内国法人とこれらに準ずる特殊の関係のある者をいう(所得税法施行令第 291 条第 3 項、法人税法施行令第 187 条第 3 項参照)。

(※3) 「特殊関係株主等」とは、次に掲げる者をいう(所得税法施行令第 291 条第 4 項、法人税法施行令第 187 条第 4 項参照)。

a. その内国法人の一の株主等

b. 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

- c. 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）に係る組合財産であ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（上記 a.、b. 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（事業譲渡類似の譲渡）に限る（所得税法施行令第 291 条第 6 項、法人税法施行令第 187 条第 6 項参照）。

- a. 譲渡の日の属する年以前 3 年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の総数又は総額の 25% 以上を所有していたこと
- b. 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総数又は総額の 5% 以上に相当する数又は金額の株式又は出資の譲渡をしたこと

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) c. 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、組合員単位ではなく、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、以下の 3 通りのものがある（所得税法第 164 条第 1 項、所得税法施行令第 289 条・第 290 条、法人税法第 141 条、法人税法施行令第 185 条・第 186 条参照）。

- ① 支店その他事業を行う一定の場所を有する非居住者又は外国法人（1号 PE）
- ② 1 年を超える建設作業等を行う非居住者又は外国法人（2号 PE）
- ③ 一定の要件を備える代理人等を有する非居住者又は外国法人（3号 PE）（※5）

(※5) 外国のプレーヤーの誘致の観点から、2008 年度税制改正にて、「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を除くこととされている（所得税法施行令第 290 条、法人税法施行令第 186 条参照）¹。

¹ 概要については、以下のレポートを参照されたい。

■大和総研制度調査部情報「2008 年度税制改正大綱（PE の範囲の見直し）」（筆者著）

<http://www.dir.co.jp/souken/research/report/law-research/tax/08020101tax.pdf>

■大和総研制度調査部情報「『恒久的施設』（PE）から除外する独立代理人の要件」（筆者著）

2. 与党大綱及び財務省大綱の内容

- 組合型投資ファンド課税（1号PE課税）については、図表2・3のような要望・問題提起がなされていた。

図表2 組合型投資ファンド課税（1号PE）の見直し（金融庁資料より）

◆ 組合型投資ファンド課税（1号PE）の見直し

対日投資に係る課税関係を明確化 → 我が国の資産運用業の発展を通じて市場競争力を強化

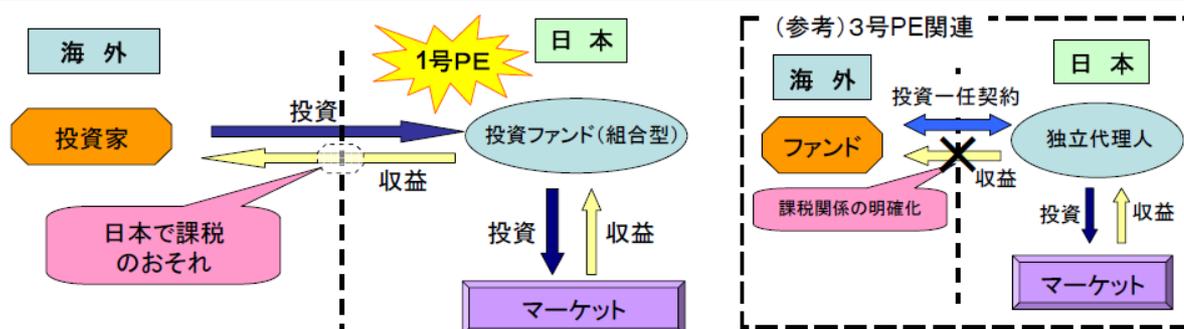
【現行制度の問題点】

海外の投資家が、我が国で組成された組合型の投資ファンドを通じて投資活動を行う場合、国内の業務執行組合員（資産運用業者）と共同事業を行っているとして、恒久的施設（いわゆる1号PE）を有するとみなされ、我が国で申告・納税義務を負うことになるおそれ（PEリスク）。



【要望事項】

海外の投資家が国内の組合型投資ファンドに出資を行っている場合であっても、当該投資家が我が国において1号PEを有するとされない措置を行うこと。



(注)1号PE:「支店、工場その他事業を行う一定の場所」

3号PE:「代理人等(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)」

*20年度税制改正により、独立代理人は3号PEから除外。

24

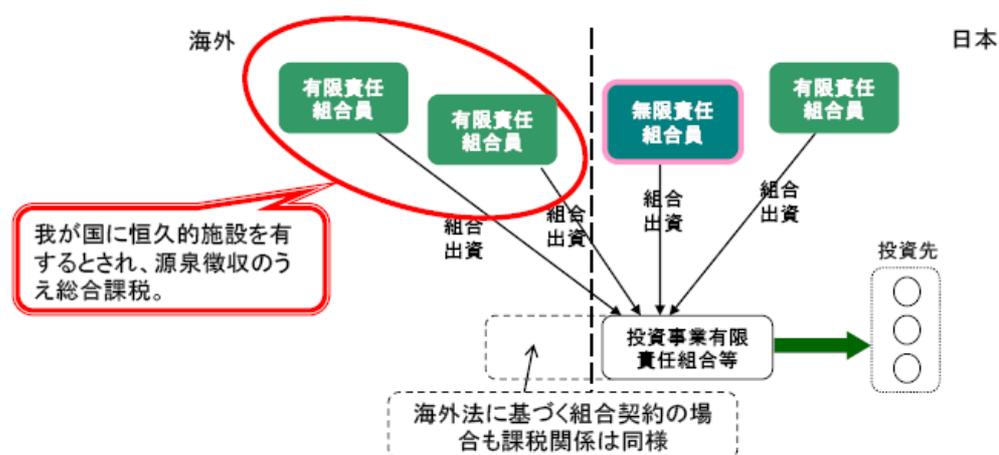
(出所) 金融庁「平成21年度 税制改正要望項目」 (<http://www.fsa.go.jp/news/20/sonota/20080828-2/02.pdf>)

図表 3 我が国における税制上の問題 ①1号PEに係る税制上の措置（経済産業省資料より）

我が国における税制上の問題 ①1号PEに係る税制上の措置

○現行税法上、組合契約（民法組合・投資事業有限責任組合・有限責任事業組合等）に係る事業利益の配分については、当該組合の無限責任組合員が国内に事務所等を有する場合、非居住者にとっての恒久的施設と解され、当該非居住者自身が国内で事業をしているものとして、国内源泉所得として課税される。【源泉徴収の上、総合課税。（源泉徴収は平成17年度改正で導入）】

○諸外国においても同様の税体系が取られてはいるが、我が国においては、非居住者が無限責任組合員であるか有限責任組合員であるかにかかわらず課税される一方で、英米等では、単に出資のみを行っている外国組合員（有限責任組合員）に対しては課税をしないこととされている。



（出所）経済産業省「平成21年度税制改正に関する経済産業省意見 【概要】」

<http://www.meti.go.jp/topic/data/080827-2-2.pdf>

- 上記要望等は、日本の組合理型投資ファンド課税（1号PE課税）によって国内の組合理型投資ファンドに対する出資が阻害されることになり、ファンドの海外逃避をもたらしていると指摘しているといえる。
- 国内の組合理型投資ファンドからの収益は、海外の投資家が国内に「恒久的施設」（1号PE）を有しない場合は非課税となる所得（海外の投資家が非居住者である場合は「組合契約事業利益の配分」、外国法人である場合は「事業の所得」）に該当する（もっとも、必ずしも一概にこれらの所得に該当するとは言いえない点に留意されたい）（P3 図表1、【別紙】P13（表1）及び【別紙】P16（表2）参照）。
- そこで、与党大綱及び財務省大綱では、上記要望等を踏まえて、「恒久的施設」（1号PE）に係る課税への特例措置の新設案として以下の内容を提案している（与党大綱第三九 国税 4（1）、財務省大綱六 4（1）参照）。

（「投資事業有限責任組合契約に関する法律」に規定する）「投資事業有限責任組合」（外国におけるこれに類する組合を含む。以下「投資組合」という）に出資を行う非居住者又は外国法人（「外国組合員」）のうち一定の組合員（「特定外国組合員」）は、「一定の手続」（※6）の下で、国内に（その標準課税を区分する）「恒久的施設」（1号PE）を有しない非居住者又は外国法人に該当するものとする。

（※6）「一定の手続」の詳細は、本稿執筆時点では明らかでない。

○ 「特定外国組合員」とは、以下の要件を満たす外国組合員をいう。

- ① 有限責任組合員であること
- ② 投資組合の業務を執行しないこと
- ③ 投資組合の組合財産に対する持分の割合が 25%未満であること
- ④ 無限責任組合員と特殊の関係のある者でないこと
- ⑤ 国内に投資組合の事業以外の事業に係る恒久的施設を有しないこと

- 上記改正は、概ね、いわゆる GP (=General Partner、無限責任・業務執行組合員) に該当しないもの等の特定の非居住者又は外国法人の組合員については、国内に「恒久的施設」(1号 PE) を有しないものとするにより、非課税とするケースを増やすことを趣旨としているものと考えられる。
- 組合型投資ファンド向けの利子・配当についてこれまで源泉徴収されていた場合、これを免除する手続きが設けられるか否かは、与党大綱及び財務省大綱では触れられていない。
- 参考として、経済産業省による上記改正の趣旨を転載するものとする。

図表 4 特定の非居住者等組合員の国内源泉所得の課税の方法に関する特例の創設

(1) 1号PE課税 (経済産業省資料より)

7. 特定の非居住者等組合員の国内源泉所得の課税の方法に関する特例の創設 (法人税等)

○ベンチャーや再生企業等にファンドを通じた海外資金を呼び込むため、投資事業有限責任組合及びこれに類する外国組合(LPS等)に出資を行う、特定の非居住者・外国法人に対し、課税の特例を講ずる。

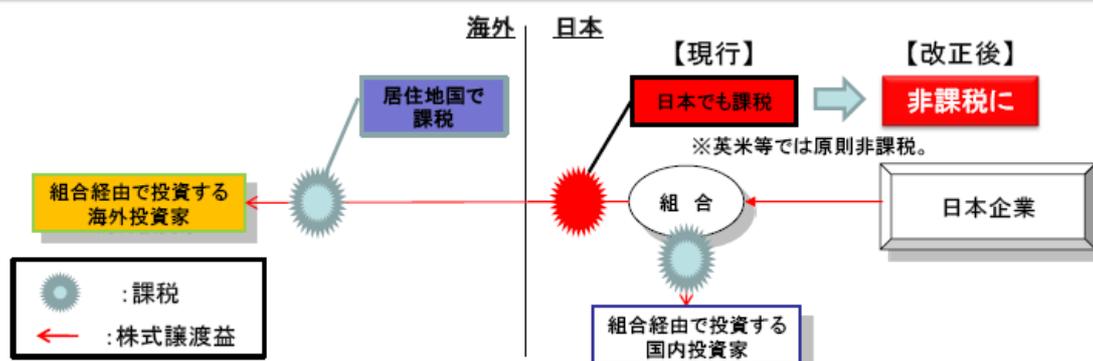
(1) 1号PE課税

【現行】

○ 日本国内に事業所等を有する組合を経由して日本企業に投資する非居住者・外国法人組合員は、その株式譲渡益に対して、その居住地国での課税に加え、日本においても課税。

【改正後】

○ LPS等の有限責任組合員であること、組合持分が25%未満であること等、一定の要件を満たす非居住者・外国法人(特定外国組合員)は、国内に恒久的施設を有しないものとする。
(株式譲渡益について非課税)



36

(出所) 経済産業省「平成 21 年度税制改正について」 (<http://www.meti.go.jp/press/20081212009/20081212008-3.pdf>)

- 与党大綱及び財務省大綱では、上記改正は、2009 年 4 月 1 日以後の外国組合員の「恒久的施設」(1号PE)の有無の判定について適用することとしている。

Ⅲ. 事業譲渡類似課税に関する特例措置の新設案

1. 事業譲渡類似課税の概要

- 与党大綱及び財務省大綱における事業譲渡類似課税に関する特例措置の新設案を解説する前提として、事業譲渡類似課税の概要を整理するものとする。
- 非居住者・外国法人による内国法人の株式等の譲渡益は原則として非課税であるが、事業譲渡に類似すると認められる株式等の譲渡益については国内で課税される（国内における「恒久的施設」（PE）の有無を問わない）。
- 事業譲渡に類似すると認められる株式等の譲渡とは、以下の要件を満たしたものをいう（所得税法施行令第 296 条第 6 項、法人税法施行令第 187 条第 6 項、P3 図表 1（※3）（※4）参照）。

- ① 譲渡の日の属する年以前 3 年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の総数又は総額の **25%以上を所有**していたこと
- ② 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総数又は総額の **5%以上に相当する数又は金額の株式又は出資の譲渡**をしたこと

- 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（P3 図表 1（※3）c. 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、**組合員単位ではなく、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）。

2. 与党大綱及び財務省大綱の内容

- 事業譲渡類似課税については、図表 5 のような要望・問題提起がなされていた。

図表 5 我が国における税制上の問題 ②事業譲渡類似課税（経済産業省資料より）

我が国における税制上の問題 ②事業譲渡類似課税

○非居住者の株式譲渡所得に対しては非課税が原則であるが、当該法人の25%以上の株式を保有し、その5%以上の株式を譲渡する場合(事業譲渡類似株式)、譲渡所得に課税することになっている。このため、国内に恒久的施設を有しない海外投資家であっても、事業譲渡類似課税の要件を満たす場合には、我が国において課税される(申告分離課税)。

○平成17年の税制改正により、事業譲渡類似課税の際の25%保有の判定を、各組合員単位での判定から、組合単位での判定に強化した。これにより、租税条約非締結国の投資家を中心に、新たに課税が及ぶことになった。なお、組合単位での判定は、先進国では我が国とフランスが行っている。また、英米においては、事業譲渡類似課税は課されないこととなっている。

従来（※持分の数字は例）



組合員単位では、
持分が25%以下で
あり、非課税

判断基準
の改正

H17年度改正後



組合単位では、持
分が25%以上で
あり、課税

16

(出所) 経済産業省「平成 21 年度税制改正に関する経済産業省意見 【概要】」

(<http://www.meti.go.jp/topic/data/080827-2-2.pdf>)

- 上記問題提起は、日本の事業譲渡類似課税が、海外投資家にとっては、日本に投資を行うファンドへの出資に消極的にさせる一因となっていると指摘しているといえる。
- そこで、与党大綱及び財務省大綱では、上記問題提起を踏まえて、事業譲渡類似課税に関する特例措置の新設案として以下の内容を提案している（与党大綱第三 九 国税 4 (2)、財務省大綱六 4 (2) 参照）。

以下の a. 又は b. の株式等の譲渡（保有期間が1年未満である株式等の譲渡及び一定の破綻金融機関株式の譲渡を除く）が行われた場合には、その株式等の譲渡が事業譲渡類似の株式等の譲渡（「恒久的施設」の有無に関わらず課税対象となる）に該当するか否かの判定については、以下の a. 又は b. の**組合員ごとに**計算したその株式等の保有割合によることとする。

- a. 「特定外国組合員」（P7 参照）が投資組合を通じて行う株式等の譲渡
- b. 国内に「恒久的施設」（1号 PE）を有しない外国組合員で有限責任組合員であるもの（投資組合の業務を執行しないものに限る）が投資組合を通じて行う株式等の譲渡（当該外国組合員ごとに計算した当該株式等の保有割合が 25%未満である場合の譲渡に限る）

- 上記 a. は、従来であれば国内に「恒久的施設」（1号 PE）を有するとされるが、与党大綱及び財務省大綱の改正にて例外的に国内に「恒久的施設」（1号 PE）を有しないものとされる非居住者又は外国法人で、いわゆる GP（=General Partner、無限責任・業務執行組合員）に該当しないもの等が投資組合を通じて行う株式等の譲渡を想定しているものと考えられる。
上記 b. は、従来から国内に「恒久的施設」（1号 PE）を有しないものとされる非居住者又は外国法人で、いわゆる GP（=General Partner、無限責任・業務執行組合員）に該当しないもの等が投資組合を通じて行う株式等の譲渡を想定しているものと考えられる。
- すなわち、上記改正は、概ね、いわゆる GP（=General Partner、無限責任・業務執行組合員）に該当しないもの等の特定の非居住者又は外国法人の組合員については、事業譲渡類似課税の判定を組合単位ではなく、当該組合員単位ですることにより、非課税とするケースを増やすことを趣旨としているものと考えられる。
- 参考として、経済産業省による上記改正の趣旨を転載するものとする。

図表 6 特定の非居住者等組合員の国内源泉所得の課税の方法に関する特例の創設

(2) 事業譲渡類似課税 (経済産業省資料より)

(2) 事業譲渡類似課税

【現行】

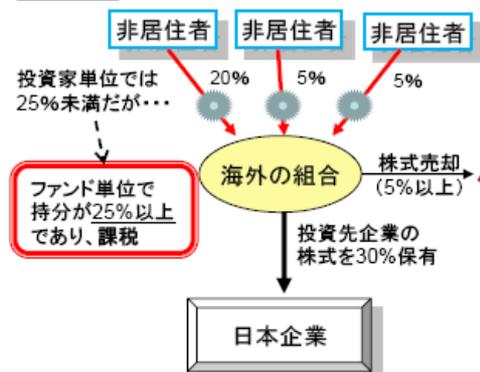
- 日本に事業所等を有しない組合を経由して日本企業に投資する非居住者・外国法人組合員が対象。
- 事業譲渡類似課税(企業の25%以上の株式を保有する者が5%以上の株式を譲渡する場合は、その株式譲渡益に対して課税)について、組合経由の投資は「組合単位」で該当するかどうかを判定し、課税。

【改正後】

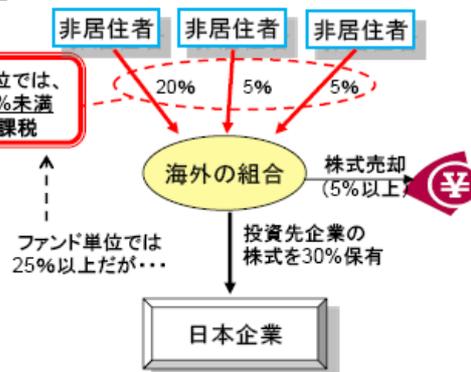
- 特定外国組合員等による、1年以上の長期保有株式等^(注)の譲渡については、「組合員単位」で、事業譲渡類似株式の譲渡に該当するかどうかを判定する。
(該当しない場合、当該株式の譲渡益は非課税。)

(注) 公的資金が注入された破綻金融機関の株式を除く。

【現行】



【改正後】



37

(出所) 経済産業省「平成 21 年度税制改正について」 (<http://www.meti.go.jp/press/20081212009/20081212008-3.pdf>)

- 与党大綱及び財務省大綱では、上記改正は、2009年4月1日以後に行われる株式等の譲渡について適用することとしている。

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 (※7) (※8)。

(※7) 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があることに注意を要する。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)。

(※8) 以下の表及び表中の「注」については、国税庁ホームページ (下記 URL) からの転載である。ただし、「注」中の「(※)」についてはこの限りではなく、筆者によるものである。

(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/gensen/aramashi2008/13.pdf>)

(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			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者 (所法164①一)	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者 (所法164①二、三)	国内に恒久的施設を有しない者 (所法164①四)	
事業の所得 (所法161一)	【総合課税】 (注 1,2,3)			【非課税】 無
資産の所得 (〃一)	【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164①一)	(所法164①二、三)	(所法164①四)	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)	(所法164①一)	(所法164①二、三)	(所法164①四)	20% (注6)
不動産の賃貸料等 (〃三)				20%
利子等 (〃四)	【源泉徴収の上総合課税】 (注7,8,9,10,11)		【源泉分離課税】 (注11)	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、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配分 (〃十二)	(所法164①一)	(所法164①二、三)	(所法164②一)	(所法164②二) 20%

(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様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、旧措置法第 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。
また、平成 21 年 1 月 1 日から平成 22 年 12 月 31 日までの間の上場株式等の譲渡による所得のうち一定の金額までは経過措置としてなお 7%の税率が適用されます（平 20 改正附則 43）（※9）。
- 2 措置法第 41 条の 9 の規定により、懸賞金付預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%（一部のものには 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）及び定期預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 旧措置法第 9 条の 3 の規定により、上場株式に係る配当等（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。）、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（以下これらを併せて「上場株式等の配当等」といいます。）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 20 年 12 月 31 日までの間は 7%の軽減税率が適用され、平成 21 年 1 月 1 日以後は 15%の税率が適用されます。
なお、上記の配当等のうち、恒久的施設を有しない非居住者及び外国法人が受けるものについては、平成 21 年 3 月 31 日までの間はなお 7%の軽減税率が適用され、また恒久的施設を有する非居住者が平成 21 年 1 月 1 日から平成 22 年 12 月 31 日までの間に受けるものについては、経過措置として 7%の税率が適用されます（※10）。
また、その配当等の年間の合計額が 100 万円を超える場合には、申告不要の特例は適用されず、総合課税又は申告分離課税（100 万円以下の部分は 7%、100 万円超の部分は 15%）による申告をする必要があります（平 20 改正法附則 32、33③④）（※11）。
- 10 措置法第 8 条の 5 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（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又は申告分離課税（平成 21 年分以後）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。
- 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。

- (※9) 与党大綱及び財務省大綱では、上場株式等の譲渡による所得に対する10%軽減税率（所得税7%、住民税3%）の特例は、限度額なしで、平成23年（2011年）12月31日まで継続することとしている（与党大綱第三 八 1、財務省大綱五 1 参照）²。
- (※10) 与党大綱及び財務省大綱では、10%軽減税率（所得税7%、住民税3%）の適用期限を平成23年（2011年）12月31日まで延長することとしている（与党大綱第三 八 2、財務省大綱五 2 参照）³。
- (※11) 与党大綱及び財務省大綱では、申告分離課税を選択した上場株式等の配当等に係る源泉徴収税率の10%軽減税率（所得税7%、住民税3%）の特例は、限度額なしで、平成23年（2011年）12月31日まで継続することとしている（与党大綱第三 八 1、財務省大綱五 1 参照）⁴。

² 概要については、大和総研制度調査部情報「09年度税制改正大綱－証券税制編－（改訂版）」（吉井一洋）を参照されたい。

³ 概要については、大和総研制度調査部情報「09年度税制改正大綱－証券税制編－（改訂版）」（吉井一洋）を参照されたい。

⁴ 概要については、大和総研制度調査部情報「09年度税制改正大綱－証券税制編－（改訂版）」（吉井一洋）を参照されたい。

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

所得の種類 (法法138)	外国法人の区分 (法法141)		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 (〆 一)						無 (注2)
資産の譲渡による所得 (〆 一)					不動産の譲渡による所得及び法令187①一～五に掲げる所得	無 (注3)
その他の国内源泉所得 (〆 一)						無
人的役務の提供事業の対価 (〆 二)						20%
不動産の賃貸料等(〆 三)						20%
利子等(〆 四)						15%
配当等(〆 五)						20%
貸付金利子(〆 六)						20%
使用料等(〆 七)						20%
事業の広告宣伝のための賞金 (〆 八)						20%
生命保険契約に基づく年金等 (〆 九)						20%
定期積金の給付補てん金等 (〆 十)						15%
匿名組合契約等に基づく利益の分配 (〆 十一)						20%

(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%(一部の場合は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。