

国際課税関係の改正

目 次	
一 特定外国子会社等に係る所得の課税の特例等の改正……………	490
二 国外関連者との取引に係る課税の特例（移転価格税制）の改正……………	504
三 振替国債等の利子の課税の特例等の改正……………	509
四 振替社債等の利子等の課税の特例の創設……………	522
五 民間国外債等の利子等の課税の特例の改正……………	526
六 特定短期公社債に係る源泉徴収の免除等の特例の改正……………	529
七 外国組合員に対する課税の特例の改正……………	533
八 資本に係る取引等に係る税制の見直しに係る国際課税関係の改正……………	535
九 外国税務当局との情報交換に関する規定の創設……………	536
十 その他の国際課税の改正……………	538

はじめに

- 国際課税については、経済のグローバル化を背景に、クロスボーダーの経済活動が活発化・多様化する中で、円滑な経済活動を支える経済インフラとして、その重要性がますます高まっています。またその一方で、近時、金融危機を背景に、G8・G20サミット等の一連の国際会議で、いわゆるタックスヘイブンへの不透明な資金の流れが問題視されるなど、国際的な租税回避行為を防止していくことの重要性も国際的に議論されてきています。
- 平成22年度改正においては、近年の税制改正に引き続き、わが国の適切な課税権の確保とわが国経済の活性化とのバランスを保ちつつ、こうした国際課税を取り巻く環境の変化に対応した各般の措置が講じられています。
- 第一に、外国子会社合算税制については、国外に進出する企業の事業形態の変化や諸外国における法人税等の負担水準の動向に対応し、わが国企業の国際競争力を維持する観点から、いわゆる「トリガー税率」を「20%以下」に引き下げる見直しを行うとともに、企業実体を伴っていると認められる統括会社(事業持株会社・

物流統括会社)の所得については合算対象外となるような措置等が講じられました。他方、租税回避行為を一層的確に防止する観点から、資産運用的な所得として外国子会社が受けるポートフォリオ株式・債券の運用による所得、使用料等については親会社の所得に合算して課税することとされました。

- 第二に、前述のとおり、G8・G20サミット等の一連の国際会議において、いわゆるタックスヘイブンへの不透明な資金の流れが問題視される中で、税に関する当局間の情報交換の重要性が確認され、各国において情報交換の実施のための租税条約等を積極的に締結する動きが加速化しています。こうした国際的な流れを受け、わが国としても、租税条約や行政取極の締結により情報交換ネットワークを迅速に拡充するとともに、より効率的かつ円滑に情報交換を実施していくため、外国への情報提供に係る根拠規定(国内法)が整備されました。
- 第三に、移転価格税制については、独立企業間価格の算定に必要な文書が、税務調査において納税者から提出等されない場合には独立企業間価格を推定して課税を行う制度が設けられているところですが、国際取引を行う企業の見

可能性を確保し、事務負担に配慮しつつ、税務執行の透明化・円滑化を図る観点から、この推定課税規定において提示又は提出が求められる書類の範囲が明確化されました。

- 第四に、海外投資家のわが国金融・資本市場への投資の促進等の観点から、非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度が創設されました。具体的には、平成25年3月31日までに発行される振替社債等の利子等で一定の非居住者及び外国法人等が受けるものについて、所要の非課税適用手続きを経た上で非課税とする制度が創設されました。
- これら国際課税の改正は、次の法令により行われています。

(法律)

- ・ 所得税法等の一部を改正する法律（平22.3.31法律第6号）

(政令)

- ・ 所得税法施行令の一部を改正する政令（平22.3.31政令第50号）
- ・ 法人税法施行令の一部を改正する政令（平22.3.31政令第51号）
- ・ 租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律施行

令の一部を改正する政令（平22.3.31政令第57号）

- ・ 租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令（平22.3.31政令第58号）

(省令)

- ・ 租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令の一部を改正する省令（平22.3.31総務省・財務省令第1号）
- ・ 租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律に基づく租税条約に基づく認定に関する省令の一部を改正する省令（平22.3.31財務省令第11号）
- ・ 所得税法施行規則の一部を改正する省令（平22.3.31財務省令第12号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（平22.3.31財務省令第13号）
- ・ 租税特別措置法施行規則の一部を改正する省令（平22.3.31財務省令第17号）
- ・ 法人税法施行規則及び租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律施行規則の一部を改正する省令（平22.4.12財務省令第33号）（申告書別表関係）

一 特定外国子会社等に係る所得の課税の特例等の改正

1 特定外国子会社等に係る所得の課税の特例（外国子会社合算税制）の改正

(1) 改正前の制度の概要

① 制度の概要

居住者、内国法人及び特殊関係非居住者等がその発行済株式等の50%超を直接及び間接に有する外国法人（以下「外国関係会社」といいます。）でその本店又は主たる事務所の所在する国又は地域（以下「本店所在地国」といいます。）におけるその所得に対して課される税負担がわが国において課される税負担に比して著しく低いもの（以下「特定外国子

会社等」といいます。）の所得に相当する金額（以下「適用対象金額」といいます。）のうち、当該特定外国子会社等の発行済株式等の5%以上を直接及び間接に有する内国法人のその有する株式等に対応する部分として計算した金額（以下「課税対象金額」といいます。）をその内国法人の収益の額とみなして、その所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされています（旧措法66の6①）。

ただし、特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その本店所在地国において事業活動を行うことについて十分な経済合理性がある等の所定の基準（以下「適用

除外基準」といいます。)のすべてを満たす事業年度については、合算課税は行われません(旧措法66の6④)。

(注) 居住者の各年の所得に対する所得税及び連結法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税についても同様の制度が設けられています(旧措法40の4、68の90)が、これらの制度の基本的な仕組みは内国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例と同様ですので、説明は省略します。

② 特定外国子会社等の判定

特定外国子会社等とは、外国関係会社のうち、本店所在地国におけるその所得に対して課される税負担がわが国において課される税

負担に比して著しく低いものとされています(旧措法66の6①)。この所得に対する税負担が著しく低い外国関係会社とは、次の外国関係会社とされています(旧措令39の14①)。

イ 法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社

ロ 各事業年度の所得に対して課される租税の額が所得の金額の25%以下である外国関係会社

外国関係会社の租税負担割合が25%以下であるかどうかの判定は、次のように行うこととされています(旧措令39の14②)。

$$\frac{\text{本店所在地国で課される外国法人税(注1、2)} + \text{本店所在地国以外で課される外国法人税(注3)} + \text{みなし納付外国法人税}}{\text{本店所在地国の法令に基づく所得} + \text{本店所在地国の法令で非課税とされる所得(注4、5)} + \text{損金算入支払配当} + \text{損金算入外国法人税} + \text{損金算入されない保険準備金} + \text{益金算入すべき保険準備金} - \text{還付外国法人税}} \leq 25\%$$

- (注) 1. 本店所在地国の間接納付に係る外国税額控除額も含まれます。
 2. 本店所在地国の税率が所得の額に応じて高くなる場合には、最高税率で計算できます。
 3. 非課税配当に係る外国法人税は除かれます。
 4. 本店所在地国の法人から受ける配当等は除かれます。
 5. 本店所在地国以外の国又は地域の法人から受ける配当等で持株割合が一定の割合以上であることを要件として非課税とされるものは除かれます。
 6. 分母の金額が欠損の場合には、主たる事業に係る収入金額(上記4及び5の配当等以外のものに限ります。)から所得が生じたとした場合に適用される税率により判定します。

③ 外国子会社合算税制の適用法人の判定

本制度の適用法人の判定は、外国関係会社の発行済株式等(その有する自己の株式等を除きます。)のうち内国法人又は内国法人の属する同族株主グループが有する直接及び間接保有の株式等の占める割合が5%以上かどうかで行うこととされています(旧措法66の6①一・二)。

なお、外国関係会社が議決権の数が1個でない株式等又は請求権の内容が異なる株式等を発行している場合には、議決権の数又は請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額のその総数又は総額に占める割合を

勘案して判定することとされています。

④ 適用除外基準等

特定外国子会社等が次のすべての要件を満たしている場合には、本制度の適用はない(合算課税は行われません)こととされています(旧措法66の6④)。

イ 事業基準 株式・債券の保有、工業所有権・著作権等の提供、船舶・航空機の貸付け(以下「特定事業」といいます。)を主たる事業とするものでないこと。

ロ 実体基準 本店所在地国において、その主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有して

いること。

ハ 管理支配基準 本店所在地国において、事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること。

ニ 非関連者基準又は所在地国基準

(イ) 非関連者基準 卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業を主として特定外国子会社等の関連者以外の者との間で行っていること。

この場合の「主として特定外国子会社等の関連者以外の者との間で行っている」かについては、特定外国子会社等の主たる事業の区分に応じて、各事業年度の収入金額等の50%超が非関連者との取引から成る場合等の判定基準が設けられています（旧措令39の17②）。

上記の「特定外国子会社等の関連者」とは、次のいずれかに該当する者をいいます（旧措法66の6④一、旧措令39の17①）。

- (a) 特定外国子会社等の発行済株式等の5%以上を直接及び間接に有する居住者、内国法人及び連結法人（一の同族株主グループとして5%以上有する場合における当該同族株主グループに属する居住者、内国法人及び連結法人を含みます。）
- (b) 上記(a)の連結法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人
- (c) 上記(a)の内国法人の発行済株式等の50%超を有する者
- (d) 上記(a)の連結法人の発行済株式等の50%超を有する者
- (e) 上記(a)に該当する者と特定外国子会社等との間に株式等の所有を通じて介在する外国法人
- (f) 次の者と特殊の関係のある者
 - (i) 特定外国子会社等
 - (ii) 上記(a)に該当する者

(iii) 上記(b)から(e)までに該当する者

(ロ) 所在地国基準 上記(i)の非関連者基準が適用される7業種以外の事業を主として本店所在地国において行っていること。

また、特定外国子会社等で非関連者基準又は所在地国基準を満たさないものが、上記イ～ハの事業基準、実体基準及び管理支配基準を満たす場合には、その事業に従事する者の人件費の10%相当額を適用対象金額から控除することとされています（旧措法66の6③、旧措令39の16⑧）。

⑤ 特定課税対象金額を有する内国法人が受ける剰余金の配当等の益金不算入

イ 持株割合25%以上等の要件を満たさない特定外国子会社等から受ける剰余金の配当等

内国法人が持株割合25%以上等の要件を満たさない特定外国子会社等から受ける剰余金の配当等の額のうち当該特定外国子会社等に係る特定課税対象金額に達するまでの金額は、その内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととされています（旧措法66の8①）。

(注) 「特定課税対象金額」とは、内国法人の剰余金の配当等を受ける日を含む事業年度及び当該事業年度開始の日前10年以内に開始した各事業年度において益金の額に算入された課税対象金額（直接保有の株式等に対応する部分の金額に限ります。）の合計額をいいます（旧措法66の8③）。

ロ 持株割合25%以上等の要件を満たす特定外国子会社等から受ける剰余金の配当等

内国法人が持株割合25%以上等の要件を満たす特定外国子会社等から受ける剰余金の配当等の額のうち当該特定外国子会社等に係る特定課税対象金額に達するまでの金額についての益金不算入額の計算については、剰余金の配当等の額に係る費用相当額（剰余金の配当等の額の5%に相当する金

額とされています。)の控除をしないで計算することとされています。

また、その剰余金の配当等に対して課される外国源泉税の額については、法人税法第39条の2(外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等の損金不算入)の規定は適用せず、損金の額に算入することとされています(旧措法66の8②)。

(2) 改正の内容

① 特定外国子会社等の判定方法

イ 外国関係会社の租税負担割合の基準

特定外国子会社等の判定における外国関係会社の租税負担割合の基準については、租税回避行為を適切に防止する必要性と、企業の事務負担とのバランス等を総合勘案して設定する必要があります。

こうした中で、近年、わが国企業の海外展開の重要な進出先国において法人税率の引下げが行われており、その結果、各外国子会社の税負担率の計算や、適用除外基準を満たしていることの立証作業が負担となってきた。そこで、今般の改正においては、諸外国とりわけわが国企業の主な進出先である周辺国における法人税率の引下げの動向等を踏まえ、わが国企業の事務負担を軽減し、国際競争力を維持する観点から、本制度導入当初においてわが国法人税負担のおよそ半分を目安に対象国・地域を指定していたことも考慮して、租税負担割合の基準を20%以下に引き下げるものとされました(措令39の14①二)。

ロ 租税負担割合の計算における非課税所得の範囲

租税負担割合の計算における分母の所得金額は、その本店所在地国の法令に従って計算することとされています。その際、非課税所得の加算等の調整が必要とされています。ところで、諸外国の中には、親子会

社間の経済的な二重課税を排除するため海外子会社からの受取配当を非課税としている国があります(わが国においても平成21年度改正で外国子会社配当益金不算入制度が導入されています)。そこで、持株割合が一定の割合以上であることを要件として非課税とされる配当等は、分母の所得金額に加算すべき非課税所得から除かれています。

しかし、諸外国の税制は様々であり、二重課税排除を目的としながら持株割合を非課税の要件としていない国もあることから、租税負担割合の計算において非課税所得から除かれる本店所在地国以外の国の法人から受ける配当等に、本店所在地国の法令に定められた外国法人税の負担を減少させる仕組みに係るものでないことを要件として非課税とされる配当等が追加されました(措令39の14②一イ(2))。

具体的には、租税回避スキームの一部として支払われたものでないことを要件として非課税とされる配当等は、分母の所得金額に加算しないこととなります。

(注) 例えば英国の国外配当免税制度では、租税上のメリットを享受することを目的として組成されたスキームの一部として支払われる配当等は免税対象から除外することとされており、このような要件を満たして非課税とされる配当等がこの措置の対象となります。

② 外国子会社合算税制の適用法人の判定方法

本制度が適用される内国法人の株式等の保有割合要件については、外国子会社を利用した租税回避の防止という本制度の趣旨に照らせば、外国子会社の経営方針に対し十分な影響力を行使し得る水準とすることが適当です。

他方、小口の株主については、必ずしも租税回避のリスクが高くないと考えられる他、本制度の申告に必要な書類等の入手が困難との指摘もありました。こうした指摘に加え、

今般、下記④の部分課税対象金額の益金算入制度が創設されたことから、内国親会社が外国子会社の配当、利子及び使用料といった所得の具体的な計算を行うため資料を収集する事務負担も考慮する必要があります。

これらを総合勘案し、本制度が適用される内国法人の直接及び間接の外国関係会社の株式等の保有割合要件が10%以上に引き上げられました（外国関係会社が議決権の数が1個でない株式等又は請求権の内容が異なる株式等を発行している場合の判定についても同様です。）（措法66の6①一・二）。

③ 適用除外基準等の見直し

外国子会社合算税制は、わが国内国法人等が、わが国よりも著しく税負担の低い国・地域に子会社を設立して国際取引を行うことによって、結果的にわが国での課税を免れるような租税回避行為に対処するためのものですが、その一方で、正常な海外投資活動を阻害しないようにするため、所在地国において独立企業としての実体を備え、かつ、それぞれの業態に応じ、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があると認められるものとして一定の要件（適用除外基準）を満たす外国子会社等は適用除外とされています。

ところで、最近のわが国企業のグローバル経営の形態をみると、世界における地域経済圏の形成を背景に、地域ごとの海外拠点を統合する統括会社を活用した経営形態に変化してきています。そうしたいわば「ミニ本社」としての機能を有する統括会社の活用が、地域経済圏に展開するグループ企業の商流の一本化や間接部門（経理・人事・システム・事業管理等）の合理化を通じて、グループ傘下の企業収益の向上に著しく寄与している実状にあります。

そうした統括会社は、租税回避目的で設立されたものとして捉えるのではなく、その地において事業活動を行うことに十分な経済合

理性があるものと評価することが適当であることから、具体的には以下のとおり適用除外基準等について見直しが行われました。

イ 事業基準

株式等の保有業は、その性格からしてわが国においても十分行い得るものであり、その地に所在することについて積極的な経済合理性を見出すことは困難であることから、適用除外の対象外とされています。

今回の改正では、適用除外とならない株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等から、被統括会社の株式等の保有を行う統括会社を除外することとされました（措法66の6③）。

具体的には、統括会社の事業年度終了の時ににおいて有する被統括会社の株式等の帳簿価額の合計額が当該事業年度終了の時ににおいて有する株式等の帳簿価額の合計額の50%に相当する金額を超える場合における当該統括会社が対象となります。

ロ 被統括会社及び統括会社

被統括会社及び統括会社は、それぞれ次のものとされています（措令39の17①～⑥）。

(イ) 被統括会社 次の(a)から(c)までに該当する外国法人で、当該外国法人の発行済株式等のうちに当該外国法人に対して統括業務を行う特定外国子会社等の有する株式等の占める割合及び当該外国法人の議決権の総数のうちに当該特定外国子会社等の有する議決権の数の占める割合のいずれもが25%以上であり、かつ、本店所在地国に事業を行うに必要と認められるその事業に従事する者を有するもの

(a) 特定外国子会社等、当該特定外国子会社等の発行済株式等の10%以上を直接及び間接に有する内国法人及び当該内国法人と当該特定外国子会社等との間に株式等の所有を通じて介在する外国法人（(b)及び(c)において「判定株主等」といいます。）が外国法人を支配

している場合における当該外国法人((b)及び(c)において「子会社」といいます。)

(b) 判定株主等及び子会社が外国法人を支配している場合における当該外国法人((c)において「孫会社」といいます。)

(c) 判定株主等並びに子会社及び孫会社が外国法人を支配している場合における当該外国法人

(注) 上記の「支配している場合」とは、発行済株式等の過半数を有する場合、重要な事項に関する議決権の過半数を有する場合又は株主等の総数の過半数を占める場合のいずれかに該当する場合をいいます。

(ロ) 統括会社 一の内国法人によってその発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている特定外国子会社等で、次の要件を満たすもの

(a) 二以上の被統括会社に対して統括業務を行っていること。

(b) 本店所在地国に統括業務に係る事務所、店舗、工場その他の固定施設及び統括業務を行うに必要と認められるその統括業務に従事する者を有していること。

(注) 上記(b)の「統括業務に従事する者」は、専ら統括業務に従事する者に限られ、特定外国子会社等の役員及びその親族等は該当しないこととされています。

上記(イ)及び(ロ)における統括業務とは、特定外国子会社等が被統括会社との間における契約に基づき行う業務のうち被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの(当該事業の遂行上欠くことのできないものに限り)であって、当該特定外国子会社等が二以上の被統括会社に係る当該業務を一括して行うことによりこれらの被統括会社の収益性の向上に資することとな

ると認められるものとされています。

ハ 非関連者基準

外国子会社合算税制には、前述のとおり、所在地国において独立企業としての実体を備え、かつ、それぞれの業態に応じ、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があると認められる外国子会社を適用除外とするため、適用除外基準が設けられています。その際、例えば卸売業のように、その事業の性質上、国際的に展開される一定の業種については、その取引形態が真に独立企業にふさわしいものであるかとの観点から、非関連者との間で多くの取引を行っているかどうか(非関連者基準)によりその経済合理性を判定することとされています。

しかしながら、地域経済圏に展開するグループ企業の商流を合理化するいわゆる物流統括会社の活用が、グループ企業の収益の向上に寄与している実状に鑑みれば、そうした物流統括会社には経済合理性があるものと評価することが適当であることから、具体的には、卸売業を主たる事業とする統括会社について、その統括会社に係る被統括会社を関連者の範囲から除外して、各事業年度の販売取扱金額又は仕入取扱金額の50%超が非関連者との取引から成るかどうかを判定することとされました(措令39の17^⑩)。

ニ 判定時期

外国法人が被統括会社に該当するかどうかの判定は、外国法人に対して統括業務を行う特定外国子会社等の各事業年度終了の時の現況によるものとされています。また、特定外国子会社等が統括会社に該当するかどうかの判定は、当該特定外国子会社等の各事業年度終了の時の現況によるものとされています(措令39の17^⑬)。

ホ 適用手続

上記イ及びハの措置は、内国法人が確定

申告書に適用除外に該当する旨を記載した書面及び統括会社に該当する特定外国子会社等に係る次の事項を記載した書類を添付し、かつ、適用除外に該当することを明らかにする書類その他の資料（特定外国子会社等と被統括会社との間の契約に係る書類の写しを含みます。）を保存している場合に限り、適用されます（措法66の6⑦、措令39の17の2⑩、措規22の11④）。

(イ) 統括業務の内容

(ロ) 各事業年度終了の日における次の法人の名称及び本店又は主たる事務所の所在地並びにその発行済株式等（その有する自己の株式等を除きます。）の総数又は総額

(a) 被統括会社

(b) 上記ロ(イ)(a)の判定株主等（特定外国子会社等の発行済株式等の10%以上を直接及び間接に有する内国法人を除きます。）

(c) (a)の法人と判定株主等との間に介在する上記ロ(イ)(a)の子会社

(d) (a)の法人と判定株主等及び(c)の法人との間に介在する上記ロ(イ)(b)の孫会社

(ハ) 各事業年度終了の日における上記ロ(a)から(d)までの法人の株主等の氏名及び住所又は名称及び本店若しくは主たる事務所の所在地並びにその有するこれらの法人に係る株式等の数又は金額

(ニ) 株式等の所有を通じた被統括会社、判定株主等並びに上記ロ(c)及び(d)の法人の関係

(ホ) その他参考となるべき事項

ヘ 人件費の10%相当額の控除の廃止

今回の統括会社に係る措置の導入に伴い、特定外国子会社等で非関連者基準又は所在地国基準を満たさないものが、事業基準、実体基準及び管理支配基準を満たす場合に人件費の10%相当額を適用対象金額から控除する措置は、廃止されました（旧措法66

の6③、旧措令39の16⑧）。

④ 特定外国子会社等の部分課税対象金額の益金算入制度の創設

株式や債券の運用による所得等の資産運用的な所得については、わが国と比べて著しく税負担の低い外国子会社においてそのような所得を伴う取引を行うことにつき積極的な経済合理性を見出すことは困難であり、むしろ、外国子会社への所得の付け替えに利用されやすいと考えられます。

外国子会社によるこうした資産運用的な所得に相当する額については、租税回避行為に該当するものとして、わが国親会社の所得に合算して課税することが適当であると考えられます。

そこで、資産運用的な所得を外国子会社に付け替えるような租税回避行為を一層的確に防止する観点から、外国子会社の資産運用的な行為に係る一定の所得に相当する額について、親会社の所得に合算して課税する仕組みが新たに措置されました。

具体的には、適用除外基準を満たす特定外国子会社等であっても、特定所得を有する場合には、特定所得の金額の合計額（以下「部分適用対象金額」といいます。）のうち、当該特定外国子会社等の発行済株式等の10%以上を直接及び間接に有する内国法人のその有する株式等に対応する部分として計算した金額（以下「部分課税対象金額」といいます。）を収益の額とみなして、その内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされました（措法66の6④）。

イ 特定所得の金額

特定所得の金額とは、次の金額をいいます（措法66の6④、措令39の17の2③～⑦）。

なお、(イ)から(ホ)までの金額については、特定外国子会社等が行う特定事業以外の事業の性質上重要で欠くことのできない業務から生じたものは除外されています。

上記の「特定事業以外の事業の性質上重

要で欠くことのできない業務から生じたもの」には、銀行等の機関投資家が資金運用の一環として行う投資による所得等が該当します。

(イ) 特定法人（特定外国子会社等の有する他の法人の株式等のその発行済株式等のうちに占める割合が10%に満たない場合における当該他の法人をいいます。以下同じです。）から受ける剰余金の配当等の額の合計額から当該剰余金の配当等の額を得るために直接要した費用の額の合計額又は当該剰余金の配当等の額に係る費用の額として次の算式により計算した金額を控除した残額

〈算式〉

$$\text{特定外国子会社等が当該事業年度において支払う負債の利子の額の合計額} \times \frac{\text{特定外国子会社等が当該事業年度終了の時にあって有する株式等（特定法人から受ける剰余金の配当等の額に係るものに限ります。）の帳簿価額の合計額}}{\text{特定外国子会社等の当該事業年度終了の時にあける総資産の帳簿価額}}$$

(ロ) 債券の利子の額から当該利子の額を得るために直接要した費用の額の合計額又は当該利子の額に係る費用の額として次の算式により計算した金額を控除した残額

〈算式〉

$$\text{特定外国子会社等が当該事業年度において支払う負債の利子の額の合計額} \times \frac{\text{特定外国子会社等が当該事業年度終了の時にあって有する債券（上記の利子の額に係るものに限ります。）の帳簿価額の合計額}}{\text{特定外国子会社等の当該事業年度終了の時にあける総資産の帳簿価額}}$$

(ハ) 債券の償還金額（買入消却が行われる場合には、その買入金額）がその取得価額を超える場合におけるその差益の額の合計額から当該差益の額を得るために直

接要した費用の額の合計額又は当該差益の額に係る費用の額として次の算式により計算した金額を控除した残額

〈算式〉

$$\text{特定外国子会社等が当該事業年度において支払う負債の利子の額の合計額} \times \frac{\text{特定外国子会社等が償還（買入消却を含みます。）の直前において有する債券（上記の差益の額に係るものに限ります。）の当該直前における帳簿価額の合計額}}{\text{特定外国子会社等の当該直前における総資産の帳簿価額}}$$

(ニ) 特定法人の株式等の譲渡による対価の額の合計額から当該株式等の取得価額及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額

なお、上記の譲渡は、金融商品取引法第2条第16項に規定する金融商品取引所（これに類するもので外国の法令に基づき設立されたものを含みます。）の開設する市場においてする譲渡及び同条第9項に規定する金融商品取引業者（これに類する者で国外において同種類の業務を行うものを含みます。）への売委託により行う譲渡に限ります。(ホ)における譲渡も同様です。

(ホ) 債券の譲渡による対価の額の合計額から当該債券の取得価額及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額

(ヘ) 特許権等（特許権、実用新案権、意匠権若しくは商標権又は著作権（出版権及び著作隣接権を含みます。）をいいます。以下同じです。）の使用料の合計額から当該使用料を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額

なお、次の使用料は、内国法人が次の使用料に該当することを明らかにする書類を保存していることを要件として、特定所得の金額から除外することとされて

います。

(a) 特定外国子会社等が自ら行った研究開発の成果に係る特許権等の使用料（当該特定外国子会社等が研究開発を主として行った場合の使用料に限ります。）

(b) 特定外国子会社等が取得をした特許権等の使用料（当該特定外国子会社等が当該取得につき対価を支払い、かつ、当該特許権等をその事業（特定事業を除きます。（c）において同じです。）の用に供している場合の使用料に限ります。）

(c) 特定外国子会社等が使用を許諾された特許権等の使用料（当該特定外国子会社等が当該許諾につき対価を支払い、かつ、当該特許権等をその事業の用に供している場合の使用料に限ります。）

(ト) 船舶又は航空機の貸付けによる対価の額の合計額から当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額

ロ 部分課税対象金額の計算

部分課税対象金額は、次の算式により計算されます（措令39の17の2①）。

〈算式〉

$$\text{特定外国子会社等の各事業年度の部分適用対象金額} \times \frac{\text{当該各事業年度終了の時ににおける内国法人の有する特定外国子会社等の請求権勘案保有株式等}}{\text{特定外国子会社等の当該各事業年度終了の時ににおける発行済株式等}}$$

なお、上記の算式により計算された金額が課税対象金額に相当する金額を超える場合には、その相当する金額が部分課税対象金額とされます（措法66の6④）。

ハ 部分適用対象金額に係る適用除外

部分課税対象金額の益金算入制度は、特定外国子会社等につき次のいずれかに該当する事実がある場合には、特定外国子会社

等のその該当する事業年度については適用しないこととされています（措法66の6⑤、措令39の17の2⑧）。

(イ) 各事業年度における部分適用対象金額に係る収入金額が1,000万円以下であること。

(ロ) 各事業年度の決算に基づく所得の金額（各事業年度の所得を課税標準として課される法人所得税の額を含みます。）のうち当該各事業年度における部分適用対象金額の占める割合が5%以下であること。

この措置は、内国法人が確定申告書に適用除外に該当する旨を記載した書面を添付し、かつ、適用除外に該当することを明らかにする書類その他の資料を保存している場合に限り、適用されます（措法66の6⑦）。

ニ 部分課税対象金額に係る外国税額控除

部分課税対象金額の益金算入制度の適用を受ける場合には、次の算式により計算した金額（その金額が部分課税対象金額を超える場合には、部分課税対象金額に相当する金額）は、内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなして、法人税法第69条（（外国税額の控除））の規定を適用することとされました（措法66の7①、措令39の18②）。

〈算式〉

$$\text{特定外国子会社等の部分適用対象金額を有する事業年度（部分課税対象年度）の所得に対して課される外国法人税の額} \times \frac{\text{部分課税対象金額}}{\text{部分課税対象年度に係る調整適用対象金額}}$$

(注) 上記算式の「調整適用対象金額」とは、適用対象金額に、特定外国子会社等が持株割合25%以上等の要件を満たす子会社から受ける剰余金の配当等の額及び控除対象配当等の額を加算した金額とされています。

なお、控除対象外国法人税の額とみなさ

れた金額は内国法人の所得の金額の計算上益金の額に算入することとされている他、控除限度額の計算等に関して、課税対象金額に係る外国税額控除と同様の措置が講じられています（措法66の7③、措令39の18）。

ホ 特定所得の金額の計算に係る書類の添付
外国関係会社の発行済株式等の10%以上を直接及び間接に有する内国法人は、特定外国子会社等の各事業年度の特定所得の金額の計算の基礎その他参考となるべき事項を記載した書類を当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含む各事業年度の確定申告書に添付しなければならないこととされています（措法66の6⑥、措規22の11②）。

⑤ 特定課税対象金額を有する内国法人が受ける剰余金の配当等の益金不算入制度の拡充
本制度は、海外子会社について行われた合算課税とその海外子会社から受ける剰余金の配当等に対する課税の重複を排除するために設けられているものです。今回の改正では、海外孫会社から海外子会社を経由して内国法人に支払われる剰余金の配当等のうち合算額を原資とする部分について間接的に生じる二重課税を排除するための措置が講じられました。

イ 持株割合25%以上等の要件を満たさない外国法人から受ける剰余金の配当等

内国法人が外国法人（外国子会社配当益金不算入制度における外国子会社に該当するものを除きます。）から受ける剰余金の配当等がある場合には、その剰余金の配当等の額（特定課税対象金額に達するまでの金額について適用を受ける金額を除きます。）のうち当該外国法人に係る間接特定課税対象金額に達するまでの金額は、その内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととされました（措法66の8⑧）。

ロ 持株割合25%以上等の要件を満たす外国法人から受ける剰余金の配当等

内国法人が外国法人から受ける剰余金の配当等（外国子会社配当益金不算入制度の適用を受けるものに限り。）がある場合には、その剰余金の配当等の額（特定課税対象金額に達するまでの金額について適用を受ける金額を除きます。）のうち当該外国法人に係る間接特定課税対象金額に達するまでの金額についての益金不算入額の計算については、剰余金の配当等の額に係る費用相当額（剰余金の配当等の額の5%に相当する金額とされています。）の控除をしないで計算することとされました。また、この措置の適用を受ける剰余金の配当等に対して課される外国源泉税の額については、法人税法第39条の2の規定は適用せず、損金の額に算入することとされています（措法66の8⑨）。

ハ 外国法人から受ける特定のみなし配当

内国法人が外国法人から受ける剰余金の配当等（法人税法第23条の2第2項の適用を受けるものに限り。）がある場合には、その剰余金の配当等の額（特定課税対象金額に達するまでの金額について適用を受ける金額を除きます。）のうち当該外国法人に係る間接特定課税対象金額に達するまでの金額は、その内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととされました（措法66の8⑩）。

この措置は、法人税法第23条の2第2項の適用を受ける剰余金の配当等の額のうち特定課税対象金額に達するまでの金額についても同様に設けられています（措法66の8③）。

ニ 間接特定課税対象金額の計算

間接特定課税対象金額は、次の(イ)及び(ロ)のうちいずれか少ない金額とされています（措法66の8⑪、措令39の19⑦～⑪）。

(イ) 内国法人が外国法人から剰余金の配当

等を受ける日を含むその内国法人の事業年度(以下「配当事業年度」といいます。)開始の前2年以内に開始した各事業年度又は各連結事業年度(以下「前2年以内の各事業年度等」といいます。)のうち最も古い事業年度又は連結事業年度開始の日から配当事業年度終了の日までの期間(以下「対象期間」といいます。)において、当該外国法人が他の外国法人から受けた剰余金の配当等の額のうち、その内国法人の有する当該外国法人の直接保有の株式等に対応する部分の金額として次の算式により計算した金額(前2年以内の各事業年度等において当該外国法人から受けた剰余金の配当等の額(上記イからハまでの適用を受けた金額のうち、当該外国法人が当該他の外国法人から受けた剰余金の配当等に対応する部分の金額に限ります。))がある場合には、当該剰余金の配当等の額に相当する金額を控除した残額)

〈算式〉

対象期間において外国法人が他の外国法人から受けた剰余金の配当等の額(一定の剰余金の配当等の額を除きます。)

配当事業年度終了の時ににおける内国法人の有する当該外国法人の請求権勘案直接保有株式等
 \times
 配当事業年度終了の時ににおける当該外国法人の発行済株式等

(注) 上記算式の「一定の剰余金の配当等の額」とは、対象期間において外国法人が他の外国法人から受けた次の剰余金の配当等の額とされています。

- ① 他の外国法人の課税対象金額又は部分課税対象金額(内国法人の配当事業年度又は前2年以内の各事業年度等の所得の金額の計算上益金の額に算入されたものに限ります。②において「課税対象金額等」といいます。)の生ずる事業年度がない場合に

おける当該他の外国法人から受けたもの

- ② 他の外国法人の課税対象金額等の生ずる事業年度開始の日(その日が二以上ある場合には、最も早い日)前に受けたもの

(ロ) 次の(a)及び(b)の合計額

- (a) 上記(i)の他の外国法人に係る課税対象金額又は部分課税対象金額で配当事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されるもののうち、内国法人の有する当該他の外国法人の間接保有の株式等に対応する部分の金額として次の算式により計算した金額

〈算式〉

他の外国法人に係る適用対象金額又は部分適用対象金額 \times $\frac{\text{他の外国法人の適用対象金額又は部分適用対象金額に係る事業年度終了の時ににおける内国法人が上記(i)の外国法人を通じて有する当該他の外国法人の間接保有の株式等}}{\text{他の外国法人の適用対象金額又は部分適用対象金額に係る事業年度終了の時ににおける発行済株式等}}$

(注1) 適用対象金額は、内国法人の配当事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入される課税対象金額に係るものに限ります。

(注2) 部分適用対象金額は、内国法人の配当事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入される部分課税対象金額に係るものに限ります。

(注3) 上記算式の「間接保有の株式等」とは、外国法人の発行済株式等に、内国法人の出資関連法人(当該外国法人の株主等である他の外国法人をいいます。)に係る持株割合(発行人が請求権の内容が異なる株式等を発行している場合には、請求権に基づき受けることができる

剰余金の配当等の額がその総額のうちに占める割合。以下同じです。)及び出資関連法人の外国法人に係る持株割合を乗じて計算した株式等とされています。

- (b) 上記(イ)の他の外国法人に係る課税対象金額又は部分課税対象金額で配当事業年度開始の前2年以内に開始した各事業年度(以下「前2年以内の各事業年度」といいます。)の所得の金額の計算上益金の額に算入されたもののうち、内国法人の有する当該他の外国法人の間接保有の株式等に対応する部分の金額として次の算式により計算した金額の合計額(前2年以内の各事業年度において上記(イ)の外国法人から受けた剰余金の配当等の額(上記イからハまでの適用を受けた金額のうち、当該外国法人が当該他の外国法人から受けた剰余金の配当等に対応する部分の金額に限ります。))がある場合には、当該剰余金の配当等の額に相当する金額を控除した残額)

《算式》

$$\begin{array}{l} \text{他の外国法人の各事業} \\ \text{年度の適用} \\ \text{対象金額又は部分適用} \\ \text{対象金額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{他の外国法人の適用対象} \\ \text{金額又は部分適用対象} \\ \text{金額に係る各事業年度終了} \\ \text{の時に} \\ \text{上} \\ \text{記(イ)の外国法人を通じ} \\ \text{て有する当該他の外国法} \\ \text{人の間接保有の株式等} \\ \text{他の外国法人の適用対象} \\ \text{金額又は部分適用対象} \\ \text{金額に係る各事業年度終了} \\ \text{の時に} \\ \text{おける発行済株式} \\ \text{等} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{他の外国法人の適用対象} \\ \text{金額又は部分適用対象} \\ \text{金額に係る各事業年度終了} \\ \text{の時に} \\ \text{おける発行済株式} \\ \text{等} \end{array}}$$

(注1) 適用対象金額は、内国法人の前2年以内の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された課税対象金額に係るものに限ります。

(注2) 部分適用対象金額は、内国法人の前2年以内の各事業年度の所得

の金額の計算上益金の額に算入された部分課税対象金額に係るものに限ります。

(3) 適用関係

① 上記(2)①の改正は、外国関係会社の平成22年4月1日以後に開始する事業年度における特定外国子会社等の判定について適用し、同日前に開始した事業年度における判定については従前どおりとされています(改正措令等附則34①)。

② 上記(2)②及び③イからニまでの改正は、特定外国子会社等の平成22年4月1日以後に開始する事業年度に係る適用対象金額及びその適用対象金額に係る課税対象金額について適用し、同日前に開始した事業年度に係る適用対象金額及びその適用対象金額に係る課税対象金額については従前どおりとされています(改正法附則90①、改正措令等附則34②)。

また、上記(2)③ホの改正は、特定外国子会社等の平成22年4月1日以後に開始する事業年度に係る適用対象金額につき適用除外とする場合について適用し、同日前に開始した事業年度に係る適用対象金額につき適用除外とする場合については従前どおりとされています(改正法附則90④)。

③ 上記(2)③への改正は、特定外国子会社等の平成22年4月1日前に開始した事業年度に係る適用対象金額の計算については、従来どおり適用できることとされています(改正法附則90②)。

④ 上記(2)④(ニ及びホを除きます。)の改正は、特定外国子会社等の平成22年4月1日以後に開始する事業年度に係る部分適用対象金額及びその部分適用対象金額に係る部分課税対象金額について適用されます(改正法附則90③)。

また、上記(2)④ホの改正は、特定外国子会社等の平成22年4月1日以後に開始する事業年度の特定外国子会社等に係る書類について適用し、同日前に開始した事業年度の特定外

国子会社等に係る書類については従前どおりとされています（改正措規附則15）。

- ⑤ 上記(2)④ニの改正は、特定外国子会社等の平成22年4月1日以後に開始する事業年度に係る課税対象金額又は部分課税対象金額に係る外国法人税の額について適用し、同日前に開始した事業年度に係る課税対象金額に係る外国法人税の額については従前どおりとされています（改正法附則90⑤）。
- ⑥ 上記(2)⑤（ハを除きます。）の改正は、内国法人の平成22年4月1日以後に開始する事業年度において外国法人から受ける剰余金の配当等がある場合について適用し、同日前に開始した事業年度において特定外国子会社等から受けた剰余金の配当等がある場合については従前どおりとされています（改正法附則90⑥）。

また、特定外国子会社等の平成21年4月1日前に開始した事業年度に係る次の金額は、内国法人の配当事業年度又は前2年以内の各事業年度の上記(2)⑤ニ(ロ)の金額とみなされます。なお、当該みなされる金額は、平成21年改正法附則第44条第4項の規定により特定課税対象金額とみなされる金額に含まれないものとされます（改正法附則90⑨、改正措令等附則34⑧⑨）。

イ 平成21年度改正前の本制度による課税対象留保金額（間接保有の株式等に対応する部分の金額に限ります。）のうち内国法人の配当事業年度に対応する部分の金額

ロ 平成21年度改正前の本制度による課税済留保金額（間接保有の株式等に対応する部分の金額に限ります。）のうち内国法人の前2年以内の各事業年度に対応する部分の金額

- ⑦ 上記(2)⑤ハの改正は、内国法人が平成22年10月1日以後に取得（適格合併又は適格分割型分割による引継ぎを含みます。）をする株式等に係る剰余金の配当等について適用されます（改正法附則90⑦）。

2 特殊関係株主等である内国法人等に係る特定外国法人の課税の特例（コーポレート・インバージョン対策合算税制）の改正

(1) 改正前の制度の概要

特殊関係内国法人である内国法人の株主（以下「特殊関係株主等」といいます。）が、組織再編成等により、軽課税国に所在する外国法人（以下「特定外国法人」といいます。）を通じてその特殊関係内国法人の株式等の80%以上を間接保有することとなった場合には、特定外国法人の所得に相当する金額（以下「適用対象金額」といいます。）のうち、特殊関係株主等である内国法人のその有する株式等に対応する部分として計算した金額（以下「課税対象金額」といいます。）をその特殊関係株主等である内国法人の収益の額とみなして、その所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされています（旧措法66の9の2①）。

ただし、特定外国法人が独立企業としての実体を備え、かつ、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域（以下「本店所在地国」といいます。）において事業活動を行うことについて十分な経済合理性がある等の所定の基準（以下「適用除外基準」といいます。）のすべてを満たす事業年度については、合算課税は行われません（旧措法66の9の2④）。

特定外国法人の判定は、外国子会社合算税制における特定外国子会社等の判定と同様の方法により行われます（旧措法66の9の2①、旧措令39の20の2⑦⑧）ので、上記1(1)②を参照して下さい。また、特定課税対象金額を有する特殊関係株主等である内国法人が受ける剰余金の配当等の益金不算入についても、外国子会社合算税制と同様の仕組みとなっています（旧措法66の9の4）ので、上記1(1)⑤を参照して下さい。

（注）特殊関係株主等の種類に応じて、特殊関係株主等である居住者に係る特定外国法人の課

税の特例及び特殊関係株主等である連結法人に係る特定外国法人の課税の特例の各制度が設けられています(旧措法40の7、68の93の2)が、これらの制度の基本的な仕組みは特殊関係株主等である内国法人に係る特定外国法人の課税の特例と同様ですので、説明は省略します。

(2) 改正の内容

① 特定外国法人の判定方法

イ 外国関係法人の租税負担割合の基準

外国子会社合算税制における改正(上記1(2)①イ)と同様に、外国関係法人の租税負担割合の基準が20%以下に引き下げられました(措令39の20の2⑦二)。

ロ 租税負担割合の計算における非課税所得の範囲

外国関係法人の租税負担割合の計算は、外国子会社合算税制と同様に行うこととされており、その計算において非課税所得から除かれる本店所在地国以外の国の法人から受ける配当等に、本店所在地国の法令に定められた外国法人税の負担を減少させる仕組みに係るものでないことを要件として非課税とされる配当等が追加されました(措令39の20の2⑧)。

② 人件費の10%相当額の控除の廃止

特定外国法人で非関連者基準又は所在地国基準を満たさないものが、事業基準、実体基準及び管理支配基準を満たす場合に人件費の10%相当額を適用対象金額から控除する措置は、廃止されました(旧措法66の9の2③、旧措令39の20の4③)。

③ 特定外国法人の部分課税対象金額の益金算入制度の創設

外国子会社合算税制における改正(上記1(2)④)と同様に、適用除外基準を満たす特定外国法人であっても、特定所得を有する場合には、特定所得の金額の合計額(以下「部分適用対象金額」といいます。)のうち、特殊

関係株主等である内国法人のその有する株式等に対応する部分として計算した金額(以下「部分課税対象金額」といいます。)を収益の額とみなして、その内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされました(新措法66の9の2④)。

特定所得の金額の計算(措令39の20の6②～④)、部分適用対象金額に係る適用除外(措法66の9の2⑤、措令39の20の6⑤)及び部分課税対象金額に係る外国税額控除(措法66の9の3、措令39の20の7)等、制度の詳細は特定外国子会社等の部分課税対象金額の益金算入制度と同様ですので、上記1(2)④イ～ホを参照して下さい。

④ 特定課税対象金額を有する特殊関係株主等である内国法人が受ける剰余金の配当等の益金不算入制度の拡充

外国子会社合算税制における改正(上記1(2)⑤)と同様に、海外孫会社から海外子会社を経由して内国法人に支払われる剰余金の配当等のうち合算額を原資とする部分について間接的に生じる二重課税を排除するための措置が講じられました。

間接特定課税対象金額の計算(措法66の9の4⑩、措令39の20の8⑤～⑧)及び外国法人から受ける特定のみなし配当(措法66の9の4③⑨)等については、上記1(2)⑤イ～ニを参照して下さい。

(3) 適用関係

① 上記(2)①イの改正は、外国関係法人の平成22年4月1日以後に開始する事業年度における特定外国法人の判定について適用し、同日前に開始した事業年度における判定については従前どおりとされています(改正措令等附則35①)。

② 上記(2)②の改正は、特定外国法人の平成22年4月1日前に開始した事業年度に係る適用対象金額の計算については、従来どおり適用できることとされています(改正法附則91①)。

③ 上記(2)③の改正は、特定外国法人の平成22年4月1日以後に開始する事業年度に係る部分適用対象金額及びその部分適用対象金額に係る部分課税対象金額について適用されます(改正法附則91②)。

なお、部分課税対象金額に係る外国税額控除についての改正は、特定外国法人の平成22年4月1日以後に開始する事業年度に係る課税対象金額又は部分課税対象金額に係る外国法人税の額について適用し、同日前に開始した事業年度に係る課税対象金額に係る外国法人税の額については従前どおりとされています(改正法附則91③)。

④ 上記(2)④の改正は、特殊関係株主等である内国法人の平成22年4月1日以後に開始する事業年度において外国法人から受ける剰余金の配当等がある場合について適用し、同日前

に開始した事業年度において特定外国法人から受けた剰余金の配当等がある場合については従前どおりとされています(改正法附則91④)。

なお、外国法人から受ける特定のみなし配当についての改正は、内国法人が平成22年10月1日以後に取得(適格合併又は適格分割型分割による引継ぎを含みます。)をする株式等に係る剰余金の配当等について適用されず(改正法附則91⑤)。

また、特定外国法人の平成21年4月1日前に開始した事業年度に係る課税対象留保金額(間接保有の株式等に対応する部分の金額に限り)等について、上記1(3)⑥と同様の経過措置が設けられています(改正法附則91⑦、改正措令等附則35②③)。

二 国外関連者との取引に係る課税の特例 (移転価格税制)の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 制度の概要

法人と国外関連者との間の取引(国外関連者が法人税法第141条第1号から第3号までに掲げる外国法人のいずれに該当するかに応じ、国外関連者のこれらの号に掲げる国内源泉所得(租税条約の規定により法人税が軽減され、又は免除される所得を除きます。)に係る取引を除きます。以下「国外関連取引」といいます。)を独立企業間価格に比して低価又は高価で行ったことにより、その法人の所得が減少する場合には、その取引が独立企業間価格で行われたものとみなして法人税の課税所得を計算することとされています(措法66の4①、措令39の12⑤)。

(注1)「国外関連者」とは、その法人との間に50%以上の株式の保有関係等の特殊の関係のある外国法人をいいます(措法66の4①、措令39の12①)。

(注2) 国外関連者との取引に係る課税の特例については、連結法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税についても、同様の措置が講じられています(措法68の88)が、基本的な仕組みは、上記と同様とされていますので、説明は省略します。

(2) 独立企業間価格の算定方法

棚卸資産の販売又は購入に係る独立企業間価格は、次に掲げる方法(算定方法)のいずれかによって算定することとされています。ただし、次の④及び⑤については次の①から③までの方法を用いることができない場合に限り、用いることができることとされています(措法66の4②一)。また、棚卸資産の販売又は購入以外の取引に係る独立企業間価格については、次の①から⑤までの算定方法と同等の方法により算定することとされています(措法66の4②二)。

① 独立価格比準法

独立価格比準法とは、特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産をその国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額に相当する金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法とされています（措法66の4②一イ）。

② 再販売価格基準法

再販売価格基準法とは、国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対してその棚卸資産を販売した対価の額（以下「再販売価格」といいます。）から通常の利潤の額を控除して計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法とされています（措法66の4②一ロ）。

ここでいう通常の利潤の額とは、再販売価格に、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を特殊の関係にない者（以下「非関連者」といいます。）から購入した者（以下「再販売者」といいます。）がその同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引に係る再販売者の売上総利益の額の収入金額の合計額に対する割合を乗じて計算した金額とされています（措令39の12⑥）。

③ 原価基準法

国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額を加算して計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法とされています（措法66の4②一ハ）。

ここでいう通常の利潤の額とは、原価の額に、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、購入（非関連者からの購入に限ります。）、製造その他の行為により取得した者（以下「販売者」といいます。）がその同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引に係る販売者の売上総利益の額の原価の額の合計額に対する割合を乗じて計算した金額とされています（措令39の12

⑦）。

④ 上記①から③までの方法に準ずる方法

⑤ その他の方法

イ 利益分割法

利益分割法とは、法人又はその国外関連者による棚卸資産の購入、製造、販売その他の行為による所得について、その発生に寄与した要因に応じてその法人又は国外関連者に帰属するものとして計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法とされています（措令39の12⑧一）。

ロ 取引単位営業利益法

取引単位営業利益法とは、再販売価格基準法及び原価基準法が売上総利益をもとに原価の額又は売上金額を算出する方法であるのに対して、営業利益をもとにして原価の額又は売上金額を算出する方法とされています（措令39の12⑧二、三）。

ハ ロに準ずる方法

(3) 推定による課税

国外関連者との取引に係る独立企業間価格は、上記(2)の方法のいずれかによって算定することとされていますが、法人が独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類又はその写しを課税当局の要求後遅滞なく提示又は提出しなかった場合には、税務署長は、上記(2)の方法と同等の方法を用いて算定した金額を独立企業間価格と推定して、更正又は決定をすることができることとされています（旧措法66の4⑦）。

(参考)

移転価格調査においては、例えば、次のような書類又は帳簿その他の資料から取引の実態を的確に把握し、移転価格税制上の問題があるかどうか判断するという実務上の取扱いが示されています（移転価格事務運営要領2-4）。

移転価格事務運営要領（抄）
（調査時に検査を行う書類等）

2-4 調査においては、例えば次に掲げる書類又は帳簿その他の資料（以下「書類等」という。）から国外関連取引の実態を的確に把握し、移転価格税制上の問題があるかどうかを判断する。

- (1) 法人及び国外関連者ごとの資本関係及び事業内容を記載した書類等
 - イ 法人及び関連会社間の資本及び取引関係を記載した書類等
 - ロ 法人及び国外関連者の沿革及び主要株主の変遷を記載した書類等
 - ハ 法人にあっては有価証券報告書又は計算書類その他事業内容を記載した報告書等、国外関連者にあってはそれらに相当する報告書等
 - ニ 法人及び国外関連者の主な取扱品目及びその取引金額並びに販売市場及びその規模を記載した書類等
 - ホ 法人及び国外関連者の事業別の業績、事業の特色、各事業年度の特異事項等その事業の内容を記載した書類等
- (2) 法人が独立企業間価格の算定に使用した書類等
 - イ 法人が採用した比較対象取引の選定過程及び当該比較対象取引の明細を記載した書類等
 - ロ 法人が複数の取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合、その基となった個別の取引の内容を記載した書類等
 - ハ 法人がその独立企業間価格の算定方法を採用した理由を記載した書類その他法人が独立企業間価格算定の際に作成した書類等
 - ニ 比較対象取引について差異の調整を行った場合、その調整方法及びその理由を記載した書類等
- (3) 国外関連取引の内容を記載した書類等
 - イ 契約書又は契約内容を記載した書類等
 - ロ 価格の設定方法及び法人と国外関連者

との価格交渉の内容を記載した書類等

- ハ 国外関連取引に係る法人又は国外関連者の事業戦略の内容を記載した書類等
 - ニ 国外関連取引に係る法人及び国外関連者の損益状況を記載した書類等
 - ホ 国外関連取引について法人及び国外関連者が果たした機能又は負担したリスクを記載した書類等
 - ヘ 国外関連取引を行う際に法人又は国外関連者が使用した無形資産の内容を記載した書類等
 - ト 国外関連取引に係る棚卸資産等に関する市場について行われた分析等に係る書類等
 - チ 国外関連取引に係る棚卸資産等の内容を記載した書類等
 - リ 国外関連取引と密接に関連する他の取引の有無及びその内容を記載した書類等
- (4) その他の書類等
 - イ 法人及び国外関連者の経理処理基準の詳細を記載したマニュアル等
 - ロ 外国税務当局による国外関連者に対する移転価格調査又は事前確認の内容を記載した書類等
 - ハ 移転価格税制に相当する外国の制度にあって同制度の実効性を担保するために適正な資料作成を求める規定（いわゆるドキュメンテーション・ルール）に従って国外関連者が書類等を準備している場合の当該書類等
 - ニ その他必要と認められる書類等

2 改正の内容

(1) 改正の背景等

移転価格税制は、国外関連者との間における経済取引の価格に着目し、多種多様な要因により決定されるこの価格の妥当性に関し、独立企業間価格との比較によって検証する制度であることから、この取引価格に関する情報（価格決定の根拠となる資料等）は、納税者の協力がな

ければ、課税庁において移転価格税制を適正に執行することは、相当な困難を伴うものとならざるを得ません。移転価格税制における納税者の協力は、本制度の枠組みにおいて必要不可欠なものと考えられています。

しかし、納税者からの資料提供の協力が得られない場合も存在することから、このような場合に、課税当局が何らの手だてもなくこれを放置せざるを得ないことになれば、課税の公平を損なうこととなります。

そこで、上記 1(3)にあるとおり、納税者からの資料提供の協力が得られない場合（法人が独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類又はその写しを課税当局の要求後遅滞なく提示又は提出しなかった場合）に限り、推定課税の適用を認めることとし、納税者側の資料提供の協力を担保し、適正公平な執行を確保することとしています。

しかしながら、課税当局への提示又は提出する書類（以下「価格算定文書」といいます。）とは、どのようなものであるのかという点について、法律上の規定からは、価格算定文書の範囲が必ずしも明確ではなかったことから、価格算定文書の範囲について、納税者の予見可能性を確保し、税務執行の透明化・円滑化の観点から、省令において明確化が図られました。

なお、OECDの移転価格ガイドラインにおいても、納税者の文書化に関しては、以下のよう

な指針が設けられており、また、諸外国の文書化制度の導入状況等は資料のとおりとなっています。

(参考) OECD移転価格ガイドライン 第5章 文書化 (抄)

- ・ 本章は、(中略)、納税者とその関連者間取引が独立企業原則を満たしていることを示すために最も有用な文書を特定するに当たって納税者に支援を与え、その結果、移転価格問題の解決と、税務調査を円滑ならしめるための指針を、納税者に提供するものである (パラ5.1)。
- ・ 納税者は、移転価格の算定の基となった情報、考慮の対象となった事実及び選択した移転価格算定方法など独立企業原則に従う努力をしたことを示すと認められる文書を準備し、又はこれらに言及することが要求される (パラ5.4)。
- ・ 税務上の移転価格算定時に合理的に用いられ又は基礎とされる文書には、税務以外の目的では準備又は入手されないものもあるが、移転価格が独立企業原則を満たすか否かを合理的に評価するうえで、これらの書類が不可欠であり、かつ、その準備又は入手に当たり、納税者が釣合いがとれないほど高いコストを要しない場合に限り、これらの書類を納税者が準備又は入手することが期待されるべきである (パラ5.7)。

《資料》 主要国における移転価格税制に係る文書化制度の概要 (未定稿)

	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
移転価格の文書化規定の有無	法令上の規定あり (注) 移転価格文書の作成・保存義務規定はないが、罰則の適用を回避する手段として規定される	法令上の規定あり (注) 一般的な文書の作成・保存義務規定に移転価格文書が含まれている	法令上の規定あり (注) 移転価格文書の作成・保存義務規定が2003年より導入	法令上の規定あり (注) 移転価格文書の作成義務規定が2010年より導入
文書化の期限 (同時文書化)	一定のものについては同時文書化が求められる (会計年度末から9ヶ月以内)	一定のものについては同時文書化が求められる (会計年度末から12ヶ月以内)	例外的な取引については同時文書化が求められる (会計年度末から6ヶ月以内)	なし

提出期限	提出要求から30日以内	特に規定なし（歳入関税庁は個々の事例によって典型的に45～90日の期限を設けている）	原則は提出要求から60日以内。ただし、例外的な取引の場合は提出要求から30日以内	帳簿調査の開始日
文書化の効果	罰則の免除	罰則の減免 立証責任の転換	罰則の免除 不利な推計課税の回避 立証責任の転換	罰則の免除 不利な推計課税の回避 立証責任の転換
文書化に対する罰則等の有無	○ 文書化そのものへの罰則なし <移転価格調査に係る場合> ① 増差所得金額が500万ドル以上又は収入金額の10%以上、価格が200%以上に増額又は50%以下に減額された場合 → 加算税率20% ② 増差所得金額が2,000万ドル以上又は収入金額の20%以上、価格が400%以上に増額又は25%以下に減額された場合 →加算税率40%	○ 文書化義務・保存義務違反への罰則 3,000ポンド(上限)の罰則金 ※保存義務6年	○ 文書化義務違反への罰則 増差所得金額の5～10%（最低5,000ユーロ）の罰則金 ○ 提出遅滞への罰則 調査年分ごとに、提出期限経過後1日毎に最低100ユーロ（上限100万ユーロ）の罰則金 <文書化に不備がある場合> ・ 推計課税の発動 ・ 納税者に不利なレンジの採用	○ 文書化そのものへの罰則なし ○ 提出遅延への罰則 調査年分ごとに定額で1万ユーロの罰則金（重大な違反の場合、増差所得金額の5%を限度に罰則金の上乗せ）
文書化の言語	英語	英語	ドイツ語	フランス語

(2) 価格算定文書の範囲の明確化

移転価格調査における納税者の協力が得られない場合の推定課税規定において提示又は提出を求めている書類の範囲が、次の区分に基づき、明確化されました。

① 国外関連取引の内容を記載した書類（措規22の10①ー）

イ 国外関連取引に係る資産の明細及び役務の内容を記載した書類

ロ 国外関連取引において法人及び国外関連者が果たす機能並びに当該国外関連取引において当該法人及び当該国外関連者が負担するリスク（為替相場の変動、市場金利の変動、経済事情の変化その他の要因による当該国外関連取引に係る利益又は損失の増加又は減少の生ずるおそれをいいます。）

に係る事項を記載した書類

ハ 法人又は国外関連者が国外関連取引において使用した無形固定資産その他の無形資産の内容を記載した書類

ニ 国外関連取引に係る契約書又は契約の内容を記載した書類

ホ 法人が、国外関連取引において国外関連者から支払を受ける対価の額又は当該国外関連者に支払う対価の額の設定の方法及び当該設定に係る交渉の内容を記載した書類

ヘ 法人及び国外関連者の国外関連取引に係る損益の明細を記載した書類

ト 国外関連取引に係る資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引について行われた市場に関する分析その他当該市場に関する事項を記載した書類

- チ 法人及び国外関連者の事業の方針を記載した書類
- リ 国外関連取引と密接に関連する他の取引の有無及びその内容を記載した書類
- ② 独立企業間価格を算定するための書類（措規22の10①二）
 - イ 法人が選定した独立企業間価格の算定方法及びその選定の理由を記載した書類その他当該法人が独立企業間価格を算定するに当たり作成した書類
 - ロ 法人が採用した国外関連取引に係る比較対象取引の選定に係る事項及び当該比較対象取引等の明細を記載した書類
- ハ 法人が利益分割法を選定した場合における当該法人及び国外関連者に帰属するものとして計算した金額を算出するための書類
- ニ 法人が複数の国外関連取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合のその理由及び各取引の内容を記載した書類
- ホ 比較対象取引等について差異調整を行った場合のその理由及び当該差異調整の方法を記載した書類

三 振替国債等の利子の課税の特例等の改正

I 振替国債等の利子の課税の特例の改正

1 改正前の制度の概要

非居住者又は外国法人が、特定振替機関等又は適格外国仲介業者から開設を受けている口座において特定振替機関等の営業所等又は適格外国仲介業者の特定国外営業所等を通じて振替記載等を受けている振替国債又は振替地方債につき支払を受ける利子については、一定の要件の下、振替国債又は振替地方債の所有期間に対応する部分について所得税を課さないこととされています（旧措法5の2①）。

一定の要件とは、次に掲げるものの区分に応じ、それぞれ次に定める要件をいいます（旧措法5の2①一・二）。

(1) 振替国債 次に掲げる要件

- ① 非居住者又は外国法人が利付振替国債の利子につき非課税の適用を受けようとする際、所定の事項を記載した振替国債非課税適用申告書を特定振替機関等又は適格外国仲介業者及びそれぞれの多層構造における上位機関を経由してその利子に係る納税地の所轄税務署長に提出していること。

- ② 非居住者又は外国法人が利付振替国債の利子の支払を受けるべき日の前日までに、所定の事項を記載した振替国債所有期間明細書を特定振替機関等又は適格外国仲介業者及びそれぞれの多層構造における上位機関を経由してその利子に係る納税地の所轄税務署長に提出していること。

(2) 振替地方債 次に掲げる要件

- ① 非居住者又は外国法人が振替地方債の利子につき非課税の適用を受けようとする際、所定の事項を記載した振替地方債非課税適用申告書を特定振替機関等又は適格外国仲介業者及びそれぞれの多層構造における上位機関並びにその利子の支払をする者（地方公共団体）を経由してその利子に係る納税地の所轄税務署長に提出していること。
- ② 非居住者又は外国法人が振替地方債の利子の支払を受けるべき日の前日までに、所定の事項を記載した振替地方債所有期間明細書を特定振替機関等又は適格外国仲介業者及びそれぞれの多層構造における上位機関並びにその利子の支払をする者（地方公共団体）を経由してその利子に係る納税地の所轄税務署長に提出していること。

本特例は、適格外国証券投資信託の受託者であ

る非居住者又は外国法人がその適格外国証券投資信託の信託財産につき支払を受ける振替国債又は振替地方債の利子についても、一定の要件の下、適用されます（旧措法5の2②）。

2 改正の内容

(1) 適格外国証券投資信託の範囲

本特例の対象となる適格外国証券投資信託の範囲に、次のいずれかに該当する外国投資信託（証券投資信託又は公社債等運用投資信託に該当するものに限り、）を追加することとされました（措法5の2②）。

① その外国投資信託の設定に係る受益権の国外における募集が公募により行われている外国投資信託で、次の要件を満たすもの

イ その受益権の国内における募集が公募により行われたものであること。

ロ イの募集が行われたその受益権に係る収益の分配が国内における支払の取扱者を通じて交付されること。

ハ その外国投資信託の目論見書その他これに類する書類にその募集及び収益の分配がイ及びロに従って行われる旨の記載がなされていること。

② その外国投資信託の受益権のすべてが他の適格外国証券投資信託（①に該当するものを含みます。②において同じです。）の信託財産として取得されたものであり、かつ、その外国投資信託の目論見書その他これに類する書類にその受益権のすべてが他の適格外国証券投資信託の信託財産として取得されるものである旨の記載がなされている外国投資信託。

(2) 非課税の適用を受けるための手続

① 非課税適用申告書又は異動申告書の提出

イ 非課税適用申告書の提出

非居住者又は外国法人が振替国債又は振替地方債の利子につき非課税の適用を受けようとする場合には、上記1で述べたとおり、利付振替国債については振替国債非課

税適用申告書を、振替地方債については振替地方債非課税適用申告書を、それぞれの利子につき最初に非課税の適用を受けようとする際に、それぞれの利子の支払者ごとに提出しなければなりません。したがって、例えば、ある地方公共団体の振替地方債の利子について振替地方債非課税適用申告書を提出した後に他の地方公共団体の振替地方債の利子について非課税の適用を受けようとする場合には、他の振替地方債に係る振替地方債非課税適用申告書を提出しなければなりません。

そこで、非課税の適用を受けるための手続の簡素化の観点から、これまでの振替国債又は振替地方債の利子の支払者ごとの振替国債非課税適用申告書又は振替地方債非課税適用申告書の提出に代えて、非居住者又は外国法人が振替国債又は振替地方債につき振替記載等を受ける特定振替機関等又は適格外国仲介業者ごとに、その振替国債又は振替地方債の振替記載等を受けている特定振替機関等又は適格外国仲介業者及びその適格外国仲介業者の国内の特定振替機関等を経由して、その特定振替機関等の本店又は主たる事務所の所在地の所轄税務署長に提出することとされました（措法5の2①一）。

ロ 異動申告書の提出

上記イの非課税適用申告書の提出の改正に伴い、異動申告書についても、これまでの振替国債又は振替地方債の利子の支払者ごとの振替国債異動申告書又は振替地方債異動申告書の提出に代えて、非居住者又は外国法人が非課税適用申告書を提出した特定振替機関等又は適格外国仲介業者ごとに異動申告書を提出することとされました（措法5の2②）。

(注) 平成22年4月1日前に提出された振替国債非課税適用申告書又は振替地方債非課税適用申告書（その振替国債非課税適用申告

書若しくは振替地方債非課税適用申告書又はこれらにつき提出された振替国債異動申告書若しくは振替地方債異動申告書の提出後にその振替国債非課税適用申告書若しくは振替地方債非課税適用申告書又はその振替国債異動申告書若しくは振替地方債異動申告書に記載された氏名若しくは名称又は住所の変更をしていないものに限り、

平成22年4月1日において新制度に基づき提出された非課税適用申告書とみなすこととする経過措置が設けられています(改正法附則46①)。

② 適格外国仲介業者の承認制度

イ 改正前の制度の概要

外国間接口座管理機関又は外国再間接口座管理機関のうち、租税条約(租税の賦課及び徴収に関する情報を相互に提供することを定める規定を有するものに限り)のわが国以外の締約国に本店又は主たる事務所を有する者が適格外国仲介業者としての承認を受けようとする場合には、所定の事項を記載した申請書に、その者が外国口座管理機関である旨を特定振替機関が証する書類等を添付して、これを振替国債にあってはその振替国債に係る特定振替機関(日本銀行)を経由して上記1(1)①の税務署長に、振替地方債にあってはその振替地方債に係る特定振替機関(証券保管振替機構)及びその利子の支払をする者(地方公共団体)を経由して上記1(2)①の税務署長に提出しなければならないこととされています(旧措令3⑭、旧措規3の18⑧⑨)。なお、税務署長は、一定の事由に該当する場合には、適格外国仲介業者の承認申請の却下及び承認の取消しを行うことができることとされています(旧措法5の2⑥⑦)。

ロ 改正の内容

(イ) 適格外国仲介業者の範囲

外国間接口座管理機関又は外国再間接口座管理機関のうち、わが国が締結した

租税条約その他の国際約束(行政取極を含みます。)で租税の賦課及び徴収に関する情報を相互に提供することを定める規定を有するもののわが国以外の締約国又は締約者に本店又は主たる事務所を有する者について、適格外国仲介業者として承認を受けることができることとされました(措法5の2⑤四)。

(ロ) 適格外国仲介業者の承認手続

これまで、外国間接口座管理機関又は外国再間接口座管理機関が適格外国仲介業者としての承認を受けようとする場合には、上記イで述べたとおり、所定の事項を記載した申請書等を、振替国債又は振替地方債の利子の支払者を経由してそれぞれ上記1(1)①又は(2)①の税務署長ごとに提出しなければなりません。したがって、例えば、ある地方公共団体の振替地方債について適格外国仲介業者の承認を受けた後に他の地方公共団体の振替地方債について適格外国仲介業者の承認を受けようとする場合には、他の振替地方債について所定の事項を記載した申請書等を提出しなければなりません。

そこで、適格外国仲介業者の承認を受けるための手続の簡素化の観点から、これまでの振替国債又は振替地方債の利子の支払者を経由してそれぞれ上記1(1)①又は(2)①の税務署長ごとの提出に代えて、振替国債又は振替地方債に係る特定振替機関ごとにそれぞれの特定振替機関(振替国債にあっては日本銀行、振替地方債にあっては証券保管振替機構)を経由して国税庁長官に提出することとされました(措法5の2⑤四、措令3⑫)。

(注) 平成22年4月1日前に、すでに旧制度に基づき振替国債について上記1(1)①の税務署長の承認を受けている場合又は振替地方債について上記1(1)②の

税務署長の承認を受けている場合には、その承認については、平成22年4月1日において新制度に基づき受けた国税庁長官の承認とみなすこととする経過措置が設けられています（改正法附則46③）。

（ハ）適格外国仲介業者の承認申請の却下及び承認の取消し

上記（ロ）で述べたとおり、国税庁長官が適格外国仲介業者の承認を行うこととされたことに伴い、適格外国仲介業者の承認申請の却下及び承認の取消しについても国税庁長官が行うこととされました（措法5の2⑥⑦）。

また、すでに承認を受けている適格外国仲介業者の適正な事務の履行を確保する観点から、「税務署長が承認を受けた者に対して本特例の規定に基づく措置を適正に実施しているかどうかを確認するために必要と認められる書類の提出を求めた場合においてその者が遅滞なくこれを提出しなかったこと」が、適格外国仲介業者の承認の取消事由として明確化されました（措法5の2⑦一）。

（3）非課税の適用を受けるための手続の特例

① 非課税区分口座を設定した場合の特例の創設

イ 非課税区分口座を設定した場合の所有期間明細書の提出の特例

非居住者又は外国法人で非課税適用申告書を提出した者がその非課税適用申告書を提出した特定振替機関等又は適格外国仲介業者から設定を受けている非課税区分口座（非課税区分とそれ以外の区分（以下「課税区分」といいます。）とに分けられている口座をいいます。以下同じです。なお、非課税区分の意義については、下記口を参照して下さい。）において振替記載等を受けている振替国債又は振替地方債につきそ

の利子の支払を受ける場合において、その特定振替機関等又は適格外国仲介業者が、その利子の支払を受けるべき日の前日までに、その振替国債又は振替地方債の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める事項を記載した書類を作成し、これを、振替国債にあってはその振替国債につき振替記載等を受けた特定振替機関等若しくは適格外国仲介業者がそれぞれの多層構造における上位機関を経由して特定振替機関（日本銀行）に提出したとき、又は振替地方債にあってはその振替地方債につき振替記載等を受けた特定振替機関等若しくは適格外国仲介業者がそれぞれの多層構造における上位機関を経由してその振替地方債の利子の支払をする者（地方公共団体）に提出したときは、その非居住者又は外国法人は、その支払を受けるべき利子につき振替国債所有期間明細書又は振替地方債所有期間明細書の提出をしたものとみなすこととされました（措法5の2⑨⑩、措規3の18⑬⑭）。

（イ）非課税区分において振替記載等を受けている振替国債又は振替地方債 次に掲げる事項

（a）これらの書類を提出する特定振替機関等の営業所等又は適格外国仲介業者の特定国外営業所等の名称及び所在地

（b）非居住者又は外国法人が（a）の特定振替機関等又は適格外国仲介業者から振替国債に係る非課税区分又は振替地方債に係る非課税区分において振替記載等を受けている振替国債（その利子につき非課税の適用を受けようとするものに限ります。以下「適用振替国債」といいます。）又は振替地方債（その利子につき非課税の適用を受けようとするものに限ります。以下「適用振替地方債」といいます。）の銘柄

（c）（b）の適用振替国債又は適用振替地方債の銘柄ごとの利子の支払年月日及び

その利子の額

(d) その他参考となるべき事項

(ロ) 課税区分において振替記載等を受けている振替国債又は振替地方債 次に掲げる事項

(a) これらの書類を提出する特定振替機関等の営業所等又は適格外国仲介業者の特定国外営業所等の名称及び所在地

(b) 非居住者又は外国法人が(a)の特定振替機関等又は適格外国仲介業者から振替国債に係る課税区分又は振替地方債に係る課税区分において振替記載等を受けている適用振替国債又は適用振替地方債の銘柄

(c) (b)の適用振替国債又は適用振替地方債の銘柄ごとの利子の支払年月日及びその利子の額（振替国債又は振替地方債の利子につき非課税の適用を受けようとする額に限りま。）

(d) (b)の適用振替国債又は適用振替地方債の銘柄ごとの利子の額 ((c)の利子の額を除きます。(d)において同じです。) 及びその利子の額につき源泉徴収をされる所得税の額

(e) その他参考となるべき事項

なお、特定振替機関（日本銀行）が振替国債に係る書類の提出を受けたとき又は振替地方債の利子の支払をする者（地方公共団体）が振替地方債に係る書類の提出を受けたときは、その特定振替機関（日本銀行）又は振替地方債の利子の支払をする者（地方公共団体）は、その提出を受けたこれらの書類を銘柄及び支払期ごとに整理し、その提出を受けた日の属する年の翌年から5年間保存しなければなりません（措令3⑳、措規3の18⑱）。

ロ 非課税区分の意義

非課税区分とは、次に掲げる振替国債以外の振替国債又は振替地方債以外の振替地方債につき振替記載等を行わないこととさ

れている区分をいいます（措令3⑲⑳、措規3の18⑩⑪⑬）。

(イ) 非居住者又は外国法人がその利子の計算期間の初日から引き続き所有している振替国債又は振替地方債

(ロ) 非居住者又は外国法人がその利子の計算期間の途中において取得をする振替国債又は振替地方債で次に掲げる要件（非居住者又は外国法人がその振替国債又は振替地方債の振替記載等を受ける特定振替機関等又は適格外国仲介業者がその振替国債又は振替地方債につきその取得前の所有者（以下「前所有者」といいます。）が振替記載等を受けた特定振替機関等又は適格外国仲介業者である場合には、下記(a)に掲げる要件）を満たしているもの

(a) その計算期間の初日からその取得の直前までの間において、非居住者、外国法人、所得税法別表第1に掲げる内国法人（以下「公共法人」といいます。）若しくは同法第11条第2項に規定する公益信託若しくは加入者保護信託（以下「公益信託等」といいます。）の受託者又は租税特別措置法第8条第1項に規定する金融機関（内国法人に限りま）、同条第2項に規定する金融商品取引業者等（内国法人に限りま）、若しくは同条第3項に規定する内国法人のみにより所有されていたものであること。

(b) 非居住者又は外国法人がその振替国債又は振替地方債の振替記載等を受ける特定振替機関等又は適格外国仲介業者が、その振替国債又は振替地方債の前所有者がその振替国債又は振替地方債の振替記載等を受けた特定振替機関等又は適格外国仲介業者から次に掲げる事項につき通知を受けていること。

i 前所有者が振替国債又は振替地方債の振替記載等を受けた特定振替機

関等又は適格外国仲介業者の名称

ii iの前所有者の振替国債又は振替地方債が上記(a)の要件を満たす振替国債又は振替地方債であることを証する事項

iii その他参考となるべき事項

なお、通知の方法は、書面による方法のほか、電子情報処理組織を利用する方法又はその他の情報通信の技術を利用する方法が認められています（措令3⑱二口・⑳二口、措規3の18⑫）。

(注) 「電子情報処理組織を利用する方法又はその他の情報通信の技術を利用する方法」とは、特定振替機関等若しくは適格外国仲介業者又はその指定する者に設置される電子計算機とその電子計算機の利用につきその特定振替機関等若しくは適格外国仲介業者又はその指定する者と契約をした者の使用に係る入出力装置とを電気通信回線で接続した電子情報処理組織その他情報通信の技術を利用する方法（その電子情報処理組織の参加者が特定の者に限定されていること又は暗号、記号その他特定の符号により、通知を受ける特定振替機関等又は適格外国仲介業者が、その通知をした者が特定振替機関等又は外国仲介業者であることを確認できる方法に限ります。）とされています。

また、この通知を受けた特定振替機関等又は適格外国仲介業者は、通知の方法として次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定めるところにより保存しなければならないこととされました（措令3⑳、措規3の18⑬）。

i 通知が書面による方法で行われた場合 その受理した書面をその受理した日の属する年の翌年から5年間保存しなければなりません。

ii 通知が上記(注)の電子情報処理組織を利用する方法又はその他の情報通信の技術を利用する方法で行われた場合 その通知がされた事項を電子情報処理組織に係る入出力装置を用いて出力することにより作成した書面又はマイクロフィルムを、その通知を受けた日の属する年の翌年から5年間保存しなければなりません。

ハ 非課税区分口座の設定手続

適格外国仲介業者は、非居住者又は外国法人が有する振替国債又は振替地方債につき振替国債に係る非課税区分口座又は振替地方債に係る非課税区分口座の設定をする場合には、所定の事項を、その適格外国仲介業者がその振替国債又は振替地方債の振替記載等を受ける適格口座管理機関に対し通知し、その適格口座管理機関の確認を受けなければならないこととされました（措法5の2⑯）。具体的な非課税区分口座の設定手続の内容は、以下のとおりです。

(注1) 適格外国仲介業者は、下記(ロ)の適格口座管理機関からの通知を受けた後でなければ、非居住者又は外国法人が有する振替国債又は振替地方債につき非課税区分口座の設定をすることができないこととされています。一方、特定振替機関等は、適格外国仲介業者が非課税区分口座の設定をする場合とは異なり、特段の手続なくこれらの非課税区分口座の設定をすることができます（措令3㉑）。

(注2) 適格口座管理機関の意義については、下記ニ(イ)を参照して下さい。

(イ) 非課税区分口座の設定時の適格外国仲介業者による適格口座管理機関に対する通知及び通知事項の保存

適格外国仲介業者は、非居住者又は外国法人が有する振替国債又は振替地方債

につき振替国債に係る非課税区分口座又は振替地方債に係る非課税区分口座の設定をする場合には、次に掲げる事項を、その適格外国仲介業者がその振替国債又は振替地方債の振替記載等を受ける適格口座管理機関に通知しなければならないこととされました（措令3⑳、措規3の18㉑）。

(a) 振替国債に係る非課税区分口座又は振替地方債に係る非課税区分口座の設定を受けようとする者の氏名又は名称及び住所等

(b) 振替国債に係る非課税区分口座又は振替地方債に係る非課税区分口座の設定をする適格外国仲介業者の特定国外営業所等の名称及び所在地

なお、通知の方法は、書面による方法のほか、電子情報処理組織を利用する方法又はその他の情報通信の技術を利用する方法が認められています（措令3㉒、措規3の18㉓）。

(注) 「電子情報処理組織を利用する方法又はその他の情報通信の技術を利用する方法」とは、特定振替機関等又はその指定する者に設置される電子計算機とその電子計算機の利用につきその特定振替機関等又はその指定する者と契約をした者の使用に係る入出力装置とを電気通信回線で接続した電子情報処理組織その他情報通信の技術を利用する方法（その電子情報処理組織の参加者が特定の者に限定されていること又は暗号、記号その他特定の符号により、通知を受ける特定振替機関等が、その通知をした者がその特定振替機関等に係る外国仲介業者であることを確認できる方法に限ります。）とされています。

また、この通知を受けた適格口座管理機関は、通知の方法として次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定めると

ころにより保存しなければならないこととされました（措令3㉔、措規3の18㉕）。

(a) 通知が書面による方法で行われた場合 その受理した書面をその受理した日の属する年の翌年から5年間保存しなければならない。

(b) 通知が上記（注）の電子情報処理組織を利用する方法又はその他の情報通信の技術を利用する方法で行われた場合 その通知がされた事項を電子情報処理組織に係る入出力装置を用いて出力することにより作成した書面又はマイクロフィルムを、その通知を受けた日の属する年の翌年から5年間保存しなければならない。

(ロ) 適格口座管理機関による通知事項の確認及び確認内容の通知等

適格口座管理機関の営業所等の長は、上記イ)の通知を受けた場合には、その通知を受けた事項が、非課税適用申告書の写し（これに準ずるものを含みます。）に記載されたその非課税適用申告書を提出した者の氏名又は名称及び住所等（異動申告書が提出された場合にあっては、異動申告書の写し（これに準ずるものを含みます。）に記載されたその異動申告書を提出した者の氏名又は名称及び住所等）並びに適格外国仲介業者の特定国外営業所等の名称及び所在地と同じであるかどうかを確認しなければならないこととされました（措令3㉖、措規3の18㉗）。

また、適格口座管理機関は、その通知を受けた事項が同じであることを確認した場合に、その旨をその適格外国仲介業者に通知するとともに、非課税適用申告書等の写しに、次に掲げる事項を記載しなければならないこととされました（措令3㉘、措規3の18㉙）。

(a) 通知をした年月日及びその通知の内容

(b) その他参考となるべき事項

(ハ) 非課税区分口座の設定手続の特例

適格外国仲介業者が、非居住者又は外国法人が有する振替地方債又は特定振替社債等につき振替地方債に係る非課税区分口座又は特定振替社債等に係る非課税区分口座の設定をしている場合において、その非居住者又は外国法人が有する振替国債につき振替国債に係る非課税区分口座の設定をしようとするときは、その設定については、上記(ロ)の適格口座管理機関による通知事項の確認及び確認内容の通知は要しないで、振替国債に係る非課税区分口座の設定をすることができることとされました(措令3⑳)。

また、この特例は、適格外国仲介業者が、非居住者又は外国法人が有する振替国債又は特定振替社債等につき振替国債に係る非課税区分口座又は特定振替社債等に係る非課税区分口座の設定をしている場合において、その非居住者又は外国法人が有する振替地方債につき振替地方債に係る非課税区分口座の設定をしようとするときについても適用することとされました(措令3㉓)。

(ニ) 適格口座管理機関による非課税適用申告書等の写しの作成・保存

適格口座管理機関は、非課税適用申告書、異動申告書又は上記イの振替国債又は振替地方債に係る書類(以下「非課税適用申告書等」といいます。)を受理した場合には、その非課税適用申告書等の写し(これに準ずるものを含みます。)を作成し、非課税適用申告書又は異動申告書の写しにあっては各人別に、上記イの振替国債又は振替地方債に係る書類の写しにあっては振替国債又は振替地方債の銘柄及び支払期ごとに整理し、これらの写しに係る非課税適用申告書等を受理した日の属する年の翌年から5年間保存

しなければならないこととされました(措令3㉔、措規3の18㉕)。

二 適格口座管理機関の承認制度

(イ) 適格口座管理機関の意義

適格口座管理機関とは、特定口座管理機関又は特定間接口座管理機関のうち、国税庁長官の承認を受けたものをいいます(措法5の2⑯)。

(ロ) 適格口座管理機関の承認手続

適格口座管理機関の承認を受けようとする者は、次に掲げる事項を記載した申請書にその者が特定口座管理機関又は特定間接口座管理機関である旨を特定振替機関が証する書類を添付して、これを振替国債又は振替地方債に係る特定振替機関(振替国債にあっては日本銀行、振替地方債にあっては証券保管振替機構)を経由して国税庁長官に提出しなければなりません(措令3㉖、措規3の18㉗)。

(a) 申請書を提出する者の営業所等(外国間接口座管理機関が振替国債又は振替地方債の振替記載等を受けることとなるものに限ります。)の所在地

(b) その他参考となるべき事項

なお、国税庁長官が申請につき承認をする場合における申請者に対する通知及び申請書提出日の翌月末日までに承認がなかった場合におけるみなし承認については、適格外国仲介業者に関するこれらの規定(措令3⑬⑭)を準用することとされています(措令3㉘)。

(ハ) 国税庁長官による申請の却下及び承認の取消し

国税庁長官は、次のいずれかに該当する事実があるときは、適格口座管理機関の承認申請を却下し、又は適格口座管理機関の承認を取消することができることとされました(措法5の2⑰⑱、措令3㉙)。

(a) 申請書類に不備又は不実の記載があると認められることその他その申請が

上記(ロ)に定めるところに従って行われていないと認められること。

- (b) 上記ハ(ロ)の確認を行うこと又は下記トの振替国債等の利子に係る支払調書の提出を行うことが困難であると認められる相当の理由があること。

なお、国税庁長官が申請につき却下をする場合における申請者に対する通知及び承認の取消しをする場合におけるその承認を受けていた者に対する通知については、適格外国仲介業者に関するこれらの規定（措令3⑬⑮）を準用することとされています（措令3⑳）。

(二) 適格口座管理機関の承認の特例

振替国債について適格口座管理機関の承認を受けようとする者が、すでに振替地方債又は特定振替社債等について国税庁長官の承認を受けている場合には、次の書類を国税庁長官に提出することにより、その提出の時ににおいてその振替国債に係る適格口座管理機関の承認を受けたものとみなされます（措令3㉑）。

- (a) 適格口座管理機関の承認申請書
(b) その者が特定口座管理機関又は特定間接口座管理機関である旨を振替国債に係る特定振替機関（日本銀行）が証する書類
(c) 振替地方債又は特定振替社債等について適格口座管理機関の承認を受けていることを証する書類

次に、振替地方債について適格口座管理機関の承認を受けようとする者が、すでに振替国債について適格口座管理機関の承認を受けている場合には、次の書類を国税庁長官に提出することにより、その提出の時ににおいてその振替地方債に係る適格口座管理機関の承認を受けたものとみなされます（措令3㉒）。

- (a) 適格口座管理機関の承認申請書
(b) その者が特定口座管理機関又は特定

間接口座管理機関である旨を振替地方債に係る特定振替機関（証券保管振替機構）が証する書類

- (c) 振替国債について適格口座管理機関の承認を受けていることを証する書類
また、振替地方債について適格口座管理機関の承認を受けようとする者が、すでに特定振替社債等について適格口座管理機関の承認を受けている場合には、次の書類を国税庁長官に提出することにより、その提出の時ににおいてその振替地方債に係る適格口座管理機関の承認を受けたものとみなされます（措令3㉓）。

- (a) 適格口座管理機関の承認申請書
(b) 特定振替社債等について適格口座管理機関の承認を受けていることを証する書類

ホ 特定振替機関等又は適格外国仲介業者による振替帳簿の作成、保存等

- (イ) 特定振替機関及び適格外国仲介業者による振替帳簿の作成・保存

これまで、特定振替機関等及び適格外国仲介業者は、非課税適用申告書を提出した者が振替記載等を受けたとき又は異動申告書を提出したときは、振替国債又は振替地方債につき振替帳簿を備え、その非課税適用申告書を提出した者の各人別に所定の事項を記載し、又は記録しなければならないこととされ、その振替帳簿をその閉鎖の日の属する年の翌年から5年間保存しなければならないこととされてきました（旧措法5の2⑬、旧措令3㉔、旧措規3の18⑭⑮）。

非課税区分口座を設定した場合の特例の創設に伴い、非課税区分口座において振替国債又は振替地方債の振替記載等を受けたときは、これまでの振替帳簿の記載事項に、振替国債に係る非課税区分口座又は振替地方債に係る非課税区分口座の設定がされた年月日を追加することと

され、また、その振替記載等を受けた振替国債又は振替地方債（それぞれの利子につき非課税の適用を受けることとなるものに限り、）の銘柄及びその銘柄ごとの償還金の額、振替国債又は振替地方債の取得、譲渡又は償還につき振替記載等がされた日並びにその振替記載等を受ける振替国債又は振替地方債の銘柄ごとの利子の支払年月日及びその利子の額（非課税の適用を受けることとなる額に限り、）について、振替国債に係る非課税区分若しくは課税区分又は振替地方債に係る非課税区分若しくは課税区分の別を明らかにしなければならないこととされました。（措令3②④、措規3の18②③）。

(ロ) 適格外国仲介業者による特定振替機関等に対する通知

適格外国仲介業者は、非課税適用申告書を提出した者がその適格外国仲介業者から振替記載等を受けた振替国債又は振替地方債につき振替帳簿に記載し、又は記録した事項を、その適格外国仲介業者の国内の特定振替機関等に対し通知しなければならないこととされていましたが、この通知の対象からその適格外国仲介業者から設定を受けている振替国債に係る非課税区分口座又は振替地方債に係る非課税区分口座において振替記載等を受けたものを除外することとされました（措法5の2⑮）。

へ 適格外国仲介業者による適格口座管理機関に対する振替国債等の利子の受領者に関する事項の通知等及び通知事項の保存

(イ) 適格外国仲介業者による適格口座管理機関に対する振替国債等の利子の受領者に関する事項の通知及び通知事項の確認

適格外国仲介業者は、振替国債に係る非課税区分口座の設定を受けている非居住者若しくは外国法人が振替記載等を受けている振替国債につき支払を受ける利

子についてその振替国債に係る上記イの書類を特定振替機関（日本銀行）に提出している場合又は振替地方債に係る非課税区分口座の設定を受けている非居住者若しくは外国法人が振替記載等を受けている振替地方債につき支払を受ける利子についてその振替地方債に係る上記イの書類をその利子の支払をする者（地方公共団体）に提出している場合には、非居住者又は外国法人の各人別に、次に掲げる事項を、その支払の確定した日の属する月の翌月10日までに、その適格外国仲介業者がその振替国債又は振替地方債の振替記載等を受けた適格口座管理機関に通知しなければならないこととされました（措法5の2⑰、措令3④②、措規3の18③⑤）。

(a) 通知をする適格外国仲介業者の特定国外営業所等の名称及び所在地

(b) 振替国債に係る非課税区分口座又は振替地方債に係る非課税区分口座の設定を受けている者の氏名又は名称及び住所等

(c) 次に掲げる振替国債又は振替地方債の区分に応じ、それぞれ次に定める事項

i 振替国債に係る非課税区分又は振替地方債に係る非課税区分において振替記載等を受けている振替国債又は振替地方債 次に掲げる事項

(i) 振替国債又は振替地方債の銘柄及びその銘柄ごとの償還金の額

(ii) 振替国債又は振替地方債の銘柄ごとの利子の支払年月日及びその利子の額

ii 振替国債に係る課税区分又は振替地方債に係る課税区分において振替記載等を受けている振替国債又は振替地方債 次に掲げる事項

(i) 振替国債又は振替地方債の銘柄

及びその銘柄ごとの償還金の額

(ii) 振替国債又は振替地方債の銘柄ごとの利子の支払年月日及びその利子の額（非課税の適用を受けている額に限ります。）

(iii) 振替国債又は振替地方債の銘柄ごとの利子の額（(ii)の利子の額を除きます。(iii)において同じです。）及びその利子の額につき源泉徴収をされる所得税の額

(d) その他参考となるべき事項

なお、通知の方法は、書面による方法のほか、上記ハイ（注）の電子情報処理組織を利用する方法又はその他の情報通信の技術を利用する方法が認められています（措令3④③、措規3の18③⑦）。

また、適格口座管理機関の営業所等の長は、この通知を受けた場合には、その通知に係る次に掲げる事項がそれぞれ次に定める事項と同じであるかどうかを確認しなければなりません（措令3④②、措規3の18③⑥）。

(a) 上記(a)に掲げる事項 その通知に係る振替国債に係る上記イの書類又は振替地方債に係る上記イの書類の提出をした適格外国仲介業者の特定国外営業所等の名称及び所在地

(b) 上記(b)に掲げる事項 非課税適用申告書を提出した者の氏名又は名称及び住所等

(c) 振替国債又は振替地方債の銘柄及び支払期ごとの上記(c) i (ii)の利子の額の合計額、上記(c) ii (ii)の利子の額の合計額及び上記(c) ii (iii)の利子の額の合計額
それぞれの合計額に対応する上記イ(イ)(c)の利子の額、上記イ(ロ)(c)の利子の額及び上記イ(ロ)(d)の利子の額

(ロ) 適格口座管理機関による振替国債等の利子の受領者に関する事項の通知の保存
上記(イ)の通知を受けた適格口座管理機

関は、通知の方法として次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定めるところにより保存しなければならないこととされました（措令3④④、措規3の18③⑧）。

(a) 通知が書面による方法で行われた場合 その受理した書面をその受理した日の属する年の翌年から5年間保存しなければなりません。

(b) 通知が上記ハイ(注)の電子情報処理組織を利用する方法又はその他の情報通信の技術を利用する方法で行われた場合 その通知がされた事項を電子情報処理組織に係る入出力装置を用いて出力することにより作成した書面又はマイクロフィルムを、その通知を受けた日の属する年の翌年から5年間保存しなければなりません。

ト 適格口座管理機関による振替国債等の利子に係る支払調書の提出

振替国債等の利子につき非課税の適用を受けようとする非居住者又は外国法人に対しその利子の支払をする者は、その利子に係る支払調書を税務署長に対し提出しなければならないこととされています（所法225①、措法3③、5の2④）。

非課税区分口座を設定した場合の特例の創設に伴い、特定振替機関等若しくは適格外国仲介業者が振替国債又は振替地方債に係る上記イの書類を提出している場合における振替国債等の利子に係る支払調書の提出については、これまでの振替国債等の利子の支払をする者に代えて、これらの書類を提出した特定振替機関等（これらの書類を適格外国仲介業者が提出した場合にあっては、その適格外国仲介業者から上記ヘイの通知を受けた適格口座管理機関）が税務署長に提出しなければならないこととされました（措法5の2②）。

チ 所有期間通算の特例

振替国債等の利子の課税の特例の対象と

なる非居住者又は外国法人がその利子の計算期間の中途において取得した振替国債又は振替地方債で一定の要件を満たしているものについては、その非居住者又は外国法人の所有期間にはその振替国債又は振替地方債の前所有者の所有期間を含むものとされてきました(旧措法5の2⑮⑯)。

非課税区分口座を設定した場合の特例の創設に伴い、非居住者又は外国法人が利子の計算期間の中途において取得した振替国債又は振替地方債が非課税区分において振替記載等を受ける場合には、前所有者の所有期間に関わらずその振替国債又は振替地方債の利子は非課税とされることから、非課税区分において振替記載等を受ける振替国債又は振替地方債は本特例の対象から除外することとされました(措法5の2⑳㉑)。

② 非課税適用申告書の提出の特例

上記(2)①イの非課税適用申告書の提出の改正、後述四の振替社債等の利子等の課税の特例の創設及び後述六の特定短期公社債に係る源泉徴収の免除等の特例の改正に伴い、非居住者又は外国法人が次に掲げる口座において最初に利付振替国債又は振替地方債の振替記載等を受ける場合において、その振替記載等を受ける際、次に掲げる口座の区分に応じそれぞれ次に定める者が、所定の事項を記載した書類を作成し、これをそれぞれ次に定める者の本店又は主たる事務所の所在地の所轄税務署長に対し提出したときは、その非居住者又は外国法人は、その利付振替国債又は振替地方債につき非課税適用申告書の提出をしたものとみなすこととされました(措令3③)。

イ 特定振替社債等に係る確認に係る振替記載等に係る口座 その特定振替社債等に係る確認を行った特定振替機関等の営業所等の長又はその特定振替社債等に係る確認を行った適格外国仲介業者の特定国外営業所等の長から特定振替社債等の振替記載等に係る通知を受けた特定振替機関等(その適

格外国仲介業者がその利付振替国債又は振替地方債の振替記載等を受けるものに限ります。)の営業所等の長若しくは特定振替社債等に係る適格外国仲介業者による特定振替社債等に係る非課税区分口座設定時の通知を受けた適格口座管理機関(その適格外国仲介業者がその利付振替国債又は振替地方債の振替記載等を受けるものに限ります。)の営業所等の長

(注)「特定振替社債等に係る通知」とは、適格外国仲介業者による特定振替社債等につき振替帳簿に記載した事項の通知をいい、また、「特定振替社債等に係る適格外国仲介業者による特定振替社債等に係る非課税区分口座設定時の通知」とは、適格外国仲介業者が特定振替社債等に係る非課税区分口座の設定をする場合における適格口座管理機関に対する所定の事項の通知をいいます(措法5の3⑤、措令3の2⑭、措規3の19⑥)。なお、特定振替社債等の意義については、後述四3(1)①を参照して下さい。

ロ 特定振替国債等に係る確認に係る振替記載等に係る口座 その特定振替国債等に係る確認を行った特定振替機関等の営業所等の長又はその特定振替国債等に係る確認を行った適格外国仲介業者の特定国外営業所等の長からその確認に係る書類の提出を受けた特定振替機関等(その適格外国仲介業者が当該利付振替国債又は振替地方債の振替記載等を受けるものに限ります。)の営業所等の長

(注)「特定振替社債等に係る確認」とは、後述四の振替社債等の利子等の課税の特例制度に基づき特定振替社債等についてされた本人確認(措法5の3⑤)をいい、また、「特定振替国債等に係る確認」とは、特定短期公社債に係る源泉徴収の免除等の特例に係る告知書の対象となる特定振替国債等につきその告知書の提出の際に

行われる特定振替機関等の営業所等の長又は適格外国仲介業者の特定国外営業所等の長による本人確認（措法41の12⑫）をいいます。

③ 本人確認の特例

上記(2)①イの非課税適用申告書の提出の改正、後述四の振替社債等の利子等の課税の特例の創設及び後述六の特定短期公社債に係る源泉徴収の免除等の特例の改正に伴い、非居住者又は外国法人が、特定振替社債等に係る確認又は特定振替国債等に係る確認を受けた振替口座において最初に利付振替国債若しくは振替地方債の振替記載等を受ける場合又は異動申告書を提出する場合には、これらの確認の際に本人確認書類の提示をしたこと及び本人確認を受けたことをもって、非課税適用申告書又は異動申告書の提出時における本人確認書類の提示があったものと、また本人確認を受けたものとみなすこととされました（措令3⑳）。

④ 適格外国仲介業者の承認の特例

後述四の振替社債等の利子等の課税の特例の創設に伴い、振替国債について適格外国仲介業者の承認を受けようとする者がすでに特定振替社債等について国税庁長官の承認を受けている場合又は振替地方債について適格外国仲介業者の承認を受けようとする者がすでに特定振替社債等について国税庁長官の承認を受けている場合についても、所定の書類を国税庁長官に提出することにより、その提出の時に振替国債又は振替地方債に係る適格外国仲介業者の承認を受けたものとみなすこととされました（措令3⑯⑱）。

3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、適格外国証券投資信託の受託者である非居住者又は外国法人が支払を受ける振替国債又は振替地方債の利子のうち平成22年4月1日以後の期間に対応する部分について適用し、適格外国証券投資信託の受託者であ

る非居住者又は外国法人が支払を受ける振替国債又は振替地方債の利子のうち平成22年4月1日以前の期間に対応する部分については従前どおりとされています（改正法附則46②）。

- (2) 上記2(3)①イ及びロの改正は、振替国債に係る非課税区分口座又は振替地方債に係る非課税区分口座において振替記載等を受ける振替国債又は振替地方債につき支払を受ける利子でその計算期間の初日が平成22年6月1日以後であるものについて適用することとされています（改正法附則46④）。
- (3) 上記2(3)①(ホロ)及びへからちまでの改正は、その利子の計算期間の初日が平成22年6月1日以後である振替国債又は振替地方債について適用し、その利子の計算期間の初日が平成22年6月1日前である振替国債又は振替地方債については従前どおりとされています（改正法附則46⑤）。

II 振替国債等の償還差益の課税の特例の創設

1 改正前の制度の概要

非居住者又は外国法人が支払を受ける振替国債又は振替地方債の償還差益については、いわゆる一号所得（国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得）として国内源泉所得に掲げられ、所得税又は法人税を課すこととされています（所法161一、所令280①一、法法138一、法令177①一）。

2 改正の内容

非居住者又は外国法人が振替国債又は振替地方債につき支払を受ける償還差益については、所得税又は法人税を課さないこととされました（措法41の13①、67の17①）。ただし、国内に恒久的施設を有する非居住者又は外国法人が支払を受ける振替国債又は振替地方債の償還差益でその者の国内において行う事業に帰せられるものは、非課税とされません（措法41の13⑤、67の17⑨）。

（注1）「償還差益」とは、振替国債又は振替地方

債の償還（買入消却を含みます。以下同じです。）により受ける金額がその振替国債又は振替地方債の取得価額を超える場合におけるその差益をいいます。

(注2) 振替国債又は振替地方債の償還差益が非課税とされることの対称的な取扱いとして、非居住者又は外国法人が有する振替国債又は振替地方債の償還により生ずる損失の額は、所得税及び法人税に関する法令の規定の適用上、ないものとみなされます（措法41の13④、67の17⑧）。ただし、国内に恒久

的施設を有する非居住者又は外国法人が有する振替国債又は振替地方債の償還により生ずる損失の額でその者の国内において行う事業に帰せられるものについては、この取扱いは適用されません。

3 適用関係

上記2の改正は、平成22年4月1日以後に取得する振替国債又は振替地方債につき支払を受ける償還差益について適用されます（改正法附則70④、98①⑤）。

四 振替社債等の利子等の課税の特例の創設

1 制度創設の趣旨

非居住者又は外国法人が支払を受ける振替国債及び振替地方債の利子について、それぞれ平成11年度及び平成19年度改正において非課税措置が設けられたのに続き、平成22年度改正においては、非居住者又は外国法人のわが国社債市場への投資を一層促進し、わが国金融・資本市場の活性化やわが国企業の資金調達円滑化を図る観点から、非居住者又は外国法人が支払を受ける振替社債等の利子及び償還差益について、一定の非課税適用手続を要件として、所得税及び法人税を非課税とする制度が創設されました。

2 創設前の制度の概要

(1) 社債の利子に対する課税

非居住者又は外国法人が支払を受ける社債の利子（注1）については、いわゆる四号所得として国内源泉所得に掲げられ、所得税又は法人税を課すこととされています（所法161四イロ、164、法法138四イロ）。また、その利子は、所得税の源泉徴収の対象となります（所法164、178、212①）（注2）。

(注1) 社債の利子には、内国法人の発行する債券の利子及び外国法人の発行する債券の利子のうちその外国法人が国内において行う

事業に帰せられるものが含まれます。

(注2) 源泉徴収後の課税関係（源泉徴収で課税関係が完結するか又は申告納税を要するか）については、非居住者又は外国法人が国内に支店等のいわゆる恒久的施設を有するかどうか、またその利子が非居住者又は外国法人の国内事業に帰せられるかどうかにより異なります（所法164、法法141）。

(2) 社債の償還差益に対する課税

非居住者又は外国法人が支払を受ける社債の償還差益については、いわゆる一号所得（国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得）として国内源泉所得に掲げられ、所得税又は法人税を課すこととされています（所法161一、所令280①一、法法138一、法令178①一、措令26の15の2）。

3 制度の内容

今回の改正により、非居住者又は外国法人が支払を受ける平成25年3月31日までに発行された特定振替社債等の利子及び償還差益について、一定の要件の下、所得税及び法人税を課さないこととされました（措法5の3①、41の13②、67の17②）。具体的な改正後の制度の概要は以下のとおりです。

(1) 非課税の対象となる振替債

① 特定振替社債等の意義

本制度の適用によりその利子及び償還差益が非課税とされる振替債は、振替社債等のうち後述する利益運動債以外のもの（以下「特定振替社債等」といいます。）とされています（措法5の3④、41の13②、67の17②）。

② 振替社債等の意義

「振替社債等」とは、社債、株式等の振替に関する法律の規定により振替制度の対象となる次の債券をいいます（措法5の3④、措令3の2⑦）。

イ 社債

ロ 投資信託及び投資法人に関する法律第2条第17項に規定する投資法人債

ハ 保険業法第61条に規定する相互会社の社債

ニ 資産の流動化に関する法律第2条第7項に規定する特定社債（同法第131条第1項に規定する転換特定社債及び同法第139条第1項に規定する新優先出資引受権付特定社債を除きます。）

ホ 特別法人債（特別の法律により法人の発行する債券に表示されるべき権利をいいます。）

ヘ 外債（外国又は外国法人の発行する債券に表示されるべき権利をいいます。）

ト 新株予約権付社債

チ 資産の流動化に関する法律第131条第1項に規定する転換特定社債（転換によって発行すべき優先出資が振替優先出資であるものに限り。）

リ 資産の流動化に関する法律第139条第1項に規定する新優先出資引受権付特定社債（その付された新優先出資の引受権の行使によって発行する優先出資が振替優先出資であるものに限り。）

(2) 非課税の対象となる所得

本制度の適用により非課税となる所得は、非

居住者又は外国法人が支払を受ける特定振替社債等の利子及び償還差益（注1）とされています（措法5の3①、41の13②、61の17②）（注2）。ただし、国内に恒久的施設を有する非居住者又は外国法人が支払を受ける特定振替社債等の利子及び償還差益でその者の国内において行う事業に帰せられるものは、非課税とされません（措法5の3③、41の13⑤、67の17⑨）（注3）。

（注1） 「償還差益」とは、特定振替社債等の償還（買入消却を含みます。以下同じです。）により受ける金額がその特定振替社債等の取得価額を超える場合におけるその差益をいいます（措法41の13②、67の17②）。

（注2） 特定振替社債等の償還差益が非課税とされることの対称的な取扱いとして、非居住者又は外国法人が有する特定振替社債等の償還により生ずる損失の額は、所得税及び法人税に関する法令の規定の適用上、ないものとみなされます（措法41の13④、67の17⑧）。ただし、国内に恒久的施設を有する非居住者又は外国法人が有する特定振替社債等の償還により生ずる損失の額でその者の国内において行う事業に帰せられるものについては、この取扱いは適用されません（措法41の13⑤、67の17⑨）。

（注3） 非居住者が支払を受ける特定振替社債等の利子でその者が国内において行う事業に帰せられるものとして所得税が非課税とされない利子についても、所定の非課税適用手続を要件として、源泉徴収が免除されず（措法5の3③）。この場合、その利子については申告納税によって課税されることとなります。

(3) 非課税の対象となる者

本制度の適用を受けることができる者は、非居住者及び外国法人とされています。ただし、後述のとおり、特定振替社債等の発行者の特殊関係者である非居住者又は外国法人が支払を受ける利子及び償還差益は非課税とされません

(措法5の3②、41の13②、67の17②)。

また、外国投資信託の受託者である非居住者又は外国法人がその信託財産につき支払を受ける特定振替社債等の利子については、その外国投資信託が適格外国証券投資信託に該当する場合に限り、所得税が非課税とされます(措法5の3⑤、5の2②)。

(4) 租税回避行為の防止

① 租税回避行為の防止措置

非居住者又は外国法人に対する振替社債等の利子等の非課税については、(a)利子等の支払を受ける者が非課税となるとともに、振替社債等の発行者においても課税所得の計算上その支払う利子等が損金に算入されるため、わが国で租税を課されることなく所得を国外に移転できること、(b)実物資産の移転等を伴う取引に比べて、社債等を用いた金銭貸借取引はその創出が容易であること、(c)利子の支払条件等を当事者間で自由に決定できることなどから、租税回避の手段として濫用されるおそれが高いと考えられます。

本制度においては、租税回避行為を防止する観点から、利益連動債の利子等及び振替社債等の発行者の特殊関係者が支払を受ける利子等を非課税の対象外としています(措法5の3②④一、41の13②、67の17②)。

② 利益連動債の利子等

イ 利益連動債の利子等を非課税の対象外とする趣旨

振替社債等の利子等の支払条件等は当事者間で自由に決定できるため、例えば、利子の額を振替社債等の発行者の利益の額に連動させ、実質的に配当である所得を非課税とされる利子として支払うことにより、配当に対する課税(配当の支払をする者の所得に対する課税及び配当の支払を受ける者に対する課税)を免れることができます。

本制度においては、このような租税回避行為を防止する観点から、利益連動債は非

課税措置の適用対象となる振替社債等(特定振替社債等)に含まれないこととされ、その利子及び償還差益は非課税の対象外とされています。

ロ 利益連動債の意義

利益連動債とは、その利子の額が振替社債等の発行者又はその特殊関係者(注)(以下「振替社債等の発行者等」といいます。)に関する次の指標を基礎として算定される振替社債等をいいます(措法5の3④一、措令3の2⑧)。

(イ) 振替社債等の発行者等の事業に係る利益の額又は売上金額、収入金額その他の収益の額

(ロ) 振替社債等の発行者等が保有する資産の価額

(ハ) 振替社債等の発行者等が支払う剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配その他これらに類するものの額

(注) 「特殊関係者」の意義は、後述③ロと同じです。

③ 特殊関係者が支払を受ける利子等

イ 特殊関係者が支払を受ける利子等を非課税の対象外とする趣旨

振替社債等の発行者とその利子の支払を受ける者との間に親子会社関係などの支配関係がある場合には、所得を国外へ移転する誘因の存在、振替社債等による金銭貸借取引創出の容易さ、取引条件の設定の自由度などから、本制度を濫用した租税回避のおそれが一層高いと考えられます。

本制度では、このような租税回避行為を防止するため、振替社債等の発行者の特殊関係者が支払を受ける利子及び償還差益は非課税の対象外とされています。

ロ 特殊関係者の意義

特殊関係者とは、振替社債等の発行者との間に次のいずれかの関係のある者をいいます(措令3の2②)。

(イ) 発行者と他の者との間に、いずれか一

方の者（注1）が他方の者（法人に限ります。）を直接又は間接に支配する関係（注2）がある場合における当該他の者

(ロ) 発行者と他の者（法人に限ります。）との間に、同一の者（注1）が発行者と当該他の者を直接又は間接に支配する関係（注2）がある場合における当該他の者

(注1) 「一方の者」又は「同一の者」が個人である場合には、その親族などその個人と一定の関係にある者を含みます。

(注2) 「直接又は間接に支配する関係」とは、一方の者と他方の者との間に当該他方の者が次に掲げる法人に該当する関係がある場合における当該関係をいいます（措令3の2③）。

(a) 一方の者が法人を支配している場合（注3）における当該法人（例：子会社）

(b) (a)に掲げる法人又は一方の者及び(a)に掲げる法人が他の法人を支配している場合（注3）における当該他の法人（例：孫会社）

(c) (b)に掲げる法人又は一方の者と(a)及び(b)に掲げる法人が他の法人を支配している場合（注3）における当該他の法人（例：曾孫会社）

(注3) 「他の法人を支配している場合」とは、他の法人の発行済株式の過半を有する場合、他の法人の重要事項に関する議決権の過半を有する場合等をいいます（措令3の2④、法令4③）。

ハ 特殊関係者の判定時期

(イ) 利子の支払を受ける場合

振替社債等の利子の支払を受ける者が発行者の特殊関係者に該当するかどうかは、利子の計算期間ごとにその計算期間に係る利子についてその計算期間の初日

を含む発行者の事業年度開始の時の現況により判定されます（措令3の2⑤、39の33の3①）。

すなわち、発行者の各事業年度開始の時においてなされた判定の結果により、その事業年度中に開始する計算期間に係る利子に対する非課税の適用の可否が決定され、仮にその事業年度の中途において特殊関係者に該当するかどうかに変更がある場合でも、その事業年度中に開始する計算期間に係る利子に対する非課税の適用の可否は変更されません。

このような取扱いにより、特殊関係者に該当するかどうかを逐次判定し、それに応じて非課税の適用も変更するという実務上の困難が回避されるとともに、その受け取る利子が非課税の適用を受けることができるのかどうか事前に確定され、投資家にとっての取引の安定がもたらされると考えられます。

(ロ) 償還差益の支払を受ける場合

振替社債等の償還差益の支払を受ける者が発行者の特殊関係者に該当するかどうかは、その者が当該振替社債等を取得した日を含む発行者の事業年度開始の時の現況により判定されます（措令26の22①、39の33の3①）。

その判定時以後に特殊関係者であるかどうかに変更があっても償還差益に対する非課税の適用の可否に変更がないこと及びこのような取扱いをする趣旨については、利子の場合と同様です。

(5) 源泉徴収免除の適用手続等

① 非課税適用手続

特定振替社債等の利子に対する源泉徴収の免除については、非課税適用申告書の提出、所有期間明細書の提出、本人確認、非課税区分口座の設定、適格外国仲介業者の承認など、振替国債等の利子の課税の特例と同様の非課

税適用手続が要件とされています（措法5の3①④⑤、措令3の2①⑨～⑭、措規3の19①～⑥）。

② 特殊関係者の通知

非課税適用申告書を提出した者は、その有する特定振替社債等について発行者の特殊関係者に該当することとなった場合には、その特定振替社債等の発行者の特殊関係者に該当することとなった旨、その年月日等を記載した書類を、その該当することとなった日以後最初の利子の計算期間の初日の前日（その該当することとなった日が計算期間の初日である場合には、その日）までに、非課税適用申告書を提出した特定振替機関等又は適格外国仲介業者に提出しなければなりません（措令3の2⑮、措規3の19⑦）。

また、その書類の提出を受けた特定振替機関等又は適格外国仲介業者は、その書類を提出した者の各人別に、その者が特殊関係者に該当することとなった日等を各人別帳簿に記載又は記録するとともに、その書類を各人別に整理し、その受理した日の属する年の翌年から5年間保存しなければなりません（措令3の2⑯、措規3の19⑧⑨）。

③ 特殊関係者名簿の提出

特定振替社債等の発行者は、その支払う利子について本制度の適用により源泉徴収を行わなかった場合には、その源泉徴収を行わなかった利子の計算期間の初日を含むその発行者の事業年度開始の時ににおける特殊関係者に関する次の事項を記載した書類（以下「特殊

関係者名簿」といいます。）を、その利子の支払の日以後2ヶ月以内に、源泉徴収に係る納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません。ただし、既にその事業年度開始の時に特殊関係者名簿を提出している場合には再度提出する必要はありません（措法5の3⑥、措令3の2⑰、措規3の19⑩）。

- イ 発行者の名称並びに納税地及び本店又は主たる事務所の所在地
- ロ 特殊関係者名簿の提出に係る事業年度（以下「判定事業年度」といいます。）開始の年月日
- ハ 特殊関係者の有無に応じて、それぞれ次の事項
 - (イ) 判定事業年度開始の時ににおいて特殊関係者に該当する者（非居住者又は外国法人に限ります。）がある場合は、その該当する者の氏名・名称、国外にある住所・居所又は本店・主たる事務所の所在地及びその者が特殊関係者に該当する事情
 - (ロ) 判定事業年度開始の時ににおいて特殊関係者に該当する者（非居住者又は外国法人に限ります。）がない場合は、その旨
- ニ その他参考となるべき事項

4 適用関係

上記3の改正は、その計算期間の初日が平成22年6月1日以後である特定振替社債等の利子及び平成22年6月1日以後に取得する特定振替社債等につき支払を受ける償還差益について適用されず（改正法附則47①、70②、98②）。

五 民間国外債等の利子等の課税の特例の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 一般民間国外債の利子等の非課税

内国法人又は外国法人（軽課税国所在の実体のない外国法人（注1）を除きます。）により平成22年3月31日までに発行された一般民間国

外債（指定民間国外債以外の民間国外債（注2）をいいます。）の利子又は発行差金（注3）で、非居住者又は外国法人が支払を受けるものについては、所得税及び法人税が非課税とされています（旧措法6④、41の13、67の17②）（注4）。（注1） 「軽課税国所在の実体のない外国法人」

とは、次の外国法人をいいます（旧措法6④、旧措令3の2⑤）。

イ 法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国法人

ロ 外国法人が民間国外債を発行した事業年度（以下「国外債発行事業年度」といいます。）の所得に対する租税負担割合が25%以下の外国法人

この場合の租税負担割合の計算は、外国子会社合算税制における外国関係会社の租税負担割合の計算と同様に行うこととされています（旧措令3の2⑥）。

ただし、次の要件をすべて満たしている外国法人は、軽課税国所在の実体のない外国法人に含まれません（旧措令3の2⑦～⑪）。

イ 事業基準

株式等・債券の保有、工業所有権等の無体財産の提供又は船舶・航空機の貸付けを主たる事業とするものでないこと。

ロ 実体基準

本店所在地国（本店又は主たる事務所の所在する国又は地域をいいます。以下同じです。）においてその主たる事業を行うに必要な事務所等の固定施設を有していること。

ハ 管理支配基準

その主たる事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること。

ニ 非関連者基準又は所在地国基準

国外債発行外国法人が国外債発行事業年度において行う主たる事業が、卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業である場合には非関連者基準、それ以外の事業である場合には所在地国基準を満たしていること。

(イ) 非関連者基準とは、国外債発行事業年度において、関連者以外の者との取引が50%を超えていることをいいます。

(ロ) 所在地国基準とは、次の区分に応じてそれぞれに該当することをいいます。

(a) 不動産業の場合 主として本店所在地国にある不動産の売買・貸付け等を行っていること。

(b) 物品賃貸業の場合 主として本店所在地国において使用に供される物品の貸付けを行っていること。

(c) その他の事業の場合 主として本店所在地国において事業を行っていること。

(注2) 「民間国外債」とは、法人により国外において発行された債券（外国法人により発行された債券にあつては、その利子が国内において行う事業に帰せられるものに限ります。）で、その利子の支払が国外において行われるものをいいます（旧措法6①、旧措令3の2①）。

(注3) 「発行差金」とは、民間国外債の償還により受ける金額がその民間国外債の発行価額を超える場合におけるその差益をいいます（旧措法41の13）。

(注4) 一般民間国外債の利子に対する源泉徴収免除の適用を受ける者は、利子の支払を受ける都度、本人確認の上、非課税適用申告書を利子の支払者等を経由して税務署長に提出しなければなりません（旧措法6④、旧措令3の2⑬～⑰）。ただし、特定民間国外債（利子の支払の取扱者に所定の方法により保管の委託がされた一般民間国外債をいいます。）の利子については、より簡素な手続によって非課税の適用を受けることができることとされています（旧措法6⑦、旧措令3の2⑲～㉑）。

(2) 指定民間国外債の利子等の非課税

内国法人又は外国法人（軽課税国所在の実体のない外国法人を除きます。）により平成22年3月31日までに発行された指定民間国外債（注1）の利子又は発行差金で、非居住者又は外国

法人が支払を受けるものについては、所得税及び法人税が非課税とされています（旧措法6⑩、41の13、67の17②）（注2）。

（注1） 「指定民間国外債」とは、法人により指定国（その国の法令又は慣行により利子の支払の取扱者がその支払を受ける者に関する情報を開示することができない国であって、その開示をすることができないことについて国際的にも容認されていると認められる国をいい、スイスがこれに該当します。）において発行された民間国外債（外国法人により発行された民間国外債にあっては、その利子が国内において行う事業に帰せられるものに限り、）で、その元本及び利子の支払が指定国において指定国の通貨で行われることその他の販売方法等の要件を満たすものをいいます（旧措法6⑪、旧措令③③）。

（注2） 指定民間国外債の利子に対する源泉徴収免除の適用については、本人確認などの手続は規定されていません。

（3） 国内金融機関等が支払を受ける一般民間国外債の利子に対する源泉徴収の免除

内国法人が支払を受ける一般民間国外債の利子については、その支払を受ける際に15%の税率で源泉徴収されることとされています（旧措法6①②）。ただし、国内金融機関等（注）が支払を受ける場合には、所定の適用手続を要件として、その支払を受ける利子（軽課税国所在の実体のない外国法人が発行する一般民間国外債の利子を除きます。）に対する源泉徴収が免除されます（旧措法6⑧）。

（注） 「国内金融機関等」とは、次の金融機関又は金融商品取引業者（内国法人に限り、）をいいます（旧措法6⑧、旧措令3の2⑤⑩）。

- ① 銀行、信用金庫、信用金庫連合会、株式会社商工組合中央金庫、農林中央金庫、生命保険会社及び損害保険会社
- ② 金融商品取引法第2条第9項に規定する

金融商品取引業者（同法第28条第1項に規定する第一種金融商品取引業を行う者に限ります。）

2 改正の内容

（1） 適用期限の撤廃（恒久化）

民間国外債等の利子等の課税の特例については、昭和49年以降累次にわたる期限延長が行われてきましたが、既に制度として定着したものと考えられること等を踏まえ、適用期限が撤廃（恒久化）されました（措法6①②④⑧⑪、41の13③、67の17③）。

（2） 租税回避行為の防止措置

非居住者・外国法人が受ける民間国外債の利子等の非課税措置については、この措置を利用した税負担の不当な回避を防止するため、平成20年度税制改正において、軽課税国所在の実体のない外国法人が発行する民間国外債の利子等を非課税の対象外とする措置が設けられました（旧措法6④、41の13、旧措令3の2⑤～⑪）。

しかしながら、この措置を利用した税負担の不当な回避は、民間国外債の発行者が軽課税国に所在する場合に限らず、むしろ関係者間において我が国で租税を課されることなく所得を国外に移転するといった形で濫用されるリスクが高いものと考えられます。そこで、こうしたケースよりの確に焦点を当てる観点から、軽課税国所在の実体のない外国法人が発行する民間国外債の利子等を非課税の対象外とすることに代えて、振替社債等の利子等の課税の特例と同様に、利子の額が発行者の利益に連動する民間国外債（利益連動債）の利子等及び民間国外債の発行者の特殊関係者が支払を受ける利子等を非課税の対象外とすることとされました（措法6④⑤⑧、41の13③、67の17③、措令3の2の2⑤～⑧、26の22②、39の33の3②）（注）。

（注） 利益連動債の意義及び特殊関係者の意義は、振替社債等の利子等の課税の特例と同様です。また、特殊関係者の判定、特殊関係者に該当

することとなった場合の告知、民間国外債の発行者がその特殊関係者に関して提出すべき書類についても、振替社債等の利子等の課税の特例と同様の規定が設けられています（措令3の2の2⑮⑲⑳、26の22②、39の33の3②）。

(3) 指定民間国外債制度の廃止

民間国外債等の利子等の課税の特例は、非居住者又は外国法人によるわが国企業の社債への投資を促進するため講じられているものであり、その趣旨を踏まえれば、居住者による制度の濫用を防止する観点から、本人確認を適切に行うことが重要です。このような観点からすると、本人確認を不要とする指定民間国外債制度は、スイスにおける金融機関の厳格な守秘義務とわが国企業にとってのスイス市場の有用性を考慮して設けられた極めて異例の措置であるといえます。

また、昨今のG20等の国際的な議論において、いわゆるタックスヘイブンへの不透明な資金の流れ等が問題視され、国際標準に基づく租税に関する実効的な情報交換の重要性が指摘されて

いるところであり、このような状況の下で指定民間国外債制度を維持することは困難であると考えられます。

そこで、スイス市場で起債するわが国企業への影響に配慮して2年間の経過措置を設けた上で、指定民間国外債制度は廃止されることとなりました。

(4) 国内金融機関等が支払を受ける利子に対する源泉徴収の免除

国内金融機関等は、所定の適用手続を要件として、民間国外債の発行者等に関する制限なく、その支払を受ける民間国外債の利子について源泉徴収が免除されることとされました（措法6⑨）。

3 適用関係

上記2の改正は、平成22年4月1日以後に発行される民間国外債（指定民間国外債制度の廃止に関しては、平成24年4月1日以後に発行される民間国外債）の利子及び発行差金について適用されます（改正法附則48、70③、98③）。

六 特定短期公社債に係る源泉徴収の免除等の特例の改正

1 改正前の制度の概要

- (1) 昭和63年4月1日以後に発行される割引債の償還差益（割引債の償還金額（買入消却が行われる場合には、その買入金額）がその発行価額を超える場合におけるその差益をいいます。以下1において同じです。）については、その発行の際、その割引債の券面金額から発行価額を控除した金額に対し18%（特定割引債については16%）の税率により所得税の源泉徴収が行われ、個人が支払を受ける償還差益については、この税率による源泉分離課税とされています（措法41の12①③）。
- (2) 法人が支払を受ける割引債の償還差益については、発行時に上記(1)の税率によって所得税の

源泉徴収が行われた上（措法41の12②③）、次のように取り扱われています。

- ① 課税法人については、その償還を受ける段階で、法人税の課税所得とされ、発行時に源泉徴収された所得税額のうちその割引債の所有期間に対応する部分の金額が法人税額から控除されます（旧法68①、81の14①、100①、法令140の2、旧措法41の12④、措令26の11）。
- ② 非課税法人等については、発行時に源泉徴収された所得税額のうちその割引債の所有期間に対応する部分の金額がその償還時に発行者から還付されます（措法41の12⑥、措令26の13）。
- (3) 平成11年4月1日以後に割引の方法により発行される公社債で次に掲げるもののうち、その

発行の日から償還期限までの期間が1年以下であるもの（以下「短期公社債」といいます。）が、その発行の際にその銘柄が同一である他の短期公社債のすべてとともに特定振替記載等がされる場合には、その特定振替記載等がされる短期公社債（以下「特定短期公社債」といいます。）については、その発行時における所得税の源泉徴収を行わないこととされています（措法41の12⑨）。

- ① 特別会計に関する法律第46条第1項又は第47条の規定により発行される国債
- ② 特別会計に関する法律第136条第1項又は第137条第1項の規定により発行される国債
- ③ 財政法第7条第1項の規定により発行される国債
- ④ 特別会計に関する法律第169条第1項又は第2項の規定により発行される国債
- ⑤ 特別会計に関する法律第82条第1項若しくは第2項又は第83条第1項の規定により発行される国債
- ⑥ 財政融資資金法第9条第1項の規定により発行される国債
- ⑦ 特別会計に関する法律第62条第1項の規定により発行される国債
- ⑧ 特別会計に関する法律第94条第2項又は第95条第1項の規定により発行される国債
- ⑨ 社債、株式等の振替に関する法律（以下「社債等振替法」といいます。）第66条第1号に規定する短期社債又は同法附則第36条第1項に規定する振替外債のうち一定の要件を満たすもの
- ⑩ 投資信託及び投資法人に関する法律第139条の12第1項に規定する短期投資法人債
- ⑪ 信用金庫法第54条の4第1項に規定する短期債
- ⑫ 保険業法第61条の10第1項に規定する短期社債
- ⑬ 資産の流動化に関する法律第2条第8項に規定する特定短期社債
- ⑭ 農林中央金庫法第62条の2第1項に規定す

る短期農林債

(注) 「特定振替記載等」とは、次に掲げる短期公社債の区分に応じ、それぞれ次に定める振替記載等（社債等振替法に定めるところにより行われる同法の振替口座簿への記載又は記録をいいます。以下同じです。）とされています（旧措令26の16）。

- イ 短期公社債で上記①から⑧までに掲げるもの（割引短期国債及び政府短期証券（現在の国庫短期証券）などがこれに該当します。）振替国債又は振替地方債に係る適格外国仲介業者以外の外国仲介業者（外国間接口座管理機関及び外国再間接口座管理機関をいいます。以下同じです。）により開設された口座において振替記載等が行われない場合における振替記載等
- ロ イの短期公社債以外の短期公社債 外国仲介業者により開設された口座において振替記載等が行われない場合における振替記載等

(4) また、外国法人が特定短期国債につき支払を受ける償還差益については、国内に恒久的施設を有する外国法人が支払を受ける償還差益でその外国法人の国内において行う事業に帰せられるものを除き、法人税を課さないこととされていました（旧措法67の17⑤）。

(注) 「特定短期国債」とは、特定短期公社債のうち上記(3)①から⑧までに掲げるものをいいます。

(5) 上記(3)の課税の特例措置に併せて、特定振替国債等の振替記載等に係る告知書制度及び本人確認制度並びに特定振替国債等の譲渡対価の支払調書及び特定振替国債等の償還金の支払調書制度等が設けられています（措法41の12⑫～⑳）。

(注) 「特定振替国債等」とは、特定短期公社債並びに社債等振替法第90条第2項に規定する分離元本振替国債（以下「分離元本振替国債」といいます。）及び分離適格振替国債の指定等に関する省令第2条第1項の分離適格振替国債につき同法第93条の規定に従って同法第90

条第1項に規定する元利分離が行われた同条第3項に規定する分離利息振替国債（以下「分離利息振替国債」といいます。）をいいます（措法41の12⑫、措規19の5①）。

2 改正の内容

(1) 特例の対象となる特定振替記載等の範囲の拡充

前述四1で述べた振替社債等の利子等の課税の特例の創設趣旨と同様の観点から、特定振替記載等の範囲に、短期公社債で上記1(3)⑨から⑭までに掲げるもの（以下「短期社債等」といいます。）については、特定振替社債等に係る適格外国仲介業者以外の外国仲介業者により開設された口座において振替記載等が行われない場合における振替記載等が追加されました（措令26の16二）。

これにより、非居住者又は外国法人は、短期社債等につき特定振替社債等に係る適格外国仲介業者により開設された口座において振替記載等を受けた場合においても上記1(3)の課税の特例措置を受けることが可能となります（措法41の12⑨）。

(2) 特定短期公社債の償還差益に係る法人税の特例

前述四1で述べた振替社債等の利子等の課税の特例の創設趣旨と同様の観点から、特定短期公社債の償還差益に係る法人税の特例について、次の改正が行われました（措法67の17⑥）。

① 特例の対象となる特定短期公社債の範囲の拡充

外国法人が支払を受ける償還差益に対する法人税が非課税とされる特定短期公社債の範囲に特定短期社債（特定短期公社債のうち上記1(3)⑨から⑭までに掲げるものをいいます。以下同じです。）を追加することとされました。

これにより、外国法人は、特定短期社債につき特定振替社債等に係る適格外国仲介業者により開設された口座において振替記載等を

受けた場合においても上記1(4)の課税の特例措置を受けることが可能となります。

ただし、特定短期社債の発行者の特殊関係者が支払を受けるものについては、非課税の対象とされません。

(注) 「特殊関係者」の意義は、前述四の振替社債等の利子等の課税の特例における特殊関係者の意義と同様です。詳細については、前述四3(4)③を参照して下さい。

② 特例の対象となる特定短期公社債の償還差益の範囲の拡充

外国法人が支払を受ける償還差益に対する法人税が非課税とされる特定短期公社債の償還差益の範囲が、特定短期公社債の償還（買入消却を含みます。以下同じです。）により受ける金額がその特定短期公社債の取得価額を超える場合におけるその差益とされました。

(注) 特定短期公社債の償還差益が非課税とされることの対称的な取扱いとして、外国法人が有する特定短期公社債の償還により生ずる損失の額は、法人税に関する法令の規定の適用上、ないものとみなすこととされました（措法67の17⑧）。ただし、国内に恒久的施設を有する外国法人が有する特定短期公社債の償還により生ずる損失の額でその者の国内において行う事業に帰せられるものについては、この取扱いは適用されません。

(3) 短期国債等に係る本人確認の特例

① 改正前の制度の概要

非居住者又は外国法人が振替国債等に係る確認を受けた振替口座において最初に短期国債等（上記1(3)①から⑧までに掲げる国債で特定短期公社債に該当するもの並びに分離元本振替国債及び分離利息振替国債をいいます。以下同じです。）の振替記載等を受ける場合に、振替国債等の利子の課税の特例に係る振替国債非課税適用申告書又は振替地方債非課税適用申告書の提出をもって特定短期公社債に係

る告知書の提出があったものと、振替国債等に係る確認の際に本人確認書類の提示をしたこと及び本人確認を受けたことをもって告知書の提出の際の本人確認書類の提示があったものと、また本人確認を受けたものと、それぞれみなすこととされています（旧措令26の18⑨）。

② 改正の内容

前述四の振替社債等の利子等の課税の特例の創設に伴い、短期社債等の振替記載等を受ける場合が本特例の対象に追加されるとともに、特定振替社債等に係る確認を受けた口座において特定振替国債等の振替記載等を受ける場合についても本特例の対象に追加することとされました（措令26の18⑨）。

(4) 外国仲介業者による特定振替機関等に対する通知

① 改正前の制度の概要

特定振替国債等の振替記載等を受ける者が外国仲介業者から振替記載等を受けたときは、振替記載等を受ける者の各人別に、その外国仲介業者は所定の事項をその外国仲介業者が振替記載等を受ける特定振替機関等に対し通知することとされています（措法41の12⑯、旧措令26の18の2②）。

② 改正の内容

振替国債に係る適格外国仲介業者（以下「国債適格外国仲介業者」といいます。）から短期国債等の振替記載等を受けたとき又は特定振替社債に係る適格外国仲介業者（以下「社債適格外国仲介業者」といいます。）から短期社債等の振替記載等を受けたときは、上記①の通知の対象から除外することとされました（措法41の12⑯、措令26の18の2②）。

そこで、振替記載等を受ける者が、国債適格外国仲介業者からその有する短期国債等の譲渡、償還若しくは利息（分離利息振替国債に係るものに限ります。以下同じです。）の支払につき振替記載等を受けたとき又は社債

適格外国仲介業者からその有する短期社債等の譲渡若しくは償還につき振替記載等を受けたときは、その振替記載等を受ける者の各人別に、その国債適格外国仲介業者又は社債適格外国仲介業者は次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める事項を、その短期国債等に係る国債適格外国仲介業者が振替記載等を受ける特定振替機関等又はその短期社債等に係る社債適格外国仲介業者が振替記載等を受ける特定振替機関等に対し通知することとされました（措法41の12⑯、措令26の18の2③、措規19の5の2③二）。

イ 短期国債等又は短期社債等の譲渡につき振替記載等を受けた場合 次に掲げる事項

(イ) 通知をする国債適格外国仲介業者又は社債適格外国仲介業者の名称及び所在地
(ロ) 振替記載等を受ける者の氏名又は名称及び住所等

(ハ) 振替記載等を受ける者が国債適格外国仲介業者又は社債適格外国仲介業者から振替記載等を受けた短期国債等又は短期社債等の銘柄

(ニ) 短期国債等又は短期社債等の譲渡につき振替記載等がされた日及びその対価の額

(ホ) その他参考となるべき事項

ロ 短期国債等又は短期社債等の償還又は利息の支払につき振替記載等を受けた場合 次に掲げる事項

(イ) 上記イ(イ)から(ハ)まで及び(ホ)に掲げる事項

(ロ) 短期国債等又は短期社債等の償還又は利息の支払につき振替記載等がされた日

(ハ) 短期国債等又は短期社債等の銘柄ごとの償還金又は利息の支払を受けるべき日及びその支払を受けるべき金額

なお、通知の方法は、書面による方法のほか、電子情報処理組織を利用する方法又はその他の情報通信の技術を利用する方法が認められています（措令26の18の2④、措規19の

5の2④)。

(注) 「電子情報処理組織を利用する方法又はその他の情報通信の技術を利用する方法」とは、特定振替機関等又はその指定する者に設置される電子計算機とその電子計算機の利用につきその特定振替機関等又はその指定する者と契約をした者の使用に係る入出力装置とを電気通信回線で接続した電子情報処理組織その他情報通信の技術を利用する方法（その電子情報処理組織の参加者が特定の者に限定されていること又は暗号、記号その他特定の符号により、通知を受ける特定振替機関等が、その通知をした者がその特定振替機関等に係る外国仲介業者であることを確認できる方法に限ります。）とされています。

(5) 特定振替機関等による償還金等の受領者に関する事項の通知に係る書面等の保存

特定振替機関等は、上記(4)②の通知を受けた場合には、通知の方法として次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定めるところにより保存しなければならないこととされました（措令26の18の2⑥、措規19の5の2⑥）。

- ① 通知が書面による方法で行われた場合 その受理した書面をその受理した日の属する年の翌年から5年間保存しなければなりません。
- ② 通知が上記(4)②(注)の電子情報処理組織を利用する方法又はその他の情報通信の技術を利用する方法で行われた場合 その通知が

された事項を電子情報処理組織に係る入出力装置を用いて出力することにより作成した書面又はマイクロフィルムを、その通知を受けた日の属する年の翌年から5年間保存しなければなりません。

3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、平成22年6月1日以後に発行される短期公社債について適用され、同日前に発行された短期公社債については従前どおりとされています（改正措令等附則21①）。
- (2) 上記2(2)の改正は、平成22年6月1日以後に発行される特定短期公社債につき支払を受ける上記2(2)②の償還差益について適用し、同日前に発行された特定短期国債につき支払を受ける上記1(1)の償還差益については従前どおりとされています（改正法附則98④）。
- (3) 上記2(3)②の改正は、平成22年6月1日以後に発行される特定振替国債等につき振替記載等を受ける場合について適用され、同日前に発行された短期国債等につき振替記載等を受ける場合については従前どおりとされています（改正措令等附則21②）。
- (4) 上記2(4)②及び(5)の改正は、平成22年6月1日以後に発行される特定振替国債等又は短期国債等若しくは短期社債等につき振替記載等を受ける場合について適用され、同日前に発行された特定振替国債等につき振替記載等を受ける場合については従前どおりとされています（改正措令等附則21③）。

七 外国組合員に対する課税の特例の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 制度の概要

投資事業有限責任組合契約及び外国組合契約（以下「投資組合契約」といいます。）を締結している非居住者又は外国法人（以下「外国組合員」といいます。）で、投資事業有限責任組合

及び外国組合契約により成立するこれに類するもの（以下「投資組合」といいます。）の有限責任組合員である者は、組合に対して金銭出資を行うのみで、組合の業務を執行せず、その実態が投資家に近いと言えることから、このような外国組合員が一定の要件を満たす場合は、投資組合契約に基づいて行う事業（以下「投資組

合事業」といいます。)につき国内に恒久的施設を有しない非居住者又は外国法人とみなすこととされています(措法41の21①、67の16①)。その結果、本特例の適用を受ける外国組合員は、多くの場合に申告納税が不要となり、その配分を受ける組合の事業から生ずる利益に対して源泉徴収が行われないこととなります。

(2) 適用要件

外国組合員は、次の①から⑤までのすべての要件を満たす場合に本特例の適用を受けることができます(措法41の21①一～五、67の16①)。

① 投資組合契約によって成立する投資組合の有限責任組合員であること。

② 投資組合事業に係る業務の執行(注)を行わないこと。

(注) 「業務の執行」の意義

「業務の執行」には、投資組合事業に係る次のイからハまでに掲げる行為が含まれます。

イ 投資組合事業に係る業務の執行(措令26の30①一)

ロ 投資組合事業に係る業務の執行の決定(措令26の30①二)

ハ 投資組合事業に係る業務の執行又はその決定についての承認、同意その他これらに類する行為(不承認及び不同意等が含まれます。)(旧措令26の30①三)

③ 投資組合契約に係る組合財産に対する持分割合が25%に満たないこと。

④ 投資組合の無限責任組合員と特殊の関係のある者でないこと。

⑤ 投資組合契約に基づいて国内において事業を行っていないとしたならば、国内に恒久的施設を有する非居住者又は外国法人に該当しないこと。

(3) その他

本特例の適用を受けようとする外国組合員は、本特例の適用対象となる投資組合契約に係る契

約書の写しを添付した特例適用申告書を税務署長に提出しなければなりません(措法41の21③、67の16②、措規19の12①②、22の19の2①)。

2 改正の内容

投資組合においては、一般的に、業務の執行を行う無限責任組合員がいわゆる利益相反取引を行う場合には有限責任組合員の同意を要することとされていますが、有限責任組合員が利益相反取引に対して同意をすることは、本特例の適用要件における「投資組合事業に係る業務の執行又はその決定についての承認、同意その他これらに類する行為」に該当し、本特例の適用要件を満たさなくなるため、このような同意をする場合には、外国組合員は本特例の適用を受けることができませんでした。

しかしながら、利益相反取引に対する同意は、業務の執行への関与というよりも、組合財産や組合員の利益を保護するために投資組合契約で有限責任組合員に対して認められる権限であると考えられ、これを制限することは、投資組合の組成自体を困難にするおそれがあると考えられます。

そこで、今般の改正においては、「投資組合事業に係る業務の執行を行わないこと」という要件の例外として、投資組合事業に係る業務の執行又はその決定についての承認、同意その他これらに類する行為から次の①及び②の行為(又はその決定)に対する承認、同意その他これらに類する行為を除くこととされました(措令26の30①三)。

① 業務執行を行う者(その者が法人である場合には、その役員及び使用人を含みます。)との間において取引を行うことを内容とした投資組合事業に係る組合財産の運用を行うこと。

② 業務執行を行う者が金融商品取引法第42条第1項に規定する権利者(注)のため運用を行う金銭その他の財産との間において取引を行うことを内容とした投資組合事業に係る組合財産の運用を行うこと。

(注) 「権利者」とは、次のような者をいいます。

- イ 業務執行を行う者が投資事業有限責任組合を組成している場合には、その組合に対して持分を有している組合員（その組合に対する持分を組合財産として有している他の組合の組合員を含みます。）
- ロ 業務執行を行う者が資産運用会社である場合には、その資産運用会社との間において資産運用の委託契約を締結した者
- ハ 業務執行を行う者が投資信託又は外国投資信託の受益証券を発行する場合にはその受益証券の権利者

- ニ 業務執行を行う者との間において投資一任契約を締結した者

3 適用関係

上記2の改正は、平成22年4月1日以後に行われる投資組合事業に係る業務の執行（又はその決定）に対する承認、同意その他これらに類する行為について適用し、同日前に行われたこれらの行為については従前どおりとされています（改正措令等附則22）。

八 資本に係る取引等に係る税制の見直しに係る 国際課税関係の改正

平成22年度改正において、法人税制に関し、資本に係る取引等に係る税制等の見直しが行われたことに伴い、国際課税関係の制度についても、次のとおり改正が行われました。

1 外国子会社配当益金不算入制度

内国法人間における受取配当益金不算入制度と同様に、租税回避的行為を防止するため、法人税法第23条の2第1項（外国子会社から受ける配当等の益金不算入）の規定は、内国法人がその受ける剰余金の配当等の額（発行法人による自己株式の取得により、その法人が受ける剰余金の配当等の額とみなされる金額に限り、）の元本である株式又は出資で、その剰余金の配当等の額の生ずる基因となる同法第24条第1項第4号に掲げる事由（自己株式の取得）が生ずることが予定されているものの取得をした場合におけるその取得をした株式又は出資に係る剰余金の配当等の額でその予定されていた事由に基因するものについては、適用しないこととされました（法法23の2②）。

本制度の趣旨、自己株式としての取得が予定されているもの及び予定されていた事由に基因するもの等の詳細については、内国法人間における受取配当益金不算入制度と同様の内容であるため、前掲「法人税法の改正」の「一 資本に係る

取引等に係る税制」の「7 みなし配当の生ずる取引に関する課税の適正化」を参照してください。

2 外国法人に係る各事業年度の所得に対する法人税率

外国法人である普通法人のうち各事業年度終了の時に次掲げる法人（以下「大法人」といいます。）との間にその大法人による完全支配関係がある法人に該当するものについては、22%（18%）の軽減税率は、適用しないこととされました（法法143⑤、措法42の3の2）。

- (1) 資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人
- (2) 相互会社又は外国相互会社
- (3) 法人課税信託の受託法人

3 適格合併等の範囲に関する特例及び特定 の合併等が行われた場合の株主等の課税の特例

完全支配関係がある法人間取引が、合併、分割又は株式交換による譲渡損益調整資産等の移転である場合において、当該取引が特定軽減課税外国法人に該当する親法人の株式を対価とするものである等の一定の要件に該当するものであるときは、譲渡損益の調整制度（法法61の2⑯、61の13、62

の9)を適用しない等の所要の措置が講じられました(措法68の2の3、68の3、68の109の2)。

4 その他

上記のほか、適格事後設立制度の廃止、適格現物分配について他の適格組織再編成に準じた措置の導入、資本に係る取引等に係る税制の見直し及び清算所得課税の廃止等に伴い、以下の制度について所要の措置が講じられました。

- (1) 国外関連者との取引に係る課税の特例(措法66の4)
- (2) 国外支配株主等に係る負債の利子等の課税の特例(措法66の5)
- (3) 特定外国子会社等に係る所得の課税の特例(措法66の6～66の8)
- (4) 特殊関係株主等である内国法人等に係る特定外国法人に係る所得の課税の特例(措法66の9の2～66の9の4)

5 適用関係

- (1) 上記1の改正は、法人が平成22年10月1日以

後に取得をする株式等に係る剰余金の配当等について適用されます(改正法附則15)。

- (2) 上記2の改正は、平成22年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用し、同日前に開始した事業年度分の法人税については従前どおりとすることとされています(改正法附則10①)。
- (3) 上記3の適格合併等の範囲に関する特例についての改正は、平成22年10月1日以後に合併、分割又は株式交換が行われる場合における内国法人の事業年度分の法人税について適用し、同日前に合併、分割又は株式交換が行われた場合における内国法人の事業年度分の法人税については従前どおりとすることとされています(改正法附則99)。連結納税制度の場合についても同様です(改正法附則123)。

また、特定の合併等が行われた場合の株主等の課税の特例についての改正も、同様の経過措置が設けられています(改正法附則100)。

九 外国税務当局との情報交換に関する規定の創設

1 規定創設の背景等

(1) 規定創設の背景

近年の世界的な金融危機を契機として、いわゆるタックス・ヘイブンへの不透明な資金の流れが問題視されたこと等を背景に、G8・G20等の一連の国際会議において、租税に関する情報交換の重要性が指摘されました。こうした国際的な流れを受けて、OECDモデル租税条約第26条に規定する情報交換規定と同水準の情報交換規定(注1)を定める租税条約や情報交換協定のネットワークが世界各国間で急速に拡大しています。

このような状況の下、わが国においても、情報交換を実施するための租税条約や行政取極を引き続き積極的に締結していくことが重要な課

題となっています(注2)。

(注1) OECDモデル租税条約第26条に規定する情報交換規定においては、次の点が核的な要件として位置付けられています。

- ① 金融機関が所有する情報を提供すること。
- ② 自国の課税のために必要がない場合でも情報を入手して提供すること。

(注2) 昨年来、わが国においても、OECDモデル租税条約第26条の情報交換規定と同水準の情報交換規定を定めることを目的として、次のように、租税条約の改正・締結が行われています(2010年4月現在)。

- ① スイス連邦との租税条約の改正の基本合意(2009年6月)
- ② ルクセンブルク大公国との租税条約の

改正議定書の署名（2010年1月）

- ③ ベルギー王国との租税条約の改正議定書の署名（2010年1月）
- ④ バミューダとの租税協定の署名（2010年2月）
- ⑤ シンガポール共和国との租税協定の改正議定書の署名（2010年2月）
- ⑥ マレーシアとの租税協定の改正議定書の署名（2010年2月）
- ⑦ 中華人民共和国香港特別行政区との租税協定の基本合意（2010年3月）

(2) 規定創設の趣旨

このような背景を踏まえ、情報交換ネットワークの迅速な拡大や、より効率的かつ適切な情報交換の実施のため、財務大臣が租税条約等（注1）の相手国等（注2）の税務当局に対して租税に関する情報提供を行うことができる旨の規定を整備することとして、「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」（以下「租税条約実施特例法」といいます。）に新たな規定が設けられました（注3）。

（注1） 「租税条約等」には、租税条約のほか、わが国が締結したその他の国際約束（行政取極）で租税に関する情報を相互に提供することを定める規定を有するもの（情報交換協定）が含まれます。

（注2） 「相手国等」には、外国のほか、外国の自治領などが含まれます。例えば、わが国が2010年2月に租税協定の署名をしたバミューダは英国の海外領土としてこれに該当します。

（注3） 今般の改正において、租税条約実施特例法が租税条約以外の国際約束に関する規定を定めることになったことに伴い、法律の題名が「租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」（以下「租税条約等実施特例法」といいます。）に改められました。

2 租税条約に基づく情報交換

わが国は、従来から、情報交換を定める租税条約の規定に基づき相手国の税務当局に対して、国際法上の義務として租税に関する情報の提供を行っていますが、国内法上は外国の税務当局への情報提供の根拠となる規定がないため、租税条約に基づく外国の税務当局への租税に関する情報の提供と税務職員の守秘義務との関係は必ずしも明らかではありませんでした。

情報の提供と税務職員の守秘義務との関係については、一般論として、守秘義務によって守られるべき公益と情報の提供によって得られるべき公益とを個々の事案ごとに比較衡量することによってその提供の可否が決定されるべきとされており、わが国が租税条約の相手国へ情報を提供する際には、これまでも、情報提供と守秘義務との関係についてのこのような考え方に則して、その可否が適切に判断されてきました。

しかしながら、今後、より効率的かつ適切に情報交換を実施していくためには、情報提供と守秘義務との関係を明らかにするため、情報提供の根拠となる規定を明確に定めておくことが望ましいと考えられることから、今般の改正において、租税条約等実施特例法に外国への情報提供の根拠となる規定を設けることとされました（租税条約等実施特例法8の2）。

3 行政取極に基づく情報交換

(1) 財務大臣への権限の付与

今般の改正において設けられた情報提供に関する規定は、情報提供と守秘義務との関係を明確にするのみならず、財務大臣に行政取極に基づき情報提供を行うことができる権限を付与しています。

すなわち、わが国は、これまで、国会の承認を受けた租税条約の規定を根拠として外国の税務当局との情報交換を行ってきましたが、今般は、今般の改正において創設された租税条約等実施特例法の規定を根拠として、財務大臣が、

租税条約等実施特例法に定められた一定の要件を満たすことを条件として、国会の承認を要しない行政取極の下でも情報提供を行うことができることとなります。

政府間での合意のみにより締結される行政取極は、国会の承認を要する租税条約に比べて、締結時期に関する制約が少ないことから、より迅速な情報交換ネットワークの拡大が可能になるものと考えられます。

(2) 外国税務当局への情報提供に関する要件

外国税務当局への情報提供に関する具体的な要件は次のとおりです（租税条約等実施特例法8の2）。

- ① 相手国等との間の租税条約等に定めるところにより行われること。
- ② 相手国等の税務当局の職務の遂行に資すると認められる租税に関する情報の提供であること。
- ③ 次のいずれの場合にも該当しないこと。
 - イ 相手国等の税務当局が、わが国が相手国等の税務当局に対して行う情報の提供に相

当する情報の提供をわが国に対して行うことができないと認められるとき。

- ロ わが国が提供する情報について相手国等において秘密の保持が担保されていないと認められるとき。
- ハ わが国が提供する情報が相手国等の税務当局の職務の遂行に資する目的以外の目的で使用されるおそれがあると認められるとき。
- ニ 情報の提供を行うことがわが国の利益を害することとなるおそれがあると認められるとき。
- ホ 相手国等から情報の提供の要請があった場合に、相手国等の税務当局がその要請に係る情報を入手するために通常用いる手段を用いなかったと認められるとき（その手段を用いることが著しく困難であると認められるときを除きます。）。

4 適用関係

上記2及び3の改正は、平成22年6月1日に施行されます。（改正法附則1ーレ）。

十 その他の国際課税の改正

1 罰則の見直し

(1) 改正前の制度の概要

国際課税に関する主な罰則は、次のとおりとされています。

- ① 所得税法・法人税法関係
脱税犯（ほ脱・不正還付犯）…5年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金（情状により脱税額又は不正還付額以下）又はこれらの併科（旧所法238、旧法法159）
- ② 租税特別措置法関係
秩序犯（検査忌避犯・虚偽帳簿書類提示犯）…10万円以下の罰金（旧措法66の4⑫、68の88⑪）
- ③ 租税条約実施特例法関係

- イ 秩序犯（検査忌避犯・虚偽帳簿書類提示犯）…6月以下の懲役又は20万円以下の罰金（旧実特法13①）
- ロ 税務職員の守秘義務違反（秘密漏洩）…2年以下の懲役又は30万円以下の罰金（旧実特法13②）

(2) 改正の内容

- ① 所得税法・法人税法関係
脱税犯（ほ脱犯・不正還付犯）に係る懲役刑の上限が10年（改正前5年）に、脱税犯に係る罰金刑の上限（定額部分）が1,000万円（改正前500万円）に引き上げられました（所法238、法法159）。
また、所得税の脱税犯の対象に、非居住者

の給与等につき源泉徴収を受けない場合の申告に係るものが追加されました（所法238）。

② 租税特別措置法関係

秩序犯（検査忌避犯・虚偽帳簿書類提示犯）に係る罰金刑の上限が30万円（改正前10万円）に引き上げられました（措法66の4⑪、68の88⑪）。

③ 租税条約実施特例法関係

イ 秩序犯に係る法定刑の引上げ

秩序犯（検査忌避犯・虚偽帳簿書類提示犯）に係る罰金刑の上限が50万円（改正前20万円）に引き上げられました（実特法13①）。

ロ 税務職員の守秘義務違反に対する罰則の見直し

税務職員の守秘義務違反（秘密漏洩）に対する罰金刑の上限が100万円（改正前30万円）に引き上げられた上、国税通則法に、国税の調査等に関する事務に従事している職員（従事していた職員を含みます。）の

守秘義務違反に対する統一的な罰則規定（2年以下の懲役又は100万円以下の罰金）が設けられ（通法126）、改正前の租税条約実施特例法第13条第2項の規定が承継（削除）されました。

（注）改正の背景等については、後掲「**租税罰則・国税通則・国税徴収法の改正**」（621ページ）の解説を参照して下さい。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、平成22年6月1日以後にした違反行為について適用され、同日前にされた違反行為については従前どおりとされています（改正法附則1一、146）。

2 その他

保険法（平成20年法律第56号）の制定に伴い、生命保険契約及び損害保険契約の範囲が明確化されました（所法161十、所令280①三、法法138九、法令177①三、183）。