

# 国際課税関係の改正

目	次
はじめに……………	791
一 外国組員に対する課税の特例の改正 ……………	793
二 クロスボーダー取引に係る利子等の課 税の特例等における非課税適用申告書等 の電子提出の特例の創設等……………	804
I 振替国債等の利子の課税の特例等の 改正……………	804
II 民間国外債等の利子の課税の特例の 改正……………	812
III 外国金融機関等の店頭デリバティブ 取引の証拠金に係る利子の課税の特例 の改正……………	814
IV 外国金融機関等の債券現先取引等に 係る利子等の課税の特例の改正……………	816
V 条約届出書等の提出手続の改正……………	819
三 その他……………	831
I 対象純支払利子等に係る課税の特例 (過大支払利子税制)の見直し……………	831
II 外国法人の恒久的施設に帰せられる べき資本に対応する負債の利子の損金 不算入制度等の改正……………	834
III 国外支配株主等に係る負債の利子等 の課税の特例(過少資本税制)の改正 ……………	836
IV 内国法人が外国子会社から受ける配 当等の額に係る外国源泉税等の額の取 扱の見直し等……………	840
V 株式等を対価とする株式の譲渡に係 る所得の計算の特例(創設)……………	848
VI その他の国際課税の改正……………	849
1 納税環境整備……………	849
(1) 税務関係書類における押印義務 の見直し……………	849
(2) 相手国等の租税の徴収の共助…	850
2 東京オリンピック競技大会又は東 京パラリンピック競技大会に参加等 をする非居住者等に係る課税の特例 の改正……………	851
3 非居住者に係る金融口座情報の自 動的交換のための報告制度の改正…	851

## はじめに

経済のデジタル化・グローバル化や取引の多様化・複雑化が進展する中、国際課税制度の重要性はますます高まっています。近年、我が国はBEPSプロジェクトの合意事項等を踏まえ、国際的な課税逃れの防止に向けて累次の制度整備を行ってきたところであり、現在は、経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題への対応について、OECDを中心に、引き続き精力的な議論が続けられています。国際課税制度については、経済活

動の重要なインフラとして、こうした環境の変化や重要性の高まりを踏まえ、健全な経済活動を支援しつつ、公平な競争条件を確保し、国際的な課税逃れに対しては的確に対応していく観点から、引き続き、必要な見直しを行っていく必要があります。

こうした基本的な考え方の下、令和3年度税制改正においては、主として以下のような見直しを行っています。

第一に、日本の金融資本市場を国際金融センターの一つとして発展させ、海外から金融事業者・

高度人材を呼び込むことは重要な課題であり、規制・税制面の取組みを行うとされているところ、この一環として、国際課税制度においては、外国組合員に対する課税の特例について、より経済活動の実態に即した課税関係を整備し投資促進につながる観点から、特例適用に係る持分割合要件の判定方法の見直しが行われました。

第二に、デジタルガバメントの推進や、新型コロナウイルス感染症の感染拡大に伴う課題への対応を図る観点から、非居住者等が源泉徴収義務者等へ提出するクロスボーダー取引に係る各種申告書・届出書等について、書面による提出に代えて、電子メール等の電磁的方法による提供を行うことができることとされました。

このほか、過大支払利子税制、外国法人の恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入制度等、過少資本税制及び内国法人が外国子会社から受ける配当等の額に係る外国源泉税等の額の取扱いについて、それぞれ制度趣旨及び経済活動の実態に即してより一層各制度の適正化を図るといった観点からの見直しが講じられています。

これらの改正を含む国際課税の改正は、次の法令により行われています。

(法律)

- ・ 平成32年東京オリンピック競技大会・東京パラリンピック競技大会特別措置法等の一部を改正する法律（令2.12.4法律第68号）
- ・ 所得税法等の一部を改正する法律（令3.3.31法律第11号）

(政令)

- ・ 平成32年東京オリンピック競技大会・東京パラリンピック競技大会特別措置法等の一部を改正する法律の施行期日を定める政令（令2.12.24政令第372号）
- ・ 平成32年東京オリンピック競技大会・東京パラリンピック競技大会特別措置法等の一部を改正する法律の施行に伴う関係政令の整備に関する政令（令2.12.24政令第373号）
- ・ 所得税法施行令の一部を改正する政令（令

3.3.31政令第113号）

- ・ 法人税法施行令の一部を改正する政令（令3.3.31政令第114号）
- ・ 国税通則法施行令の一部を改正する政令（令3.3.31政令第117号）
- ・ 租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令（令3.3.31政令第119号）
- ・ 法人税法施行令等の一部を改正する政令の一部を改正する政令（令3.3.31政令第130号）  
(省令)
- ・ 租税特別措置法施行規則の一部を改正する省令（令2.12.24財務省令第88号）
- ・ 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の施行に関する省令の一部を改正する省令（令2.12.28総務省・財務省令第5号）
- ・ 外国居住者等の所得に対する相互主義による所得税等の非課税等に関する法律施行規則の一部を改正する省令（令3.3.31総務省・財務省令第2号）
- ・ 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の施行に関する省令の一部を改正する省令（令3.3.31総務省・財務省令第3号）
- ・ 所得税法施行規則の一部を改正する省令（令3.3.31財務省令第15号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（令3.3.31財務省令第16号）
- ・ 租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（令3.3.31財務省令第21号）
- ・ 復興特別所得税に関する省令の一部を改正する省令（令3.3.31財務省令第28号）
- ・ 法人税法施行規則等の一部を改正する省令の一部を改正する省令（令3.3.31財務省令第33号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（令3.4.15財務省令第42号）（申告書別表関係）
- ・ 地方法人税法施行規則の一部を改正する省令（令3.4.15財務省令第43号）（申告書別表関係）
- ・ 復興特別法人税に関する省令の一部を改正す

る省令（令3.4.15財務省令第45号）（申告書別表関係）

一部を改正する省令（令3.4.15財務省令第46号）（申告書別表関係）

- ・ 法人税法施行規則等の一部を改正する省令の

## 一 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

投資組合契約を締結している組合員である非居住者又は外国法人（以下「外国組合員」といいます。）で、その投資組合契約に基づいて恒久的施設を通じて事業を行うものうち一定の要件を満たすものが有する一定の国内源泉所得については、所得税及び法人税を課さないこととされています（旧措法41の21①、67の16①）。

（注）「投資組合契約」とは、投資事業有限責任組合契約に関する法律第3条第1項に規定する投資事業有限責任組合契約及び外国組合契約をいい（旧措法41の21④一）、「外国組合契約」とは、外国における同項に規定する投資事業有限責任組合契約に類する契約をいいます（旧措法41の21④六）。

#### (2) 適用要件

本特例の適用を受けることができる外国組合員は、次に掲げる要件の全てを満たす者に限られます（旧措法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。

（注）「投資組合」とは、投資事業有限責任組合契約に関する法律第2条第2項に規定する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をいい（旧措法41の21④二）、「有限責任組合員」とは、同項に規定する投資事業有限責任組合の有限責任組合員及び外国組合契約におけるこれに類する者をいいます（旧措法41の21④三）。

- ② 投資組合事業に係る業務の執行を行わない

こと。

（注）「投資組合事業」とは、投資組合契約に基づいて行う事業をいいます（旧措令26の30①一）。

- ③ 投資組合財産に対する持分割合が25%未満であること。

具体的には、投資組合財産に対する持分割合又は特例適用投資組合契約に係る損益分配割合のうちいずれか高い割合が25%未満であること。

（注1）「投資組合財産」とは、特例適用投資組合契約（本特例の適用対象となる投資組合契約をいいます。以下同じです。）に係る組合財産（次に掲げる財産をいいます。）をいいます（旧措法41の21④四、旧措令26の30②）。

イ 投資事業有限責任組合に関する法律第16条において準用する民法第668条に規定する組合財産

ロ 外国組合契約における上記イに掲げる財産に類する財産

また、この持分割合等の計算に際しては、本特例の適用を受けようとする外国組合員に係る各特殊関係組合員の持分割合又は損益分配割合をそれぞれ合計することとされています（旧措令26の30④各号）。ただし、特殊関係組合員がファンド・オブ・ファンズにおける他の組合員（（注2）ハに掲げる者）に該当する者である場合には、合計される割合は、本特例の適用を受けようとする外国組合員が締結している組合契約に係る組合財産に係る持分割合又はその組合契約に係る損益分配割合に限られ、他の組合員（（注2）ハに掲げる者）に該当する者がファンド・オブ・ファ

ンズを介さずに直接に有する割合又は本特例の適用を受けようとする外国組員が締結している組合契約以外の組合契約の組合財産として保有する割合は合計されません（旧措令26の30④一括弧書き・二括弧書き）。ここでいう「ファンド・オブ・ファンズ」とは、特例適用投資組合契約によって成立する組合（これに類するものを含みます。以下同じです。）の組員が他の組合契約によって成立する組合である場合の当該他の組合（当該他の組合契約によって成立する組合の組員がさらに別の組合契約によって成立する組合である場合のように組合が連鎖する場合のその連鎖する組合を含みます。）をいいます。

（注2）「特殊関係組員」とは、次に掲げる者をいいます（旧措令26の30⑤）。

イ 特例適用投資組合契約を締結している一の外国組員（旧措令26の30⑤一）

ロ 上記イの「一の外国組員」と特殊の関係のある者（旧措令26の30⑤二）

ここでいう「一の外国組員と特殊の関係のある者」とは、次に掲げる者をいいます（旧措令26の30⑥～⑧）。

(イ) 次に掲げる個人

i その外国組員である非居住者の親族

ii その外国組員である非居住者と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

iii その外国組員である非居住者の使用人

iv 上記 i から iii までに掲げる者以外の者でその外国組員である非居住者から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの

v 上記 ii から iv までに掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

vi その外国組員である外国法人の役員及びその役員に係る次の者

(i) その役員の親族

(ii) その役員と事実上婚姻関係と同様の関係にある者

(iii) 上記(i)及び(ii)に掲げる者以外の者でその役員から生計の支援を受けているもの

(iv) 上記(ii)及び(iii)に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

(ロ) いわゆる親子会社等の関係にある者として、その一の外国組員と他の者のいずれか一方の者（その者が個人である場合には、その個人の親族、使用人等を含みます。）が他の者（法人に限ります。）を直接又は間接に支配する関係がある場合における当該他の者

(ハ) いわゆる兄弟会社等の関係にある者として、その一の外国組員と他の者（法人に限ります。）との間に同一の者（その者が個人である場合には、その個人の親族、使用人等を含みます。）がその一の外国組員及び当該他の者を直接又は間接に支配する関係がある場合における当該他の者

ハ 上記イの「一の外国組員」が締結している組合契約（特例適用投資組合契約を除きます。）に係る組合財産として投資組合財産に対する持分を有する者（上記イ及びロに掲げる者を除きます。）（旧措令26の30⑤三）

この「組合契約・・・に係る組合財産として投資組合財産に対する持分を有する者」とは、前述のファンド・オブ・ファンズとして組合契約によって成立する組合が連鎖する場合の各組合の組員のことを指しますが、そのような組員のうち、本特例の適用を受けようとする外国組員（上記イに掲げる者）及びその外国組員と特殊の

関係のある者（上記ロに掲げる者）以外の全ての組合員が有する特例適用投資組合契約に係る持分割合を全て合計するということは、要するに、特例適用投資組合契約によって成立する組合の組合員が他の組合契約によって成立する組合であり、本特例の適用を受けようとする外国組合員が当該他の組合契約によって成立する組合の組合員である場合には、当該他の組合契約によって成立する組合が有するその特例適用投資組合契約に係る持分をもってその外国組合員の持分割合の判定を行うといった、言わば「組合単位」で持分割合の判定を行うことを意味しています。

(注3) 「組合契約」とは次に掲げる契約をいい、「組合財産」とは次に掲げる契約の区分に応じそれぞれ次に定めるものをいいます(旧措令26の30③)。

イ 民法第667条第1項に規定する組合契約……同法第668条に規定する組合財産

ロ 投資事業有限責任組合契約に関する法律第3条第1項に規定する投資事業有限責任組合契約……同法第16条において準用する民法第668条に規定する組合財産

ハ 有限責任事業組合契約に関する法律第3条第1項に規定する有限責任事業組合契約……同法第56条において準用する民法第668条に規定する組合財産

ニ 外国における上記イからハまでに掲げる契約に類する契約……その契約に係る上記イからハまでに規定する組合財産に類する財産

④ 投資組合契約によって成立する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。

(注) 「無限責任組合員」とは、投資事業有限責任組合契約に関する法律第2条第2項に規

定する投資事業有限責任組合の無限責任組合員及び外国組合契約におけるこれに類する者をいいます(旧措法41の21④五)。

⑤ 投資組合契約に基づいて恒久的施設を通じて事業を行っていないとしたならば、恒久的施設帰属所得を有しないこととなること。

### (3) 適用要件の判定時期

本特例の適用を受けようとする外国組合員は、原則として、上記(2)①から⑤までの適用要件の全てを投資組合契約の締結の日から継続して満たしている必要があります(旧措法41の21⑤、67の16④)。

また、本特例の適用を受けている外国組合員が適用要件を満たさなくなった場合には、その満たさなくなった日以後は、たとえその後再び適用要件を満たすこととなった場合であっても、特例適用申告書に係る投資組合の解散の日又はその外国組合員がその投資組合から脱退することなどによりその組合員でなくなる日までは、本特例の適用を受けることができなくなります(旧措法41の21⑥、67の16④、旧措令26の30⑪)。

### (4) 適用手続

① 特例適用申告書の提出等

イ 特例適用申告書の提出

外国組合員が上記(1)の国内源泉所得につき本特例の適用を受けようとする場合には、特例適用申告書に所定の書類を添付して、これを、配分の取扱者を経由して所得税法第161条第1項第4号に掲げる国内源泉所得に係る源泉徴収に係る所得税の納税地の所轄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(旧措法41の21⑤、67の16④、旧措規19の12①②、22の19の2①)。

(注1) 「配分の取扱者」とは、投資組合契約に係る投資組合の無限責任組合員で、その投資組合事業から生ずる利益の配分(所法161①四)の取扱いを行う者を

います（旧措法41の21⑤）。

（注2） 配分の取扱者は、特例適用申告書を受理した場合には、その受理した日の属する月の翌月10日までに、その特例適用申告書を上記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26の30⑭）。

（注3） 特例適用申告書が上記の税務署長に提出されたときは、その特例適用申告書に係る配分の取扱者においてその受理がされた日にその提出があったものとみなすこととされています（旧措法41の21⑦、67の16④）。

#### ロ 特例適用申告書の添付書類の提出

特例適用申告書には、本特例の適用を受けようとする外国組合員が本特例の適用要件のうち、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（上記(2)①に掲げる要件）、②投資組合事業に係る業務の執行を行わないこと（上記(2)②に掲げる要件）及び③投資組合財産に対する持分割合が25%未満であること（上記(2)③に掲げる要件）を証する書類として、特例適用投資組合契約（ファンド・オブ・ファンズとして組合契約によって成立する組合が連鎖する場合の各組合契約を含みます。②ロにおいて同じです。）の契約書の写し（その契約書が外国語で作成されている場合には、その翻訳文を含みます。②ロにおいて同じです。）を添付しなければならないこととされています（旧措法41の21⑤、67の16④、旧措規19の12②、22の19の2①）。

#### ハ 本特例の適用期間

本特例は、特例適用申告書を提出した日以後の期間について適用されます（旧措法41の21⑤、67の16④）。

なお、前述のとおり、本特例の適用を受けようとする外国組合員は、本特例の適用要件を、本特例が適用される特例適用申告

書の提出の日以後の期間のみならず、特例適用投資組合契約の締結の日から特例適用申告書の提出の日までの期間においても継続して満たしている必要があります。

#### ニ 特例適用申告書の写しの作成・保存義務

配分の取扱者は、特例適用申告書を受理した場合には、その特例適用申告書の写し（これに準ずるものを含みます。）を作成し、これを各人別に整理の上、その特例適用申告書に係る特例適用投資組合契約の終了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います（旧措令26の30⑭、旧措規19の12⑩⑪）。

#### ② 変更申告書の提出等

##### イ 変更申告書の提出

特例適用申告書を提出した外国組合員が、その提出後、その特例適用申告書に記載した所定の事項の変更をした場合には、①所得税に関する本特例の適用については、その変更をした日以後最初にその特例適用申告書に係る特例適用投資組合契約に基づいて受ける所得税法第161条第1項第4号に掲げる国内源泉所得の支払があったものとみなされる日の前日（その外国組合員が非居住者である場合には、その前日又はその変更をした日以後最初にその国内源泉所得を有することとなった日の属する年の翌年3月15日のいずれか早い日）までに、②法人税に関する本特例の適用については、国内源泉所得を有することとなった日を含む事業年度に係る法人税の申告書の提出期限までに、変更申告書及び所定の書類を、配分の取扱者を経由して上記①イ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（旧措法41の21⑨、67の16④）。

（注1） 配分の取扱者は、変更申告書を受理した場合には、その受理した日の属する月の翌月10日までに、その変更申告書を上記①イ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26の30<sup>⑭</sup>）。

(注2) 変更申告書が上記①イの税務署長に提出されたときは、その変更申告書に係る配分の取扱者においてその受理がされた日にその提出があったものとみなすこととされています（旧措法41の21<sup>⑩</sup>、67の16<sup>④</sup>）。

ロ 変更申告書の添付書類の提出

変更申告書を提出する場合において、上記イの変更が特例適用申告書に係る投資組合契約の内容の変更であるときは、その変更後においても上記(2)①から③までに掲げる要件の全てを満たすものであることを証する書類として、その変更後の特例適用投資組合契約の契約書の写しを変更申告書に添付しなければならないこととされています（旧措法41の21<sup>⑨</sup>、67の16<sup>④</sup>、旧措規19の12<sup>⑤</sup>、22の19の2<sup>①</sup>）。

ハ 変更申告書を提出しなかった場合の取扱い

特例適用申告書を提出した外国組合員が上記イにより提出すべき変更申告書を提出しなかった場合には、その変更の日以後は、その特例適用申告書に係る投資組合の解散の日又はその外国組合員がその投資組合から脱退することなどによりその組合員でなくなる日までは、本特例の適用を受けることができなくなります（旧措法41の21<sup>⑩</sup>、67の16<sup>④</sup>）。

ニ 変更申告書の写しの作成・保存義務

配分の取扱者は、変更申告書を受理した場合には、その変更申告書の写し（これに準ずるものを含みます。）を作成し、これを各人別に整理の上、その変更申告書に係る特例適用投資組合契約の終了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います（旧措令26の30<sup>⑭</sup>、旧措規19の12<sup>⑩⑪</sup>）。

## 2 改正の内容

### (1) 適用要件の見直し

#### ① 改正の趣旨等

本特例は、経済活動の実態に即した課税関係の整備及び我が国への投資促進の観点から措置されたものであり、外国組合員で投資組合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、前述のとおり、組合としての共同事業性が希薄であると考えられる一定の要件（上記1(2)①から⑤までに掲げる要件）を満たす場合に限り適用することとされています。

この「組合としての共同事業性が希薄であると考えられる一定の要件」の一つである上記1(2)③に掲げる要件（持分割合要件）は、有限責任組合員が投資組合の大部分の持分を有するような場合には、その投資組合事業に係る業務の執行に対して有限責任組合員が少なからず影響力を有していると考えられることを踏まえ、投資組合事業に係る業務の執行を行わない外国組合員のみを対象とする本特例の趣旨から設けられているものですが、その判定においては、前述のとおり、本特例の適用を受けようとする外国組合員に係る各特殊関係組合員の持分割合又は損益分配割合を合計することとされています。このように各特殊関係組合員の持分割合又は損益分配割合を合計するのは、①持分の分散保有による持分割合要件に対する潜脱行為を防止すること及び②ファンド・オブ・ファンズの場合には、特例適用投資組合契約によって成立する組合に係る持分は、その組合の組合員である他の組合契約によって成立する組合の組合財産として一体として保有されていることの観点から設けられているものです。

しかしながら、例えば、金融機関や年金基金等の海外の機関投資家が投資手法別・地域

別等で広域に資金を運用するファンド（子ファンド）に資金を提供し、これを介して各ファンド（親ファンド）に投資をするといった、ファンド・オブ・ファンズ形態によって投資を行う際、潤沢な資金を持つ子ファンドにおいて親ファンドへの持分割合が25%以上となることがあるようであり、このようなケースでは、本特例の持分割合要件の判定が子ファンド単位で一律に行われることとされていることから、本特例の適用要件を満たすことができず、本特例は適用されないこととされてきました。

そこで、今般の税制改正においては、前述の本特例の趣旨を踏まえ、これをより徹底する観点から、ファンド・オブ・ファンズを通じた共同事業性がより希薄であるものと考えられる外国組員については、ファンド・オブ・ファンズの場合の持分割合要件の判定方法を見直し、組員単位（改正前：組合単位）で判定を行うこととされました。

## ② 改正の内容

ファンド・オブ・ファンズの場合の持分割合要件の判定上、投資組合財産に対する持分割合及び損益分配割合は、特定組合契約（下記③イ及びロに掲げる組合契約のいずれにも該当するものに限り、）に係る組合財産として投資組合財産に対する持分を有する者（その特例適用投資組合契約を締結している外国組員及びその外国組員と特殊の関係のある者（上記1(2)③（注2）ロ(イ)から(ハ)までに掲げる者）を除きます。）のその特定組合契約に係る組合財産に係る持分割合を除外して計算した割合とすることとされました（措令26の30④）。

ここで「特定組合契約」とは、次に掲げる組合契約（ファンド・オブ・ファンズとして組合契約によって成立する組合が連鎖する場合の各組合契約）のうち特例適用投資組合契約を直接に締結している組合に係る組合契約をいいます（措令26の30⑨）。

- イ 特例適用投資組合契約を締結している一の組員が直接に締結している組合契約
- ロ 上記イに掲げる組合契約による組合が直接に締結している組合契約
- ハ 上記ロ又は下記ニに掲げる組合契約による組合が直接に締結している組合契約
- ニ 上記ハに掲げる組合契約による組合が直接に締結している組合契約

## ③ 対象となる特定組合契約の範囲

ファンド・オブ・ファンズの場合の持分割合要件の判定上、組員単位で投資組合財産に対する持分割合及び損益分配割合を計算することとされる特定組合契約は、次のいずれにも該当するものとされています（措令26の30④）。

- イ 特殊関係組合契約以外の組合契約
- ロ 特定組合契約に係る組合財産として投資組合財産に対する持分を有する者が、外国組員が締結している上記②イからニまでに掲げる組合契約（その特定組合契約に係る特例適用投資組合契約を除きます。）に基づいて行う事業に係る業務の執行としてその特例適用投資組合契約に係る投資組合事業に係る業務（その投資組合事業に係る重要な財産の処分若しくは譲受け又はその投資組合事業に係る多額の借財に関するものに限り、）の執行に関する行為（その投資組合事業に係る次に掲げる行為（その決定を含みます。）についての承認、同意その他これらに類する行為を除きます。）を行わない場合におけるその特定組合契約
- (イ) 投資組合事業に係る業務の執行を行う者（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。
- (ロ) 投資組合事業に係る業務の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。

上記イ及びロのいずれにも該当するような特定組合契約に係る組合財産として投資組合財産に対する持分を有する外国組合員については、その持分はその特定組合契約によって成立する組合の組合財産として一体として保有されてはいるものの、特例適用投資組合契約によって成立する組合の無限責任組合員が行う投資組合事業に係る業務の執行に対して、その特定組合契約によって成立する組合を通じた影響力がより少なく、共同事業性もより希薄であるものと考えられることから、ファンド・オブ・ファンズの場合の持分割合要件の判定について、組合員単位で行うこととしたものです。

#### ④ 特殊関係組合契約の意義

「特殊関係組合契約」とは、外国組合員が締結している上記②イからニまでに掲げる組合契約で次に掲げるものの区分に応じそれぞれ次に定める組合契約をいいます（措令26の30⑩）。

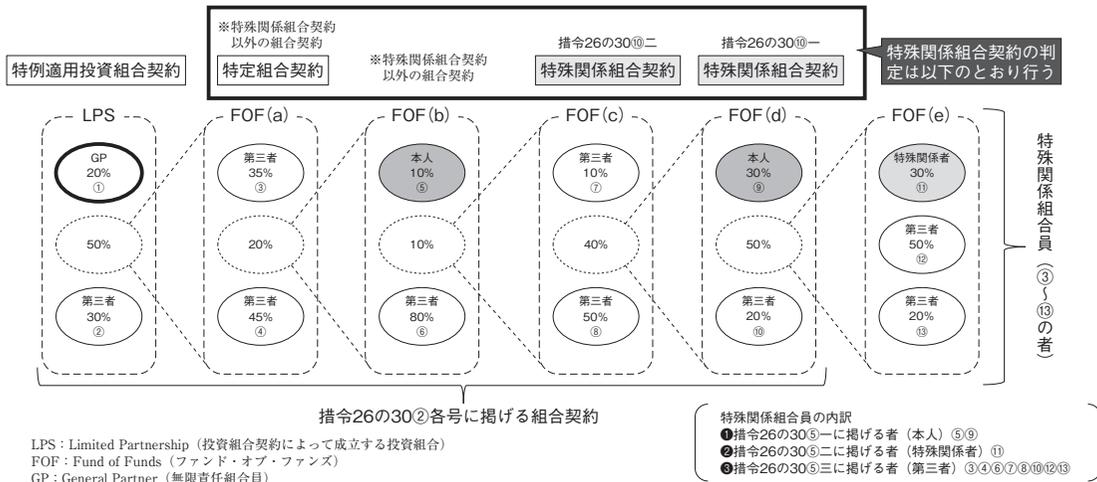
イ 上記②イに掲げる組合契約（上記②ロからニまでに掲げる組合契約に該当するものを除きます。イにおいて同じです。）……その組合契約に係る組合財産に対する外国組合員に係る各特殊関係組合員（その組合契約における他の組合員（上記1(2)③（注2）ハに掲げる者）を除きます。イ及びハにおいて同じです。）の持分割合を合計し

た割合又はその組合契約に係るその各特殊関係組合員の損益分配割合を合計した割合のいずれかが25%以上である場合におけるその組合契約

ロ 上記イ、ロ又は下記ハの規定により特殊関係組合契約に該当する組合契約（ロにおいて「他の特殊関係組合契約」といいます。）による組合が直接に締結している組合契約……その組合契約に係る組合財産に対する外国組合員に係る各特殊関係組合員の持分割合（その特殊関係組合員がその組合契約における他の組合員（上記1(2)③（注2）ハに掲げる者）である場合には、当該他の特殊関係組合契約に係る組合財産に係るものに限ります。）を合計した割合又はその組合契約に係るその各特殊関係組合員の損益分配割合（その特殊関係組合員がその組合契約における他の組合員（上記1(2)③（注2）ハに掲げる者）である場合には、当該他の特殊関係組合契約に係るものに限ります。）を合計した割合のいずれかが25%以上である場合におけるその組合契約

ハ 上記イ及びロに掲げる組合契約以外の組合契約……その組合契約に係る組合財産に対する外国組合員に係る各特殊関係組合員の持分割合を合計した割合又はその組合契約に係るその各特殊関係組合員の損益分配割合を合計した割合のいずれかが25%以上である場合におけるその組合契約

### 持分割合要件の判定イメージ



#### LPSの持分割合要件の判定（持令26の30④）

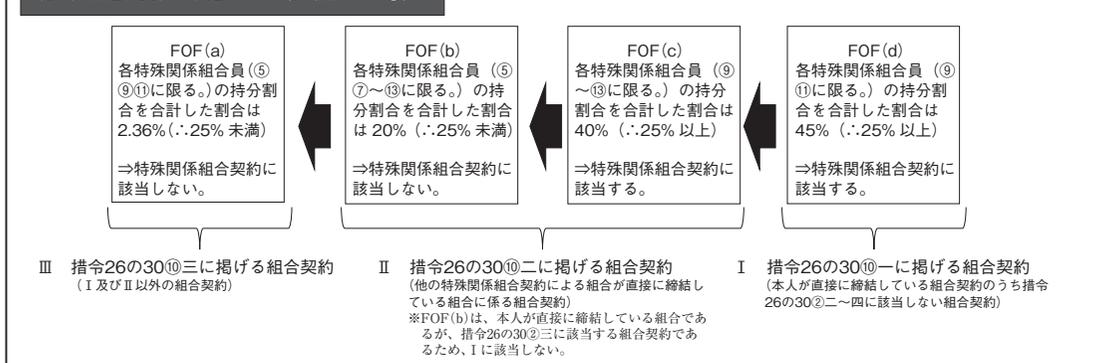
##### 【改正前】

- 各特殊関係組合員の持分割合（第三者については、FOF(a)～FOF(d)に係る組合財産に係るものに限る。）を合計した割合 ⇒50%（③～⑬の者の持分割合を合計した割合）

##### 【改正後】

- 各特殊関係組合員の持分割合（第三者については、特定組合契約（イ及びロのいずれにも該当するものを除く。）【※】に係る組合財産に係るものに限る。）を合計した割合
  - イ 特殊関係組合契約以外の組合契約
  - ロ 特定組合契約に係る組合財産として投資組合財産に対する持分を有する者（③～⑬の者）が投資組合事業に係る重要業務の執行に関する行為を行わない場合における当該特定組合契約
 ⇒1.18%（⑤、⑨、⑩の者の持分割合を合計した割合）
- 【※】 FOF(a)は、イ及びロのいずれにも該当するものとする。

#### 特殊関係組合契約の判定フロー（持令26の30⑩）



## (2) 特例適用申告書の提出手続の見直し

### ① 更新申告書の提出

特例適用申告書を提出した後の異動状況等を適切に把握できるようにするため、本特例の適用を受けようとする外国組合員は、特例適用申告書に記載した事項に異動が生じた場合に変更申告書を提出することに加え、異動

が生じない場合でも、特例適用申告書を提出した後、5年を経過するごとに、更新申告書を提出しなければならないこととされました。

具体的には、特例適用申告書を提出した外国組合員は、その特例適用申告書を提出した日の翌日から5年を経過した場合には、①所得税に関する本特例の適用については、その

5年を経過した日以後最初にその特例適用申告書に係る投資組合契約に基づいて受ける所得税法第161条第1項第4号に掲げる国内源泉所得の支払があったものとみなされる日の前日（その外国組員が非居住者である場合には、その前日又はその5年を経過した日以後最初にその国内源泉所得を有することとなった日の属する年の翌年3月15日のいずれか早い日）までに、②法人税に関する本特例の適用については、国内源泉所得を有することとなった日を含む事業年度に係る法人税の申告書の提出期限までに、更新申告書に上記1(4)①ロの特例適用投資組合契約の契約書の写しを添付して、これを、配分の取扱者を経由して、上記1(4)①イの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41の21⑨二、67の16④）。

（注1）更新申告書に記載すべき事項は、特例適用申告書に記載すべき事項と同様です（措規19の12⑥、22の19の2①）。

なお、特例適用申告書を提出した日の翌日から5年を経過する日までの間に変更申告書を提出した場合には、その変更申告書を提出した後5年を経過したときに更新申告書を提出しなければならないこととされ、更新申告書を提出した後5年を経過した場合にも、あらためて更新申告書を提出しなければならないこととされました。

（注2）配分の取扱者は、更新申告書を受理した場合には、その受理した日の属する月の翌月10日までに、その更新申告書を上記1(4)①イ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（措令26の30⑩）。

（注3）更新申告書が上記1(4)①イの税務署長に提出されたときは、その更新申告書に係る配分の取扱者においてその受理がされた日にその提出があったものとみなすこととされています（措法41の21⑩、67の16④）。

② 更新申告書等を提出しなかった場合の取扱い

特例適用申告書を提出した外国組員が上記①により提出すべき更新申告書を提出しなかった場合（上記①によりその更新申告書に添付すべき上記1(4)①ロの特例適用投資組合契約の契約書の写しを添付しなかった場合を含みます。）には、その特例適用申告書を提出した日の翌日から5年を経過した日以後は、その特例適用申告書に係る投資組合の解散の日又はその外国組員がその投資組合から脱退することなどによりその組員でなくなる日までは、本特例の適用を受けることができなくなります（措法41の21⑩、67の16④）。

（注）なお、上記1(4)②イの変更が特例適用申告書に係る投資組合契約の内容の変更である場合において、その特例適用申告書を提出した外国組員が変更申告書に添付すべき上記1(4)②ロの特例適用投資組合契約の契約書の写しをその変更申告書に添付しなかったときについても、上記と同様とすることとされています。

③ 更新申告書の写しの作成・保存義務

配分の取扱者は、更新申告書を受理した場合には、その更新申告書の写しを作成し、これを各人別に整理の上、その更新申告書に係る特例適用投資組合契約の終了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ました（措令26の30⑩、措規19の12⑪⑫）。

（注）配分の取扱者が電磁的方法により更新申告書に記載すべき事項の提供を受けた場合の取扱いについては、下記(3)②をご参照ください。

(3) 特例適用申告書等の電子提出の特例等

① 特例適用申告書等の電子提出の特例

イ 特例の内容

(イ) 特例適用申告書等の電子提出

特例適用申告書等（特例適用申告書、

変更申告書又は更新申告書をいいます。以下同じです。)の配分の取扱者に対する書面による提出に代えて、その配分の取扱者に対してその特例適用申告書等に記載すべき事項の電磁的方法による提供を行うことができることとされました。この場合において、その提供があったときは、その特例適用申告書等をその配分の取扱者に提出したものとみなすこととされました(措法41の21⑪、67の16④)。

(注1) 特例適用申告書等は、配分の取扱者を経由して所得税法第161条第1項第4号に掲げる国内源泉所得に係る源泉徴収に係る所得税の納税地の所轄税務署長に提出することとされていますが、上記の電子提出制度の対象は外国組員から配分の取扱者への提出とされています。これは、税務署長を含む国に対する書面による行政手続については、情報通信技術を活用した行政の推進等に関する法律において、別途、オンライン化の措置が講じられているためです。なお、このようないわゆる経由手続については、同法第3条第8号において、外国組員から配分の取扱者への提出と配分の取扱者から税務署長への提出は別の申請等として扱うこととされています。なお、配分の取扱者から税務署長への提出を含めた税務署長等に対して行う申請等のオンライン化の改正が別途行われています。この内容について、詳しくは、後掲「**国税通則法等の改正**」の「**六 その他納税環境整備関係の改正**」の「**3 電子情報処理組織を使用する方法による申請等の方法の拡充**」をご参照ください。

(注2) 上記により特例適用申告書等に記載すべき事項の電磁的方法による提

供を行った場合において、その特例適用申告書等が税務署長に提出されたときは、その配分の取扱者においてその提供を受けた日にその提出があったものとみなすこととされています(措法41の21⑫、67の16④)。

(ロ) 特例適用申告書等の添付書類の電子提出

上記(イ)により特例適用申告書等に記載すべき事項を電磁的方法により提供する場合には、配分の取扱者に対する書面によるその特例適用申告書等に添付すべき上記1(4)①ロ又は②ロの特例適用投資組合契約の契約書の写し(以下「添付書類」といいます。)の提出に代えて、その配分の取扱者に対してその添付書類に記載されるべき事項の電磁的方法による提供を行うことができることとされました。この場合において、その提供を行った外国組員は、その特例適用申告書等にその添付書類を添付して、提出したものとみなすこととされました(措法41の21⑬、67の16④)。

ロ 電磁的方法の意義

「電磁的方法」とは、次に掲げる方法をいいます(措規19の12⑮、22の19の2①)。

(イ) 電子情報処理組織を使用する方法のうち送信者等(送信者又はその送信者との契約によりファイルを自己の管理する電子計算機に備え置き、これを受信者若しくはその送信者の用に供する者をいいます。)の使用に係る電子計算機と受信者等(受信者又はその受信者との契約により受信者ファイル(専らその受信者の用に供せられるファイルをいう。ロにおいて同じです。))を自己の管理する電子計算機に備え置く者をいう。(イ)において同じです。)の使用に係る電子計算機とを接続する電気通信回線を通じてその提供すべき特例適用申告書等に記載すべき事

項に係る情報（(ロ)において「特例適用申告書等記載情報」といいます。）及び添付書類に記載されるべき事項に係る情報（(ロ)において「添付書類記載情報」といいます。）を併せて送信し、受信者等の使用に係る電子計算機に備えられた受信者ファイルに記録する方法（インターネットを利用する方法などが該当します。）

(ロ) 光ディスク、磁気ディスクその他これらに準ずる方法により一定の事項を確実に記録しておくことができる物をもって調製する受信者ファイルに特例適用申告書等記載情報及び添付書類記載情報を記録したものを交付する方法

## ② 特例適用申告書等の写しの作成・保存義務の見直し

配分の取扱者が、書面により受理した特例適用申告書等につき、その特例適用申告書等の写しを作成し、その写しを保存することに代えて、その特例適用申告書等に記載すべき事項を記録した電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他人の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいいます。以下同じです。）を作成し、その作成した電磁的記録を保存することができることとされました。

また、電磁的方法により特例適用申告書等に記載すべき事項の提供を受けた場合には、その提供を受けた電磁的記録又はその電磁的記録に記録された情報の内容を入力することにより作成した書面を保存することとされました（措令26の30⑬、措規19の12⑪⑫）。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正に係る適用関係は、次のとおりとされています。

### ① 所得税の特例に関する適用関係

外国組合員である非居住者が令和3年4月1日以後に有することとなる国内源泉所得又

は外国組合員である外国法人が同日以後に支払を受けるべき国内源泉所得について適用し、外国組合員である非居住者が同日前に有することとなった国内源泉所得又は外国組合員である外国法人が同日前に支払を受けるべき国内源泉所得については従前どおりとされています（改正措令附則14）。

### ② 法人税の特例に関する適用関係

外国組合員である外国法人が令和3年4月1日以後に有することとなる国内源泉所得について適用し、外国組合員である外国法人が同日前に有することとなった国内源泉所得については従前どおりとされます。

(注) 上記2(1)の改正に係る法人税の特例に関する適用関係については、同特例の条文の構造上、今般の税制改正において条文の改正は不要であったことから、法令上明文化されておりませんが、同特例の適用対象となる外国組合員である外国法人は「租税特別措置法第41条の21第1項各号に掲げる要件を満たすもの」とされており（措法67の16①）、また、所得税の特例の適用期間に関する規定（措法41の21⑤）も準用されている（措法67の16④）ことを踏まえれば、上記①の非居住者に関する所得税の特例に係る適用関係と同様に解するのが相当であるものと考えられます。

なお、前述のとおり、本特例の適用に当たっては、適用要件の全てを特例適用投資組合契約の締結の日から継続して満たしている必要がありますが、外国組合員が同日以後継続して改正後の適用要件の全てを満たしている場合には、上記①及び②により、特例適用申告書及びその添付書類（改正後の上記1(2)①から③までに掲げる要件の全てを満たしていることを証するものに限り、)を提出すれば、その特例適用申告書の提出の日以後に有することとなる国内源泉所得について本特例が適用されることとなります。

(2) 上記2(2) (注)を除きます。)の改正は、

令和3年4月1日から施行されています（改正法附則1、改正措令附則1、改正措規附則1）。

なお、令和3年4月1日前に改正前の制度に基づき提出された特例適用申告書（その特例適用申告書又はその特例適用申告書につき提出された変更申告書の提出後に上記1(4)②イの変更をした場合において、その変更をした日以後同年3月31日までに変更申告書の提出がなされていないときにおけるその特例適用申告書を除きます。）は、同年4月1日において改正後の制度に基づき提出された特例適用申告書とみなすこととされます（改正法附則40①、59①）。

- (3) 上記2(2)②（注）の改正は、特例適用申告書に記載した所定の事項の変更をした日が令和3年4月1日以後である場合について適用し、特例適用申告書に記載した所定の事項の変更をした日が同日前で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40②、59②）。
- (4) 上記2(3)①の改正は、令和3年4月1日以後に配分の取扱者に対して行う電磁的方法による特例適用申告書等に記載すべき事項及びその特

例適用申告書等の添付書類に記載されるべき事項の提供について適用されます（改正法附則40③、59③）。

- (5) 上記2(3)②の改正は、令和3年4月1日から施行されています（改正措令附則1、改正措規附則1）。

なお、上記2(3)②の書面により受理した特例適用申告書等の電子化は、電磁的記録の作成及び保存に係る特例適用申告書等を受理した日を基準とした適用関係は定められていないため、令和3年4月1日前にその写しを書面で作成し、保存している場合でも、同日以後に、上記2(3)②によりその写しの電磁的記録を作成、保存することができることとされています。

一方、上記2(3)②の電磁的方法により提供を受けた電磁的記録等の保存については、上記(4)のとおりその電磁的方法による提供が令和3年4月1日以後に行われることとされているため、同日以後に電磁的方法により提供を受けた電磁的記録が対象となります。

## 二 クロスボーダー取引に係る利子等の課税の特例等における非課税適用申告書等の電子提出の特例の創設等

### I 振替国債等の利子の課税の特例等の改正

#### 1 改正前の制度の概要

##### (1) 振替国債等の利子の課税の特例

###### ① 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その特定振替機関等の営業所等又はその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、所得税を課さないこととされています（旧措法5の2①）。

また、恒久的施設を有する非居住者が支払

を受ける振替国債又は振替地方債の利子で恒久的施設帰属所得（所法164①一イ）に該当するものについては、所得税の源泉徴収を行わないこととされています（旧措法5の2⑤）。

###### ② 非課税適用手続等

###### イ 非課税適用申告書等の提出

###### 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上記①の適用を受けようとする場合には、非課税適用申告書を、最初に上記①の適用を受けようとする際、特定振替機関等を経由し、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しなければならないこととされています（旧措法5の2①⑤）。

(注) 非課税適用申告書が上記の税務署長に提出されたときは、その提出の際に経由すべき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が受け取った時にその税務署長に提出があったものとみなすこととされています（旧措法5の2⑩）。

(ロ) 組合等届出書等の提出

非居住者又は外国法人が組合契約に係る組合財産又は信託（受益者等課税信託に限り、外国年金信託を除きます。（ロ）において同じです。）の信託財産に属す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、その非居住者又は外国法人が上記イによる非課税適用申告書を提出しており、かつ、その組合契約に係る組合の業務を執行する者又はその信託の受託者（以下「業務執行者等」といいます。）が、その非居住者又は外国法人がその組合財産又は信託財産に属する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際、組合等届出書及びその組合契約に係る組合契約書又はその信託に係る信託契約書の写し（以下「組合契約書等の写し」といいます。）を、上記イに準じて特定振替機関等を経由し、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している場合に限り、上記①を適用することとされています（旧措法5の2④⑤）。

(注) 組合等届出書及び組合契約書等の写しが上記の税務署長に提出されたとき

は、その提出の際に経由すべき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が受け取った時にその税務署長に提出があったものとみなすこととされています（旧措法5の2⑩）。

ロ 異動申告書等の提出

非課税適用申告書を提出した非居住者若しくは外国法人又は組合等届出書を提出した業務執行者等は、次に掲げる場合に該当することとなった場合には、その該当することとなった日以後最初にその非課税適用申告書又はその組合等届出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振替記載等を受けている振替国債又は振替地方債の利子の支払を受けるべき日の前日までに、それぞれ次に定める申告書又は届出書及び組合契約書等の写し（ロにおいて「異動申告書等」といいます。）を、その特定振替機関等を経由し、又はその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上記イ(イ)の税務署長に提出しなければならないこととされ、その異動申告書等を提出しなかったときは、その該当することとなった日以後に支払を受けるその振替国債及び振替地方債の利子については、上記①の適用を受けることはできないこととされています（旧措法5の2⑫）。

(イ) 非課税適用申告書又は更新申告書に記載した所定の事項の変更をした場合……異動申告書

(ロ) 組合等届出書又は更新届出書に記載した所定の事項の変更をした場合……異動届出書及び組合契約書等の写し

(ハ) 非課税適用申告書を提出した日、異動申告書を提出した日又は更新申告書を提出した日のいずれか遅い日の翌日から5年を経過した場合……更新申告書

(ニ) 組合等届出書及び組合契約書等の写し

を提出した日、異動届出書及び組合契約書等の写しを提出した日又は更新届出書及び組合契約書等の写しを提出した日のいずれか遅い日の翌日から5年を経過した場合……更新届出書及び組合契約書等の写し

(注) 上記(イ)及び(ウ)に定める申告書及び上記(ロ)及び(ニ)に定める届出書及び組合契約書等の写しが上記の税務署長に提出されたときは、その提出の際に經由すべき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が受け取った時にその税務署長に提出があったものとみなすこととされています(旧措法5の2⑬)。

#### ハ 適格外国仲介業者の承認申請書等の提出

##### (イ) 原則

適格外国仲介業者の承認を受けようとする者は、名称、本店等の所在地その他所定の事項を記載した申請書(以下「適格外国仲介業者の承認申請書」といいます。)に次に掲げる書類を添付して、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)を經由し、又は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)を經由して国税庁長官に提出しなければならないこととされています(旧措令3⑦、旧措規3の18⑧)。

- i 適格外国仲介業者の承認を受けようとする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
- ii 税務署長が、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、遅滞なくこれを提出することを約する書類
- iii 非課税適用申告書の提出があった場合に、本人確認を行うことを約する書類

##### iv その他参考となるべき書類

##### (ロ) 特例

- i 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、既に振替地方債、特定振替社債等又は特定振替割引債(振替地方債又は振替社債等に該当するものに限り、(iii)において同じです。)について国税庁長官の承認を受けている場合には、(i)に掲げる申請書に(ii)及び(iii)に掲げる書類を添付して、これをその振替国債に係る特定振替機関(日本銀行)を經由して国税庁長官に提出することにより、その提出の時にその振替国債に係る適格外国仲介業者の承認を受けたものとみなされます(旧措令3⑩)。

##### (i) 適格外国仲介業者の承認申請書

(ii) その者が外国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

(iii) 振替地方債、特定振替社債等又は特定振替割引債について適格外国仲介業者の承認を受けていることを証する書類

- ii 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、既に特定振替割引債(振替国債に該当するものに限り、(ii)において同じです。)について国税庁長官の承認を受けている場合には、(i)に掲げる申請書に(ii)に掲げる書類を添付して、これをその振替国債に係る特定振替機関(日本銀行)を經由して国税庁長官に提出することにより、その提出の時にその振替国債に係る適格外国仲介業者の承認を受けたものとみなされます(旧措令3⑫)。

##### (i) 適格外国仲介業者の承認申請書

(ii) 特定振替割引債について適格外国仲介業者の承認を受けていることを

証する書類

iii 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、既に振替国債又は特定振替割引債（振替国債に該当するものに限ります。(iii)において同じです。）について適格外国仲介業者の承認を受けている場合には、(i)に掲げる申請書に(ii)及び(iii)に掲げる書類を添付して、これをその振替地方債に係る特定振替機関（証券保管振替機構）を經由して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外国仲介業者の承認を受けたものとみなされます（旧措令3⑬）。

- (i) 適格外国仲介業者の承認申請書
- (ii) その者が外国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
- (iii) 振替国債又は特定振替割引債について適格外国仲介業者の承認を受けていることを証する書類

iv 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、既に特定振替社債等又は特定振替割引債（振替地方債又は振替社債等に該当するものに限ります。(ii)において同じです。）について適格外国仲介業者の承認を受けている場合には、(i)に掲げる申請書に(ii)に掲げる書類を添付して、これをその振替地方債に係る特定振替機関（証券保管振替機構）を經由して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外国仲介業者の承認を受けたものとみなされます（旧措令3⑭）。

- (i) 適格外国仲介業者の承認申請書
- (ii) 特定振替社債等又は特定振替割引債について適格外国仲介業者の承認を受けていることを証する書類

(2) 振替社債等の利子等の課税の特例

① 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その特定振替機関等の営業所等又はその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特定振替社債等につき支払を受ける利子等については、所得税を課さないこととされています（旧措法5の3①）。

また、恒久的施設を有する非居住者が支払を受ける特定振替社債等の利子等で恒久的施設帰属所得（所法164①一イ）に該当するものについては、所得税の源泉徴収を行わないこととされています（旧措法5の3③）。

② 非課税適用手続等

イ 本特例においても、上記(1)の振替国債等の利子の課税の特例の非課税適用手続等と同様に、非課税適用申告書の提出、組合等届出書等の提出、異動申告書等の提出及び適格外国仲介業者の承認申請書等の提出などの非課税適用手続等が措置されています（旧措法5の3①③⑨、旧措令3の2⑦⑨⑩）。

ロ 適格口座管理機関の承認申請書等の提出  
(イ) 原則

適格口座管理機関の承認を受けようとする者は、名称、本店等の所在地その他所定の事項を記載した申請書（以下「適格口座管理機関の承認申請書」といいます。）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（証券保管振替機構）が証する書類を添付して、これをその特定振替機関を經由して国税庁長官に提出しなければならないこととされています（旧措令3の2⑫）。

(ロ) 特例

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ようとする者が、既に

特定振替割引債について国税庁長官の承認を受けている場合には、適格口座管理機関の承認申請書に特定振替割引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を添付して、これを国税庁長官に提出することにより、その提出の時にその特定振替社債等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（旧措令3の2⑭）。

### ③ 特殊関係者の通知書の提出等

#### イ 特殊関係者の通知書の提出

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きその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につきその該当することとなった日以後最初に利子等の支払を受けるべき日の前日までに、その発行者の特殊関係者に該当することとなった旨その他所定の事項を記載した書類（以下「特殊関係者の通知書」といいます。）を、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に提出しなければならないこととされています（旧措令3の2⑳）。

#### ロ 特殊関係者の通知書の保存義務

特定振替機関等又は適格外国仲介業者は、その受理した特殊関係者の通知書を各人別に整理した上、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こととされています（旧措令3の2㉑、旧措規3の19⑯）。

### (3) 振替割引債の差益金額等の課税の特例

#### ① 制度の概要

#### イ 特定振替割引債の償還金に係る差益金額に対する源泉徴収の不適用

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その特定振替機関等の営業所等又はその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特定振替割引債につき支払を受ける償還金に係る差益金額については、所得税の源泉徴収を行わないこととされています（旧措法41の13の3①）。

#### ロ 特定振替割引債の償還差益に対する所得税の非課税等

非居住者が特定振替割引債の償還金に係る差益金額につき上記イの適用により所得税の源泉徴収をされなかった場合には、その特定振替割引債につき支払を受ける償還差益については、所得税を課さないこととされ、その特定振替割引債の償還により生ずる損失の額は、所得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ています（旧措法41の13の3②③）。

#### ② 非課税適用手続等

本特例においても、上記(1)の振替国債等の利子の課税の特例及び上記(2)の振替社債等の利子の課税の特例の非課税適用手続等と同様に、非課税適用申告書の提出、組合等届出書等の提出、異動申告書等の提出、適格外国仲介業者の承認申請書等の提出、適格口座管理機関の承認申請書等の提出及び特殊関係者の通知書の提出等などの非課税適用手続等が措置されています（旧措法41の13の3①⑫、旧措令26の20⑦⑨～⑬⑮⑰⑲⑳㉑）。

## 2 改正の内容

振替国債等の利子の課税の特例等について、次のとおり非課税適用申告書等の電子提出の特例の創設等を行うこととされました。

#### (1) 振替国債等の利子の課税の特例の改正

##### ① 非課税適用申告書等の電子提出

非課税適用申告書等（次に掲げる書類をいいます。以下同じです。）の特定振替機関等に対する書面による提出に代えて、その提出の際に経由すべき特定振替機関等に対して（その提出の際に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すべき場合には、その適格外国仲介業者を経由してその特定振替機関等に対して)その非課税適用申告書等に記載すべき事項(組合契約書等の写しにあっては、組合契約書等の写しに記載されている事項。(注2)及び3(1)①において同じです。)の電磁的方法による提供を行うことができることとされました。この場合において、その提供があったときは、その非課税適用申告書等をその特定振替機関等に提出したものとみなすこととされました(措法5の2⑰)。

イ 非課税適用申告書

ロ 組合等届出書及び組合契約書等の写し

ハ 異動申告書

ニ 異動届出書及び組合契約書等の写し

ホ 更新申告書

ヘ 更新届出書及び組合契約書等の写し

(注1) 上記イからへまでに掲げる書類は、特定振替機関等を経由して(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ていますが、上記の電子提出制度の対象は非居住者又は外国法人から特定振替機関等への提出(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への提出)とされています。このようないわゆる經由手続の電子化の取扱い等については、上記一2(3)①イ(イ)(注1)をご参照ください。なお、以下のいわゆる經由手続に係る電子提出の特例についても同様です。

(注2) 上記により非課税適用申告書等に記載すべき事項の電磁的方法による提供を行った場合において、その非課税適用申告書等が税務署長に提出されたときは、その提出の際に經由すべき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

国外営業所等においてその提供を受けた時にその提出があったものとみなすこととされています(措法5の2⑱)。

② 適格外国仲介業者の承認申請書等の電子提出

イ 適格外国仲介業者の承認申請書の電子提出

適格外国仲介業者の承認申請書の特定振替機関に対する書面による提出に代えて、その提出の際に經由すべき特定振替機関に対してその適格外国仲介業者の承認申請書に記載すべき事項の電磁的方法による提供を行うことができることとされました。この場合において、その提供があったときは、その適格外国仲介業者の承認申請書をその特定振替機関に提出したものとみなすこととされました(措令3⑮)。

ロ 適格外国仲介業者の承認申請書の添付書類の電子提出

上記イにより適格外国仲介業者の承認申請書に記載すべき事項を電磁的方法により提供する場合には、特定振替機関に対する書面によるその適格外国仲介業者の承認申請書に添付すべき書類の提出に代えて、その特定振替機関に対してその書類に記載されるべき事項の電磁的方法による提供を行うことができることとされました。この場合において、その提供を行った者は、その適格外国仲介業者の承認申請書にその書類を添付して、提出したものとみなすこととされました(措令3⑯)。

③ 電磁的方法の意義

イ 上記①及び②イの「電磁的方法」とは、次に掲げる方法をいいます(措規3の18⑳)。

(イ) 電子情報処理組織を使用する方法のうち送信者等(送信者又はその送信者との契約によりファイルを自己の管理する電子計算機に備え置き、これを受信者若しくはその送信者の用に供する者をいいます。ロにおいて同じです。)の使用に係

る電子計算機と受信者等（受信者又はその受信者との契約により受信者ファイル（専らその受信者の用に供せられるファイル）をいいます。③において同じです。）を自己の管理する電子計算機に備え置く者をいいます。③において同じです。）の使用に係る電子計算機とを接続する電気通信回線を通じてその提供すべき事項に係る情報（ロ）において「記載情報」といいます。）を送信し、受信者等の使用に係る電子計算機に備えられた受信者ファイルに記録する方法（インターネットを利用する方法などが該当します。）

ロ 光ディスク、磁気ディスクその他これらに準ずる方法により一定の事項を確実に記録しておくことができる物をもって調製する受信者ファイルに記載情報を記録したものを交付する方法

ロ 上記②ロの「電磁的方法」とは、次に掲げる方法をいいます（措規3の18⑧）。

(イ) 電子情報処理組織を使用する方法のうち送信者等の使用に係る電子計算機と受信者等の使用に係る電子計算機とを接続する電気通信回線を通じてその提供すべき事項に係る次に掲げる書類の区分に応じそれぞれ次に定める電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他人の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいいます。以下同じです。）又は情報（ロ）において「添付書類記載情報」といいます。）をその提供すべき適格外国仲介業者の承認申請書に記載すべき事項に係る情報（ロ）において「申請書記載情報」といいます。）に併せて送信し、受信者等の使用に係る電子計算機に備えられた受信者ファイルに記録する方法（インターネットを利用する方法などが該当します。）

i 上記1(1)②ハ(イ)i又は上記1(1)②ハ

(ロ) i (ii)若しくは(iii)、 ii (ii)、 iii(ii)若しくは(iii)若しくはiv(ii)に掲げる書類（ロにおいて「証明書類」といいます。）……その証明書類をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した電磁的記録

(注) 電磁的記録は、証明書類をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により、次に掲げる要件を満たすように読み取り、又は作成したものに限ることとされています。

(i) 解像度が一般文書のスキャニング時の解像度である25.4mm当たり200ドット以上であること。

(ii) 赤色、緑色及び青色の階調がそれぞれ256階調以上であること。

ii 上記1(1)②ハ(イ)ii又はiiiに掲げる書類……その書類に記載すべき事項に係る情報

(ロ) 光ディスク、磁気ディスクその他これらに準ずる方法により一定の事項を確実に記録しておくことができる物をもって調製する受信者ファイル（申請書記載情報が記録されたものに限ります。）に添付書類記載情報を記録したものを交付する方法

なお、証明書類に記載されるべき事項を上記(イ)又は(ロ)に掲げる方法により記録し、又は交付する場合におけるその記録又は交付に関するファイル形式は、PDF形式とされています（措規3の18⑨、令和3年国税庁告示第12号）。

## (2) 振替社債等の利子等の課税の特例の改正

### ① 非課税適用申告書等の電子提出

本特例における非課税適用申告書の提出、組合等届出書等の提出、異動申告書等の提出、適格外国仲介業者の承認申請書等の提出及び適格口座管理機関の承認申請書等の提出についても、上記(1)の振替国債等の利子の課税の

特例の改正と同様の措置を講じることとされました（措法5の3⑨、措令3の2⑪⑬、措規3の19④⑥⑮）。

② 特殊関係者の通知書の電子提出等

イ 特殊関係者の通知書の電子提出

特殊関係者の通知書の特定振替機関等又は適格外国仲介業者に対する書面による提出に代えて、その特定振替機関等又は適格外国仲介業者に対してその特殊関係者の通知書に記載すべき事項の電磁的方法による提供を行うことができることとされました（措令3の2⑳）。

（注）「電磁的方法」の意義については、上記(1)③イをご参照ください（措令3の2㉑）。

ロ 特殊関係者の通知書の保存義務の見直し

電磁的方法により特殊関係者の通知書に記載すべき事項の提供を受けた場合には、その電磁的方法により提供されたその特殊関係者の通知書に記載すべき事項が記録された電磁的記録を保存することとされました（措令3の2㉒、措規3の19⑱）。

(3) 振替割引債の差益金額等の課税の特例の改正

本特例における非課税適用申告書の提出、組合等届出書等の提出、異動申告書等の提出、適格外国仲介業者の承認申請書等の提出、適格口座管理機関の承認申請書等の提出及び特殊関係者の通知書の提出等についても、上記(1)の振替国債等の利子の課税の特例の改正及び上記(2)の振替社債等の利子等の課税の特例の改正と同様の措置を講じることとされました（措法41の13の3⑫、措令26の20⑭⑲⑳㉑㉒、措規19の7④⑥⑮⑱）。

### 3 適用関係

(1) 振替国債等の利子の課税の特例の改正に係る適用関係

① 上記2(1)①の改正は、令和3年4月1日以

後に特定振替機関等に対して行う電磁的方法による非課税適用申告書等に記載すべき事項の提供について適用されます（改正法附則21）。

② 上記2(1)②イの改正は、令和3年4月1日以後に特定振替機関等に対して行う電磁的方法による適格外国仲介業者の承認申請書に記載すべき事項の提供について適用されます（改正措令附則5①）。

③ 上記2(1)②ロの改正は、令和3年4月1日以後に特定振替機関等に対して行う電磁的方法による適格外国仲介業者の承認申請書に添付すべき書類に記載されるべき事項の提供について適用されます（改正措令附則5②）。

(2) 振替社債等の利子等の課税の特例の改正に係る適用関係

① 上記2(2)①の改正に係る適用関係は、上記(1)の振替国債等の利子の課税の特例の改正に係る適用関係と同様とされています（改正法附則21、改正措令附則5①②）。

② 上記2(2)②イの改正は、令和3年4月1日以後に提出する特殊関係者の通知書について適用し、同日前に提出した特殊関係者の通知書については従前どおりとされています（改正措令附則5③）。

③ 上記2(2)②ロの改正は、令和3年4月1日から施行されています（改正措令附則1、改正措規附則1）。

(3) 振替割引債の差益金額等の課税の特例の改正に係る適用関係

上記2(3)の改正に係る適用関係は、上記(1)の振替国債等の利子の課税の特例の改正及び上記(2)の振替社債等の利子等の課税の特例の改正に係る適用関係と同様とされています（改正法附則21、改正措令附則1、13、改正措規附則1）。

## II 民間国外債等の利子の課税の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 制度の概要

##### ① 民間国外債等の利子の非課税

非居住者又は外国法人が、平成10年4月1日以後に発行された民間国外債又は外貨債（以下「民間国外債等」といいます。）につき支払を受ける利子については、所得税を課さないこととされています（旧措法6④⑪）。

また、恒久的施設を有する非居住者が支払を受ける民間国外債等の利子で恒久的施設帰属所得（所法164①一イ）に該当するものについては、所得税の源泉徴収を行わないこととされています（旧措法6⑥⑪）。

##### ② 国内金融機関等が支払を受ける民間国外債等の利子の非課税

国内金融機関等が、平成10年4月1日以後に発行された民間国外債等につき支払を受ける利子については、所得税を課さないこととされています（旧措法6⑨⑪）。

#### (2) 非課税適用手続等

##### ① 非課税適用申告書の提出

非居住者又は外国法人が民間国外債等の利子につき上記(1)①の適用を受けようとする場合には、非課税適用申告書を、その支払を受ける際、その利子の支払をする者（その利子の支払が支払の取扱者を通じて行われる場合には、その支払の取扱者及び利子の支払をする者）を経由してその支払をする者のその利子に係る源泉徴収に係る所得税の納税地の所轄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（旧措法6④⑥⑪）。

（注1） 民間国外債等の利子の支払をする者は、非課税適用申告書を受理したときは、その受理した日の属する月の翌月末日までに、その非課税適用申告書を上記の税務

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3の2の2⑬⑳⑳）。

（注2） 非課税適用申告書が上記の税務署長に提出されたときは、上記の利子の支払をする者においてその受理がされた時にその提出があったものとみなすこととされています（旧措法6⑦⑪）。

（注3） 国内金融機関等が民間国外債等の利子につき上記(1)②の適用を受けようとする場合についても、上記と同様の措置が講じられています（旧措法6⑨⑪）。

（注4） 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民間国外債等をいいます。）の利子については、より簡素な手続によって上記(1)①及び②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6⑧⑨⑪）。

##### ② 非課税適用申告書への本人確認をした旨等の記載義務

民間国外債等の利子の支払をする者（その利子の支払が支払の取扱者を通じて行われる場合には、その支払の取扱者）は、その提出を受けた非課税適用申告書に記載された所定の事項につき非居住者等確認書類による確認等をしたときは、その非課税適用申告書にその旨等を記載しなければならないこととされています（旧措令3の2の2⑬⑳⑳）。

##### ③ 非課税適用申告書の写しの作成・保存義務

民間国外債等の利子の支払をする者は、非課税適用申告書を受理した場合には、その非課税適用申告書の写し（これに準ずるものを含みます。）を作成し、これを、その民間国外債等の名称及び支払期ごとに整理した上、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こととされています（旧措令3の2の2⑮⑳⑳、旧措規3の20⑥⑦⑳）。

## 2 改正の内容

### (1) 非課税適用申告書の電子提出の特例

非課税適用申告書の民間国外債等の利子の支払をする者に対する書面による提出に代えて、その利子の支払をする者に対して（その利子の支払が支払の取扱者を通じて行われる場合には、その支払の取扱者を經由してその利子の支払をする者に対して）その非課税適用申告書に記載すべき事項の電磁的方法による提供を行うことができることとされました。この場合において、その提供があったときは、その非課税適用申告書その利子の支払をする者に提出したものとみなすこととされました（措法6⑧⑩⑬）。

（注1） 上記により非課税適用申告書に記載すべき事項の電磁的方法による提供を行った場合において、その非課税適用申告書が税務署長に提出されたときは、その利子の支払をする者（その利子の支払が支払の取扱者を通じて行われる場合には、その支払の取扱者及び利子の支払をする者）においてその提供を受けた時にその提出があったものとみなすこととされています（措法6⑨⑩⑬）。

（注2） 「電磁的方法」の意義については、上記12(1)③イをご参照ください（措規3の20⑧⑫⑭）。

### (2) 非課税適用申告書への本人確認をした旨等の記載義務の見直し

民間国外債等の利子の支払をする者（その利子の支払が支払の取扱者を通じて行われる場合には、その支払の取扱者）が、書面により受理した非課税適用申告書について、その非課税適用申告書に記載された所定の事項につき非居住者等確認書類による確認等をし、その非課税適用申告書にその旨その他所定の事項を記載することに代えて、電磁的方法により提供されたその非課税適用申告書に記載すべき事項を記録した電磁的記録に記録された所定の事項につき非

居住者等確認書類による確認等をし、その電磁的記録にその旨その他所定の事項を記録することができることとされました（措令3の2の2⑬⑳㉓）。

### (3) 非課税適用申告書の写しの作成・保存義務の見直し

民間国外債等の利子の支払をする者が、書面により受理した非課税適用申告書につき、その非課税適用申告書の写しを作成し、その写しを保存することに代えて、その非課税適用申告書に記載すべき事項を記録した電磁的記録を作成し、その作成した電磁的記録を保存することができることとされました。

また、電磁的方法により非課税適用申告書に記載すべき事項の提供を受けた場合には、その提供を受けた電磁的記録又はその電磁的記録に記録された情報の内容を出力することにより作成した書面を保存することとされました（措令3の2の2⑮⑳㉓、措規3の20⑥⑦⑫⑭）。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、令和3年4月1日以後に民間国外債等の利子の支払をする者に対して行う電磁的方法による非課税適用申告書に記載すべき事項の提供について適用されます（改正法附則22）。

(2) 上記2(2)及び(3)の改正は、令和3年4月1日から施行されています（改正措令附則1、改正措規附則1）。

なお、上記2(3)の書面により受理した非課税適用申告書の電子化は、電磁的記録の作成及び保存に係る非課税適用申告書を受理した日を基準とした適用関係は定められていないため、令和3年4月1日前にその写しを書面で作成し、保存している場合でも、同日以後に、上記2(3)によりその写しの電磁的記録を作成、保存することができることとされています。

一方、上記2(3)の電磁的方法により提供を受けた電磁的記録等の保存については、上記(1)の

とおりその電磁的方法による提供が令和3年4月1日以後に行われることとされているため、

同日以後に電磁的方法により提供を受けた電磁的記録が対象となります。

### Ⅲ 外国金融機関等の店頭デリバティブ取引の証拠金に係る利子の課税の特例の改正

#### 1 改正前の制度の概要

##### (1) 制度の概要

###### ① 中央清算されない店頭デリバティブ取引の証拠金に係る利子の非課税

外国金融機関等が、国内金融機関等との間で令和3年3月31日までに行う店頭デリバティブ取引（その店頭デリバティブ取引に含めて証拠金の計算を行うことができる取引として一定の取引を含みます。）に係る証拠金で一定の要件を満たすものにつき、その国内金融機関等から支払を受ける利子については、所得税を課さないこととされています（旧措法42①）。

（注）「店頭デリバティブ取引」とは、金融商品取引法第2条第22項に規定する店頭デリバティブ取引（同法第24項第3号の2に掲げる暗号資産又は同法第29条の2第1項第9号に規定する金融指標に係るものを除きます。）をいいます（旧措法42④三）。

###### ② 中央清算店頭デリバティブ取引の証拠金に係る利子の非課税

外国金融機関等が令和3年3月31日までに行う店頭デリバティブ取引に基づく相手方の債務を金融商品取引清算機関が負担した場合にその金融商品取引清算機関に対して預託する一定の証拠金につきその外国金融機関等が支払を受ける利子又は国内金融機関等が同日までに行う店頭デリバティブ取引に基づく相手方の債務を外国金融商品取引清算機関が負担した場合にその国内金融機関等に対して預託する一定の証拠金につきその外国金融商品取引清算機関が支払を受ける利子については、所得税を課さないこととされています（旧措

法42②）。

##### (2) 非課税適用手続等

###### ① 非課税適用申告書の提出

外国金融機関等又は外国金融商品取引清算機関が店頭デリバティブ取引の証拠金に係る利子につき上記(1)①又は②の適用を受けようとする場合には、非課税適用申告書を、最初にその支払を受けるべき日の前日までに、その利子の支払をする者を經由して、その支払をする者のその利子に係る源泉徴収に係る所得税の納税地の所轄税務署長に提出している場合に限り、上記(1)①又は②を適用することとされています（旧措法42⑤）。

（注1）非課税適用申告書の提出は、その提出のために經由する店頭デリバティブ取引の証拠金に係る利子の支払事務を取り扱う国内金融機関等又は金融商品取引清算機関の事務所等ごとに行う必要があります。店頭デリバティブ取引の証拠金に係る利子の支払事務が国内金融機関等又は金融商品取引清算機関が有する2以上の事務所等により取り扱われる場合には、その2以上の事務所等のそれぞれにより最初に取り扱われる際、それぞれの事務所等を通じてその利子の支払を受けるべき日の前日までに、それぞれ上記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27②）。

（注2）国内金融機関等又は金融商品取引清算機関は、その事務所等において非課税適用申告書を受理したときは、その受理した日の属する月の翌月末日までに、その非課税適用申告書を上記の税務署長に提

出しなければならないものとされています（旧措令27⑥）。

(注3) 非課税適用申告書が上記の税務署長に提出されたときは、上記の利子の支払をする者においてその受理がされた時にその提出があったものとみなすこととされています（旧措法42⑥）。

## ② 異動申告書等の提出

非課税適用申告書を提出した外国金融機関等又は外国金融商品取引清算機関が、次に掲げる場合に該当することとなった場合には、その者は、その該当することとなった日以後最初にその非課税適用申告書の提出をする際に経由した国内金融機関等又は金融商品取引清算機関から店頭デリバティブ取引に係る証拠金の利子の支払を受けるべき日の前日までに、それぞれ次に定める申告書（以下「異動申告書等」といいます。）をその国内金融機関等又は金融商品取引清算機関を經由して上記①の税務署長に提出しなければならないこととされ、異動申告書等を提出しなかったときは、その該当することとなった日以後にその国内金融機関等又は金融商品取引清算機関から支払を受ける店頭デリバティブ取引に係る証拠金の利子については、上記(1)①及び②の適用を受けることはできないこととされています（旧措法42⑧）。

イ 非課税適用申告書に記載した所定の事項の変更をした場合……異動申告書

ロ 非課税適用申告書を提出した日、異動申告書を提出した日又は更新申告書を提出した日のいずれか遅い日の翌日から5年を経過した場合……更新申告書

(注1) 国内金融機関等又は金融商品取引清算機関は、その事務所等において異動申告書等を受理したときは、その受理した日の属する月の翌月末日までに、その異動申告書等を上記の税務署長に提出しなければならないものとされています（旧措令27⑥）。

(注2) 異動申告書等が上記の税務署長に提出されたときは、上記の国内金融機関等又は金融商品取引清算機関においてその受理がされた時にその提出があったものとみなすこととされています（旧措法42⑨）。

## ③ 非課税適用申告書等の写しの作成・保存義務

国内金融機関等又は金融商品取引清算機関は、その事務所等において非課税適用申告書等（非課税適用申告書又は異動申告書等をいいます。以下同じです。）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、これを、その非課税適用申告書等の提出をする外国金融機関等又は外国金融商品取引清算機関の名称ごとに整理した上、その外国金融機関等又は外国金融商品取引清算機関に対し最後に店頭デリバティブ取引に係る証拠金の利子の支払をした日を含む事業年度終了の日の翌日から2月を経過した日から5年間保存しなければならないこととされています（旧措令27⑥、旧措規19の14の3⑦⑧）。

## 2 改正の内容

### (1) 非課税適用申告書等の電子提出の特例等

#### ① 非課税適用申告書等の電子提出の特例

非課税適用申告書等の店頭デリバティブ取引の証拠金に係る利子の支払をする者等に対する書面による提出に代えて、その利子の支払をする者等に対してその非課税適用申告書等に記載すべき事項の電磁的方法による提供を行うことができることとされました。この場合において、その提供があったときは、その非課税適用申告書等をその利子の支払をする者等に提出したものとみなすこととされました（措法42⑩）。

(注1) 上記により非課税適用申告書等に記載すべき事項の電磁的方法による提供を行った場合において、その非課税適用申告書等が税務署長に提出されたときは、店

店頭デリバティブ取引の証拠金に係る利子の支払をする者等においてその提供を受けた時にその提出があったものとみなすこととされています（措法42⑫）。

（注2）「電磁的方法」の意義については、上記12(1)③イをご参照ください（措規19の14の3⑱）。

## ② 非課税適用申告書等の写しの作成・保存義務の見直し

国内金融機関等又は金融商品取引清算機関が、その事務所等において書面により受理した非課税適用申告書等につき、その非課税適用申告書等の写しを作成し、その写しを保存することに代えて、その非課税適用申告書等に記載すべき事項を記録した電磁的記録を作成し、その作成した電磁的記録を保存することができることとされました。

また、電磁的方法により非課税適用申告書等に記載すべき事項の提供を受けた場合には、その提供を受けた電磁的記録又はその電磁的記録に記録された情報の内容を出力することにより作成した書面を保存することとされました（措令27⑥、措規19の14の3⑦⑧）。

## (2) 適用期限の延長

本特例の適用期限が、令和6年3月31日まで

3年延長されました（措法42①②）。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)①の改正は、令和3年4月1日以後に店頭デリバティブ取引の証拠金に係る利子の支払をする者等に対して行う電磁的方法による非課税適用申告書等に記載すべき事項の提供について適用されます（改正法附則41）。

(2) 上記2(1)②及び(2)の改正は、令和3年4月1日から施行されています（改正法附則1、改正措令附則1、改正措規附則1）。

なお、上記2(1)②の書面により受理した非課税適用申告書等の電子化は、電磁的記録の作成及び保存に係る非課税適用申告書等を受理した日を基準とした適用関係は定められていないため、令和3年4月1日前にその写しを書面で作成し、保存している場合でも、同日以後に、上記2(1)②によりその写しの電磁的記録を作成、保存することができることとされています。

一方、上記2(1)②の電磁的方法により提供を受けた電磁的記録等の保存については、上記(1)のとおりその電磁的方法による提供が令和3年4月1日以後に行われることとされているため、同日以後に電磁的方法により提供を受けた電磁的記録が対象となります。

## IV 外国金融機関等の債券現先取引等に係る利子等の課税の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 制度の概要

① 外国金融機関等が特定金融機関等との間で行う債券現先取引等に係る利子の非課税

外国金融機関等が、一定の債券に係る債券現先取引又は一定の有価証券に係る証券貸借取引で一定の要件を満たすものにつき、特定金融機関等から支払を受ける利子及び貸借料等については、それぞれ所得税及び法人税を課さないこととされています（旧措法42の2

①、67の17⑦）。

② 特定外国法人が特定金融機関等との間で行う債券現先取引に係る利子等の非課税

特定外国法人が、平成29年4月1日から令和3年3月31日までの間に開始する振替国債等を用いて行う債券現先取引で一定の要件を満たすものにつき、特定金融機関等から支払を受ける利子及び差益については、それぞれ所得税及び法人税を課さないこととされています（旧措法42の2③、67の17⑨）。

## (2) 非課税適用手続等

### ① 非課税適用申告書の提出

外国金融機関等又は特定外国法人が上記(1)

①又は②の利子（以下「特定利子」といいます。）につき上記(1)①又は②の所得税の非課税の適用を受けようとする場合には、非課税適用申告書を、最初に特定利子の支払を受けるべき日の前日までに、その特定利子の支払をする者を經由してその支払をする者のその特定利子に係る源泉徴収に係る所得税の納税地の所轄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（旧措法42の2⑧）。

(注1) 非課税適用申告書の提出は、その提出のために經由する特定利子の支払事務を取り扱う特定金融機関等の事務所等ごとに行う必要があります。特定利子の支払事務が特定金融機関等が有する2以上の事務所等により取り扱われる場合には、その2以上の事務所等のそれぞれにより最初に取り扱われる際、それぞれの事務所等を通じてその利子の支払を受けるべき日の前日までに、それぞれ上記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27の2⑱）。

(注2) 特定金融機関等は、その事務所等において非課税適用申告書を受理したときは、その受理した日の属する月の翌月末日までに、その非課税適用申告書を上記の税務署長に提出しなければならないものとされています（旧措令27の2㉔）。

(注3) 非課税適用申告書が上記の税務署長に提出されたときは、上記の特定利子の支払をする者においてその受理がされた時にその提出があったものとみなすこととされています（旧措法42の2⑨）。

### ② 異動申告書等の提出

非課税適用申告書を提出した外国金融機関等又は特定外国法人が、次に掲げる場合に該当することとなった場合には、その者は、その該当することとなった日以後最初にその非

課税適用申告書の提出をする際に經由した特定金融機関等から特定利子の支払を受けるべき日の前日までに、それぞれ次に定める申告書（以下「異動申告書等」といいます。）をその特定金融機関等を經由して上記①の税務署長に提出しなければならないこととされ、異動申告書等を提出しなかったときは、その該当することとなった日以後にその特定金融機関等から支払を受ける特定利子については、上記(1)①及び②の適用を受けることはできないこととされています（旧措法42の2⑩）。

イ 非課税適用申告書に記載した所定の事項の変更をした場合……異動申告書

ロ 非課税適用申告書を提出した日、異動申告書を提出した日又は更新申告書を提出した日のいずれか遅い日の翌日から5年を経過した場合……更新申告書

(注1) 特定金融機関等は、その事務所等において異動申告書等を受理したときは、その受理した日の属する月の翌月末日までに、その異動申告書等を上記の税務署長に提出しなければならないものとされています（旧措令27の2㉕）。

(注2) 異動申告書等が上記の税務署長に提出されたときは、上記の特定金融機関等においてその受理がされた時にその提出があったものとみなすこととされています（旧措法42の2⑫）。

### ③ 非課税適用申告書等の写しの作成・保存義務

特定金融機関等は、その事務所等において非課税適用申告書等（非課税適用申告書又は異動申告書等をいいます。以下同じです。）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、これを、その非課税適用申告書等の提出をする外国金融機関等又は特定外国法人の名称ごとに整理した上、その外国金融機関等又は特定外国法人に対し最後に特定利子の支払をした日を含む事業年度終了の日の翌

日から2月を経過した日から5年間保存しなければならないこととされています（旧措令27の2②⑥、旧措規19の15⑬⑭）。

## 2 改正の内容

### (1) 非課税適用申告書等の電子提出の特例等

#### ① 非課税適用申告書等の電子提出の特例

非課税適用申告書等の特定利子の支払をする者等に対する書面による提出に代えて、その特定利子の支払をする者等に対してその非課税適用申告書等に記載すべき事項の電磁的方法による提供を行うことができることとされました。この場合において、その提供があったときは、その非課税適用申告書等をその特定利子の支払をする者等に提出したものとみなすこととされました（措法42の2⑭）。

（注1） 上記により非課税適用申告書等に記載すべき事項の電磁的方法による提供を行った場合において、その非課税適用申告書等が税務署長に提出されたときは、特定利子の支払をする者等においてその提供を受けた時にその提出があったものとみなすこととされています（措法42の2⑮）。

（注2） 「電磁的方法」の意義については、上記I 2(1)③イをご参照ください（措規19の15⑭）。

#### ② 非課税適用申告書等の写しの作成・保存義務の見直し

特定金融機関等が、その事務所等において書面により受理した非課税適用申告書等につき、その非課税適用申告書等の写しを作成し、その写しを保存することに代えて、その非課税適用申告書等に記載すべき事項を記録した電磁的記録を作成し、その作成した電磁的記録を保存することができることとされました。

また、電磁的方法により非課税適用申告書等に記載すべき事項の提供を受けた場合には、その提供を受けた電磁的記録又はその電磁的記録に記録された情報の内容を出力することにより作成した書面を保存することとされました（措令27の2②⑥、措規19の15⑬⑭）。

### (2) 適用期限の延長

上記1(1)②の非課税措置の適用期限が、令和5年3月31日まで2年延長されました（措法42の2③、67の17⑨）。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)①の改正は、令和3年4月1日以後に特定利子の支払をする者等に対して行う電磁的方法による非課税適用申告書等に記載すべき事項の提供について適用されます（改正法附則42）。

(2) 上記2(1)②及び(2)の改正は、令和3年4月1日から施行されています（改正法附則1、改正措令附則1、改正措規附則1）。

なお、上記2(1)②の書面により受理した非課税適用申告書等の電子化は、電磁的記録の作成及び保存に係る非課税適用申告書等を受理した日を基準とした適用関係は定められていないため、令和3年4月1日前にその写しを書面で作成し、保存している場合でも、同日以後に、上記2(1)②によりその写しの電磁的記録を作成、保存することができることとされています。

一方、上記2(1)②の電磁的方法により提供を受けた電磁的記録等の保存については、上記(1)のとおりその電磁的方法による提供が令和3年4月1日以後に行われることとされているため、同日以後に電磁的方法により提供を受けた電磁的記録が対象となります。

## V 条約届出書等の提出手続の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 条約届出書等の提出

##### ① 条約届出書の提出

相手国居住者等は、その支払を受ける相手国居住者等配当等につき源泉徴収されるべき所得税について租税条約の規定に基づき軽減又は免除を受けようとする場合には、源泉徴収義務者ごとに、氏名、国籍及び住所又は居所その他所定の事項を記載した届出書（以下「条約届出書」といいます。）を、その租税条約の効力発生の日以後最初にその支払を受ける日の前日まで（その支払を受ける相手国居住者等配当等が無記名配当等である場合には、その支払を受ける都度、その支払を受ける時）に、その源泉徴収義務者を經由して、その源泉徴収義務者の納税地の所轄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（旧実特規2①）。

（注1） 条約届出書の提出、特例届出書の提出、

異動届出書の提出、租税の免除を受けようとする場合の条約届出書等の添付書類の添付等、特典条項の適用のある租税条約の適用を受けようとする場合の特典条項条約届出書等の提出等及び還付請求書の提出については、相手国等との間で課税上の取扱いが異なる事業体を通じた所得（株主等配当等、相手国団体配当等、第三国団体配当等及び特定配当等）についても同様の措置が講じられており（実特規2の2～2の5、9の6～9の9）、また、配当等以外の所得に係る所得税の軽減又は免除を受けるための届出等の手続（実特規3の4～6、7～9、9の5⑫～⑰）についても基本的に同様の措置が講じられていますが、基本的な仕組みは相手国居住者等配当等と同様ですので、説明は省略します。

（注2） 外国預託証券が発行されている場合の配当に係る所得税の軽減又は免除を受けるための届出等の手続（実特規3①～③）については、条約届出書等の提出の仕組みと基本的に同様ですので、説明は省略します。

##### ② 特例届出書の提出

相手国居住者等が、その支払を受ける相手国居住者等上場株式等配当等につき源泉徴収されるべき所得税について租税条約の規定に基づき軽減又は免除を受けようとする場合において、特例届出書を、その相手国居住者等上場株式等配当等の源泉徴収義務者である支払の取扱者を經由して、その支払の取扱者の納税地の所轄税務署長に提出したときは、その提出の日以後その支払の取扱者から交付を受ける全ての相手国居住者等上場株式等配当等について、条約届出書の提出をしたものとみなすこととされています（旧実特規2⑩）。

##### ③ 異動届出書の提出

条約届出書又は特例届出書を提出した者は、その記載事項について異動を生じた場合には、その異動を生じた事項その他所定の事項を記載した届出書（以下「異動届出書」といいます。）を、その異動を生じた日以後最初にその異動届出書に係る相手国居住者等配当等又は相手国居住者等上場株式等配当等の支払を受ける日の前日までに、その相手国居住者等配当等に係る源泉徴収義務者又はその相手国居住者等上場株式等配当等に係る支払の取扱者を經由して、その源泉徴収義務者又はその支払の取扱者の納税地の所轄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（旧実特規2⑫⑬）。

##### ④ 租税の免除を受けようとする場合の条約届出書等の添付書類の添付等

イ 条約届出書又は条約届出書に係る異動届出書の添付書類の添付

(イ) 相手国居住者等配当等である配当又は利子につき源泉徴収されるべき所得税について租税条約の規定に基づき免除を受けようとする場合

i 相手国等の権限ある当局が適格居住者証明書の発行又は発給をすることができる場合

相手国居住者等は、その支払を受ける相手国居住者等配当等である配当又は利子につき源泉徴収されるべき所得税について租税条約の規定に基づき免除を受けようとする場合には、条約届出書又は異動届出書に、その租税条約の相手国等の権限ある当局が発行又は発給をする、その者がその配当又は利子につき租税の免除を定めるその租税条約の規定の適用を受けることができる相手国等における居住者であることを証明する書類（iiにおいて「適格居住者証明書」といいます。）を添付しなければならないこととされています（旧実特規2⑤）。

ii 相手国等の権限ある当局が適格居住者証明書の発行又は発給をすることができない場合

相手国等の権限ある当局が適格居住者証明書の発行又は発給をすることができない場合には、適格居住者証明書の添付に代えて、次に掲げる書類を条約届出書又は異動届出書に添付しなければならないこととされています（旧実特規2⑥）。

(i) 租税の免除を定める租税条約の規定に定める要件を満たすことを明らかにする書類（その書類が外国語で作成されている場合には、その翻訳文を含みます。）

(ii) 相手国等の権限ある当局が発行又は発給をする相手国居住者等の居住者証明書

(ロ) 相手国居住者等配当等である使用料につき源泉徴収されるべき所得税について租税条約の規定に基づき免除を受けようとする場合

相手国居住者等は、その支払を受ける相手国居住者等配当等である使用料につき源泉徴収されるべき所得税について租税条約の規定に基づき免除を受けようとする場合には、条約届出書又は異動届出書に次に掲げる書類を添付しなければならないこととされています（旧実特規2⑦）。

i 相手国居住者等配当等である使用料の支払の基因となった契約の内容を記載した書類

ii 相手国等の権限ある当局が発行又は発給をするその相手国居住者等の居住者証明書

ロ 特例届出書を提出した者が租税の免除を受けようとする場合の書面の提出等

(イ) 相手国等の権限ある当局が適格居住者証明書の発行又は発給をすることができる場合

特例届出書を提出した者は、その特例届出書に係る支払の取扱者から交付を受ける相手国居住者等上場株式等配当等につき源泉徴収されるべき所得税について租税条約の規定に基づき免除を受けようとする場合には、その相手国居住者等上場株式等配当等の支払者ごとに、氏名、国籍及び住所又は居所その他所定の事項を記載した書面に、その租税条約の相手国等の権限ある当局が発行又は発給をする、その者がその相手国居住者等上場株式等配当等につき租税の免除を定めるその租税条約の規定の適用を受けることができる相手国等における居住者であることを証明する書類（(ロ)及び⑤(ロ)において「適格居住者証明書」といいます。）を添付して、これを、その特例届出書の

提出の日以後最初にその支払を受ける日の前日までに、その支払の取扱者を経由して、その支払の取扱者の納税地の所轄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（旧実特規2⑮）。

(ロ) 相手国等の権限ある当局が適格居住者証明書の発行又は発給をすることができない場合

相手国等の権限ある当局が適格居住者証明書の発行又は発給をすることができない場合には、適格居住者証明書の添付に代えて、次に掲げる書類を上記(イ)の書面に添付しなければならないこととされています（旧実特規2⑯）。

i 租税の免除を定める租税条約の規定に定める要件を満たすことを明らかにする書類（その書類が外国語で作成されている場合には、その翻訳文を含みます。）

ii 相手国等の権限ある当局が発行又は発給をする特例届出書を提出した者の居住者証明書

⑤ 特典条項の適用のある租税条約の適用を受けようとする場合の特典条項条約届出書等の提出等

イ 特典条項条約届出書等の提出

相手国居住者等は、その支払を受ける相手国居住者等配当等につき源泉徴収されるべき所得税について特典条項の適用がある租税条約の規定に基づき軽減又は免除を受けようとする場合には、源泉徴収義務者ごとに、条約届出書（その条約届出書に添付すべき書類がある場合には、その書類の添付があるものに限り）に特典条項関係書類等を添付した書類（以下「特典条項条約届出書等」といいます。）を、その租税条約の効力発生の日以後その支払を受ける都度、その支払を受ける日の前日まで（その支払を受ける相手国居住者等配当等が無記名配当等である場合には、その支払

を受ける時）に、その源泉徴収義務者を経由して、その源泉徴収義務者の納税地の所轄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（実特規9の5①）。

(注) 「特典条項関係書類等」とは、(イ)及び(ロ)に掲げる事項を記載した書類（(ハ)及び(ニ)に掲げる書類の添付があるものに限り）をいいます。

(イ) 特典条項の適用を受けることができる理由の詳細

(ロ) その他参考となるべき事項

(ハ) 相手国等の権限ある当局が発行又は発給をする相手国居住者等の居住者証明書

(ニ) 上記(イ)に掲げる理由の詳細を明らかにする書類（その書類が外国語で作成されている場合には、その翻訳文を含みます。）

ロ 特典条項特例届出書等の提出等

(イ) 特典条項特例届出書等の提出

相手国居住者等は、支払の取扱者から交付を受ける相手国居住者等上場株式会社等配当等につき源泉徴収されるべき所得税について特典条項の適用がある租税条約の規定に基づき軽減又は免除を受けようとする場合には、特典条項条約届出書等の提出に代えて、特例届出書に特典条項関係書類等を添付した書類（以下「特典条項特例届出書等」といいます。）を提出することができることとされています（実特規9の5⑦）。

(ロ) 特典条項特例届出書等を提出した者が租税の免除を受けようとする場合の書面の提出等

i 相手国等の権限ある当局が適格居住者証明書の発行又は発給をすることができる場合

特典条項特例届出書等を提出した者は、その特典条項特例届出書等に係る支払の取扱者から交付を受ける相手国

居住者等上場株式等配当等につき源泉徴収されるべき所得税について租税条約の規定に基づき免除を受けようとする場合には、その相手国居住者等上場株式等配当等の支払者ごとに、氏名、国籍及び住所又は居所その他所定の事項を記載した書面に、その租税条約の相手国等の権限ある当局が発行又は発給をする適格居住者証明書を添付して、これを、その特典条項特例届出書等の提出の日以後最初にその支払を受ける日の前日までに、その支払の取扱者を經由して、その支払の取扱者の納税地の所轄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（実特規9の5⑨）。

ii 相手国等の権限ある当局が適格居住者証明書の発行又は発給をすることができない場合

相手国等の権限ある当局が適格居住者証明書の発行又は発給をすることができない場合には、適格居住者証明書の添付に代えて、次に掲げる書類を上記 i の書面に添付しなければならないこととされています（実特規9の5⑨）。

(i) 租税の免除を定める租税条約の規定に定める要件を満たすことを明らかにする書類（その書類が外国語で作成されている場合には、その翻訳文を含みます。）

(ii) 相手国等の権限ある当局が発行又は発給をする特典条項特例届出書等を提出した者の居住者証明書

## ⑥ 還付請求書の提出

源泉徴収の対象となる相手国居住者等配当等の支払を受けた場合に、租税条約の規定の適用を受けなかったことにより源泉徴収された所得税の還付の請求をしようとする者は、還付請求書（上記④イ(i) i 若しくは ii 又は(ロ)の場合にはそれぞれ上記④イ(i) i の適格居住

者証明書、上記④イ(i) ii (i)及び(ii)に掲げる書類又は上記④イ(ロ) i 及び ii に掲げる書類の添付があるものに限るものとし、特典条項の適用がある租税条約の規定に基づき軽減又は免除を受けようとする場合には特典条項関係書類等の添付があるものに限り、源泉徴収義務者を經由して、その源泉徴収義務者の納税地の所轄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（旧実特規2⑨、9の5⑪）。

## (2) 免税芸能法人等に関する届出書の提出

免税芸能法人等がその支払を受ける芸能人等の役務提供に係る人的役務提供事業の対価（所法161①六）につき所得税の税率の軽減の適用を受けようとする場合には、その免税芸能法人等は、その対価の支払を受ける際、氏名、国籍及び住所その他所定の事項を記載した書類（以下「免税芸能法人等に関する届出書」といいます。）を、その対価の支払をする者を經由してその対価に係る源泉徴収に係る所得税の納税地の所轄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26の32③、旧措規19の14①）。

## 2 改正の内容

### (1) 条約届出書等の電子提出の特例

#### ① 特例の内容

次に掲げる書類（以下「届出書等」といいます。）の源泉徴収義務者等に対する書面による提出に代えて、その源泉徴収義務者等に対してその届出書等に記載すべき事項（以下「届出書等記載事項」といいます。）の電磁的方法による提供を行うことができることとされました（実特規14の2①）。その届出書等の提出をする者（以下「届出書等提出者」といいます。）は、その源泉徴収義務者等に届出書等記載事項を電磁的方法により提供した場合において、下記③の措置を講じているときは、その届出書等記載事項に係る届出書等

をその源泉徴収義務者等に提出したものとみなされます。

イ 上記1(1)①の条約届出書（実特規14の2①一）

ロ 上記1(1)②の特例届出書（実特規14の2①三）

ハ 上記1(1)③の異動届出書（実特規14の2①一・四）

ニ 上記1(1)④ロ(イ)の書面（実特規14の2①五）

ホ 上記1(1)⑤イの条約届出書（その条約届出書に添付すべき書類を除きます。）（実特規14の2①五十一）

ヘ 上記1(1)⑤ロ(イ)の特例届出書（実特規14の2①五十二）

ト 上記1(1)⑤ロ(ロ) i の書面（実特規14の2①五）

チ 上記1(1)⑥の還付請求書（その還付請求書に添付すべき書類を除きます。）（実特規14の2①二・五十三）

（注1）「源泉徴収義務者等」とは、届出書等の提出の際に経由すべき源泉徴収義務者その他の者をいいます（実特規14の2①）。

（注2） 外国居住者等の所得に対する相互主義による所得税法等の非課税等に関する法律第2章の規定に基づき源泉徴収による所得税の非課税等の適用を受けるための届出等の手続についても、本特例と同様の特例が創設されています（所得相互免除規13の2）。

（注3） 限度税率適用配当等及び免除適用配当等に係る復興特別所得税について租税条約の規定（特典条項の適用があるものにあつては、特定規定）に基づき軽減又は免除を受けるための届出等の手続についても、本特例の適用があるものとされ、所得税に係る届出等の手続に併せて行わなければならないものとするものとされています（復興特別所得税省令8③一・④一）。

② 電磁的方法により届出書等記載事項の提供を受ける源泉徴収義務者等が満たすべき要件届出書等について、届出書等記載事項を電磁的方法により提供する場合には、その届出書等の提出の際に経由すべき源泉徴収義務者等が特定源泉徴収義務者等（次に掲げる要件を満たす源泉徴収義務者等をいいます。）に該当していなければなりません（実特規14の2①⑨一）。

イ 届出書等提出者が行う電磁的方法による届出書等記載事項の提供を適正に受け取ることができる措置を講じていること。

ロ 届出書等提出者から電磁的方法により提供を受けた届出書等記載事項について、その提供をした届出書等提出者を特定するための必要な措置を講じていること。

ハ 届出書等提出者から電磁的方法により提供を受けた届出書等記載事項について、電子計算機の映像面への表示及び書面への出力をするための必要な措置を講じていること。

③ 届出書等提出者の氏名又は名称を明らかにする措置

イ 原則

届出書等について、届出書等記載事項を電磁的方法により提供する場合には、その届出書等の提出をする届出書等提出者は、その者の氏名又は名称を明らかにする措置（次に掲げる措置をいいます。ロにおいて同じです。）を講じなければなりません（実特規14の2①⑨三）。

(イ) 届出書等提出者が、届出書等記載事項に係る情報（以下「届出書等記載情報」といいます。）に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書をその届出書等記載情報と併せて源泉徴収義務者等に送信すること。

（注）「電子署名」とは、電子署名及び認証業務に関する法律第2条第1項に規定する電子署名をいい、「電子証明書」と

は、電子署名を行った者を確認するために用いられる事項がその者に係るものであることを証明するために作成された電磁的記録をいいます（実特規14の2⑨四・五）。

(ロ) 届出書等提出者が、源泉徴収義務者等から通知を受けた識別符号（その届出書等提出者を他の者と区別して識別するための符号（いわゆるID）をいいます。）及び暗証符号（いわゆるパスワード）を用いて、その源泉徴収義務者等に届出書等記載情報を送信すること。

(ハ) 届出書等提出者が、電磁的方法による届出書等記載事項の提供の際、源泉徴収義務者等に届出書等提出者等確認書類を提示し、その届出書等記載事項を記録した電磁的記録に記録されているその届出書等提出者の氏名又は名称及び住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地がその届出書等提出者等確認書類に記載がされた氏名又は名称及び住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地と同一であることについてその源泉徴収義務者等の確認を受けること。

(注) 「届出書等提出者等確認書類」とは、官公署から発行され、又は発給された書類その他これらに類するもの（上記の源泉徴収義務者等に提示する日前6月以内に作成されたものに限り。）で、上記の届出書等提出者の氏名又は名称及び住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地の記載のあるものをいいます。

#### ロ 特例

届出書等提出者が支払を受ける振替株式等配当等に係る届出書等について、その届出書等の提出の際に經由すべき源泉徴収義務者等に対して届出書等記載事項を電磁的方法により提供する場合には、その振替株式等配当等に係る届出書等の提出をする届

出書等提出者については、その者の氏名又は名称を明らかにする措置は不要とされています（実特規14の2⑤）。

(注1) 「振替株式等配当等」とは、次に掲げる配当又は利子のうち、振替機関等の営業所等に開設された口座に係る社債、株式等の振替に関する法律に規定する振替口座簿に記載若しくは記録がされ、又は金融商品取引業者等の国内にある営業所等に開設された口座に保管の委託がされている同法第2条第1項に規定する社債等に係るものをいいます。

(イ) 租税条約に規定する配当（その租税条約においてこれに準ずる取扱いを受けるものを含みます。）で、国内にその源泉があるもの

(ロ) 租税条約に規定する利子（その租税条約においてこれに準ずる取扱いを受けるものを含みます。）で、国内にその源泉があるもの

(注2) 「振替機関等」とは、社債、株式等の振替に関する法律第2条第5項に規定する振替機関等（同法第48条の規定により同法第2条第2項に規定する振替機関とみなされる者を含みます。）をいいます。

なお、「振替機関等」には、外国法人である口座管理機関（(注2)において「外国口座管理機関」といいます。）も含まれていることから（社債等振替法44①十三）、届出書等提出者が外国口座管理機関から開設を受けている口座においてその外国口座管理機関の国外にある営業所等を通じて振替記載等を受けている振替株式等につき支払を受けている配当等に係る届出書等を提出する場合についても、本特例の対象とされています。

(注3) 「金融商品取引業者等」とは、金融商品取引法第28条第1項に規定する第一

種金融商品取引業を行う同法第2条第9項に規定する金融商品取引業者又は同条第11項に規定する登録金融機関をいいます。

なお、届出書等提出者が本特例の適用を受ける場合には、その届出書等提出者は、上記（注1）の振替機関等の営業所等又は上記（注1）の金融商品取引業者等の国内にある営業所等を経由して源泉徴収義務者等に対し、振替株式等配当等に係る届出書等記載事項を電磁的方法により提供しなければならぬこととされています（実特規14の2⑤による読替後の実特規14の2①）。

**（参考1） 社債、株式等の振替に関する法律（平成13年法律第75号）（抄）**  
（定義）

第2条 この法律において「社債等」とは、次に掲げるものをいう。

一 社債（第14号に掲げるものを除く。以下同じ。）

二 国債

三 地方債

四 投資信託及び投資法人に関する法律（昭和26年法律第198号）に規定する投資法人債

五 保険業法（平成7年法律第105号）に規定する相互会社の社債

六 資産の流動化に関する法律（平成10年法律第105号）に規定する特定社債（第19号及び第20号に掲げるものを除く。以下同じ。）

七 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（第1号及び第4号から前号までに掲げるものを除く。以下同じ。）

八 投資信託及び投資法人に関する法律に規定する投資信託又は外国投資信託の受益権

九 貸付信託法（昭和27年法律第195号）に規定する貸付信託の受益権

十 資産の流動化に関する法律に規定する特定目的信託の受益権

十の二 信託法（平成18年法律第108号）に規定する受益証券発行信託の受益権

十一 外国又は外国法人の発行する債券（新株予約権付社債券の性質を有するものを除く。以下同じ。）に表示されるべき権利

十二 株式

十三 新株予約権

十四 新株予約権付社債

十五 投資信託及び投資法人に関する法律に規定する投資口

十六 協同組織金融機関の優先出資に関する法律（平成5年法律第44号）に規定する優先出資

十七 資産の流動化に関する法律に規定する優先出資

十七の二 投資信託及び投資法人に関する法律に規定する新投資口予約権

十八 資産の流動化に関する法律に規定する新優先出資の引受権

十九 資産の流動化に関する法律に規定する転換特定社債

二十 資産の流動化に関する法律に規定する新優先出資引受権付特定社債

二十一 金融商品取引法（昭和23年法律第25号）第2条第1項第21号に掲げる政令で定める証券又は証書に表示されるべき権利のうち、その権利の帰属が振替口座簿の記載又は記録により定まるものとするものが適当であるものとして政令で定めるもの

2 この法律において「振替機関」とは、次条第1項の規定により主務大臣の指定を受けた株式会社をいう。

3 省 略

4 この法律において「口座管理機関」とは、第44条第1項の規定による口座の開設を行った者及び同条第2項に規定する場合

における振替機関をいう。

5 この法律において「振替機関等」とは、振替機関及び口座管理機関をいう。

## 6～11 省 略

(振替業を営む者の指定)

第3条 主務大臣は、次に掲げる要件を備える者を、その申請により、この法律の定めるところにより第8条に規定する業務（以下「振替業」という。）を営む者として、指定することができる。

## 一～七 省 略

## 2 省 略

(口座管理機関の口座の開設)

第44条 次に掲げる者は、この法律及び振替機関の業務規程の定めるところにより、他の者のために、その申出により社債等の振替を行うための口座を開設することができる。この場合において、あらかじめ当該振替機関又は当該振替機関に係る他の口座管理機関（主務省令で定める者を除く。）から社債等の振替を行うための口座の開設を受けなければならない。

一 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（同法第29条の4の2第9項に規定する第一種少額電子募集取扱業者を除く。）に限る。）

二 銀行法（昭和56年法律第59号）第2条第1項に規定する銀行（同法第47条第1項の規定により同法第4条第1項の内閣総理大臣の免許を受けた支店を含む。）

三 長期信用銀行法（昭和27年法律第187号）第2条に規定する長期信用銀行

四 信託会社

五 株式会社商工組合中央金庫

六 農林中央金庫

七 農業協同組合法（昭和22年法律第132号）第10条第1項第3号の事業を行う

農業協同組合及び農業協同組合連合会

八 水産業協同組合法（昭和23年法律第242号）第11条第1項第4号の事業を行う漁業協同組合及び同法第87条第1項第4号の事業を行う漁業協同組合連合会並びに同法第93条第1項第2号の事業を行う水産加工業協同組合及び同法第97条第1項第2号の事業を行う水産加工業協同組合連合会

九 信用協同組合及び中小企業等協同組合法（昭和24年法律第181号）第9条の9第1項第1号の事業を行う協同組合連合会

十 信用金庫及び信用金庫連合会

十一 労働金庫及び労働金庫連合会

十二 前各号に掲げる者以外の者であつて我が国の法令により業として他人の社債等の管理を行うことが認められるもののうち、主務省令で定める者

十三 外国において他人の社債等又は社債等に類する権利の管理を行うことにつき、当該外国の法令の規定により当該外国において免許又は登録その他これに類する処分を受けている者であつて、主務大臣が指定する者

2 振替機関が、他の振替機関の業務規程の定めるところにより、他の者のために、その申出により社債等の振替を行うための口座を開設する場合には、あらかじめ当該他の振替機関又は当該他の振替機関に係る口座管理機関（主務省令で定める者を除く。）から社債等の振替を行うための口座の開設を受けなければならない。

第48条 前条第1項の指定を受けた日本銀行は、振替機関とみなして、この法律の規定（第5条から第7条まで、第9条、第20条第2項及び第3項、第23条第3号及び第4号、第24条から第30条まで、第40条、第41条第1項第2号、第43条、次条、第50条、第4章並びに第6章から第12章

まで並びに附則第1条から第10条まで、第12条から第18条まで及び第27条から第42条までの規定並びにこれらの規定に係る罰則を除く。)を適用する。この場合において、次の表の上欄に掲げる規定中同表中欄に掲げる字句は、それぞれ同表下欄に掲げる字句とするものとするほか、必要な技術的読替えは、政令で定める。

省 略	省 略	省 略
-----	-----	-----

(参考2) 金融商品取引法(昭和23年法律第25号)

(抄)

(定義)

第2条 省 略

2～8 省 略

9 この法律において「金融商品取引業者」とは、第29条の規定により内閣総理大臣の登録を受けた者をいう。

10 省 略

11 この法律において「金融商品仲介業」とは、金融商品取引業者(第28条第1項に規定する第一種金融商品取引業又は同条第4項に規定する投資運用業を行う者に限る。)又は登録金融機関(第33条の2の登録を受けた銀行、協同組織金融機関その他政令で定める金融機関をいう。以下同じ。)の委託を受けて、次に掲げる行為(同項に規定する投資運用業を行う者が行う第4号に掲げる行為を除く。)のいずれかを当該金融商品取引業者又は登録金融機関のために行う業務をいう。

一～四 省 略

12～42 省 略

第28条 この章において「第一種金融商品取引業」とは、金融商品取引業のうち、次に掲げる行為のいずれかを業として行うことをいう。

一 有価証券(第2条第2項の規定により有価証券とみなされる同項各号に掲げる権利(電子記録移転権利を除く。

次項第2号及び第64条第1項第1号において同じ。)を除く。)についての第2条第8項第1号から第3号まで、第5号、第8号又は第9号に掲げる行為

一の二 商品関連市場デリバティブ取引についての第2条第8項第2号、第3号又は第5号に掲げる行為

二 第2条第8項第4号に掲げる行為又は店頭デリバティブ取引についての同項第5号に掲げる行為

三 次のイからハまでのいずれかに該当する行為

イ 有価証券の元引受けであつて、損失の危険の管理の必要性の高いものとして政令で定めるもの

ロ 有価証券の元引受けであつて、イに掲げるもの以外のもの

ハ 第2条第8項第6号に掲げる行為であつて、有価証券の元引受け以外のもの

四 第2条第8項第10号に掲げる行為

五 第2条第8項第16号又は第17号に掲げる行為

2～8 省 略

(登録)

第29条 金融商品取引業は、内閣総理大臣の登録を受けた者でなければ、行うことができない。

④ 条約届出書等の添付書類の電子提出

イ 上記①により届出書等記載事項(次に掲げる書類に係るものに限ります。)を電磁的方法により提供する場合には、届出書等(次に掲げる書類に限ります。イにおいて同じです。)の提出の際に経路すべき源泉徴収義務者等に対する書面によるその届出書等の添付書類(次に掲げるその届出書等の区分に応じそれぞれその届出書等に添付すべき次に定める書類をいいます。イにおいて同じです。)の添付に代えて、その源泉徴収義務者等に対してその添付書類に記

載すべきものとされ、又は記載されている事項（④において「添付書類記載事項」といいます。）の電磁的方法による提供を行うことができることとされました。この場合において、その提供を行った届出書等提出者（その届出書等を提出する者に限りません。（注）において同じです。）は、その届出書等にその添付書類を添付したものとみなすこととされました（実特規14の2③）。

(イ) 上記1(1)①の条約届出書（実特規14の2①一）……上記1(1)④イ(i)の適格居住者証明書、上記1(1)④イ(ii)及び(ii)に掲げる書類又は上記1(1)④イ(i)及び(ii)に掲げる書類

(ロ) 上記1(1)③の条約届出書に係る異動届出書（実特規14の2①一）……上記1(1)④イ(i)の適格居住者証明書、上記1(1)④イ(ii)及び(ii)に掲げる書類又は上記1(1)④イ(i)及び(ii)に掲げる書類

(ハ) 上記1(1)④ロ(i)の書面（実特規14の2①五）……上記1(1)④ロ(i)及び(ii)に掲げる書類

(ニ) 上記1(1)⑤ロ(i)の書面（実特規14の2①五）……上記1(1)⑤ロ(ii)及び(ii)に掲げる書類

(注1) 上記の「記載すべきものとされている事項」は、条約届出書のような届出書等提出者が作成する書類の記載事項を、上記の「記載されている事項」は居住者証明書のような第三者作成書類の記載事項を、それぞれ意味します。

(注2) 届出書等提出者が上記③ロの特例の適用を受ける場合には、その届出書等提出者は、上記③ロ（注1）の振替機関等の営業所等又は上記③ロ（注1）の金融商品取引業者等の国内にある営業所等を経由して源泉徴収義務者等に対し、振替株式等配当等に係る届出書等に係る添付書類記載事項を電磁的方法により提供しなければならないこと

とされています（実特規14の2⑤による読替後の実特規14の2③）。

ロ 上記①により届出書等記載事項（次に掲げる書類に係るものに限りません。）を電磁的方法により提供する場合には、届出書等（次に掲げる書類に限りません。ロにおいて同じです。）の提出の際に経路すべき源泉徴収義務者等に対する書面によるその届出書等の添付書類（次に掲げるその届出書等の区分に応じそれぞれその届出書等に添付すべき次に定める書類をいいます。ロにおいて同じです。）の提出に代えて、その源泉徴収義務者等に対してその添付書類に係る添付書類記載事項の電磁的方法による提供を行うことができることとされました。この場合において、その提供を行った届出書等提出者（その届出書等を提出する者に限りません。（注）において同じです。）は、その届出書等にその添付書類を添付して、提出したものとみなすこととされました（実特規14の2④）。

(イ) 上記1(1)④ロ(i)の書面（実特規14の2①五）……上記1(1)④ロ(i)の適格居住者証明書

(ロ) 上記1(1)⑤イの条約届出書（その条約届出書に添付すべき書類を除きます。）（実特規14の2①五十一）……特典条項関係書類等その他のその条約届出書に添付すべき書類

(ハ) 上記1(1)⑤ロ(i)の特例届出書（実特規14の2①五十二）……特典条項関係書類等

(ニ) 上記1(1)⑤ロ(ii)の書面（実特規14の2①五）……上記1(1)⑤ロ(ii)の適格居住者証明書

(ホ) 上記1(1)⑥の還付請求書（その還付請求書に添付すべき書類を除きます。）（実特規14の2①二・五十三）……次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める書類

i 上記1(1)④イ(i) i 若しくは ii 又は(ロ)の場合……それぞれ上記1(1)④イ(i) i の適格居住者証明書、上記1(1)④イ(i) ii (i)及び(ii)に掲げる書類又は上記1(1)④イ(ロ) i 及び ii に掲げる書類

ii 特典条項の適用がある租税条約の規定に基づき軽減又は免除を受けようとする場合……特典条項関係書類等

(注) 届出書等提出者が上記③ロの特例の適用を受ける場合には、その届出書等提出者は、上記③ロ(注1)の振替機関等の営業所等又は上記③ロ(注1)の金融商品取引業者等の国内にある営業所等を経由して源泉徴収義務者等に対し、振替株式等配当等に係る届出書等に係る添付書類記載事項を電磁的方法により提供しなければならないこととされています(実特規14の2⑤による読替後の実特規14の2④)。

## ⑤ 電磁的方法の意義

「電磁的方法」とは、次に掲げる方法を行います(実特規14の2⑨二)。

イ 電子情報処理組織を使用する方法のうち送信者等(送信者又はその送信者との契約によりファイルを自己の管理する電子計算機に備え置き、これを受信者若しくはその送信者の用に供する者をいいます。)の使用に係る電子計算機と受信者等(受信者又はその受信者との契約により受信者ファイル(専らその受信者の用に供せられるファイルをいいます。⑤において同じです。))を自己の管理する電子計算機に備え置く者をいいます。イにおいて同じです。)の使用に係る電子計算機とを接続する電気通信回線を通じてその提供すべき届出書等記載情報及び次に掲げる事項の区分に応じそれぞれ次に定める情報又は電磁的記録(ロにおいて「添付書類記載情報」といいます。)を併せて送信し、受信者等の使用に係る電子計算機に備えられた受信者ファイルに記

録する方法

(イ) 届出書等提出者作成添付書類記載事項(上記④イ又はロの添付書類に記載すべきものとされている事項をいいます。(イ)において同じです。))……その届出書等提出者作成添付書類記載事項に係る情報

(ロ) 第三者作成添付書類記載事項(上記④イ又はロの添付書類に記載されている事項をいいます。⑤において同じです。))

……その第三者作成添付書類記載事項が記載された書類をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した電磁的記録

(注) 電磁的記録は、第三者作成添付書類記載事項が記載された書類をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により、次に掲げる要件を満たすように読み取り、又は作成したものに限ることとされています。

i 解像度が一般文書のスキャニング時の解像度である25.4mm 当たり200ドット以上であること。

ii 赤色、緑色及び青色の階調がそれぞれ256階調以上であること。

ロ 光ディスク、磁気ディスクその他これらに準ずる方法により一定の事項を確実に記録しておくことができる物をもって調製する受信者ファイルに届出書等記載情報及び添付書類記載情報を記録したものを交付する方法

なお、第三者作成添付書類記載事項を上記イ又はロに掲げる方法により記録し、又は交付する場合におけるその記録又は交付に関するファイル形式は、PDF形式とされています(実特規14の2⑥、令和3年国税庁告示第12号)。

## (2) 免税芸能法人等に関する届出書の電子提出の特例

### ① 特例の内容

免税芸能法人等に関する届出書の芸能人等の役務提供に係る人的役務提供事業の対価の支払をする者に対する書面による提出に代えて、その対価の支払をする者に対してその免税芸能法人等に関する届出書に記載すべき事項（以下「記載事項」といいます。）の電磁的方法による提供を行うことができることとされました（措令26の32④）。免税芸能法人等は、その対価の支払をする者に記載事項を電磁的方法により提供した場合において、下記③の措置を講じているときは、その記載事項に係る免税芸能法人等に関する届出書をその対価の支払をする者に提出したものとみなされます。

（注）「電磁的方法」の意義については、上記 I 2(1)③イをご参照ください（措規19の14③）。

- ② 電磁的方法により記載事項の提供を受ける芸能人等の役務提供に係る人的役務提供事業の対価の支払をする者が満たすべき要件

免税芸能法人等に関する届出書について、記載事項を電磁的方法により提供する場合には、その免税芸能法人等に関する届出書の提出の際に経由すべき芸能人等の役務提供に係る人的役務提供事業の対価の支払をする者が次に掲げる要件を満たしていなければなりません（措令26の32④、措規19の14④）。

イ 免税芸能法人等が行う電磁的方法による記載事項の提供を適正に受けられる措置を講じていること。

ロ 免税芸能法人等から電磁的方法により提供を受けた記載事項について、その提供をした免税芸能法人等を特定するための必要な措置を講じていること。

ハ 免税芸能法人等から電磁的方法により提供を受けた記載事項について、電子計算機の映像面への表示及び書面への出力をするための必要な措置を講じていること。

- ③ 免税芸能法人等に関する届出書の提出をする免税芸能法人等の氏名又は名称を明らかにする措置

免税芸能法人等に関する届出書について、記載事項を電磁的方法により提供する場合には、その免税芸能法人等に関する届出書の提出をする免税芸能法人等は次に掲げる措置を講じなければなりません（措令26の32④、措規19の14⑤）。

イ 免税芸能法人等が、記載事項に係る情報（以下「記載情報」といいます。）に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書をその記載情報と併せて芸能人等の役務提供に係る人的役務提供事業の対価の支払をする者に送信すること。

（注）「電子署名」とは、電子署名及び認証業務に関する法律第2条第1項に規定する電子署名をいい、「電子証明書」とは、電子署名を行った者を確認するために用いられる事項がその者に係るものであることを証明するために作成された電磁的記録をいいます（措規19の14⑥）。

ロ 免税芸能法人等が、芸能人等の役務提供に係る人的役務提供事業の対価の支払をする者から通知を受けた識別符号（その免税芸能法人等を他の者と区別して識別するための符号（いわゆる ID）をいいます。）及び暗証符号（いわゆるパスワード）を用いて、その対価の支払をする者に記載情報を送信すること。

ハ 免税芸能法人等が、電磁的方法による記載事項の提供の際、芸能人等の役務提供に係る人的役務提供事業の対価の支払をする者に外国法人等確認書類を提示し、その記載事項を記録した電磁的記録に記録されているその免税芸能法人等の氏名又は名称及び住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地がその外国法人等確認書類に記載がされた氏名又は名称及び住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地と同一であることについてその対価の支払をする者の確認を受けること。

（注）「外国法人等確認書類」とは、官公署か

ら発行され、又は発給された書類その他これらに類するもの（上記の対価の支払をする者に提示する日前6月以内に作成されたものに限ります。）で、上記の免税芸能法人等の氏名又は名称及び住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地の記載のあるものをいいます。

源泉徴収義務者等に対して行う電磁的方法による届出書等記載事項の提供について適用されず（改正実特規附則②）。

- (2) 上記2(2)の改正は、令和3年4月1日以後に芸能人等の役務提供に係る人的役務提供事業の対価の支払をする者に対して行う電磁的方法による記載事項の提供について適用されます（改正措令附則15）。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、令和3年4月1日以後に

## 三 その他

### I 対象純支払利子等に係る課税の特例（過大支払利子税制）の見直し

#### 1 改正前の制度の概要

本制度は、対象純支払利子等の額（支払利子等の額のうち対象外支払利子等の額以外の支払利子等の額の合計額から控除対象受取利子等合計額を控除した残額をいいます。）が調整所得金額の20%を超える場合には、その超える部分の金額に相当する金額を当期の損金の額に算入しない制度とされています（措法66の5の2①）。

##### (1) 対象外支払利子等の額

次に掲げる支払利子等（実質的に国内で課税されない者への支払利子等と同等と認められる一定の非関連者に対する支払利子等を除きます。）の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいいます（旧措法66の5の2②三、旧措令39の13の2④～⑭）。

- ① 支払利子等を受ける者の課税対象所得（当該者が個人又は法人のいずれに該当するかに応じ、それぞれ当該者の所得税又は法人税の課税標準となるべき所得をいいます。①及び④イにおいて同じです。）に含まれる支払利子等（④に掲げる支払利子等を除きます。①において同じです。）その課税対象所得に含まれる支払利子等の額

- ② 一定の公共法人に対する支払利子等（④に掲げる支払利子等を除きます。②において同じです。）その公共法人に対する支払利子等の額

- ③ 特定債券現先取引等に係る支払利子等（②及び④に掲げる支払利子等を除きます。③において同じです。）除外対象特定債券現先取引等に係る支払利子等の額に、その除外対象特定債券現先取引等に係る調整後平均負債残高をその除外対象特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高で除して得た割合を乗じて計算した金額

- ④ 法人が発行した債券（その取得をした者が実質的に多数でないものを除きます。）に係る支払利子等で非関連者に対するもの（④において「特定債券利子等」といいます。）債券の銘柄ごとに次に掲げるいずれかの金額

イ その支払若しくは交付の際、その特定債券利子等について所得税法その他所得税に関する法令の規定により所得税の徴収が行われ、又は特定債券利子等を受ける者の課税対象所得に含まれる特定債券利子等の額と②の一定の公共法人に対する特定債券利子等（その支払又は交付の際、所得税法その他所得税に関する法令の規定により所得

税の徴収が行われるものを除きます。)の額との合計額

ロ 次の債券の区分に応じそれぞれ次に定める金額

(イ) 国内において発行された債券 特定債券利子等の額の合計額の95%に相当する金額

(ロ) 国外において発行された債券 特定債券利子等の額の合計額の25%に相当する金額

## (2) 控除対象受取利子等合計額

控除対象受取利子等合計額は、法人の事業年度の受取利子等の額の合計額をその事業年度の支払利子等の額の合計額のうちに対象支払利子等合計額の占める割合で按分した金額として次の算式により計算した金額とされています(旧措令39の13の2⑭)。

《算式》

$$\left( \begin{array}{l} \text{法人が国内関連} \\ \text{者等から受ける} \\ \text{受取利子等の額} \\ \text{(注1、2)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{法人が非国内} \\ \text{関連者等} \\ \text{から受ける} \\ \text{受取利子等} \\ \text{の額} \\ \text{(注1、2)} \end{array} \right) \times \frac{\text{対象支払利子等合計額}}{\text{法人の支払利子等の額の合計額(注3)}}$$

(注1) 法人との間に連結完全支配関係がある連結法人からの受取利子等の額を除きます。

(注2) 除外対象特定債券現先取引等に係る対応債券現先取引等に係る受取利子等の額を控除します。

(注3) 除外対象特定債券現先取引等に係る利子の額を除外します。

(注4) 国内関連者等とは、その法人に係る関連者のうち居住者、内国法人、恒久的施設を有する非居住者又は恒久的施設を有する外

国法人をいい、非国内関連者等とは、「その法人とその法人に係る他の国内関連者等」以外の者をいいます。

## 2 改正の内容

### (1) 対象外支払利子等の額

過大支払利子税制の対象から除外される対象外支払利子等の額に、次に掲げる金額が追加されました(措法66の5の2②三二、措令39の13の2⑫⑬)。

① 生命保険会社の締結した保険契約に基づいて保険業法第116条第1項に規定する責任準備金として積み立てられた金額のうち保険料積立金に係る支払利子等に相当する金額(責任準備金に係る積立利率の異なる保険ごとに、その積立てに係る事業年度開始の時及び終了の時における責任準備金の額のうち保険料積立金に相当する金額の合計額に、2にその積立利率を加算した数のうちその積立利率の占める割合を乗じて計算した金額の合計額に相当する金額をいいます。)

② 損害保険会社の締結した保険契約に係る①に掲げる金額に準ずる金額

この改正は、保険料積立金等に係る予定利子に相当する金額については、支払利子等を受ける者の特定等が実務上困難であるといった状況を踏まえ、保険会社は保険料積立金等について業法上積み立てることが義務付けられていること、当局の監督の下で保険期間や死亡率、国債利回り等の要素を組み合わせた保険数理により算定すべきとされていること等を総合的に勘案して行うこととされました。

また、連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています(措法68の89の2②三ホ、措令39の113の2⑪⑫)。

さらに、外国生命保険会社等又は外国損害保険会社等が適用を受ける場合における読替規定も措置されています(措法66の5の2⑧四、措令39の13の2⑳)。

## (2) 控除対象受取利子等合計額

過大支払利子税制において所得金額と対比すべき利子の額は、支払利子の額から受取利子の額を控除したネットの概念の金額とされています。

ここでいう受取利子の額は、法人の事業年度の受取利子等の額の合計額をその事業年度の実支払利子等の額の合計額のうちに対象支払利子等合計額の占める割合で按分した金額として上記1(2)の算式により計算した控除対象受取利子等合計額をいいます。この算式の「受取利子等」には「経済的な性質が受取利子に準ずるもの」を含むこととされているところ、利子の損金算入を利用した BEPS リスクへの対応策である本制度において、債券に直接投資を行った場合の受取利子と公社債投資信託を経由して債券に投資を行った場合における受取利子を、異なる取扱いとすべき必然性は必ずしも高くはないものと考えられます。

また、公社債投資信託は、その収益分配金の原資に占める公社債利子収入の割合が相当程度高いものと想定されるところです。他方、公社債利子収入以外の収益（例えば公社債の譲渡益）が含まれていることも想定されるところです。債券に直接投資を行った場合との取扱いの平仄を考慮すれば、公社債利子収入以外の収益まで「受取利子等」として取り扱うことは合理的とは言えません。

以上を踏まえ、法人が事業年度において公社債投資信託の収益の分配の額の支払を受ける場合において、その支払を受ける収益の分配の額のうち公社債の利子から成る部分の金額があるときは、その公社債の利子から成る部分の金額をその算式中の受取利子等の額の合計額に加算することができることとされました（措令39の13の2⑳）。

また、連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています（措令39の113の2㉒）。  
《算式》

$$\begin{array}{l} \text{法人が非国内関連者等から受ける受取利子等の額} \\ \text{(注1、2)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{法人が国内関連者等から受ける受取利子等の額} \\ \text{(注1、2)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{改正事項} \\ \text{法人が支払を受ける公社債投資信託の収益の分配の額のうち公社債の利子から成る部分の金額} \end{array}$$

$$\frac{\text{対象支払利子等合計額}}{\text{法人の支払利子等の額の合計額 (注3)}}$$

- (注1) 法人との間に連結完全支配関係がある連結法人からの受取利子等の額を除きます。
- (注2) 除外対象特定債券現先取引等に係る対応債券現先取引等に係る受取利子等の額を控除します。
- (注3) 除外対象特定債券現先取引等に係る利子の額を除外します。
- (注4) 国内関連者等とは、その法人に係る関連者のうち居住者、内国法人、恒久的施設を有する非居住者又は恒久的施設を有する外国法人をいい、非国内関連者等とは、「その法人とその法人に係る他の国内関連者等」以外の者をいいます。

## 3 適用関係

上記2の改正は、法人の令和3年3月31日以後に終了する事業年度分の法人税について適用し、法人の同日前に終了した事業年度分の法人税については従前どおりとされています（改正法附則1一、55、71、改正措令附則1一）。

## II 外国法人の恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入制度等の改正

### 1 外国法人の恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入制度

#### (1) 改正前の制度の概要

外国法人の恒久的施設帰属所得は、①恒久的施設の果たす機能及び事実関係に基づいて、外部取引、資産、リスク、資本を恒久的施設に帰属させ、②恒久的施設と本店等との内部取引を認識し、③その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、その恒久的施設帰属所得を算定するアプローチ（Authorised OECD Approach、以下「AOA」といいます。）に基づいた仕組みとされています。

そのため、上記①により恒久的施設が本店等から分離独立した企業であるとした場合に必要とされる程度の資本が、恒久的施設に係る自己資本に達していない場合には、その達していない部分に対応する負債の利子につき損金の額に算入しないことと整理されています。具体的には、外国法人の各事業年度の恒久的施設に係る自己資本の額（注1）が、恒久的施設帰属資本相当額（注2）に満たない場合には、その外国法人のその事業年度の恒久的施設を通じて行う事業に係る負債の利子（注3）の額のうちその満たない金額に対応する部分の金額は、その外国法人のその事業年度の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています（法法142の4①）。

本制度による損金不算入額は、その外国法人のその事業年度の恒久的施設を通じて行う事業に係る負債の利子の額に、その外国法人のその事業年度の恒久的施設帰属資本相当額から①に掲げる金額を控除した残額（その残額が②に掲げる金額を超える場合には②に掲げる金額）の②に掲げる金額に対する割合を乗じて計算した金額とされています（旧法令188⑫）。

① その外国法人のその事業年度の恒久的施設に係る自己資本の額

② その外国法人のその事業年度の恒久的施設に帰せられる負債（利子の支払の基因となるものに限り、）の帳簿価額の平均的な残高として合理的な方法により計算した金額

（注1） 恒久的施設に係る自己資本の額とは、イの金額からロの金額を控除した残額をいいます（法令188①）。

イ 外国法人の恒久的施設に係る資産の帳簿価額の平均的な残高として合理的な方法により計算した金額

ロ 外国法人の恒久的施設に係る負債の帳簿価額の平均的な残高として合理的な方法により計算した金額

（注2） 恒久的施設帰属資本相当額とは、外国法人の資本に相当する額のうち恒久的施設に帰せられるべき金額をいい、資本配賦法又は同業法人比準法のいずれかの方法により計算された金額とされています（法令188②～⑨）。

（注3） 恒久的施設を通じて行う事業に係る負債の利子には、手形の割引料、法人税法施行令第136条の2第1項（金銭債務に係る債務者の償還差益又は償還差損の益金又は損金算入）に規定する満たない部分の金額その他経済的な性質が利子に準ずるものが含まれます（法令188⑩）。

本制度における損金不算入額の概要を算式で示すと、次のとおりです。

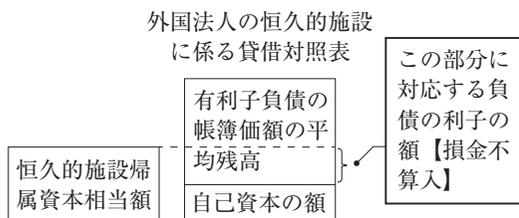
《算式》

$$\text{損金不算入額} = \text{恒久的施設を通じて行う事業に係る負債の利子の額} \times \frac{\text{恒久的施設帰属資本相当額} - \text{恒久的施設に係る自己資本の額}}{\text{恒久的施設に帰せられる有利子負債の帳簿価額の平均残高}}$$

（注） 上記の算式の分子の額がマイナスとなる場

合には、ゼロとします。また、その分子の額が分母の額を超える場合には、分母の額を上限とします。

(参考)



(注) 非居住者の各年分の所得に対する所得税についても同様の制度が設けられています。この制度の基本的な仕組みは外国法人の恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入制度と同様ですので、以下では外国法人の恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入制度について記載することとします。

## (2) 改正の内容

本制度における損金不算入額の計算に用いる外国法人の恒久的施設に帰せられる負債は、その恒久的施設を通じて行う事業に係る負債の利子の支払の基となる負債その他資金の調達に係る負債とされました(法令188⑫二)。

平成28年1月、金融機関の有する日本銀行当座預金の一定残高を上回る部分については、マイナスの金利で計算し、金融機関に支払われる利子(一定残高に係る部分に限ります)から控除する制度(いわゆるマイナス金利政策)が導入されました。これに伴い、金融機関がインターバンク市場で資金を調達した場合において、その資金の貸付側から借入側に対して支払いがなされるケースが生じています(その支払われる金額を「マイナス金利相当額」といいます。以下同じです)。本来資本により資金調達すべきと認められる部分に対応する資金の調達に係る負債の利子の損金算入を制限するという本制度の趣旨から鑑みると、資金の調達に係る負債

であれば、それがマイナス金利相当額に係る負債であっても、本制度の損金不算入額の計算においては、有利子負債と同様に取り扱うことにも合理性が認められるものと考えられます。

また、日常的に資金の借入れ、貸付けが生じる金融機関においては、資金の調達に係る負債につき調達金利の条件別に区分することが実務上の負担となっていることから、上記の改正を行うことでその負担の解消にも資することになります。

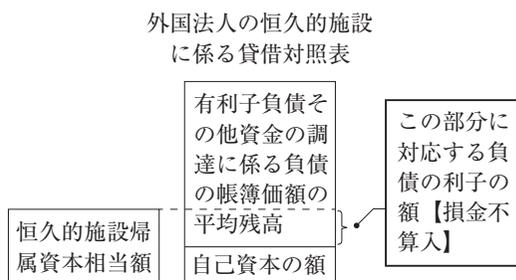
改正後の本制度における損金不算入額の概要を算式で示すと、次のとおりです。

《算式》

$$\text{損金不算入額} = \frac{\text{恒久的施設を通じて行う事業に係る負債の利子の額}}{\text{恒久的施設帰属資本相当額} - \text{恒久的施設に係る自己資本の額}} \times \text{恒久的施設に帰せられる有利子負債その他資金の調達に係る負債の帳簿価額の平均残高}$$

(注) 上記の算式の分子の額がマイナスとなる場合には、ゼロとします。また、その分子の額が分母の額を超える場合には、分母の額を上限とします。

(参考)



## (3) 適用関係

上記(2)の改正は、外国法人の令和3年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用し、外国法人の同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については、従前どおりとされています(改正法令附則5)。

## 2 内国法人の国外事業所等に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入制度

### (1) 改正前の制度の概要

内国法人の外国税額控除に係る控除限度額の計算における国外所得金額について、内国法人の各事業年度の国外事業所等に係る自己資本の額が、その国外事業所等に帰せられるべき資本の額に満たない場合には、その内国法人のその事業年度の国外事業所等を通じて行う事業に係る負債の利子のうちその満たない金額に対応する部分の金額は、その内国法人のその事業年度の国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています（法令141の4①）。

本制度は、OECD モデル租税条約7条において、内国法人の国外事業所等帰属所得の算定に関し、外国法人の恒久的施設帰属所得と同様にAOAに従って算定することが義務付けられていることに伴い措置されているものです。

(注) 居住者の各年分の所得に対する所得税についても同様の制度が設けられています。この制度の基本的な仕組みは内国法人の国外事業所等に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入制度と同様ですので、以下では内国法人の国外事業所等に帰せられるべき

資本に対応する負債の利子の損金不算入制度について記載することとします。

### (2) 改正の内容

上記1(2)の外国法人の恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入制度の改正に伴い、本制度における損金不算入額の計算に用いる内国法人の国外事業所等に帰せられる負債は、その国外事業所等を通じて行う事業に係る負債の利子の支払の基因となる負債その他資金の調達に係る負債とされました（法令141の4②）。

《算式》

$$\text{損金不算入額} = \frac{\text{国外事業所等を通じて行う事業に係る負債の利子の額}}{\text{国外事業所等帰属資本 - 等に係る自己資本の額}} \times \text{国外事業所等に帰せられる有利子負債その他資金の調達に係る負債の帳簿価額の平均残高}$$

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、内国法人の令和3年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用し、内国法人の同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については、従前どおりとされています（改正法令附則3）。

## Ⅲ 国外支配株主等に係る負債の利子等の課税の特例（過少資本税制）の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 制度の概要

内国法人の各事業年度の国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高がその内国法人に対する国外支配株主等の資本持分の3倍を超える場合には、その事業年度において国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額のうちその超過額に対応す

る部分の金額は、損金の額に算入しないこととされています。ただし、その内国法人のその事業年度の総負債（負債の利子等の支払の基因となるものに限ります。下記(2)及び(3)において同じです。）に係る平均負債残高がその内国法人の自己資本の額の3倍以内である場合には、本制度の適用はないこととされています（旧措法66の5①）。

(注1) 国外支配株主等とは、非居住者又は外国

法人（以下「非居住者等」といいます。）で、内国法人との間に、非居住者等がその内国法人の発行済株式等の50%以上を直接又は間接に保有する関係その他の特殊の関係のあるものをいいます（措法66の5⑤一、措令39の13⑫）。

（注2） 資金供与者等とは、内国法人に資金を供与する者及びその資金の供与に関係のある者をいいます（措法66の5⑤二、措令39の13⑭）。

（注3） 国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債とは、国外支配株主等に対する負債（負債の利子等の支払の基因となるものに限ります。）及び資金供与者等に対する負債（負債の利子等の支払の基因となるものに限ります。）をいいます（旧措法66の5⑤四、措令39の13⑱）。

（注4） 国外支配株主等の資本持分とは、内国法人の自己資本の額に国外支配株主等のその内国法人に対する直接及び間接の持分割合を乗じて計算した金額をいいます（措法66の5⑤六、措令39の13⑳～㉒）。

（注5） 負債の利子等とは、負債の利子及び資金調達に係る費用をいいます（措法66の5⑤三、措令39の13⑮～⑰）。

（注6） 自己資本の額とは、内国法人の総資産の帳簿価額から総負債の帳簿価額を控除した残額（その金額が法人税法に規定する資本金等の額に満たない場合には、資本金等の額）をいいます（措法66の5⑤七、措令39の13㉓）。

## （2） 特定債券現先取引等に係る負債がある場合の特例

国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債のうち、借入れと貸付けの対応関係が明らかな債券現先取引等（以下「特定債券現先取引等」といいます。）がある場合には、国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債又は内国法人の総負債並びに国外支配株主等及び資金供

与者等に支払う負債の利子等の額から、特定債券現先取引等に係るものを控除することとされています。

この場合における損金不算入額は、国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額のうち、国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高が内国法人に対する国外支配株主等の資本持分の2倍を超える部分に対応する金額とされています。また、本制度の適用がないこととされる総負債に係る平均負債残高の自己資本の額に対する倍数も、2倍以内とされています（旧措法66の5②）。

## （3） 類似法人基準に関する特例

本制度を適用する場合において、内国法人は、適用要件の判定と損金不算入額の計算をする際に、その内国法人に係る国外支配株主等の資本持分及びその内国法人の自己資本の額に係る各倍数に代えて、その内国法人と同種の事業を営む内国法人で事業規模その他の状況が類似するもの（以下「類似法人」といいます。）の総負債の額（その内国法人が特定債券現先取引等に係る負債がある場合の特例を受けるときは、次に掲げる金額のうち少ない金額を控除した残額）の純資産の額に対する比率に照らし妥当と認められる倍数を用いることができることとされています（旧措法66の5③、旧措令39の13⑩、旧措規22の10の6①）。

① 債券現先取引等に係る借入金（利子の支払の基因となるものに限ります。以下①において同じです。）の金額（その債券現先取引等に係る借入金の金額が他の借入金の金額と区分されていない場合には、その債券現先取引等に係る借入金の金額を含む勘定科目に計上されている金額）

② 債券現先取引等に係る貸付金（利子の受取の基因となるものに限ります。以下②において同じです。）の金額（その債券現先取引等に係る貸付金の金額が他の貸付金の金額と区分されていない場合には、その債券現先取引

等に係る貸付金の金額を含む勘定科目に計上されている金額)

## 2 改正の内容

本制度は、出資を少額に抑えて多額の借入を行う租税回避的な企業行動を防止するため、資本の額に比して負債の額が過大である場合に支払利子の損金算入を制限するものであり、外国法人の恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入制度と目的と手段が類似する制度です。今回の改正において、外国法人の恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入制度について、前述Ⅱ1(2)のとおり改正が行われたことに伴い、本制度についても同様の改正が行われています。

具体的には、本制度の適用要件の判定及び損金不算入額の計算に用いられる国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債並びに内国法人又は類似法人の総負債について、以下のとおり負債の利子等の支払の基因となる負債その他資金の調達に係る負債とされました。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています(措法68の89①～③⑤四、措令39の113①②⑥⑩、措規22の75の2)。

### (1) 適用要件の判定

内国法人に係る国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債(負債の利子等の支払の基因となるものその他資金の調達に係るものに限ります。)に係る平均負債残高の国外支配株主等

の資本持分に対する倍数又は内国法人の総負債(負債の利子等の支払の基因となるものその他資金の調達に係るものに限ります。)に係る平均負債残高の自己資本の額に対する倍数が3倍(特定債券現先取引等に係る負債がある場合の特例を受けるときは2倍)を超える場合は、本制度が適用されます(措法66の5①②⑤四、措令39の13⑥)。

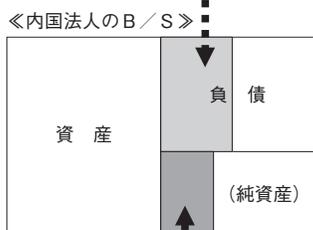
また、類似法人基準に関する特例の適用がある場合は、内国法人に係る国外支配株主等の資本持分及びその内国法人の自己資本の額に係る各倍数に代えて、類似法人の総負債(負債の利子等の支払の基因となるものその他資金の調達に係るものに限ることとし、その内国法人が特定債券現先取引等に係る負債がある場合の特例を受けるときは、次に掲げる金額のうち少ない金額を控除した残額)に係る平均負債残高の資本金、法定準備金及び剰余金の合計額に対する倍数を用いることとされます(措法66の5③、措令39の13⑩、措規22の10の6①)。

- ① 債券現先取引等に係る借入金金額(その債券現先取引等に係る借入金金額が他の借入金金額と区分されていない場合には、その債券現先取引等に係る借入金金額を含む勘定科目に計上されている金額)
- ② 債券現先取引等に係る貸付金金額(その債券現先取引等に係る貸付金金額が他の貸付金金額と区分されていない場合には、その債券現先取引等に係る貸付金金額を含む勘定科目に計上されている金額)

適用要件

① 国外支配株主等の資本持分に係る倍数

国外支配株主等及び資金供与者等に対する有利子負債その他資金の調達に係る負債【※】



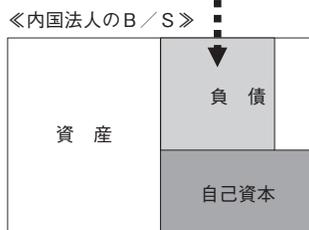
国外支配株主等の資本持分

$$\left[ \frac{\text{国外支配株主等及び資金供与者等に対する有利子負債その他資金の調達に係る負債【※】}}{\text{国外支配株主等の資本持分}} \right]$$

【※】改正前は「国外支配株主等及び資金供与者等に対する有利子負債」

② 自己資本の額に係る倍数

有利子負債その他資金の調達に係る負債【※】

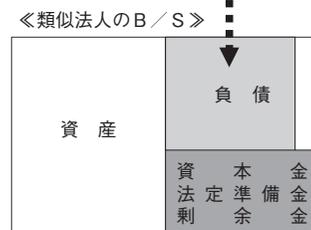


$$\left[ \frac{\text{有利子負債その他資金の調達に係る負債【※】}}{\text{自己資本}} \right]$$

【※】改正前は「有利子負債」

③ 類似法人に係る倍数

有利子負債その他資金の調達に係る負債【※】



$$\left[ \frac{\text{有利子負債その他資金の調達に係る負債【※】}}{\text{資本金+法定準備金+剰余金}} \right]$$

【※】改正前は「有利子負債」

(2) 損金不算入額

損金不算入額の計算で用いられる内国法人に係る国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債について、負債の利息等の支払の基因となる負債その他資金の調達に係る負債として、損金不算入額を計算することとされます（措令39

の13①）。また、内国法人の総負債に係る平均負債残高から自己資本の額に3を乗じて得た金額を控除した残額が平均負債残高超過額よりも少ない場合における損金不算入額の計算で用いられるその内国法人の総負債についても同様です（措令39の13②）。

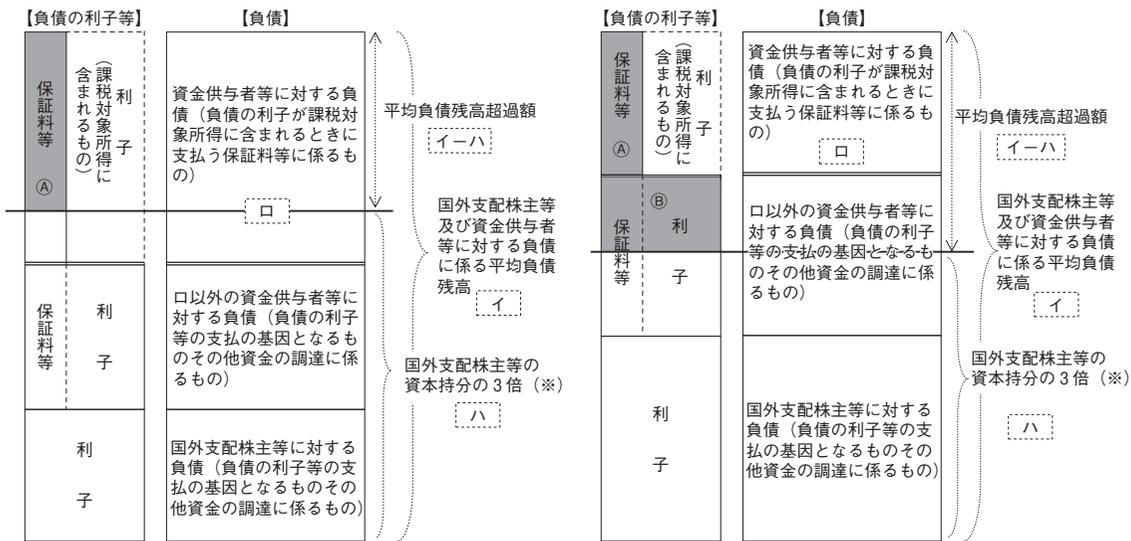
損金不算入額の計算

(イ-ロ) ≤ ハ の場合の損金不算入額

$$\text{損金不算入額} = \frac{\text{課税対象所得に係る保証料等の金額}}{\text{ロ}} \times (\text{イ}-\text{ハ})$$

(イ-ロ) > ハ の場合の損金不算入額

$$\begin{aligned} \text{損金不算入額} &= \text{課税対象所得に係る保証料等の金額 (A)} + \\ & \left[ \text{国外支配株主等及び資金供与者等に対して支払う負債の利息等の金額} - \text{A} \right] \times \frac{(\text{イ}-\text{ハ}) - \text{ロ}}{\text{イ} - \text{ロ}} \end{aligned}$$



(※) 特定債券優先取引等に係る負債がある場合は2倍で、類似法人基準に関する特例の適用がある場合は類似法人に係る倍数

### 3 適用関係

上記2の改正は、法人の令和3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、

法人の同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については、従前どおりとされています(改正法附則43)。

## IV 内国法人が外国子会社から受ける配当等の額に係る外国源泉税等の額の取扱いの見直し等

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 外国法人から受ける剰余金の配当等の額に係る取扱い

##### ① 外国法人から受ける剰余金の配当等の額

我が国の法人税法では、内国法人に対する課税方式として全世界所得課税方式が採用されています。そのため、内国法人が外国法人から受ける剰余金の配当等の額(法人税法第23条第1項第1号に掲げる金額、すなわち、

剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配の額をいいます。以下同じです。)については、原則課税とされます。

その剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額(剰余金の配当等の額を課税標準として源泉徴収の方法に類する方法により課される外国法人税の額等をいいます。以下同じです。)についても損金算入とされ、外国税額控除の適用を受けることも認められています。なお、外国税額控除の適用を受ける場合には、

その外国源泉税等の額は損金不算入とされま  
す（法法41）。

② 外国子会社から受ける剰余金の配当等の額  
イ 外国子会社配当益金不算入制度

外国子会社から受ける剰余金の配当等の  
額については、国際的な二重課税を調整す  
るため、その剰余金の配当等の額の95%相  
当額を益金不算入とすることとされていま  
す（法法23の2①）。

外国子会社配当益金不算入制度の適用を  
受ける内国法人に係る外国子会社は、次に  
掲げる要件を満たす外国法人とされていま  
す（法法23の2①、法令22の4①）。

(イ) 次に掲げる割合のいずれかが25%以上  
であること。

i 外国子会社の判定の対象となる外国  
法人の発行済株式又は出資（その有す  
る自己の株式又は出資を除きます。）  
の総数又は総額（以下「発行済株式  
等」といいます。）のうちその内国  
法人が保有している株式又は出資の数  
又は金額の占める割合

ii 外国子会社の判定対象となる外国法  
人の発行済株式等のうちの議決権のあ  
る株式又は出資の数又は金額のうち  
その内国法人が保有している株式又は  
出資の数又は金額の占める割合

(ロ) (イ)の状態が外国子会社配当益金不算入  
制度の適用を受ける剰余金の配当等の額  
の支払義務が確定する日（その剰余金の  
配当等の額が法人税法第24条第1項の規  
定によりみなされる金額（資本の払戻し  
に係る部分を除きます。）である場合に  
は、同日の前日）以前6月以上継続して  
いること。

ロ 外国子会社から受ける剰余金の配当等の  
額に係る外国源泉税等の額の損金不算入

外国子会社から受ける剰余金の配当等の  
額につき外国子会社配当益金不算入制度の  
適用を受ける場合には、課税所得の計算上

費用収益を対応させる趣旨から、その剰余  
金の配当等の額に係る外国源泉税等の額は  
損金不算入とされています（法法39の2、  
法令78の3）。

ハ 外国子会社から受ける剰余金の配当等の  
額に係る外国源泉税等の額の外国税額控除

外国子会社から受ける剰余金の配当等の  
額は、国際的二重課税が生じていないこと  
から外国税額控除制度の対象となる控除対  
象外国法人税の額に含まれないこととされ  
ています（法法69、旧法令142の2⑦三）。

ニ 外国子会社から受ける損金算入配当等の  
額に係る外国子会社配当益金不算入制度の  
適用等

内国法人が外国子会社から受ける剰余金  
の配当等の額が損金算入配当等の額（次に  
掲げるものをいいます。以下同じです。）  
に該当する場合におけるその剰余金の配当  
等の額は、外国子会社配当益金不算入制度  
の対象から除外されています（原則法）  
（法法23の2②）。

(イ) 損金算入配当金額

内国法人が外国子会社から受ける剰余  
金の配当等の額で、その剰余金の配当等  
の額の全部又は一部がその外国子会社の  
本店所在地国の法令においてその外国子  
会社の所得の金額の計算上損金の額に算  
入することとされている剰余金の配当等  
の額に該当する場合におけるその剰余金  
の配当等の額（法法23の2②一）

(ロ) 一定のみなし配当金額

内国法人が外国子会社から受ける剰余  
金の配当等の額（その株式を発行した外  
国子会社による自己株式の取得により、  
その株主等である内国法人が受ける配当  
等の額とみなされる金額に限ります。）  
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法人  
税法第24条第1項第5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（法法23の2②二）

なお、損金算入配当金額については、実際に外国子会社の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額に対応する受取配当の額をもって、外国子会社配当益金不算入制度の対象外とされる金額とする実額法を選択することもできます。具体的には、内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額で、その剰余金の配当等の額の一部がその外国子会社の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものである場合には、原則法にかかわらず、その受ける剰余金の配当等の額のうちその損金の額に算入された部分の金額をもって、外国子会社配当益金不算入制度の対象外とされる金額とすることができることとされています（法法23の2③）。

内国法人が外国子会社から受ける損金算入配当等の額に係る外国源泉税等の額のうち、外国子会社配当益金不算入制度の適用を受けることができない部分に対応する金額は、上記ロに関わらず、損金算入とされます（法法39の2）。また、上記ハに関わらず、外国税額控除の適用を受けることができます（法法69、旧法令142の2⑦三）。

なお、外国税額控除の適用を受ける場合には、その外国源泉税等の額のうちその対応する金額は損金不算入とされます（法法41）。

## (2) 特定課税対象金額を有する内国法人が外国法人から受ける剰余金の配当等の額に係る取扱い

内国法人が、内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例（外国子会社合算税制）の適用を受ける外国法人から剰余金の配当等の額を受ける場合、その受ける剰余金の配当等の額に対する課税と、外国子会社合算税制による課税とが二重に生じるため、次のとおり二重課税調

整規定が措置されています。

### ① 外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける剰余金の配当等の額に係る取扱い

内国法人が外国法人から受ける剰余金の配当等の額（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のうちその外国法人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。

この場合、その剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額については、上記(1)②ロにかかわらず、その全額を損金算入することが認められています。すなわち、外国子会社合算税制との二重課税調整規定の適用を受ける部分に対応する外国源泉税等の額に限ることとはされていません（旧措法66の8②後段）。

### ② 外国子会社配当益金不算入制度の適用を受けない剰余金の配当等の額に係る取扱い

#### 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の額

内国法人が外国法人（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の額がある場合には、その剰余金の配当等の額のうちその外国法人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（措法66の8①）。

この場合、その剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額については、その剰余金の配当等の額の全部又は一部が益金不算入とされていることから、国際的二重課税を調整する必要はないとして、上記(1)①にかかわらず、その外国源泉税等の額の全額が外国税額控除の対象外とされています。すなわち、外国子会社合算税制との二重課

税調整規定の適用を受ける部分に対応する外国源泉税等の額に限ることとはされていません（旧法令142の2⑧一）。

- ロ 外国法人から受ける損金算入配当等の額  
内国法人が外国法人から受ける損金算入配当等の額がある場合には、その剰余金の配当等の額のうちその外国法人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（措法66の8③）。

この場合、その剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額については、その剰余金の配当等の額の全部又は一部が益金不算入とされていることから、国際的二重課税を調整する必要はないとして、上記(1)②二にかかわらず、その外国源泉税等の額の全額が外国税額控除の対象外とされています。すなわち、外国子会社合算税制との二重課税調整規定の適用を受ける部分に対応する外国源泉税等の額に限ることとはされていません（旧法令142の2⑧二）。

### ③ 特定課税対象金額の計算

特定課税対象金額は、次のイ及びロの合計額とされています（措法66の8④、措令39の19②③）。

イ 外国法人に係る課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額で、内国法人がその外国法人から剰余金の配当等の額を受ける日を含む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、内国法人の有するその外国法人の直接保有の株式等の数等を勘案して計算した金額

ロ 外国法人に係る課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額で、内国法人がその外国法人から剰余金の配当等の額を受ける日を含む事業年度開始の日前10年以内に開始した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

もののうち、内国法人の有するその外国法人の直接保有の株式等の数等を勘案して計算した金額

- (注1) 内国法人が、外国子会社合算税制の適用を受ける外国孫会社から外国子会社を経由して配当を受ける場合、その受ける配当に対する課税と、外国子会社合算税制による課税とが二重に生じるため、その受ける剰余金の配当等の額のうち間接特定課税対象金額に達するまでの金額については、上記①から③までと同様の二重課税調整規定が措置されています（旧措法66の8⑧～⑩）。この「間接特定課税対象金額」とは、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19⑦～⑩）。

イ 内国法人が外国法人から剰余金の配当等の額を受ける日を含む内国法人の事業年度（以下「配当事業年度」といいます。）開始の日前2年以内に開始した各事業年度又は各連結事業年度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において、その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、内国法人の有するその外国法人の直接保有の株式等の数に対応する部分の金額

ロ (イ)及び(ロ)の合計額

(イ) 上記イの他の外国法人に係る課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等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の数等を勘案して計算した金額

(ロ) 上記イの他の外国法人に係る課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額で、配当事業年度開始の日前2年以内に開始した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の数等を勘案して計算した金額

(注2) 内国法人が特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例の適用を受ける場合においても、上記と同様の課税関係とされています。

## 2 改正の内容

改正前の取扱いにおいては、外国子会社合算税制との二重課税調整規定の適用を受ける場合に、その特定課税対象金額の如何にかかわらず剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額の全額が損金算入できるとされていました。そのことから、損金算入額が外国子会社合算税制による課税額を超えるといった課税上の弊害が生じ得る状況となっていました。

また、持株割合25%未満等の外国法人から受ける剰余金の配当等の額及び損金算入配当等の額については、特定課税対象金額を超える部分が益金算入とされます。しかしながら、剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額の全額が外国税額控除の対象外とされており、国際的<sup>①</sup>二重課税が生じ得る状況となっていました。

このような取扱いは、外国源泉税等の額が剰余金の配当等の額の全額を課税標準として課されるものであるとの考え方を重視したものと解されず。

他方、平成27年度税制改正以降、損金算入配当金額に係る外国源泉税等の額のうち、配当法人の本店所在地国で剰余金の配当等の額が損金算入される部分に対応する金額について、損金算入することが認められています。

こうした状況を踏まえ、費用収益対応や国際的<sup>②</sup>二重課税調整をより適切に行う観点からは、外国源泉税等の額について、それぞれ外国子会社合算税制による合算所得金額に対応する部分を区分して損金算入の可否や外国税額控除の可否を判定することも許容されるものと考えられ、今回の改正

を行うこととしたものです。

具体的な改正の内容は次のとおりです。

### (1) 外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける剰余金の配当等の額につき外国子会社合算税制との二重課税調整規定の適用を受ける場合の外国源泉税等の額に係る損金算入

内国法人が外国法人から受ける剰余金の配当等の額（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ます。）につき外国子会社合算税制との二重課税調整規定（上記1(2)①の措置をいいます。）の適用を受ける場合のその剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額の損金算入について、その外国子会社合算税制との二重課税調整規定の適用を受ける部分に対応する外国源泉税等の額に限り、損金算入を認めることとされました（措法66の8<sup>①</sup>）。

### (2) 外国子会社配当益金不算入制度の適用を受けない剰余金の配当等の額につき外国子会社合算税制との二重課税調整規定の適用を受ける場合の外国源泉税等の額に係る外国税額控除

① 内国法人が外国法人（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の額につき外国子会社合算税制との二重課税調整規定（上記1(2)②イの措置をいいます。）の適用を受ける場合のその剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額の外国税額控除について、その外国子会社合算税制との二重課税調整規定の適用を受ける部分に対応する外国源泉税等の額に限り、外国税額控除の対象から除外することとされました（法令142の2<sup>②</sup>一）。

② 内国法人が外国法人から受ける損金算入配当等の額につき外国子会社合算税制との二重課税調整規定（上記1(2)②ロの措置をいいます。）の適用を受ける場合のその剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額の外国税額控除について、その外国子会社合算税制との二重課税調整規定の適用を受ける部分に対応

する外国源泉税等の額に限り、外国税額控除の対象から除外することとされました（法令142の2⑧二）。

(注) 内国法人が、外国子会社合算税制の適用を受ける外国孫会社から外国子会社を経由して配当を受ける場合の二重課税調整規定についても、上記(1)及び(2)と同様の見直しが行われています（措法66の8⑯、法令142の2⑧一・二）。

### (3) 特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例の改正

内国法人が特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例の適用を受ける場合においても上記(1)及び(2)と同様の見直しが行われています（措法66の9の4⑭、法令142の2⑧三・四）。

(注) 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内国法人の外国関係会社に係る課税の特例又は内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例と同様の制度が設けられており、上記(1)から(3)までと同趣旨の見直しが行われていますが、これらの制度と基本的な仕組みは同様ですので、説明は省略します。

### (4) 居住者の外国関係会社に係る所得の課税の特例（外国子会社合算税制）の改正

居住者に係る外国子会社合算税制では、課税対象金額に相当する金額をその居住者の雑所得に係る収入金額とみなして、雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入することとされています（措法40の4①）。

この場合において、特定外国関係会社又は対象外国関係会社から受ける剰余金の配当等の額（配当課税と外国子会社合算税制との二重課税調整規定の適用を受けるものに限ります。）に係る外国所得税の額については、その全額が課税対象金額に係る雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額とされていたところです。この取扱いについて、上記(1)から(3)までの改正を踏まえ、見直しが行われています。具体的には、その外国所得税の額のうち、配当課税と外国子会社合算税制との二重課税調整規定の適用を受ける部分の金額に対応するものに限り、課税対象金額に係る雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額とされました（措令25の19③二）。

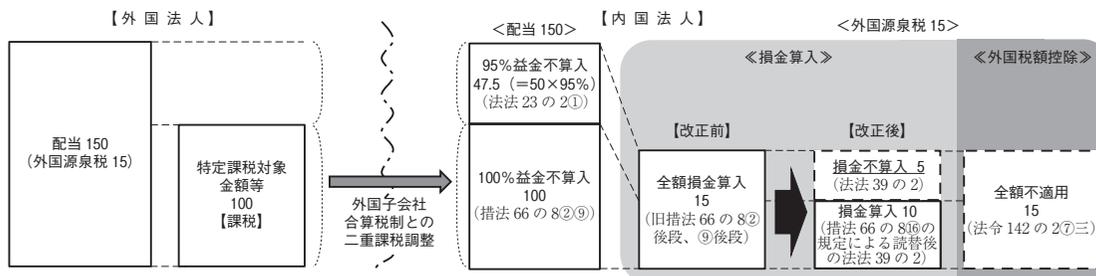
また、特殊関係株主等である居住者に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例についても同様の改正が行われています（措令25の25⑨）。

外国法人から受ける配当に係る外国源泉税等の損金算入及び外国税額控除の見直し（概要）

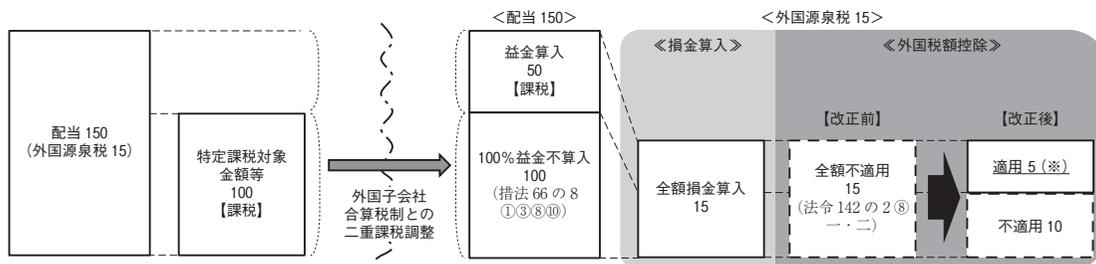
内国法人が外国法人から受ける剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額の取扱いについて、次のとおり見直しを行う。

- ① 外国法人から受ける剰余金の配当等の額（外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける部分の金額に限る。）に係る外国源泉税等の額の損金算入について、その剰余金の配当等の額のうち外国子会社合算税制等との二重課税調整の適用を受ける金額に対応する部分に限ることとする（改正前：全額損金算入）。
- ② 外国法人から受ける剰余金の配当等の額（外国子会社配当益金不算入制度の適用を受けない部分の金額に限る。）に係る外国源泉税等の額の外国税額控除について、その剰余金の配当等の額のうち外国子会社合算税制等との二重課税調整の適用を受ける金額に対応する部分に限り、その適用を認めないこととする（改正前：全額不適用）。

① 外国法人から受ける配当（外国子会社配当益金不算入制度の適用あり）の例

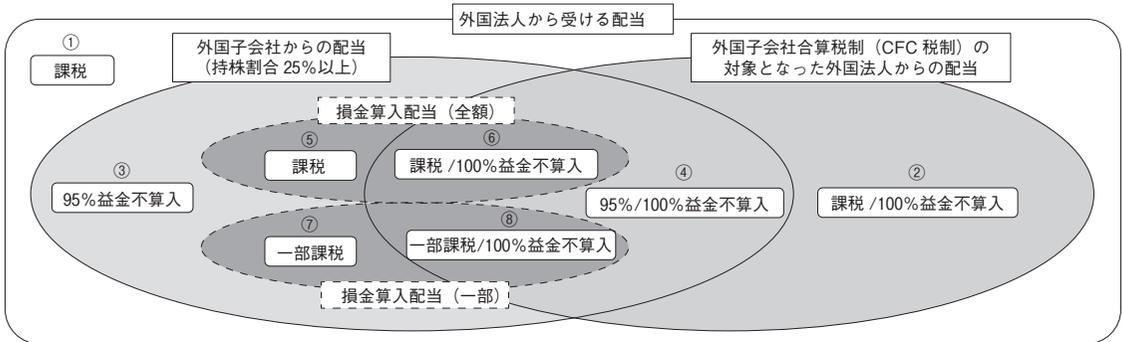


② 外国法人から受ける配当（外国子会社配当益金不算入制度の適用なし）の例



(※) 外国税額控除の適用を受ける場合には、その対象となる外国源泉税等の額は損金不算入となる。

外国法人から受ける配当に係る外国源泉税等の損金算入及び外国税額控除の取扱い（改正後）



	外国法人から受ける配当（原則）			外国子会社合算税制の対象となった外国法人からの配当（特例）		
	受取配当に係る課税	受取配当に係る外国源泉税	受取配当に係る外国源泉税についての外税控除	受取配当に係る課税に関する特例	受取配当に係る外国源泉税	受取配当に係る外国源泉税についての外税控除
持株割合25%未満(ベン図①)	課税	(損金算入)*	あり			
持株割合25%未満&CFC課税(ベン図②)	課税	(損金算入)	あり	100%益金不算入(注1)(措法66の8③⑧)	【特定課税対象金額等まで】(損金算入) 【上記以外】(損金算入)*	【特定課税対象金額等まで】なし(法令142の2⑧一) 【上記以外】あり
持株割合25%以上(ベン図③)	95%益金不算入(法法23の2①)	損金不算入(法法39の2)	なし(法令142の2⑦三)			
持株割合25%以上&CFC課税(ベン図④)	95%益金不算入(法法23の2①)	損金不算入(法法39の2)	なし(法令142の2⑦三)	+5%益金不算入(注1)(措法66の8②⑨)	【特定課税対象金額等まで】損金算入(措法66の8⑩) 【上記以外】損金不算入(法法39の2)	なし(法令142の2⑦三)
全額損金算入配当(持株割合25%以上)	全額損金算入(ベン図⑤)	課税(法法23の2②)	(損金算入)*	あり		
	&CFC課税(ベン図⑥)	課税(法法23の2②)	(損金算入)	あり	100%益金不算入(注1)(措法66の8③⑩)	【特定課税対象金額等まで】(損金算入) 【上記以外】(損金算入)*
一部損金算入配当(持株割合25%以上)	支払国において損金算入された部分(ベン図⑦)	課税(法法23の2②③)	(損金算入)*	あり		
	支払国において損金算入された部分(&CFC課税)(ベン図⑧)	課税(法法23の2②③)	(損金算入)	あり	100%益金不算入(注1)(措法66の8③⑩)	【特定課税対象金額等まで】(損金算入) 【上記以外】(損金算入)*
	支払国において損金算入されなかった部分(ベン図⑦)	95%益金不算入(法法23の2①)	損金不算入(法法39の2)	なし(法令142の2⑦三)		
	支払国において損金算入されなかった部分(&CFC課税)(ベン図⑧)	95%益金不算入(法法23の2①)	損金不算入(法法39の2)	なし(法令142の2⑦三)	+5%益金不算入(注1)(措法66の8②⑨)	【特定課税対象金額等まで】損金算入(措法66の8⑩) 【上記以外】損金不算入(法法39の2)

(\*) 外国税額控除を行う場合には、グロスアップのため損金不算入となる(法法41)

(注1) 当期及び過去10年内の合算課税額の範囲内で100%免除。合算課税額を超える部分は、原則どおり、課税or 95%益金不算入

(注2) 特定課税対象金額等とは、特定課税対象金額と間接特定課税対象金額の合計額をいう。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)及び(3)（外国源泉税等の額の損金算入に係る部分に限ります。）の改正は、内国法人の令和3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の額がある場合について適用し、内国法人の同日前に開始した事業年度において開始した事業年度において外国法人から受けた剰余金の配当等の額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56）。
- (2) 上記2(2)及び(3)（外国源泉税等の額の外国税

額控除に係る部分に限ります。）の改正は、内国法人の令和3年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用し、内国法人の同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については従前どおりとされています（改正法令附則3）。

- (3) 上記(4)の改正は、居住者が令和4年1月1日以後に納付することとなる剰余金の配当等の額に係る外国所得税の額について適用し、居住者が同日前に納付することとなった剰余金の配当等の額に係る外国所得税の額については従前どおりとされています（改正措令附則11）。

## V 株式等を対価とする株式の譲渡に係る所得の計算の特例（創設）

### 1 制度の内容

#### (1) 制度の概要

会社法の見直しにより創設された「株式交付制度」を活用した機動的な事業再編を促すため、株式交付子会社の株主における株式交付子会社の株式の譲渡損益の計上を繰り延べる制度が創設されました（措法66の2の2）。

具体的には、法人が、その有する株式を発行した他の法人を株式交付子会社とする株式交付によりその株式を譲渡し、その株式交付に係る株式交付親会社の株式の交付を受けた場合には、その譲渡した株式に係る収益の額は、譲渡原価の額とする、すなわち、譲渡利益額又は譲渡損失額を計上しないというものです。この制度は、株式交付により交付を受けた株式交付親会社の株式の価額がその株式交付により交付を受けた金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額のうちに占める割合が80%に満たない場合には適用しないこととされています（詳細は前掲「**租税特別措置法等（法人税関係）の改正**」の「**第五 その他の特別措置関係**」の「**二 株式等を対価とする株式の譲渡に係る所得の計算の特例**（連結：株式等を対価とする株式の譲渡に係る

連結所得の計算の特例）（創設）」をご参照ください。）。

また、株式交付子会社の株主が個人である場合についても同様の制度が創設されています（措法37の13の3）（詳細は前掲「**租税特別措置法等（所得税関係）の改正**」の「**第二 金融・証券税制の改正**」の「**八 株式等を対価とする株式の譲渡に係る譲渡所得等の課税の特例の創設**」の2をご参照ください。）。

#### (2) 株式交付子会社の株主が外国法人・非居住者である場合の取扱い

株式交付子会社の株主である外国法人が、株式交付により株式交付子会社の株式を譲渡し、その株式交付に係る株式交付親会社の株式の交付を受けた場合には、我が国の課税権を適切に確保する観点から、その交付を受けた株式交付親会社の株式が恒久的施設管理株式交付親会社株式（その外国法人の恒久的施設において管理するその株式交付に係る株式交付子会社の株式に対応してその交付を受けた株式交付親会社の株式をいいます。以下同じです。）以外の株式に該当するときは、本制度の適用はないこととされています（措法66の2の2②、措令39の10

の3①)。

なお、恒久的施設を有する外国法人が恒久的施設管理株式交付親会社株式の全部又は一部につきその交付の時にその外国法人の本店等に移管する行為その他その恒久的施設を通じて行う事業に係る資産として管理しなくなる行為を行った場合には、その行為に係る恒久的施設管理株式交付親会社株式について、その交付の時にその恒久的施設において管理した後、直ちにその外国法人の恒久的施設と本店等との間で移転が行われたものとみなして、恒久的施設帰属所

得を計算することとされています(措令39の10の3②)。

また、株式交付子会社の株主が非居住者である場合についても同様の改正が行われています(措法37の13の3②、措令25の12の3②③)。

## 2 適用関係

上記1の制度は、令和3年4月1日以後に行われる株式交付について適用することとされています(改正法附則36⑤、53)。

# VI その他の国際課税の改正

## 1 納税環境整備

### (1) 税務関係書類における押印義務の見直し

#### ① 外国法人の法人税等の申告書における記名押印制度

##### イ 改正前の制度の概要

外国法人の提出する法人税申告書については、国内源泉所得に係る責任者(国内源泉所得に係る事業又は資産の経営又は管理の責任者をいいます。以下同じです。)が記名及び押印することとされていました(旧法151)。

##### ロ 改正の内容

今般の国税通則法の改正において、国税に関する法律に基づき税務署長その他の行政機関の長又はその行政機関の職員に提出する申告書、申請書、届出書、調書その他の書類について押印を要しないこととされました(詳細は後掲「**国税通則法等の改正**」の「**Ⅱ 国税通則法等の整備**」の1(2)①をご参照ください)。これに伴い、外国法人の提出する法人税申告書における記名押印制度は廃止されました(旧法151)。

(注) 国内源泉所得に係る責任者の氏名は、法人税申告書の記載事項とされています

ので、本制度の廃止後も引き続き記載が求められています(法規61①二、61の2①二、61の4①二)。

なお、地方法人税及び復興特別法人税についても同様の改正が行われています(旧地法30、旧復興財確法60)。

##### ハ 適用関係

上記ロの改正は、令和3年4月1日から施行されています(改正法附則1)。

#### ② 国外関連者との取引に係る課税の特例(移転価格税制)等に係る納税猶予制度

##### イ 改正前の制度の概要

移転価格税制の更正又は決定を受けた者が、相互協議の申立てをした上で申請をしたときは、移転価格税制の更正又は決定に係る法人税及び地方法人税並びにこれらの加算税の額の納税を猶予することとされています(措法66の4の2①)。

納税の猶予を受けようとする者は、納税の猶予の申請書に次に掲げる書類を添付し、これを税務署長等に提出しなければならないこととされています(措法66の4の2⑧、措令39の12の2③、旧措規22の10の2)。

(イ) 相互協議の申立てをしたことを証する書類

(ロ) 納税の猶予を受けようとする金額が、移転価格税制の更正又は決定により納付すべき法人税の額及び地方法人税の額であること並びに相互協議の対象であることを明らかにする書類

(イ) 担保の提供が必要である場合には、供託書の正本、抵当権を設定するために必要な書類、保証人の保証を証する書面その他の担保の提供に関する書類（担保提供関係書類）

(注) 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るほか（措法68の88の2）、内部取引に係る課税（措法40の3の3、66の4の3）や国外所得金額の計算（措法41の19の5、67の18、68の107の2）についても同様の制度が設けられています（措法40の3の4①、41の19の5⑬、66の4の3⑭、67の18⑬、68の88の2①、68の107の2⑬）。これらの制度の基本的な仕組みは内国法人に係る国外関連者との取引に係る課税の特例に係る納税猶予制度と同様ですので、以下では内国法人に係る国外関連者との取引に係る課税の特例に係る納税猶予制度について記載することとします。

## ロ 改正の内容

今般の国税通則法施行令の改正において、納税の猶予等の適用を受ける場合の担保の種類ごとに必要となる提出書類（担保提供関係書類）について法令上明確化されました（通令16、通規11②～⑥）（詳細は後掲「**国税通則法等の改正**」の「**Ⅱ 国税通則法等の整備**」の1(2)②をご参照ください。）。これに伴い、国外関連者との取引に係る課税の特例に係る納税の猶予の適用を受ける場合の担保提供関係書類についても、同様に法令上明確化されました（措規22の10の2）。具体的には、上記イ(イ)に掲げる書類は「担保の提供に関し必要となる書類とし

て国税通則法施行令第16条の規定により提出すべき書類」とされています。

## ハ 適用関係

上記ロの改正は、令和3年4月1日から施行されています（改正措規附則1）。

## (2) 相手国等の租税の徴収の共助

### ① 改正前の制度の概要

徴収の共助に関する租税条約等の規定を実施するため、租税条約等実施特例法に、外国から徴収の共助の要請があった場合の手続等が定められています。

具体的には、租税条約等の相手国等から共助対象外国租税の徴収の共助の要請があったときは、所轄国税局長等は、一定の場合を除き、その共助対象外国租税（その滞納処分費を含みます。以下同じです。）を徴収することとされており、この場合、所轄国税局長等は、その共助対象外国租税に係る租税条約等の定めるところによるほか、国税通則法及び国税徴収法の一部の規定を準用して共助対象外国租税の徴収等を行うこととされています（実特法11④、旧実特令7①、旧実特規17③）。

この準用することとされている国税通則法及び国税徴収法の規定についての基本的な考え方は、次のとおりとされています。

イ 要請国である租税条約等の相手国等の租税債権を、被要請国である我が国は自国の租税と同様に徴収すること。

ロ 要請国である租税条約等の相手国等の租税債権には、被要請国である我が国では租税としての優先権が与えられないこと。

ハ 要請国である租税条約等の相手国等の租税債権の納税義務の成立、消滅及びその内容並びに課税処分等については、その要請国の法令により規律されること。

### ② 改正の内容

今般の国税通則法の改正において、納税管理人制度の拡充がされたことに伴い、上記①の基本的な考え方の下で、共助対象外国租税

の徴収について、同制度に関する規定のうち今般の改正において新たに設けられた規定（通法117③～⑦、通令39の2、通規12の2）を準用することとされました（実特法11④柱書、実特令7①柱書、実特規17③）。

（注） 納税管理人制度の拡充については、後掲の「**国税通則法等の改正**」の「**三 納税管理人制度の拡充**」をご参照ください。

### ③ 適用関係

上記②の改正は、令和4年1月1日から施行されます（改正通令附則①ただし書、改正実特規附則①）。

## 2 東京オリンピック競技大会又は東京パラリンピック競技大会に参加等をする非居住者等に係る課税の特例の改正

### (1) 改正前の制度の概要

#### ① 大会に参加等をする非居住者の給与等に対する所得税の非課税措置

東京オリンピック競技大会若しくは東京パラリンピック競技大会（以下「大会」といいます。）に参加をし、又は大会関連業務（大会の円滑な準備又は運営に関する業務をいいます。以下同じです。）に係る勤務その他の人的役務の提供を行う一定の非居住者の一定の国内源泉所得（平成31年4月1日から令和2年12月31日までの間におけるその参加又はその提供に係るものに限ります。）については、所得税を課さないこととされています（旧措法41の23①）。

（注） 国内源泉所得に対する所得税が非課税とされることの対称的な取扱いとして、一定の非居住者のその年分の一定の国内源泉所得に係る損失の額は、所得税法その他所得税に関する法令の規定の適用については、ないものとみなすこととされています（措法41の23②）。

#### ② 大会関連業務を行う外国法人が支払を受ける使用料に対する所得税の非課税措置

大会関連業務を行う一定の外国法人が支払

を受ける一定の使用料（平成31年4月1日から令和2年12月31日までの間において行われる一定の業務に係るものに限ります。）については、所得税を課さないこととされています（旧措法41の23③）。

#### ③ 大会関連業務を行う外国法人の恒久的施設帰属所得に対する法人税の非課税措置

恒久的施設を有する外国法人のうち、大会関連業務を行う一定の外国法人の平成31年4月1日から令和2年12月31日までの間に開始する各事業年度の一定の恒久的施設帰属所得（法法138①一）については、法人税を課さないこととされています（旧措法67の16の2①）。

（注） 恒久的施設帰属所得に対する法人税が非課税とされることの対称的な取扱いとして、一定の外国法人の一定の恒久的施設帰属所得に係る損失の額は、法人税法その他法人税に関する法令の規定の適用については、ないものとみなすこととされています（旧措法67の16の2②）。

### (2) 改正の内容

大会の開催が令和3年に延期されることに伴い、上記(1)①から③までの特例措置の適用期限が同年12月31日まで1年延長されました（措法41の23①③、67の16の2①②）。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和2年12月28日から施行されています（平成32年東京オリンピック競技大会・東京パラリンピック競技大会特別措置法等の一部を改正する法律附則①、平成32年東京オリンピック競技大会・東京パラリンピック競技大会特別措置法等の一部を改正する法律の施行期日を定める政令）。

## 3 非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度の改正

### (1) 改正前の制度の概要

#### ① 非居住者に係る金融口座情報の自動的交換

## のための報告制度の概要

非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度（実特法10の5～10の10）は、租税条約等に基づき、「共通報告基準（CRS：Common Reporting Standard）」に従った自動的情報交換を実施する観点から設けられています。

我が国においては、平成29年から金融機関による対象口座の特定手続きを行い、これまで、平成29年分から令和元年分の報告を金融機関から受け、租税条約等に基づき、CRS に従った税務当局間の自動的情報交換が開始されています。

（注）令和元年分の報告として、租税条約等に基づき、我が国から約65万件の非居住者・外国法人に係る金融口座情報が69か国・地域に提供され、また、84か国・地域から約219万件の居住者・内国法人に係る金融口座情報が我が国に提供されています（令和3年1月15日現在）。

### ② 報告金融機関等の報告事項の提供

報告金融機関等は、その年の12月31日において、当該報告金融機関等との間でその営業所等を通じて特定取引を行った者（一定の者を除きます。）が報告対象契約を締結している場合には、その報告対象契約ごとに、特定対象者の氏名又は名称、住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地及び特定居住地国、外国の納税者番号、当該報告対象契約に係る資産の価額、当該資産の運用、保有又は譲渡による収入金額等一定の事項（以下「報告事項」といいます。）を、その年の翌年4月30日までに、その報告事項を電子情報処理組織（e-Tax）を使用して送付する方法又はその報告事項を記録した光ディスク等を提出する方法のいずれかの方法により所轄税務署長に提供しなければならないこととされています（実特法10の6①）。

（注）「特定居住地国」とは、次に掲げる国又は地域をいいます（実特法10の6①）。

イ 新規届出書等（実特法10の5①③④）

に特定対象者の居住地国として記載された国又は地域

ロ 既存特定取引に関する（再）特定手続（実特法10の5②⑥）により特定対象者の住所等所在地国と認められる国又は地域として特定された国又は地域

### ③ 報告対象契約の意義

「報告対象契約」とは、特定取引に係る契約のうち次に掲げるものをいいます（実特法10の6②、実特令6の13③）。

イ 特定居住地国が報告対象国である者（特定居住地国が報告対象国である組合等（組合契約によって成立する組合、これに準ずる事業体又は信託をいいます。）に係る特定組合員等を含みます。）が締結しているもの

ロ 特定居住地国が報告対象国以外の国又は地域である特定法人で、当該特定法人に係る実質的支配者の特定居住地国が報告対象国である特定法人が締結しているもの

ハ 上記イ及びロに掲げるもののほか、報告金融機関等による報告が必要なものとして一定のもの

### ④ 報告対象国の意義

「報告対象国」とは、租税条約等の相手国等のうち一定の国又は地域をいい（実特法10の6②一）、具体的には、94か国・地域が定められています（旧実特規16の12⑧、別表）。

## (2) 改正の内容

報告対象国の範囲に、租税条約等の相手国等としてニューカレドニアを加えることとされました（実特規別表六十）。

我が国においては、令和3年4月30日までに報告金融機関等から令和2年分として95か国・地域の非居住者に係る金融口座情報の提供を受けることが可能となり、租税条約等に基づき、共通報告基準に従った税務当局間の自動的情報交換が行われることとなります。

CRSに従った自動的情報交換の「報告対象国」一覧表（令和2年12月31日現在）

① アイスランド	②⑤ キプロス	④⑨ セントルシア	⑦③ ブルネイ
② アイルランド	②⑥ キュラソー	⑤⑩ 大韓民国	⑦④ ベリーズ
③ アゼルバイジャン	②⑦ ギリシャ	⑤⑪ チェコ	⑦⑤ ベルー
④ アルゼンチン	②⑧ クック	⑤⑫ 中華人民共和国	⑦⑥ ベルギー
⑤ アルバ	②⑨ グリーンランド	⑤⑬ チリ	⑦⑦ ポーランド
⑥ アルバニア	②⑩ グレナダ	⑤⑭ デンマーク	⑦⑧ ポルトガル
⑦ アンティグア・バーブーダ	②⑪ クロアチア	⑤⑮ ドイツ	⑦⑨ 香港
⑧ アンドラ	②⑫ コスタリカ	⑤⑯ ドミニカ	⑧⑩ マカオ
⑨ イスラエル	②⑬ コロンビア	⑤⑰ トルコ	⑧⑪ マルタ
⑩ イタリア	②⑭ サウジアラビア	⑤⑱ ナイジェリア	⑧⑫ マレーシア
⑪ インド	②⑮ サモア	⑤⑲ ニウエ	⑧⑬ マン島
⑫ インドネシア	②⑯ サンマリノ	⑤⑳ ニューカレドニア	⑧⑭ 南アフリカ共和国
⑬ ウルグアイ	②⑰ ジブラルタル	⑤㉑ ニューゼーランド	⑧⑮ メキシコ
⑭ 英国	②⑱ ジャージー	⑤㉒ ノルウェー	⑧⑯ モーリシャス
⑮ エクアドル	②㉑ シンガポール	⑤㉓ パキスタン	⑧⑰ モナコ
⑯ エストニア	②㉒ スイス	⑤㉔ パナマ	⑧⑱ モントセラト
⑰ オーストラリア	②㉓ スウェーデン	⑤㉕ バヌアツ	⑧㉑ ラトビア
⑱ オーストリア	②㉔ スペイン	⑤㉖ バルバドス	⑧㉒ リトアニア
⑲ オマーン	②㉕ スロバキア	⑤㉗ ハンガリー	⑧㉓ リヒテンシュタイン
⑳ オランダ	②㉖ スロベニア	⑤㉘ フィンランド	⑧㉔ ルーマニア
㉑ ガーナ	②㉗ セーシェル	⑤㉙ フェロー諸島	⑧㉕ ルクセンブルク
㉒ ガーンジー	②㉘ セントクリストファー・ネービス	⑤㉚ ブラジル	⑧㉖ レバノン
㉓ カザフスタン	②㉙ セントビンセント	⑤㉛ フランス	⑧㉗ ロシア
㉔ カナダ	②㉚ セントマーチン	⑤㉜ ブルガリア	

(3) 適用関係

されています（令和2年12月改正実特規附則）。

上記(2)の改正は、令和2年12月28日から施行